CÁMARA DE CUENTAS
DE ANDALUCÍA

Guía sobre la estructura y contenido de los Informes de Fiscalización Operativa

Cámara de Cuentas de Andalucía

Julio 2025

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización operativa

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

I. INTRODUCCIÓN 1

II. ESTRUCTURA DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA 2

III. CONTENIDO DE LAS SECCIONES 3

III.1. Introducción 3

III.2. Objetivos y alcance 4

III.3. Responsabilidad del órgano de gestión en relación con la fiscalización operativa 6

III.4. Responsabilidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía en relación con la fiscalización operativa 7

III.5. Conclusiones por objetivo de auditoría 8

III.6. Conclusiones generales (opcional) 10

III.7. Hechos Posteriores 11

III.8. Recomendaciones 17

III.9. Apéndices 18

III.10. Anexos 20

III.11. Trámite de alegaciones 21

IV. ANEXOS 22

IV.1. Referencias normativas 22

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización operativa

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

I. INTRODUCCIÓN

La presente Guía tiene como finalidad establecer unas pautas fundamentales relativas al contenido y estructura de los informes de **fiscalización operativa** elaborados por la Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA), permitiendo armonizar y homogeneizar sobre la base de lo establecido en las normas internacionales de auditoría del sector público, las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (OCEX) y la experiencia adquirida por los distintos OCEX y especialmente por la Cámara de Cuentas de Andalucía.

La fiscalización operativa se define como una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada operan de conformidad con los principios de eficacia, eficiencia y/o economía, y si existe margen de mejora. Además, puede aportar un enfoque evaluador[1] si incorpora otras perspectivas de análisis como la suficiencia, la equidad, la utilidad o el impacto social.

Según se establece en la Guía sobre elementos de la auditoría pública[2], ***las fiscalizaciones operativas implican un compromiso de informe directo en términos de seguridad razonable[3]***. Por tanto, la estructura de informe que en este documento se presenta responde a dichas características.

En los compromisos de elaboración de **informes directos**, el auditor es quien mide o evalúa la materia/asunto en cuestión de acuerdo con los criterios. El auditor selecciona la materia/asunto y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa (P.29 de la ISSAI 100 Principios fundamentales de auditoría del sector público). El resultado de la medición del asunto en cuestión, con base en los criterios, se presenta en el informe de auditoría en forma de conclusiones y recomendaciones.

[1] Respecto al enfoque evaluador, GUID-9020-Evaluacion-de-las-Politicas-Publicas.pdf y La Guía metodológica para la aplicación del enfoque evaluador a la auditoría operativa LIBRO-DG-comprimido.pdf

[2] Guía sobre los elementos de auditoría pública de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

[3] La seguridad limitada y el atestiguamiento, tal como prevé la Guía sobre los elementos de la auditoría pública de la CCA, son casos excepcionales en las auditorías operativas. No obstante, la estructura del informe no cambiaría respecto a lo propuesto en este documento, únicamente en el epígrafe 4 de responsabilidad de la CCA habría que identificar dicha circunstancia en términos similares a los expresados en las guías de estructura de las auditorías financieras y de legalidad. El punto 21 de la ISSAI 100 expone que la seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de fiscalización se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del órgano fiscalizador, la materia sometida a fiscalización cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información sobre la materia fiscalizada proporciona una imagen fiel de conformidad con los criterios aplicables. Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de fiscalización señala que, de acuerdo con los procedimientos realizados, el órgano fiscalizador no ha obtenido evidencia para concluir que el asunto fiscalizado no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una fiscalización de seguridad limitada son reducidos en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del fiscalizador, significativo para los destinatarios del informe. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

Si bien en las auditorías operativas no se emite opinión, sino que los resultados se presentan en forma de conclusiones, la **seguridad** que ofrecen sobre los resultados y valoraciones correspondientes alcanzados debe ser **razonable** sobre la base de la evidencia suficiente y adecuada obtenida durante el trabajo.

En el caso de las actuaciones que combinen fiscalizaciones operativas con financiera y/o de legalidad, la opinión/conclusiones sobre el aspecto del cumplimiento o financiero deben estar claramente diferenciada de las conclusiones de carácter operativo.

El marco normativo de referencia se incluye en el Anexo 1.

A lo largo de todo el documento los términos "auditoría" y "fiscalización" se utilizan de forma indistinta para hacer referencia a los informes de carácter operativo elaborados por la CCA.

Las referencias a personas, colectivos o cargos citados en el documento en género masculino, por economía del lenguaje, deben entenderse como un género gramatical no marcado. Cuando proceda, será igualmente válida la mención en género femenino.

II. ESTRUCTURA DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA

Un informe de auditoría operativa sirve para exponer de forma clara y objetiva los hallazgos y conclusiones sustanciales asociados a los objetivos de la auditoría y, si correspondiese, formular recomendaciones prácticas. El lector debería entender claramente el qué, el cómo y el porqué de la realización de la auditoría. Asimismo, debería estar en condiciones de: comprender el contexto del programa o de la actividad auditada; leer el informe sin ser un experto en la materia; y extraer las mismas conclusiones que el OCEX. (P.124 Ayuda práctica GPF-OCEX 3920 El proceso de auditoría operativa)

Los informes resultantes de una fiscalización operativa deben presentarse siguiendo una estructura normalizada, si bien adaptándose a las particularidades de cada fiscalización. De hecho, las distintas normas de auditoría reguladoras de este tipo de fiscalizaciones establecen una estructura marco de contenidos, propuestas y características generales, si bien no contemplan epígrafes obligatorios (a diferencia de las de financiera y de legalidad), dotándola de cierta flexibilidad.

En cualquier caso, en este contexto y con objeto de facilitar la organización y normalización de la presentación del resultado del trabajo de una fiscalización operativa, se propone la siguiente estructura:

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización operativa

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

1. Introducción
2. Objetivos y alcance
3. Responsabilidad del órgano de gestión en relación con la fiscalización operativa (*)
4. Responsabilidad de la Cámara de Cuentas en relación con la fiscalización operativa (*)
5. Conclusiones por objetivo de auditoría
6. Conclusiones generales (opcional)
7. Recomendaciones
8. Apéndices
9. Anexos
10. Trámite de Alegaciones

En el caso de que la auditoría operativa incorpore el enfoque evaluador[4], la estructura de índice será la misma que la de cualquier fiscalización operativa.

III. CONTENIDO DE LAS SECCIONES

En los párrafos siguientes se describe el contenido de cada una de las secciones del índice propuesto.

III.1. Introducción

Este epígrafe, además de hacer referencia al mandato por el que se lleva a cabo la fiscalización, debe ofrecer una visión general de la actividad, entidad, intervención pública y/o la materia objeto de análisis, proporcionando el contexto necesario para comprender el trabajo que se realiza. No obstante, debe ser clara y precisa, limitándose a la información esencial para orientar al lector sin extenderse en detalles innecesarios.

Los distintos apartados que se deben incluir son los siguientes:

- Mandato por el que se lleva a cabo el informe (Plan de actuaciones y, en su caso, mandato del Parlamento o del Tribunal de Cuentas).
- Referencia a la actuación fiscalizadora que se va a realizar.
- Breve referencia a la entidad, actividad, marco normativo y/o materia que se va a fiscalizar.

[4] Los informes que han contemplado hasta la fecha este enfoque evaluador son:

- JA 04/2020 Fiscalización operativa, con enfoque evaluador, de la gestión de la enseñanza bilingüe no universitaria.
- JA 08/2021 Fiscalización operativa, con enfoque evaluador, de la gestión de los planes y programas para la reducción del abandono educativo y para el incremento del éxito escolar.
- JA 13/2021 Fiscalización operativa, con enfoque evaluador, de la Renta Mínima de Inserción Social en Andalucía: especial referencia a su impacto social.

Cualquier extensión de estas cuestiones u otras de interés relacionadas deberá referenciarse a los apéndices y anexos correspondientes.

Propuesta de Párrafo
Introducción *La Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA), en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, acordó incluir en el Plan Anual de Actuación para el ejercicio 202X el informe denominado "Fiscalización operativa ….." [Breve referencia a la organización, composición y, en su caso, régimen jurídico de la entidad fiscalizada, y/o a la materia, marco regulador o cualquier otra información que se considere necesaria para introducir al lector en el contexto de la fiscalización] [Referenciar, en su caso, a los apéndices de desarrollo o anexos]*

III.2. Objetivos y alcance

El alcance y los objetivos de la fiscalización son claves para que los destinatarios entiendan tanto el tipo de informe que se presenta como el objetivo del trabajo realizado. Esto resulta particularmente importante en las fiscalizaciones operativas, ya que éstas son mucho más variadas que las fiscalizaciones financieras y de legalidad.

En este epígrafe se deben expresar de manera clara y precisa los objetivos y el alcance de la fiscalización, evitando descripciones con excesivo detalle.

Por lo que se refiere a los **objetivos** del trabajo**, en las auditorías operativas deben plantearse preferentemente en términos de preguntas**. Estas preguntas deben referirse a las dimensiones analizadas (eficacia, economía, eficiencia, etc.). Tales objetivos deben corresponderse con los recogidos en la matriz de auditoría que se incluirá en el apéndice de metodología.

El objetivo se debe exponer de forma resumida enunciativa en un primer momento para seguidamente formular este objetivo en términos de preguntas de auditoría.

El **alcance** de la fiscalización se debe clasificar en:

- alcance objetivo (materia a fiscalizar),
- alcance subjetivo (entidad que se fiscaliza),
- alcance temporal (ejercicio/s fiscalizado/s y, en su caso, alcance de la extensión a otros periodos de los procedimientos de auditoría)[5].

[5] Este alcance temporal suele ser de mayor extensión en las auditorías operativas abarcando un periodo y no exclusivamente un ejercicio.

Asimismo, y dada la importancia que tiene el enfoque metodológico en este tipo de auditoría, en este apartado debe hacerse una breve mención a esta metodología y derivar al apéndice de desarrollo de ésta.

Por último, se expondrá en este apartado de forma anticipada cómo se presenta el resultado del trabajo para que el lector pueda conocer la estructura de presentación. Asimismo, se debe hacer referencia a los apéndices que soportan las conclusiones.

Propuesta de Párrafo

Objetivos y alcance

El objetivo de esta fiscalización es concluir sobre el cumplimiento de los principios de eficacia, economía y eficiencia en la gestión de XXXX por parte de los órganos competentes XXXX, [así como sobre la equidad, utilidad e impacto social (u otros criterios)] en el periodo que comprende los ejercicios 20XX a 20XX. Ello, en última instancia, para contribuir al establecimiento de mecanismos de buena gestión pública, a través de la formulación de propuestas de mejora."

Los objetivos de la fiscalización formulados en términos de preguntas son los siguientes:

Objetivo nº 1: ¿La gestión de ……ha resultado eficaz?
Preguntas de desarrollo (subobjetivos) de la pregunta correspondiente al objetivo nº 1
Objetivo nº 2: ¿El uso de los recursos de…….ha sido económico y eficiente?
Preguntas de desarrollo (subojetivos) de la pregunta correspondiente al objetivo nº 2
Objetivo nº n: [Pregunta sobre otros criterios de auditoría]
Preguntas de desarrollo de la pregunta (subojetivos) correspondiente al objetivo nº n

El alcance objetivo lo constituye …….

El ámbito temporal se refiere al/los ejercicio/s 20XX a 20XX.

El alcance subjetivo lo comprenden …….

En el apéndice X se desarrolla la metodología empleada.

La presentación del trabajo sigue la secuencia de los objetivos propuestos. Así, en primer lugar, se incorpora un apartado de conclusiones por objetivo de auditoría identificándose e intercalándose las preguntas de auditoría a las que se da respuesta, [para seguidamente recoger las principales conclusiones de forma más general, transversal e integral que contribuya a obtener una visión de conjunto] y, finalmente, las recomendaciones propuestas. El análisis de XXXX que sustenta las conclusiones se recoge en los apéndices XXXXX.

III.3. Responsabilidad del órgano de gestión en relación con la fiscalización operativa

Este epígrafe debe adaptarse a la intervención pública, política pública, materia o asunto objeto de fiscalización, así como a las características del marco legal de la entidad fiscalizada. Deberá ser todo lo específico o detallado que se estime conveniente en cuanto a la descripción de las competencias y responsabilidades del ente fiscalizado respecto a la materia objeto de fiscalización.
Habrá que identificar quién es el órgano de gestión (de gobierno o dirección) de la política pública, así como las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica.

En el sector público pueden existir responsabilidades de buen gobierno en varios niveles organizativos y en diversas funciones, por consiguiente, pueden existir instancias en las que puedan identificarse varios grupos responsables (órganos con responsabilidades separadas).

Se debe ser muy cuidadoso a la hora de redactar este párrafo, atendiendo a las peculiaridades jurídicas de cada tipo de entidad auditada.

Además, considerando las responsabilidades de las administraciones públicas con carácter general, una vez concretadas las competencias respecto de la materia/asunto/política pública, deberá incluirse un párrafo estándar relativo a tales responsabilidades.

Propuesta de párrafo

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con fiscalización operativa

[En primer lugar, se identifican las entidades/órganos con competencias en la intervención pública y se detallan las competencias con base en la normativa aplicable de la entidad.]

[En segundo lugar, se incorpora el siguiente párrafo tipo.]

Finalmente, de acuerdo con el art. 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, las Administraciones Públicas deberán respetar en su actuación, entre otros, los principios de planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas; eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados; economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales; y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. Además, según se establece en el art. 31.2 de la CE, el gasto público se programará y ejecutará conforme a los criterios de eficiencia y economía, y según el art. 103.1, la administración pública debe actuar mediante el principio de eficacia.

III.4. Responsabilidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía en relación con la fiscalización operativa

Este epígrafe se trata de una sección estándar, que consistirá en la descripción de la responsabilidad de la CCA en relación con la fiscalización que se realiza. En este párrafo se exponen las normas de auditoría que se han seguido para la realización del trabajo.

En los informes de auditoría operativa de la CCA, se debe incluir un párrafo tipo sobre las competencias de la CCA en relación con esta clase de auditoría, la responsabilidad de la CCA, las normas de auditoría aplicadas y el contexto global y la fecha de finalización de los trabajos de campo (según se establece en la GPF-OCEX 1560 "Hechos posteriores" la fecha de finalización de los trabajos de campo coincidirá, generalmente, con la fecha en la que se realizan las prealegaciones con la entidad fiscalizada[6]).

Propuesta de párrafo

Responsabilidad de la CCA en relación con la fiscalización operativa

Dentro de su ámbito de competencias, la Cámara de Cuentas de Andalucía realiza el control externo de los fondos públicos de Andalucía ejerciendo, entre sus diversas funciones, la comprobación, mediante auditorías operativas, de la adecuación de la actividad pública a los principios de economía, eficacia, eficiencia y equidad en cuanto al cumplimiento de los planes y programas establecidos, con especial atención a los relativos a ingresos y gastos (art.4.1 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Cámara de Cuentas de Andalucía).

En relación con el presente informe de fiscalización, la responsabilidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía es concluir sobre la eficacia, economía y eficiencia (u otros criterios) en la gestión de XXXX.

Este trabajo se ha desarrollado de conformidad con los principios fundamentales de la auditoría operativa (ISSAI-ES 300), las normas y directrices para la fiscalización operativa (ISSAI-ES 3000) y las correspondientes Guías Prácticas de Fiscalización (GPF-OCEX) de las Instituciones Públicas de Control Externo, así como las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) en aquellos casos que resulten de aplicación para esta tipología de auditoría. Además, se han tenido en cuenta, entre otros, el Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión del Tribunal de Cuentas y el Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo.

Esta fiscalización ofrece una seguridad razonable sobre los resultados y valoraciones expuestos y supone el compromiso de elaboración de un informe directo con conclusiones.

[6] Ver epígrafe "Hechos posteriores" de este documento.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia que fundamenten las conclusiones obtenidas. Se considera que la obtenida en el presente trabajo proporciona una base suficiente y adecuada para fundamentar las conclusiones alcanzadas.

La comprensión adecuada del presente informe requiere que se tenga en cuenta el contexto global del mismo. Cualquier conclusión hecha sobre un párrafo o epígrafe pudiera no tener sentido aisladamente considerada.

Los trabajos de campo de la fiscalización han concluido el XX de XX de 20XX.

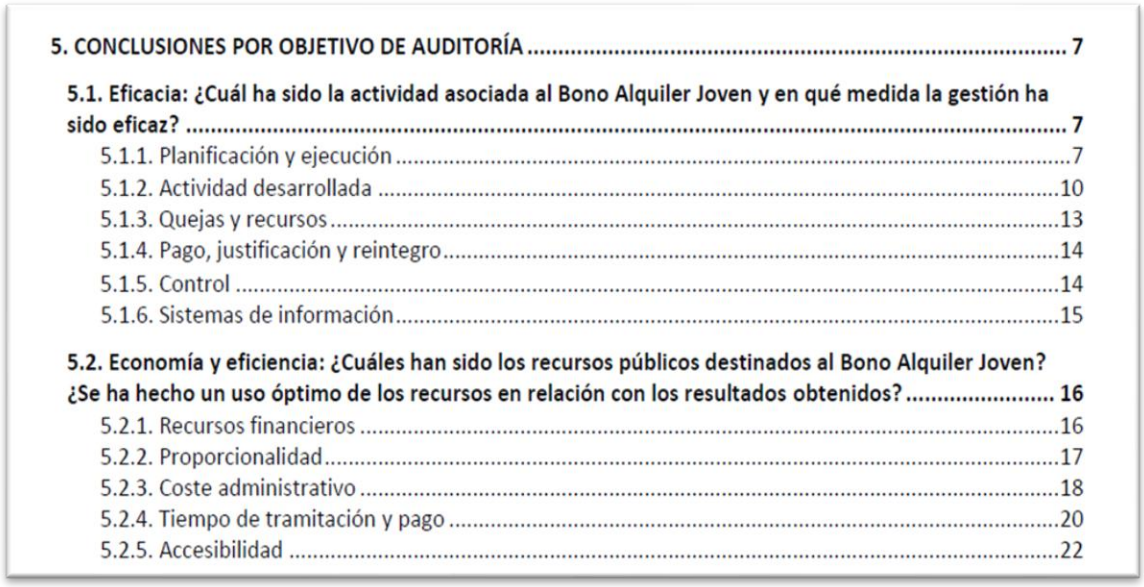
III.5. Conclusiones por objetivo de auditoría

Constituyen el núcleo fundamental del informe, recogiendo para cada uno de los objetivos y subobjetivos las conclusiones más relevantes alcanzadas en el transcurso de la fiscalización. Debe darse una respuesta clara a cada una de las preguntas formuladas, de tal forma que un lector no precise completar la lectura del resto del informe para alcanzar la respuesta de cada una de las preguntas y una opinión global de la fiscalización.

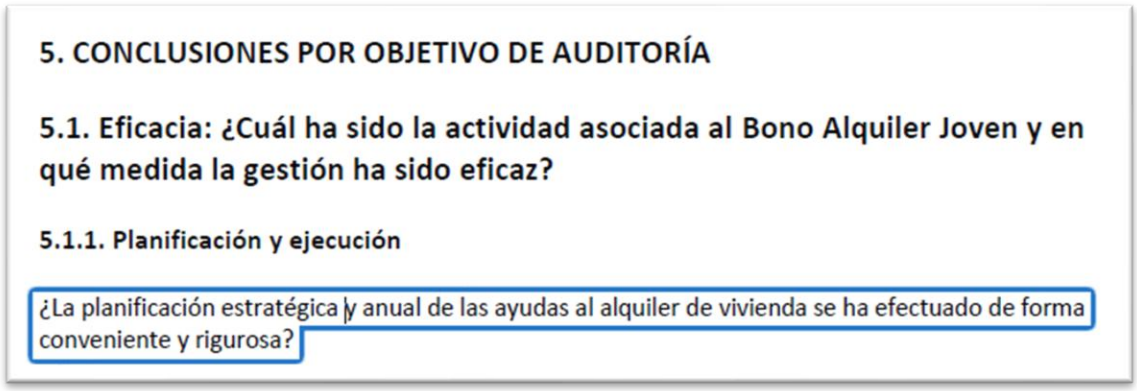
Respecto a la presentación de tales conclusiones, se propone que en el índice dentro de este apartado haya un epígrafe (dos dígitos) por cada pregunta de auditoría principal o de primer nivel, y que los epígrafes siguientes (tres dígitos), que a su vez se pueden corresponder con las preguntas de auditoría secundarias o de segundo nivel, se presenten en el índice preferentemente en forma de palabra clave/área de trabajo. En cualquier caso, en el cuerpo del informe irá justo después del epígrafe de tres dígitos la pregunta de auditoría correspondiente.

Se recoge a continuación un ejemplo:

EXTRACTO DE ÍNDICE JA 14/2023


5. CONCLUSIONES POR OBJETIVO DE AUDITORÍA 7
5.1. Eficacia: ¿Cuál ha sido la actividad asociada al Bono Alquiler Joven y en qué medida la gestión ha sido eficaz? 7
5.1.1. Planificación y ejecución 7
5.1.2. Actividad desarrollada 10
5.1.3. Quejas y recursos 13
5.1.4. Pago, justificación y reintegro 14
5.1.5. Control 14
5.1.6. Sistemas de información 15
5.2. Economía y eficiencia: ¿Cuáles han sido los recursos públicos destinados al Bono Alquiler Joven? ¿Se ha hecho un uso óptimo de los recursos en relación con los resultados obtenidos? 16
5.2.1. Recursos financieros 16
5.2.2. Proporcionalidad 17
5.2.3. Coste administrativo 18
5.2.4. Tiempo de tramitación y pago 20
5.2.5. Accesibilidad 22

CUERPO DEL INFORME: Se incorpora la pregunta de auditoría correspondiente al subobjetivo



El desarrollo de determinadas conclusiones, según los casos, se recogerá en los apéndices, debiendo dejar exclusivamente en las conclusiones por objetivos los hallazgos y las conclusiones de forma sintética y clara, sin abusar de descripciones o detalle excesivo. Tales conclusiones deberán estar referenciadas en el caso de que exista dicho desarrollo en apéndices o estén correlacionadas con otra parte del informe.

Por otro lado, si en el transcurso de las auditorías operativas se observan incumplimientos legales, estos deben incluirse como parte de las conclusiones presentadas, dependiendo del asunto/área/objetivo en el que se encuadre. La importancia relativa de estos incumplimientos de cara a su inclusión en el informe debe seguir la GPF-OCEX 4320 Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad.

Por lo que refiere a las limitaciones al alcance, al igual que en el caso de los incumplimientos, se recogerán en la parte del informe donde se trate el correspondiente asunto/área/objetivo.

No obstante lo anterior, si la limitación al alcance fuera especialmente relevante en relación con la consecución de los objetivos del trabajo, se podrá valorar su inclusión como apartado propio dentro del objetivo de auditoría correspondiente e incluso en un apéndice de desarrollo explicativo.

En las auditorías operativas con enfoque evaluador, la presentación en esta sección de conclusiones por objetivo añadirá las preguntas de auditoría que aborden otras dimensiones distintas a la eficacia, economía y eficiencia. En el apéndice referido a la metodología se explicará con mayor grado de detalle en qué ha consistido este enfoque.

III.6. Conclusiones generales (opcional)

Según la materia fiscalizada, determinados informes[7] pueden requerir, adicionalmente a las conclusiones por objetivos, un apartado de **conclusiones de forma más genérica**, con objeto de facilitar la comprensión final de la fiscalización. Suele ser el caso de informes cuyo alcance objetivo es muy extenso y variado, abarcan distintos centros gestores o contemplan diferentes escenarios temporales.

[7] Los informes que han contemplado este epígrafe opcional son los siguientes:

- JA 14/2023 Fiscalización operativa del Bono Alquiler Joven en Andalucía.
- JA 10/2022 Fiscalización de las Medidas adaptadas por la Junta de Andalucía para la implementación del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.
- JA 13/2021 Fiscalización, con enfoque evaluador, de la Renta Mínima de Inserción Social en Andalucía: especial referencia a su impacto social.
- JA 10/2021 Fiscalización sobre la gestión de la valoración de las personas con discapacidad.
- JA 04/2021 Fiscalización de cumplimiento y operativa de los beneficios fiscales en tributos cedidos y propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- JA 06/2018 Fiscalización del III Plan Integral para la Inmigración en Andalucía 2014-2016.

También se utiliza cuando las "conclusiones por objetivos" aportan determinada información numérica o parametrizada, complementada mediante cuadros y gráficos, representativa de resultados alcanzados o tendencias seguidas, que requieren una interpretación o categorización de los mismos.

Se trata de una exposición de las principales conclusiones de forma más general, transversal e integral que contribuye a obtener una visión de conjunto de los resultados alcanzados.

La exposición de las "conclusiones generales" facilitará la confección del resumen del informe, previsto en la fase final del procedimiento de fiscalización.

La experiencia de los informes presentados sugiere que la **extensión de este epígrafe** no debería ser superior a dos páginas y, sobre todo, tiene que ser sustancialmente inferior a la exposición detallada de las conclusiones por objetivos.

III.7. Hechos Posteriores

Ninguna de las GPF-OCEX de auditoría operativa contiene una mención al asunto de los hechos posteriores previstos en la NIA-ES-SP 1560 y en la GPF-OCEX 1560.

Sin embargo, la materia a fiscalizar (alcance objetivo) e incluso el órgano de gestión relacionado con dicha materia pueden verse afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad al ejercicio o periodo objeto del alcance temporal del informe.

Además de las circunstancias contempladas como hechos posteriores en la auditoría financiera y de cumplimiento, generalmente relacionadas con incidencias en el marco financiero y legislativo, pueden suscitarse hechos que condicionen las conclusiones alcanzadas y los hallazgos de una fiscalización operativa.

Cuando el alcance temporal viene determinado por información rendida o contemplada en los estados financieros, contables o presupuestarios (cuentas anuales, cuentas generales, memorias, programas presupuestarios, liquidaciones presupuestarias, etc.), los hechos pueden provenir tanto de situaciones que existían a la fecha de cierre de dichos estados como por condiciones que surgieron después de dicha fecha.

En las auditorías operativas es habitual que el alcance temporal pueda coincidir con los periodos de presentación de datos e información relacionada con la materia fiscalizada. Generalmente se corresponderá con años naturales, ejercicios económicos o un periodo que no coincida con el cierre a 31 de diciembre. Este último supuesto se da, por ejemplo, al tratar un curso escolar o

académico, rendiciones periódicas de información mediante informes de seguimiento y/o de evaluación, estadísticas oficiales (mensuales, trimestrales, semestrales), etc. En todo caso, también existirá una fecha de cierre del periodo objeto de fiscalización.

Por tanto, es relevante resaltar la NIA-ES-SP 1700 R, la cual explica que **la fecha del informe de auditoría** informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos ocurridos de los que tiene conocimiento hasta dicha fecha.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de cierre del alcance temporal y la fecha de finalización de los trabajos de campo requieren su reflejo en las conclusiones y hallazgos de la auditoría.

También será conveniente **informar de circunstancias sobrevenidas** incluso con posterioridad a dicha fecha de cierre, ya que su reflejo en el informe favorece la oportunidad y actualización del mismo.

A título de **ejemplos**, los hechos que pueden tenerse en cuenta son los siguientes:

a) **Cambios en la tramitación de actuaciones estratégicas en curso.** Hay planes que están en fase de elaboración y pasan a estar operativos. Igualmente es el caso de estrategias previstas en el marco normativo cuya tramitación se inicia una vez cerrado el trabajo de campo. También es habitual que se produzca el seguimiento de actuaciones estratégicas que no lo habían realizado.
b) **Modificaciones del marco normativo y regulatorio.** Se han dado casos de asuntos que han conformado los criterios de auditoría y que han tenido un cambio normativo. Por ejemplo, la exigencia de un plan, la constitución y funcionamiento de un órgano colegiado, la obligación de evaluación, la emisión de un informe, etc.
c) **Reestructuraciones orgánicas y de competencias de los órganos gestores.** Suelen darse tras procesos electorales.
d) **Actualizaciones de datos** que arrastraban periodos de carencia o que son provisionales. Es muy habitual en las estadísticas oficiales.
e) **Dotaciones de fondos y de recursos en ejercicios posteriores** al periodo de alcance temporal que determinen la tendencia de la materia fiscalizada. Los análisis evolutivos de recursos en unidades monetarias y físicas (por ejemplo, personal, resoluciones, etc.) pueden verse determinados por las dotaciones de ejercicios posteriores, rompiendo una tendencia alcista o decreciente. También puede ser relevante informar sobre un cambio posterior en el modelo de financiación.

f) **Resultados de actuaciones de control**, tanto de las intervenciones como de las autoridades relacionadas con la gestión de los fondos europeos. En ocasiones se trata de actuaciones de las que se tenía conocimiento de su tramitación pero que se han culminado con posterioridad a la fecha de cierre de los trabajos de campo. En este ámbito se pueden incluir las evaluaciones de políticas públicas, realizadas por las agencias creadas a tal efecto o por la AiRef. También deberán ser tenidas en cuentas las inspecciones de la AEAT y de la TGSS.

g) **Diligencias y procedimientos judiciales.** Puede ser que se tenga conocimiento de estas circunstancias pero la tramitación judicial esté en marcha. O también, puede ocurrir que las diligencias previas se inicien tras completar los trabajos de campo, o tras prealegar, por lo que habrá que valorar su consideración y la exposición de los hechos como un asunto a tener en cuenta en las conclusiones.

Debe resaltarse un **hecho recurrente** en las experiencias y trabajos de auditoría operativa. El anuncio de la fiscalización, los primeros requerimientos de información y la ejecución del trabajo de campo suponen un impulso en la gestión de la materia fiscalizada. Por ejemplo, si había actuaciones estratégicas sin formular, se empieza su tramitación. En los casos en los que no se hacía un seguimiento y/o evaluación, se intenta promoverlo o acelerarlo por parte del órgano gestor. La falta de actualización de datos se corrige. Se inician expedientes de reintegro, de subsanación o de regularización, según los casos. De esta forma, se ponen de manifiesto muchas situaciones que, no solo se producen durante el desarrollo de los trabajos de campo, sino que en numerosas ocasiones se evidencian tras cerrar dichos trabajos y, sobre todo, tras tomar conciencia la entidad fiscalizada en el trámite de prealegaciones.

Al igual que en las auditorías financieras y de cumplimiento, para el tratamiento de los hechos posteriores se deben tener en cuenta determinadas definiciones.

- **Fecha de cierre del periodo objeto de alcance temporal:**
  Esta fecha de cierre del periodo objeto de alcance debe tener en cuenta las observaciones relativas a la naturaleza de este periodo (año natural, ejercicio económico, curso, etc.). En el caso de que alcance temporal se refiera al correspondiente a los estados financieros, se considerarán las definiciones que al respecto se indican en las guías de las auditorías financieras y de cumplimiento.

- **Fecha de finalización del trabajo de campo:**
  La fecha de finalización del trabajo de campo tiene trascendencia en una auditoría ya que establece el límite dentro del cual el auditor está obligado a realizar procedimientos relacionados con los hechos posteriores. A partir de dicha fecha ya no tiene la responsabilidad de hacerlo.

Con carácter general se considerará que **dicha fecha es el día que se discute el borrador preliminar con la dirección y se analizan sus observaciones al mismo y la documentación que, en su caso, aporte la dirección del ente fiscalizado (fase de prealegaciones)**.

- **Fecha del informe de fiscalización:**
  Fecha de aprobación del informe por el pleno de la CCA.

A título indicativo, los procedimientos de auditoría que se deben realizar con el fin de obtener evidencias sobre los hechos posteriores se desarrollan en la GPF-OCEX 1560.

En todo caso debe prevalecer el apartado 3.1. "Evidencia" de la GPF-OCEX 3920, que determina que **el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con el objetivo de establecer hallazgos de auditoría, formular conclusiones en respuesta al (los) objetivo(s) de auditoría y a las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato del OCEX.** (GPF-OCEX 3000/106)

Efectos en el informe

En cuanto a los efectos en el informe, la principal premisa es que este documento **no debe contener un epígrafe** o apartado independiente de hechos posteriores.

Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados, el auditor identifica hechos que requieren ser considerados como tales, su tratamiento en el informe se realizará como **complemento de la conclusión o hallazgo de auditoría relacionado con el mismo**. Se aportan algunos ejemplos al respecto:

34. El mayor avance se observa en las Delegaciones Territoriales de Almería y Granada (grado de compromiso del 97,0% y el 91,8% y de ejecución del 83,3% y el 63,4%, respectivamente), frente a las Delegaciones Territoriales de Sevilla, Cádiz y Málaga (grado de compromiso del 29,3%, 42,2% y 48,0%, y de ejecución del 7,3%, 37,1% y 31,8%, respectivamente), como consecuencia del menor ritmo de resolución de las ayudas y la insuficiencia de crédito en estas últimas.

Como hecho posterior a la fecha de referencia del análisis, mediante sendas Resoluciones de 9 de abril y 8 de agosto de 2024, la Secretaría General de Vivienda[12] ha acordado la redistribución del crédito sobrante de las provincias de Cádiz, Córdoba, Huelva y Jaén, al resto, en un importe global de 11,9 M€. El retraso en la aprobación de la primera redistribución de crédito ha supuesto que unas 1.482 solicitudes[13] hayan sufrido una demora en el inicio de su tramitación superior al año, dado que, hasta ese momento no se pudo iniciar su tramitación por no disponer de crédito.

Informe JA 14/2023 - Fiscalización operativa del Bono Alquiler Joven en Andalucía.

Proyecto "Andalucía Simplifica"

56 La principal actuación sobre simplificación administrativa desarrollada por la DGAPSA es el proyecto "Andalucía Simplifica", conformado por varias iniciativas. Una de las más relevantes ha sido la promulgación del reciente decreto de simplificación, Decreto-ley 3/2024, de 6 febrero, que ha quedado fuera del alcance de este informe. **(§A.63)**

Informe 09/2024 – Fiscalización de las disposiciones sobre simplificación administrativa de la Junta de Andalucía

En el caso de que **los hechos posteriores requieran identificarse explícitamente** podrían presentarse dentro de los apéndices que, a su vez, sirviera de referencia cruzada para las conclusiones afectadas. Se aportan algunos ejemplos al respecto.

7.6. Hechos posteriores: situación actualizada de las sedes administrativas

A.156 Como consecuencia del procedimiento de depuración y actualización de datos que ha llevado a cabo la DGP, la situación de las sedes administrativas cambia a lo largo del tiempo. Los datos expuestos en este informe representan la situación al cierre de 2023. Como se concluye en **§33**, las incidencias y carencias detectadas afectan a determinados resultados de la fiscalización.

Con el objeto de aprovechar este informe para presentar la situación lo más actualizada posible y que sirva también para exponer la resolución de algunas de las carencias señaladas, se ha elaborado este apéndice con determinada información actualizada a 21/03/2024. Esta fecha coincide con el procedimiento de contraste del "Borrador de informe para prealegaciones". Es un borrador del informe que comenta y contrasta el equipo de auditoría con los interlocutores de la DGP, de acuerdo con el Manual de Procedimientos de la Cámara de Cuentas de Andalucía, para que ésta pueda realizar sus comentarios y analice la razonabilidad de las conclusiones alcanzadas.

Se han actualizado los datos consignados en las conclusiones de este informe.

Informe JA 06/2023 - Fiscalización de la gestión patrimonial de las sedes administrativas e inmuebles sin uso asignado de la Junta de Andalucía.

Apéndice 7. Hecho posterior

A.39. Como hecho posterior al trabajo de campo, se ha aprobado el DL 14/2022, de 20 de diciembre, por el que se adoptan medidas de carácter extraordinario y urgente en materia de Renta Mínima de Inserción Social, bono social térmico y de simplificación de los procedimientos de expedición del título de familia numerosa y de atención a las personas con discapacidad en Andalucía.

A.40. Las modificaciones en el DL 3/2017 afectan fundamentalmente a los requisitos de acceso dado que hace incompatibles la RMISA y el IMV, introduciendo la exigencia para el solicitante de la

Informe JA 13/2021 - Fiscalización, con enfoque evaluador, de la Renta Mínima de Inserción Social en Andalucía: especial referencia a su impacto social.

Como se ha reseñado en las guías de las auditorías financieras y de cumplimiento, **durante la fase de alegaciones** se puede tener conocimiento (por información y evidencia aportados por el ente auditado) de hechos posteriores a la finalización del trabajo de campo que afectan a las conclusiones y hallazgos de auditoría que se mencionan en el informe. En estos casos, el procedimiento que habitualmente se sigue en la CCA es **introducir en nota al pie de página** los hechos sobre los que se ha obtenido evidencia e indicar que su revelación se ha producido en la fase

procedimental de alegaciones al informe provisional. En estas circunstancias, no se modifica la fecha de finalización de los trabajos de campo.

III.8. Recomendaciones

La GPF-OCEX 1735 *Las recomendaciones y su seguimiento* y la *Guía práctica para la elaboración de recomendaciones en los informes de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía,* establecen los criterios generales que deben seguirse en relación con las recomendaciones.

A ellas deben añadirse las GPF-OCEX de auditoría operativa, que enfatizan la importancia que las recomendaciones adquieren en este tipo de auditoría. En este sentido, los puntos 126 y 127 resaltan que el auditor debe aportar **recomendaciones constructivas** que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría, en la medida que sean relevantes y viables según el mandato del OCEX. Se explica que una recomendación constructiva es aquella bien fundamentada, que agrega valor, que es práctica y que está vinculada al (los) objetivo(s) de auditoría, así como a los hallazgos y conclusiones de auditoría. Las recomendaciones necesitan evitar obviedades, abordar las causas de los problemas y no traspasar las responsabilidades de la dirección. Debería quedar clara la manera en que la recomendación contribuiría a mejorar el desempeño. Las recomendaciones deben resultar, de manera lógica y analítica, de los hechos y argumentos presentados.

La GPF-OCEX 3920 "El proceso de auditoría operativa" dedica el apartado 4.2. a las recomendaciones. Se reproducen los cuadros 9 "**Preguntas a tener en cuenta cuando se elaboran las recomendaciones**" y 10 "**Consejos para generar recomendaciones**" por su importancia como elementos de chequeo y evaluación a considerar en la redacción de las recomendaciones.

Cuadro 9 Preguntas a tener en cuenta cuando se elaboran las recomendaciones

a) ¿Qué hay que hacer y por qué?
b) ¿Dónde se necesita hacer?
c) ¿Quién es el responsable de hacerlo?
d) ¿Las acciones propuestas resolverán los problemas observados?
e) ¿Podrían las acciones propuestas tener algún efecto negativo?

Cuadro 10 Consejos para generar recomendaciones

a) Pensar en posibles recomendaciones desde el principio del proceso de auditoría. A menudo se espera que los equipos presenten el alcance de posibles recomendaciones en una etapa temprana.

b) Escribir las recomendaciones de una manera que le permita al auditor evaluar si se han implementado o no.

c) Cuando sea posible, trabajar con la entidad auditada para identificar los cambios necesarios y las formas de implementarlos.

Las recomendaciones se incluirán en un **apartado independiente del informe**. Se podrán crear subapartados con el fin de homogeneizar su estructura con los objetivos y subobjetivos previstos en el informe.

La **Guía práctica para la elaboración de recomendaciones en los informes de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía** recoge, en su anexo, ejemplos prácticos para la redacción de recomendaciones.

III.9. Apéndices

Al igual que en las auditorías financieras y de cumplimiento, se debe diferenciar entre apéndices y anexos *(GPF-OCEX 1730; P70 a P72)*. En las auditorías operativas esta separación es más relevante, por lo que se tratan en dos apartados de esta guía.

De hecho, el **anexo 8 de la GPF-OCEX 3920 "El proceso de auditoría operativa"** propone una estructura de informe que diferencia los apéndices y los anexos, e incluso realiza aportaciones sobre el contenido de unos y otros.

En todo caso, se reiteran las siguientes consideraciones de la guía sobre la estructura de los informes de fiscalización financiera:

- La información de los apéndices acompaña al cuerpo principal del informe, para completarlo.
- Incluye información relevante, que represente un interés cierto, sobre aspectos relacionados con los objetivos, alcance, metodología o los resultados del trabajo.

Es importante resaltar lo ya indicado en la citada guía de fiscalización financiera y que adquiere mayor relevancia en las auditorías operativas: el contenido y el orden de los apéndices **se determinarán y adaptarán en cada caso** en función de las circunstancias de las fiscalizaciones y sus alcances. En unos casos, determinada materia podrá ir en un apéndice, en otros en un capítulo del informe, y en otros quizás no sea necesario ni lo uno ni lo otro.

Se insiste en lo indicado en otras guías en cuanto a que no se debe repetir literalmente en los apéndices información que forme parte del cuerpo del informe.

Como referencia orientativa, en general, **podrán incluirse los siguientes apéndices**, atendiendo a la experiencia acumulada en los informes de la CCA y la propuesta del anexo 8 de la GPF-OCEX 3920. **Se sugiere seguir este orden**.

- ***Análisis del entorno***

  El informe puede acompañarse de un apéndice en el que se recoja toda la **información relevante** sobre el entorno, con especial mención a los aspectos siguientes:

  - La descripción de la entidad o actividad fiscalizada y sus principales características, así como el funcionamiento de la misma. Debe estar referenciada con los puntos del apartado de la "Introducción" que sirvan para contextualizar el entorno de la materia fiscalizada.
  - Principales variables estadísticas e indicadores de contexto de la política pública analizada.
  - Recursos monetarios, financieros y presupuestarios directamente relacionados con la materia objeto de fiscalización. Si el objeto de la auditoría es el cumplimiento de los principios de eficiencia y economía, y el diseño del enfoque metodológico requiere tratar este asunto, deberán incluirse como apéndices. En el caso de que la información sirva únicamente para contextualizar el peso económico de la materia fiscalizada, podrán trasladarse a un anexo.
  - El marco estratégico que conforma la materia fiscalizada.

  Estos aspectos pueden ser también objeto de apéndices diferenciados cuando el objetivo y alcance del informe lo requieran.

- ***Metodología o enfoque metodológico***

  Se deberán exponer de forma concisa la metodología seguida. En este apéndice de forma orientativa se puede incluir: el enfoque de auditoría; un resumen de la matriz de auditoría

con la presentación de forma lógica de las preguntas de auditoría, los criterios, las pruebas de auditoría y las fuentes de información; los indicadores empleados; y el sistema de selección de las muestras.

Cuando la auditoría se configure con "**enfoque evaluador**" deberá detallarse la justificación de tal enfoque, concretando el efecto en los objetivos y alcance, así como en la matriz de auditoría.

- ***Observaciones y hallazgos de auditoría***

  Constituye el núcleo de las evidencias obtenidas, pues debe recoger los **hechos más relevantes puestos de manifiesto en la revisión de los objetivos y subobjetivos de la auditoría**, y todo ello debe realizarse sin perder de vista los objetivos de la fiscalización que son el punto de referencia.

  Se hará más comprensible el informe si este apartado se redacta siguiendo un orden (lógico, cronológico, etc.). El más utilizado es la secuencia de objetivos, subobjetivos y preguntas de auditoría detallados en el apéndice de metodología, aunque puede requerirse otra forma de organización diferente en función de la naturaleza del asunto analizado y el alcance de la auditoría.

  Entre los apéndices de los hallazgos debe incluirse el detalle de los resultados de la fiscalización para cada uno de los elementos de la muestra con un criterio de identificación de los ítems de la muestra que permita su correlación con las conclusiones, lo cual facilitará el trámite de alegaciones. También supone aligerar el contenido de las conclusiones, eliminado el detalle nominativo o identificativo de un elemento muestral analizado (por ejemplo, la descripción y/o el código de tramitación de un expediente, un contrato, una subvención, etc.).

III.10. Anexos

Atendiendo a los diferentes informes de auditoría operativa de la CCA, se propone en las auditorías operativas su tratamiento como anexos:

- **Marco legal y regulatorio.** Son las principales disposiciones legales, reglamentarias o presupuestarias relacionadas con la entidad o actividad fiscalizada. La práctica habitual es citar dicho anexo en el punto del apartado de la "Introducción" que adelanta esta cuestión.

- **Estructura organizativa** de las entidades que conforman el alcance subjetivo. Pudiera ser necesario referenciarlo en el apartado destinado a la "Responsabilidades del órgano de gestión en relación con la fiscalización operativa" y/o en el punto del alcance subjetivo.

Además, los anexos podrán incluir la siguiente información y documentación, siempre y cuando no hayan conformado algún apéndice.

- **Estados contables, financieros y presupuestarios que reflejen los recursos monetarios.** Se puede adjuntar un resumen con enlace o una referencia al sitio donde puedan consultarse los estados completos.
- **Datos** estadísticos y de actividad, funcionamiento o tramitación de la materia fiscalizada.

Sería recomendable evitar que un mismo asunto o una cuestión se trate como un apéndice y también se desarrolle en un anexo. Se debe procurar que el lector del informe, cuando necesite información adicional de las conclusiones, solo requiera buscarla siguiendo una referencia cruzada, evitando que ésta le remita a otra que, a su vez, la detalla.

III.11. Trámite de alegaciones

Además de dar cumplimiento al principio de contradicción, la fase de alegaciones permite contrastar formalmente las conclusiones y recomendaciones de los informes, y la solidez de la evidencia utilizada, con los puntos de vista del ente fiscalizado.

Las alegaciones, que deben formularse por escrito, se tramitarán según el procedimiento establecido en la CCA. *(GPF-OCEX 1730; P66).*

Las GPF-OCEX de auditoría operativa desarrollan la tramitación de las alegaciones. Los puntos siguientes de la GPF-OCEX 3000 señalan:

- 129) El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que el OCEX emita el informe de auditoría correspondiente.
- 130) El auditor debe registrar, en documentos de trabajo, el examen de los comentarios recibidos de la entidad auditada, incluidas las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos.

Son las referencias para el apartado 4.3. "Comunicación con la entidad auditada" de la GPF-OCEX-3920.

Como todos los informes de la CCA, el último apartado serán las "Alegaciones presentadas y tratamiento de las mismas en los supuestos que no hayan sido admitidas o se admitan parcialmente".

IV. ANEXOS

IV.1. Referencias normativas

- ISSAI-ES-100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público.
- ISSAI-ES-300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa.
- ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la fiscalización operativa.
- Guía Práctica de Fiscalización de los Órganos de Control Externo GPF-OCEX-3000.
- Norma para la auditoría operativa GPF-OCEX 3920 El proceso de auditoría operativa.
- Manual de auditoría de gestión. Tribunal de Cuentas Europeo.
- Manual de fiscalización operativa o de gestión. Tribunal de Cuentas.
- Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana Sección 3200: Guía de fiscalización operativa.