



GOVERN D'ANDORRA

MINISTERI DE FINANCES

INTERVENCIÓ GENERAL

Guia metodològica d'auditoria operativa per als controls
a posteriori d'oportunitat econòmica, eficiència
i eficàcia

ÍNDEX

1. Antecedents	1
2. Marc legal d'aplicació. Comprensió dels objectius associats als controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia	5
3. Aspectes relatius a la planificació del treball	9
3.1 Comprensió de l'activitat i operacions de l'ens	
3.2 Delimitació de les operacions i àrees objecte dels controls	
3.3 Anàlisi i avaluació del control intern	
3.4 Avaluació dels riscos i determinació de les proves que s'han de desenvolupar	
3.5 Disseny dels procediments de compliment i substantius aplicables	
4. Aspectes relatius a l'execució dels treballs. Pla de treball. Objectius i proves	24
5. Aspectes relatius al tancament del treball	55

1. Antecedents

En el marc del procés de millora i reforçament del control intern que exerceix la Intervenció General del Govern d'Andorra, aquesta guia metodològica té per objecte recollir el disseny, l'abast i la concreció dels procediments d'auditoria operativa associats als controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia que cal efectuar *a posteriori*, i simultàniament, si escau, als controls de legalitat i/o financer, respecte de les administracions, els organismes i les entitats subjectes a aquests controls.

D'acord amb l'article 42 de la Llei general de les finances públiques (LGFP), la Intervenció General és el centre titular dels controls de legalitat, d'oportunitat econòmica i financer. Per altra banda, d'acord amb l'article 8.3 de la Llei 32/2014, del 27 de novembre, de sostenibilitat de les finances públiques i d'estabilitat pressupostària i fiscal (LSEPF), les administracions, els organismes institucionals i les entitats parapúbliques i de dret públic vinculats a l'Administració general estan sotmesos al control d'oportunitat econòmica i d'eficàcia. En aquest sentit, la Intervenció General ha de remetre anualment al Consell General un informe global sobre l'exercici del control d'oportunitat econòmica i d'eficàcia que hagi elaborat sobre les administracions, els organismes i les entitats subjectes al seu control.

Els objectius d'aquests tipus de controls es troben en l'àmbit dels objectius operatius, és a dir, dels associats als principis d'economia, eficàcia, eficiència i qualitat en el servei públic.

D'acord amb l'article 38 de l'LGFP, el control d'oportunitat econòmica té com a finalitat:

- a) Determinar, tant qualitativament com quantitativament, les conseqüències que l'execució de determinades despeses tindria per a les finances públiques i la normal execució del pressupost general i, singularment, l'estimació de les noves despeses que previsiblement es derivarien de la que és objecte del control.
- b) Qualificar la incidència d'una determinada despesa sobre l'economia nacional i la situació conjuntural.

Aquesta mena de control s'efectua *a priori* per als ens subjectes a fiscalització prèvia i *a posteriori* per a la resta d'ens.

En aquest marc, la legislació andorrana associa també als controls d'oportunitat econòmica el principi de sostenibilitat econòmica. En efecte, l'LSEPF invoca com a principis bàsics de la gestió dels recursos públics, entre d'altres, el de sostenibilitat financera, el d'estabilitat pressupostària i el d'eficiència:

“Principi de sostenibilitat financera: les administracions, els organismes i entitats subjectes a la present Llei han d’ajustar la seva actuació de manera que s’asseguri llur capacitat per finançar els compromisos de despesa presents i futurs dins dels límits de despesa permesa i de deute públic que estableix la legislació vigent.”

“Principi d’estabilitat pressupostària: les administracions, els organismes i les entitats subjectes a la present Llei han d’elaborar, aprovar i executar els seus pressupostos en un marc d’estabilitat pressupostària que suposa una situació d’equilibri, de superàvit o de dèficit acceptat d’acord amb els termes establerts en aquesta mateixa norma.”

“Principi d’eficiència:

- Les polítiques de despesa pública han d’enquadrar-se en un marc de planificació plurianual i de programació pressupostària, atenent la situació econòmica del país, els objectius de política econòmica fixats pel Govern i el compliment dels objectius de sostenibilitat financera i d’estabilitat pressupostària.
- La gestió dels recursos públics ha d’estar orientada a l’eficiència, l’eficàcia, l’economia i la qualitat, i amb aquesta finalitat cada administració i entitat subjecte a la present Llei aplicarà polítiques de racionalització de la despesa i millora de la gestió del sector públic.
- Les administracions, els organismes institucionals i les entitats parapúbliques i de dret públic vinculades a l’Administració general o als comuns estan sotmeses al control d’oportunitat econòmica i al control d’eficàcia establerts a la Llei general de les finances públiques.

[...]

- Les disposicions reglamentàries, en la seva fase d’elaboració i aprovació, els actes administratius, els contractes i els convenis que celebrin les administracions, els organismes i les entitats subjectes a la present Llei, han de valorar la seva repercussió i efectes sobre les finances públiques, i s’han de supeditar de manera estricta al compliment dels principis de sostenibilitat financera, d’estabilitat pressupostària, de limitació del pes de la imposició directa sobre el total d’impostos directes i indirectes de l’Administració general de l’Estat i de limitació del creixement de la despesa pública corrent o de funcionament, d’acord amb els termes establerts en la legislació vigent.
- En la fase de tramitació de les disposicions legals que puguin incidir sobre les finances públiques s’haurà d’incloure una memòria econòmica sobre el compliment dels objectius establerts en la present Llei.”

Adicionalment, amb relació a l'economicisme i l'eficiència de la despesa pública, l'LGFP també inclou en el marc del control pressupostari el control d'eficàcia, que d'acord amb l'article 40 de l'LGFP consisteix a elaborar un estudi relatiu a l'anàlisi dels costos de funcionament i del rendiment o la utilitat dels serveis, les obres i les adquisicions, així com del compliment dels objectius dels programes inclosos en el pressupost de l'exercici precedent.

Finalment, l'article 44 de l'LGFP detalla les funcions de la Intervenció:

“Article 44. *Funcions*

1. La Intervenció General gaudeix, per a l'exercici de les seves funcions, de plena autonomia respecte a les autoritzacions i les entitats la gestió de les quals controli, i tant l'interventor general com els interventors delegats han de ser atesos, per qualsevol òrgan de l'Administració a qui ho sol·licitin, en les demandes raonades que facin de dades, informes o documentació.

2. Correspon a la Intervenció General, com a centre director de la comptabilitat administrativa, l'exercici de les funcions següents:

- a) Revisar els registres comptables d'ingressos i despeses en totes les seves fases, que reflecteixin finalment els moviments de cabals públics de la tresoreria.
- b) Formar i redactar els comptes generals preparant-los per a la seva presentació al Consell General.
- c) Sotmetre al Govern el pla general de comptabilitat pública que determini l'estructura, la justificació, la tramitació i el retiment de tots els comptes que han de ser presentats a l'aprovació del Consell General.
- d) Inspeccionar la comptabilitat de les entitats parapúbliques o de dret públic i les societats públiques participades per l'administració general, així com verificar la comptabilitat de les entitats obligades a presentar-la pel fet de rebre subvencions pressupostàries.
- e) Elaborar els comptes econòmics del sector públic dependent de l'Administració General.

3. Corresponen a la Intervenció General, com a titular dels controls de legalitat, d'oportunitat econòmica i financer les funcions següents:

- a) Fiscalitzar els actes, els documents i els expedients de l'Administració general, les entitats parapúbliques o de dret públic i les societats públiques participades per l'administració general amb incidència sobre les finances públiques, d'acord amb l'article 36.
- b) Informar al Govern, quan escaigui, sobre l'oportunitat econòmica de les despeses, en els termes establerts per l'article 38.
- c) Dirigir les auditories que es realitzin als efectes del control financer regulat a l'article 39.

4. Corresponen a la Intervenció General les funcions d'estudi, informe i assessorament següents:

A) Amb relació al pressupost general i a la seva gestió:

- a) Col·laborar en l'elaboració dels avantprojectes i del projecte si és requerit a aquest efecte.
- b) Verificar i autoritzar la liquidació dels pressupostos.
- c) Informar les propostes d'endeutament, les autoritzacions al Govern d'avenços de fons i els projectes de crèdits extraordinaris, suplementos i transferències de crèdit.
- d) Interposar recursos contra actes de gestió referents a ingressos públics.
- e) Conformar prèviament els actes, els documents o els recursos que produeixin obligacions i moviment de cabals públics, i especialment la devolució d'ingressos indeguts i la prescripció de drets i obligacions i, en general, vetllar pels interessos econòmics de les administracions públiques dependents del Consell General.

- f) Informar els recursos presentats al Govern, i que es refereixin a assumptes de naturalesa economicofinancera.
- B) Amb relació a la contractació d'obres, serveis, subministraments i adquisicions:
- a) Dictaminar els projectes de contractes, plecs de clàusules i pressupostos d'obres, serveis i adquisicions de tota mena.
 - b) Formar part de les meses de contractació.
 - c) Informar les propostes de resolució de contractes.
 - d) Fer observacions o reparaments a les actes de recepció i de comprovació de serveis, obres i adquisicions.
- C) Amb relació al personal:
- a) Informar prèviament els concursos d'accés a la funció pública i els contractes de personal.
 - b) Fiscalitzar les nòmines de personal.
- D) Amb relació al patrimoni:
- a) Dirigir la formació i l'actualització de l'inventari patrimonial i autoritzar els inventaris de tota mena.
 - b) Informar les propostes d'alienació de béns i drets de qualsevol naturalesa.
- E) Les restants funcions d'estudi i assessorament que, essent compatibles amb les anteriors, li encomani el Govern.”

Aquesta guia recull la metodologia que cal seguir per fer les auditories operatives associades als controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia que s'han d'efectuar *a posteriori*, i simultàniament, si escau, als controls de legalitat i/o financer, respecte de les administracions, els organismes i les entitats subjectes a aquests controls.

Cal esmentar que els procediments proposats s'hauran d'adequar en cada cas en funció de l'objectiu i l'abast del treball, així com als sistemes de control intern i les fonts d'informació disponibles en cada dependència.

Els procediments descrits en aquesta guia poden ser executats de forma autònoma o conjuntament amb els controls de legalitat i financers corresponents.

2. Marc legal d'aplicació. Comprensió dels objectius associats als controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia

2.1 Normativa aplicable i fonament legal dels controls que ha d'exercir la Intervenció General

L'LGFP disposa a l'article 36 la finalitat i les modalitats de control pressupostari. La mateixa Llei també estableix, a l'article 42, que la Intervenció General és titular dels controls de legalitat, d'oportunitat econòmica i financer.

A més, l'LSEPF remarca, quant a vetllar pel principi d'eficiència, que les administracions, els organismes institucionals i les entitats parapúbliques i de dret públic vinculades a l'Administració general estan sotmesos al control d'oportunitat econòmica i al control d'eficàcia establerts a la Llei general de les finances públiques ja esmentada.

La legislació andorrana configura el control d'oportunitat econòmica com una part de la funció interventora, que *a posteriori* es pot complementar o executar, si és el cas, en el decurs del control financer o d'un procés d'auditoria.

La metodologia adient per executar els controls *a posteriori* d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia és l'auditoria operativa. Les normes i directrius generalment admeses per al desenvolupament d'auditories operatives són les ISSAI 300, 3000, 3100 i 3200, emeses per Intosai (Organització Internacional de les Entitats Fiscalitzadores Superiors).

Aquestes normes són el conjunt de regles i pautes que emmarquen el desenvolupament dels treballs, així com el comportament del professional que els ha de portar a terme.

Cal assenyalar que en l'àmbit públic el desenvolupament normatiu en matèria d'auditoria ha estat promogut per l'Intosai. En aquest sentit s'ha seguit un procés d'adaptació a les Normes internacionals d'auditoria (NIAS) emeses pel Consell Internacional de Normes d'Auditoria i Assegurament (IAASB) en el marc de la IFAC (Federació Internacional de Comptables). L'Intosai ha emès, mitjançant aquesta adaptació, unes normes d'auditoria conegudes com a ISSAIS, que estan constituïdes per les mateixes NIAS (d'acceptació general a Europa i que són les que recullen les directives i els reglaments de la Unió Europea), més una nota d'aplicació que les adapta al sector públic.

En el moment d'elaborar aquesta guia no existeixen unes normes d'auditoria emeses per institucions andorranes, ni pel sector privat ni pel sector públic. Tot i així, cal esmentar que la normativa internacional de referència permet disposar d'un marc normatiu integral generalment acceptat, que pot ser aplicat en els treballs de control pressupostari de la Intervenció General del Govern d'Andorra.

Pel que es refereix a les normes (codi) d'ètica internacional que serien aplicables als controladors públics, es poden agrupar en quatre capítols: integritat, independència, objectivitat i imparcialitat, secret professional i competència professional.

En el cas de la Intervenció General del Govern d'Andorra, la independència vindria determinada per la segregació entre la funció de comptabilitat i la funció de control.

Cal tenir en compte que el codi d'ètica abasta els valors i principis que guien la tasca quotidiana dels controladors, mentre que les normes donen un marc de referència per a l'establiment de procediments i pràctiques que cal seguir per fer els controls, considerant sempre les peculiaritats de cada òrgan de control.

Les normes de procediment bàsiques aplicables a tot tipus de control són:

- a) El controlador ha de planificar adequadament el seu treball per tal d'obtenir un treball d'alta qualitat en criteris d'economia, eficiència, eficàcia i rapidesa necessàries.
- b) El treball ha de ser supervisat.
- c) L'extensió i l'abast del treball s'han de determinar d'acord amb l'avaluació de riscos de l'ens objecte del control.
- d) En l'execució dels controls de legalitat cal verificar o avaluar, respectivament, la conformitat a les lleis i els reglaments vigents. En tot cas s'ha de dissenyar accions i procediments que ofereixin una garantia raonable que es detectin els errors, les irregularitats i els actes il·lícits que poguessin repercutir directament sobre els valors que figuren als estats financers o sobre els resultats del control. Qualsevol indicació de l'existència d'irregularitats, actes il·legals, frau o algun error que tingués efectes materials ha de motivar l'extensió dels procediments aplicables.
- e) Per fonamentar les opinions o conclusions de l'auditor relatives a l'organització, el programa, l'activitat o la funció objecte de control, s'ha d'aportar proves adequades, pertinents i raonables.
- f) En les auditories de regularitat i financeres l'examen dels comptes s'ha de fer de manera que proporcioni una base racional per expressar una opinió.

En relació amb les auditories operatives, la ISSAI 300 d'Intosai en desenvolupa els principis fonamentals, que es basen en els principis de la ISSAI 100 i amplien els continguts respecte a les auditories operatives. Aquest tipus d'auditories comprenen el control de l'economia de les activitats administratives, de l'eficiència en la utilització dels recursos i de l'eficàcia amb què s'han desenvolupat els objectius de l'entitat controlada, i permeten esbrinar si existeixen àrees de millora.

La ISSAI 3000 és la norma internacional per a l'auditoria operativa i s'ha de llegir i comprendre conjuntament amb la ISSAI 100 i la ISSAI 300. Proporciona els requisits per a la pràctica professional de l'auditoria operativa, seguida d'explicacions per millorar la claredat i la llegibilitat de la norma. La ISSAI 3000 és la norma reconeguda per l'auditoria operativa i, en conseqüència, si s'adopta, cal complir cadascun dels seus requisits.

Per a cada requisit establert a la ISSAI 3000, la ISSAI 3100 incorpora pautes no obligatòries sobre els conceptes centrals de l'auditoria operativa, mentre que a la ISSAI 3200 es tracta més detalladament el procés de l'auditoria operativa, amb l'objectiu d'ajudar a interpretar els requisits establerts a la ISSAI 3000, i proporcionar assessorament sobre com cal complir aquests requisits i com cal aplicar el judici professional. La directriu està estructurada d'acord amb les diferents etapes d'un procés d'auditoria operativa: planificació de l'auditoria, execució de l'auditoria amb l'objectiu d'obtenir l'evidència suficient i apropiada que doni suport als fets rellevants que es posin de manifest i a les conclusions de l'auditor, presentació d'informes (format de l'informe, el contingut i la distribució) i, finalment, seguiment d'incidències i recomanacions prèvies en els informes d'auditoria operativa (avaluació del progrés de l'ens controlat).

2.2 Legislació andorrana aplicable

La principal normativa que cal considerar és la següent:

- Llei general de les finances públiques, del 19 de desembre de 1996.
- Llei 32/2014, del 27 de novembre, de sostenibilitat de les finances públiques i d'estabilitat pressupostària i fiscal.
- Llei anual del pressupost general.
- Decret del 22-12-2016 d'aprovació del Reglament relatiu a l'adopció de les Normes internacionals de comptabilitat del sector públic amb el caràcter de Pla marc per al sector públic estatal del Principat d'Andorra.
- Llei de contractació pública, del 9 de novembre del 2000.
- Llei 5/2008, del 15 de maig, sobre les noves formes de contractació i finançament d'obres públiques.
- Llei qualificada de delimitació de competències dels comuns, del 4 de novembre de 1993.
- Llei 18/2017, del 20 d'octubre, qualificada de transferències als comuns.
- Llei del Tribunal de Comptes, del 13 d'abril del 2000.
- Llei del Govern, del 15 de desembre del 2000.

- Llei 1/2019, del 17 de gener, de la funció pública.
- Llei 27/2008, del 20 de novembre, d'impostos especials.
- Llei 31/2008, de 18 de desembre, de mesures de reactivació econòmica.
- Llei 93/2010, del 16 de desembre, de mesures de promoció de l'activitat econòmica i social, i de racionalització i d'optimització dels recursos de l'Administració.
- Llei 23/2014, del 30 d'octubre, qualificada de la creació i regulació del pla de pensions de la funció pública.
- Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari.
- Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.
- Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte.
- Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.
- Codi de l'Administració, del 29 de març de 1989.

Addicionalment, cal considerar també les modificacions posteriors de les lleis i els reglaments anteriors.

3. Aspectes relatius a la planificació del treball

D'acord amb les normes generalment acceptades en matèria d'auditoria, tot treball d'aquesta tipologia ha d'incloure inicialment una memòria de planificació.

En el cas de les auditories operatives associades als controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia que ha de dur a terme *a posteriori* la Intervenció General del Govern d'Andorra, aquesta planificació s'ha d'emmarcar en el Programa anual de control pressupostari.

Aquest programa i el seu desenvolupament s'han d'elaborar i aprovar anualment en funció de l'anàlisi de riscos aplicada sobre els objectius que es vulguin assolir, les prioritats de cada exercici i els mitjans disponibles.

Ha d'incloure les actuacions que s'han d'emprendre, l'assignació de mitjans, l'abast i la metodologia dels treballs i els terminis per a l'execució i la remissió dels informes associats. Aquest programa es pot adequar en el decurs de l'exercici, en funció de l'evolució dels treballs i sempre amb l'aprovació de la Intervenció General.

La planificació comporta el desenvolupament d'una estratègia global d'acord amb l'objectiu i l'abast dels controls d'oportunitat econòmica que s'han de fer i la forma en què s'espera que respongui l'organització de l'ens que cal controlar.

En aquest sentit la memòria de planificació ha d'incloure els apartats següents:

- i) Abast dels treballs: tipologia, període, etc.
- ii) Identificació clara i precisa dels objectius generals i particulars de l'auditoria.
- iii) Estudi preliminar i comprensió de l'activitat i operacions de l'ens: normativa aplicable, aspectes particulars que cal considerar, etc.
- iv) Delimitació de les operacions o àrees objecte del control *a posteriori*. Revisió analítica del pressupost inicial i de la seva execució o, si escau, dels estats financers.
- v) Anàlisi del control intern: procediments de control intern de l'ens aliens a la mateixa funció interventora, avaluació de la seva efectivitat, etc.
- vi) Avaluació dels riscos i determinació de les comprovacions o comprovacions per mostra que cal efectuar i la font per seleccionar-los: determinació d'operacions de risc o d'interès especial. Avaluació de les cobertures que han de suposar les proves que s'han de fer per minimitzar el risc de no detectar incidències. En aquest cas caldrà determinar el nivell d'importància relativa en els controls que cal efectuar.

vii) Disseny dels procediments de compliment i substantius aplicables:

Pla de treball de proves de compliment per validar que els procediments de l'entitat aliens a la funció interventora permeten aplicar correctament el principi d'oportunitat econòmica (economia), eficiència i eficàcia en els seus actes i que tant la gestió economicofinancera com les mesures de control intern responen a aquests principis, que els procediments interns funcionen de forma efectiva i que són adequats per als seus objectius.

Pla de treball de proves substantives, ja sigui simultàniament als controls *a posteriori* de legalitat i/o control financer, o de forma autònoma, mitjançant la revisió dels expedients/documentos que justifiquin les operacions de risc o d'interès especial i en funció de les cobertures planificades de les diferents operacions seleccionades.

El disseny del pla de treball es fa tenint en compte les auditories i avaluacions anteriors, l'abast de l'auditoria i les previsions temporals i de recursos per a l'execució dels treballs d'auditoria.

3.1 Estudi preliminar i comprensió de l'activitat i operacions de l'ens

L'equip de control ha de conèixer la naturalesa de l'ens, la seva organització i les característiques de la seva forma d'operar.

Per tant, cal incorporar a la memòria de planificació, que pot ser conjunta amb les altres modalitats de control pressupostari:

- a) El tipus d'ens.
- b) El marc jurídic general que regula l'activitat de l'ens des de tots els punts de vista.
- c) La seva Llei, reglaments i/o altra normativa pròpia de l'ens.
- d) La seva estructura organitzativa, amb el detall dels òrgans de govern, de gestió i de control, així com dels membres, amb menció de les atribucions.
- e) Les principals activitats desenvolupades per l'ens i la seva zona d'influència.
- f) Les principals relacions de l'ens amb altres ens públics.
- g) L'organització comptable i administrativa de l'ens: amb detall dels nivells d'informatització de les àrees i la seva integració o no amb la comptabilitat financera i pressupostària.
- h) Els manuals de polítiques i procediments interns de l'ens.
- i) La normativa comptable i pressupostària que afecta l'ens.
- j) Els resultats de fiscalitzacions d'òrgans de control extern (Tribunal de Comptes) efectuats sobre l'ens.
- k) Els informes de control efectuats per la Intervenció General en altres períodes, així com l'abast i els resultats de la funció interventora en el període objecte de control (si escau).
- l) Els principals aspectes que cal considerar de les entrevistes periòdiques que s'han d'efectuar amb els interlocutors de l'ens.
- m) La determinació d'indicadors de qualitat, genèrics i específics de l'entitat.
- n) La identificació d'entitats comparables per a la comparació d'indicadors.

3.2 Delimitació de les operacions o àrees objecte dels controls

Per planificar els treballs de control, cal disposar de l'univers de potencials operacions de despeses o ingressos de l'exercici amb impacte sobre el pressupost de l'any en curs o d'anys posteriors o amb una incidència sobre l'economia nacional o la situació conjuntural. Per altra banda, també cal considerar els principals circuits de control intern, així com els programes i les activitats de l'ens que cal controlar.

Aquesta delimitació s'ha de fer a partir de les entrevistes prèvies amb les interlocutors clau, del pressupost inicial de l'exercici, del seguiment de la seva execució o, si escau, dels estats financers.

Per això s'ha de disposar del pressupost de cada ens que s'ha de controlar, amb la seva memòria detallada i els registres de seguiment associats.

Per facilitar els controls al tancament de cada exercici, d'acord amb la legislació aplicable, els ens subjectes al control d'eficàcia han d'elaborar un estudi relatiu a l'anàlisi dels costos de funcionament i del rendiment o la utilitat dels serveis, les obres i les adquisicions, així com del compliment dels objectius dels programes inclosos en el pressupost de l'exercici precedent. En aquest sentit la memòria per aprovar el pressupost de cada exercici ha de contenir una descripció detallada dels programes i objectius que s'han d'assolir, tant quantitativament com qualitativament. Els objectius s'han de concretar també mitjançant indicadors de gestió que permetin ser objecte de seguiment.

Els indicadors de gestió es poden distribuir principalment en tres tipologies:

- a) Indicators d'eficàcia: són els que mesuren el grau en què s'han assolit els objectius previstos des d'un punt de vista físic. Per a l'obtenció d'aquests indicadors, serà necessari determinar per a cada ens, en l'elaboració del seu pressupost anual, de manera precisa i diferenciada, els objectius que cal assolir concretats en magnituds físiques. Aquests objectius hauran de ser referits al conjunt de programes o activitats de l'ens.
- b) Indicators d'eficiència: són els que relacionen el cost de producció amb la producció obtinguda. En aquest sentit, s'entendrà que un ens és plenament eficient quan aconsegueix ser eficaç, tot minimitzant el cost dels recursos emprats per aconseguir aquesta eficàcia. Per a la obtenció d'aquests indicadors, serà necessari determinar per a cada ens, en l'elaboració del seu pressupost anual, de manera precisa i diferenciada, els costos previstos en la realització dels programes o activitats objecte de mesura a través d'aquests indicadors.

- c) Indicadors d'economia: són els que pretenen expressar l'adquisició racional dels factors de producció en un ens, a partir d'un indicador bàsic que relaciona el preu o cost d'adquisició d'un factor amb el seu preu mitjà en el mercat.

Per altra banda, la memòria d'aprovació dels pressupostos anuals ha de detallar, per a cada programa o activitat, les accions previstes, l'òrgan gestor responsable, els mitjans previstos, els objectius i els indicadors que permetessin valorar el grau de consecució dels objectius, així com les desviacions dels dos anys anteriors en relació amb la previsió inicial de l'exercici.

Els mitjans previstos han de recollir els mitjans personals, materials i financers que es posen a disposició del gestor per al compliment dels programes o activitats. La informació relativa a aquests mitjans s'ha de comparar amb els dels últims dos anys indicant els mitjans pressupostats i els realment aplicats.

L'estudi relatiu a l'anàlisi dels costos de funcionament i del rendiment o la utilitat dels serveis, les obres i les adquisicions, així com del compliment dels objectius dels programes inclosos en el pressupost, s'ha de posar a disposició de la Intervenció General conjuntament amb la documentació de tancament de l'exercici de forma prèvia a l'inici dels controls.

3.3 Anàlisi i avaluació del control intern

Per determinar la naturalesa i l'extensió de les proves que s'han d'efectuar, cal considerar i valorar el control intern existent.

El treball de control d'oportunitat ha de ser simultani, si és possible, al de control de legalitat o al de control financer, i per tant s'han aprofitar les sinergies que es puguin generar.

L'anàlisi i l'avaluació del control intern han de donar resposta a les qüestions següents:

- a) Existència a l'ens de manuals propis de procediments.
- b) Existència d'unes bases d'execució del pressupost (lleí).
- c) Organigrama, si escau, de les dependències de l'ens amb les funcions atorgades a cada lloc de treball. Funcions del personal que pugui intervenir en el procés de gestió del pressupost o economicofinancera.
- d) Procediments de la Intervenció General per a la funció interventora i per al control financer.
- e) Procediments de gestió i control per a cada àrea objecte de l'auditoria operativa:

- Gestió del pressupost: marc pressupostari, pressupost i modificacions del pressupost.
 - Gestió de despeses pluriennals.
 - Contractació de personal.
 - Promocions de personal.
 - Contractació i execució de despeses de béns i serveis corrents.
 - Convocatòries, propostes de concessió i execució de despesa per transferències i subvencions atorgades.
 - Contractació i execució d'inversions reals.
 - Alienacions d'inversions.
 - Operacions no dineràries sobre béns.
 - Propostes de disposicions que puguin afectar els ingressos anuals de l'ens.
 - Gestió de les existències de mercaderies, matèries primeres i altres materials inventariables.
 - Contractació i execució de contractes de concessió i altres col·laboracions publicoprivades, així com convenis i altres contractes que puguin incidir en el pressupost actual i en els futurs.
 - Gestió de l'endeutament: fonts de finançament, tipus d'interès, terminis, imports disposats i formalitzats.
 - Gestió de la recaptació tributària en període voluntari i de constrenyiment i lluita contra el frau fiscal.
 - Gestió i recaptació d'altres recursos públics de naturalesa no tributària.
 - Altres àrees de control específiques de l'activitat de l'ens que s'ha de controlar.
- f) Procediments per al seguiment dels objectius i programes/projectes, així com dels corresponents indicadors de gestió i costos de les seves activitats:
- Descriure el procediment que segueix l'entitat per definir els objectius i programes/projectes i fer-ne el seguiment, així com dels corresponents indicadors de gestió i costos de les seves activitats. Com s'inclouen en el pressupost els programes/projectes de l'activitat de l'entitat de l'exercici i els indicadors de gestió adients per comprovar l'assoliment dels objectius concrets dels programes/projectes esmentats? Aquests objectius i indicadors estan clarament definits?
 - Complementar els aspectes ja descrits a l'apartat anterior de seguiment del pressupost: marc pressupostari, pressupost i modificacions del pressupost.
 - Avaluar si aquests indicadors tenen en compte la millora de l'economicitat i l'eficiència dels programes de l'activitat de l'entitat.
 - Descriure els mecanismes de seguiment i d'incentivació de l'assoliment dels objectius dels programes/projectes de l'entitat. Qui fa el seguiment periòdic? Es disposa d'un sistema de comptabilitat analítica, o per projectes, o per programes?

- Descriure el circuit d'avaluació al tancament de l'exercici del nivell d'assoliment de cada programa/projecte. De quins mecanismes de documentació del càlcul dels indicadors de referència disposa l'entitat per a cadascun? Es poden conciliar els indicadors amb les xifres dels comptes anuals o dels sistemes d'informació de l'entitat, així com dels sistemes de comptabilitat analítica i/o per projecte/programa de què pugui disposar l'entitat? Quin criteri s'apliquen per obtenir els indicadors?
- Els objectius i indicadors estan vinculats a l'avaluació del rendiment dels llocs de treball? Estan vinculats a incentius? S'utilitzen per a la gestió i per prendre mesures correctores per als exercicis següents?
- Analitzar la legislació i la normativa interna aplicable.

En una auditoria operativa els controls més significatius són els derivats dels punts descrits anteriorment de la *a* a la *f*. Els seus objectius concrets es descriuen en cadascuna de les àrees de l'apartat IV posterior.

L'anàlisi inicial del control intern ens ajuda a definir els riscos existents en cada àrea derivats de les polítiques i normes de gestió i de la informació generada per a la presa de decisions. Aquests riscos poden suposar que aquests procediments siguin inadequats per al seu objecte o comportin la possible existència d'errors i frau en els procediments de gestió. Per altra banda, aquesta anàlisi també identifica els controls establerts per l'ens i la seva eficàcia per evitar la materialització dels riscos existents.

Una vegada comprès i avaluat el sistema de control intern establert per l'ens, es porten a terme les proves de compliment que es consideren necessàries per verificar que el sistema funcioni correctament en la pràctica. Es considera que el sistema de control intern és adequat i funciona correctament, en l'àmbit de l'auditoria operativa, quan reuneix les característiques següents:

- Les responsabilitats i les funcions que s'han de fer estan clarament definides per àrees de l'organització i dins de cada àrea, i les persones de l'ens les coneixen degudament.
- Les funcions dins de l'organització estan degudament segregades, cosa que permet un risc més baix de manipulacions i errors en la tramitació.
- Totes les transaccions que es produeixen en l'organització estan autoritzades adequadament; hi ha diferents nivells de requeriments per aprovar-les en funció de la seva tipologia i volum.
- Les transaccions efectuades són adequadament registrades i protegides, i el sistema genera informació útil i oportuna per prendre decisions.

- Els recursos, ja siguin humans o informàtics, són els adequats a la funció que desenvolupen en l'organització.

Per a l'avaluació del sistema de control intern i per al disseny i la realització de les proves de compliment, s'utilitzen generalment els procediments següents:

- Entrevistes als responsables i persones clau.
- Anàlisi dels manuals de procediments interns.
- Valoració de la normativa aplicable a l'ens i dels seus recursos.
- Observació visual i verificació documental del funcionament efectiu dels controls establerts.
- Execució i anàlisi de qüestionaris generals i per àrees de control.

En les auditories operatives la comprensió dels controls interns esmentats i la seva avaluació són aspectes clau. Primer, pel fet que les eventuais deficiències de control intern que es puguin detectar, ja sigui pels mateixos circuits o per la seva manca d'aplicació amb efectivitat, ja constitueixen directament aspectes que cal millorar o recomanacions que s'han d'incorporar a l'informe corresponent, atès que afecten directament el principi d'eficiència en la gestió; i segon, pel fet que l'avaluació esmentada ajuda a planificar els treballs d'auditoria operativa i a concentrar els treballs en els aspectes de més risc.

Així, el grau de confiança en el funcionament del sistema influeix de manera determinant sobre el disseny del programa de treball, atès que, com més alt és el grau de confiança en el procediment, més baix és el nombre de proves substantives que cal desenvolupar.

Les incidències detectades en l'avaluació del control intern han de ser contrastades amb el responsable de l'ens, amb la finalitat de confirmar les conclusions obtingudes.

3.4 Avaluació dels riscos i determinació de les proves que s'han de desenvolupar

L'avaluació dels riscos és la clau per determinar les comprovacions o mostres que s'han de fer i la font per seleccionar-los: inclou la determinació d'operacions de risc, o d'interès especial, així com l'avaluació de les cobertures que han de suposar les proves que cal efectuar per minimitzar el risc de no detectar incidències. En aquest cas caldrà determinar el nivell d'importància relativa en els controls.

Per tant, en la planificació dels controls i a partir de l'experiència de controls anteriors, les entrevistes periòdiques amb els interlocutors clau, les consideracions sobre les característiques de l'ens, el seu entorn i la naturalesa de les seves transaccions i la delimitació de les operacions i àrees objecte de control, s'ha de determinar el nivell d'importància relativa i l'estimació dels riscos.

Importància relativa

L'actuació d'auditoria operativa ha de fer compatible la millor utilització dels recursos disponibles amb l'assoliment d'un grau raonable de seguretat en la detecció de situacions que puguin afectar els principis d'economia, eficiència i eficàcia o que tinguin impacte sobre el pressupost de l'any en curs o d'anys posteriors, o amb una incidència sobre l'economia nacional o la situació conjuntural.

I en tot cas, situacions que poden ser prou significatives, individualment o acumuladament, per afectar-los de manera quantitativament significativa.

Cal assenyalar que la funció interventora combinada amb els oportuns controls d'oportunitat econòmica ja minimitza, per a alguns ens, els riscos que no es puguin identificar aquestes situacions. D'altra banda, els controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia *a posteriori* (auditoria operativa), sobretot, per a les entitats no subjectes al control de legalitat, simultàniament o no amb el control financer, constitueixen els procediments adients.

El nivell d'importància relativa que s'ha de considerar en els controls es determinarà principalment en funció de les magnituds bàsiques de l'ens.

En general es consideren importàncies relatives les que estan situades entre un 0,5% i un 1% del pressupost de despeses (despeses totals), que pot arribar fins a un 2% per a entitats del sector públic no orientades a obtenir fluxos d'efectiu (varia en funció de la tipologia de l'ens). Per a un ens amb poca activitat, però amb volum d'actius rellevant, es pot considerar una materialitat d'entre un 0,5% i un 0,75% d'aquesta magnitud.

Una vegada fixada la importància relativa, qualsevol situació d'import igual o superior es considerarà significativa.

Per altra banda, en dissenyar els procediments que s'han d'aplicar, cal determinar l'error tolerable màxim, que es pot fixar entre el 5% i el 10% de la xifra d'importància relativa (també variarà en funció de la tipologia de l'ens).

En general cal tenir en compte els factors següents en relació amb les conclusions dels controls:

- La materialitat quantitativa de la situació que es posa de manifest, ja que no té sentit informar d'una operació associada a un import molt reduït.
- El grau de reiteració d'un mateix tipus de situació, és a dir, si és una situació aïllada o bé una deficiència en els procediments. En situacions aïllades es pot aplicar un materialitat més elevada que no en una deficiència de procediments que pot portar a incidències recurrents.
- La naturalesa de la situació detectada i si hi pot haver diferents interpretacions en el seu impacte.
- Les accions correctives efectuades, si escau.

Avaluació del risc de l'auditoria operativa

L'avaluació del risc comprèn els aspectes següents:

- a) Avaluació del risc inherent: risc constituït per la possibilitat inherent a la naturalesa de l'ens que hi hagi situacions de les quals calgui informar.

Aquest risc ve donat pels factors següents:

- i. Naturalesa de l'ens.
- ii. Canvis recents en la normativa.
- iii. Complexitat de les activitats.
- iv. Volum d'operacions, en nombre i en euros.
- v. Experiència i formació del personal propi.
- vi. Filosofia i moral en la gestió dels ingressos i despeses.
- vii. Suficiència dels sistemes d'informació.
- viii. Posició economicofinancera.
- ix. Restriccions pressupostàries importants.
- x. Precedents dels controls o fiscalitzacions externes anteriors.

- b) Avaluació del grau d'eficàcia i fiabilitat inicialment esperat dels sistemes de control intern. Indica el risc de control intern, és a dir, la possibilitat que, existint situacions amb impacte significatiu, aquestes situacions no siguin detectades pels sistemes de control intern de l'ens aliens als controls de la Intervenció General.

En aquest sentit la funció interventora, el control financer i, si escau, el mateix control previ d'oportunitat econòmica acaben sent part d'aquest control intern.

- c) Avaluació del risc dels procediments d'auditoria operativa: consisteix en la possibilitat que qualsevol situació de què cal informar que existeixi i que no hagi posat de manifest el sistema de control intern no sigui a la vegada detectada per l'aplicació de les proves adequades en els controls planificats (aquest risc inclou el de frau).

Es mesura per cada tipologia d'operació o àrea la probabilitat que hi hagi una situació rellevant de què calgui informar (risc mesurat pel producte del risc inherent, de control intern i de les proves que s'han d'aplicar).

Cal dissenyar una combinació de proves que permetin minimitzar aquest risc final mitjançant un equilibri de proves de compliment i substantives.

L'amplitud/extensió de les proves concretes que cal fer sobre cada tipologia d'operació o àrea és més baixa com més gran és la confiança obtinguda del control intern de l'entitat (validat mitjançant proves de compliment, si escau) i més baix és el risc inherent.

Per determinar l'abast de les proves substantives de cada àrea, cal quantificar tots els riscos esmentats anteriorment, per tal que el risc d'auditoria aplicat sobre l'àrea en qüestió sigui inferior a l'error tolerable màxim. En tot cas, la suma dels riscos d'auditoria associats a cada àrea ha de ser inferior al 85% de la xifra d'importància relativa.

En funció dels paràmetres esmentats anteriorment, el risc inherent (Ri) es podrà considerar com a baix, mitjà o alt, i portarà associats uns percentatges d'aplicació del 90%, 80% i 70%, respectivament. Així, un risc inherent baix suposa una possibilitat d'error del 10%, el mitjà del 20% i l'alt del 30%.

Per altra banda, el risc de control intern (Rc) també es podrà considerar com a baix, mitjà o alt, i portarà associats uns percentatges d'aplicació del 90%, 70% i 50%, respectivament. Així, un control intern alt (risc baix) suposa un encert del 90% en detectar errors, el mitjà (risc mitjà) implica detectar el 70% i el baix (risc alt), només el 50%.

En cas que l'ens disposi d'un altre control addicional (funció interventora o control financer permanent), caldrà avaluar el risc associat a aquest control (Rfi) de forma equivalent al de control intern.

L'abast de les proves substantives que cal fer associades a cada àrea vindrà determinat per la fórmula següent:

$$\% \text{ cobertura mínima de proves} = \frac{((\text{magnitud àrea} \times (1-R_i) \times (1-R_c) \times (1-R_{fi})) - \text{error tolerable})}{(\text{magnitud àrea} \times (1-R_i) \times (1-R_c) \times (1-R_{fi}))}$$

Una vegada determinada la grandària de la mostra de proves substantives, cal seleccionar-ne els elements de manera que aquesta mostra sigui representativa i útil per minimitzar el risc d'auditoria.

En el supòsit que es vulgui aplicar una selecció aleatòria és convenient efectuar el mostreig per unitat monetària (anomenat MUM), en el qual la població és cadascuna de les unitats monetàries de cadascuna de les partides de l'àrea. En aquest sentit, com més gran sigui una partida, més possibilitats té d'entrar a la mostra, fins a arribar a la cobertura mínima calculada.

Un altre procediment per seleccionar la mostra consisteix a dividir la població en estrats (partides grans, mitjanes i petites) i efectuar a partir d'aquests estrats la selecció de la mostra, ja sigui a criteri de l'auditor o mitjançant una selecció aleatòria. Amb la selecció aleatòria s'assoleix més representativitat de la mostra, mentre que en la selecció a criteri de l'auditor, aquest últim pot escollir les partides que segons ell presenten més risc (per concepte o import) i minimitzar el risc d'auditoria.

En el cas d'auditories recurrents, els resultats de les proves substantives de l'any anterior ajuden a aproximar-se en una mesura més elevada als riscos latents i a ajustar en una mesura més gran els paràmetres per minimitzar el risc d'auditoria, tot optimitzant les mostres que cal fer.

Identificació de les operacions de risc

Són les operacions que requereixen una atenció especial o que a partir del mateix treball de planificació efectuat es consideren més significatives o les que poden produir situacions de les quals calgui informar que superin la importància relativa fixada.

Aquestes operacions han de ser incloses necessàriament en el pla de treball com a elements de les mostres de proves substantives o de compliment.

Enfocament del pla de treball

El programa de treball que s'ha de desenvolupar ha de detallar les proves de compliment i substantives amb les quals s'obté l'evidència de forma suficient i adequada.

En el moment de seleccionar les operacions o la mostra d'operacions que cal revisar, cal tenir en compte el que s'ha esmentat en els apartats precedents en relació amb l'avaluació de riscos. Cal assenyalar que les mostres, per determinar aleatòriament, s'han de repartir entre els segments quantitius i qualitius que componen el saldo objecte de la mostra.

Les proves de compliment tenen com a objecte obtenir l'evidència que els procediments de control intern, en els quals basem la nostra confiança en el sistema, s'apliquen de la forma establerta. Aquestes proves estan encaminades a assegurar que el control existeix (existència), funciona amb eficàcia (efectivitat) i ha estat funcionant durant tot el període.

Les proves substantives tenen per objecte l'obtenció d'evidència sobre operacions concretes.

Les proves s'han de dissenyar per obtenir una garantia raonable que es detectin les situacions que puguin afectar significativament el principi d'oportunitat econòmica (economia), eficiència o eficàcia o que tinguin impacte sobre el pressupost de l'any en curs o d'anys posteriors o amb una incidència sobre l'economia nacional o la situació conjuntural.

Les proves de compliment i substantives obtenen evidència mitjançant un o més dels mètodes següents: inspecció, observació, investigació i confirmació.

En aquest sentit les actuacions que cal portar a terme poden consistir en:

- a) L'examen de registres comptables, comptes, estats financers o estats de seguiment elaborats per l'ens.
- b) L'examen d'operacions individualitzades i concretes.
- c) La comprovació d'aspectes parcials i concrets d'un conjunt d'actes.
- d) La verificació material de la realització efectiva i conforme d'obres, serveis, subministraments i despeses.
- e) L'anàlisi dels sistemes i procediments de gestió.
- f) La revisió dels sistemes informàtics de gestió que siguin necessaris.
- g) Altres comprovacions pel que fa a les característiques especials de les activitats economicofinanceres exercides per l'ens i als objectius que es persegueixin.

L'equip de control ha de justificar documentalment, de manera adequada, tots els fets relatius al seu treball, tant els antecedents com la memòria de planificació, les proves efectuades i les conclusions obtingudes. Per altra banda, el treball d'auditoria ha de ser supervisat adequadament.

Amb relació a la informació i la documentació de què cal disposar en les actuacions, cal considerar els aspectes següents:

- a) En les actuacions dels controls d'oportunitat econòmica i d'eficàcia s'han d'examinar tots els antecedents, la documentació i la informació necessàries als efectes de les actuacions de control, així com consultar la informació continguda en els sistemes informàtics de gestió que siguin rellevants. A aquests efectes, els responsables dels ens controlats han de facilitar la informació de caràcter econòmic o d'una altra naturalesa que sigui rellevant per fer les actuacions de control.
- b) L'òrgan interventor responsable de l'execució del control ha de poder sol·licitar als ens objecte de control la documentació comptable, mercantil, fiscal, laboral i administrativa o d'un altre tipus, inclosos informes interns o externs, que es consideri necessària per acomplir les actuacions, ja sigui en suport documental o en programes i arxius en suports informàtics compatibles amb els equips i les aplicacions de l'òrgan de control, i l'accés per a consultes als sistemes i les aplicacions que continguin informació economicofinancera de l'òrgan, l'organisme o l'entitat controlats.

- c) Les actuacions d'obtenció d'informació es poden iniciar en qualsevol moment una vegada es notifica l'inici del control, sense que es necessiti un requeriment escrit previ.
- d) En cap cas l'òrgan interventor no té l'obligació de procurar-se per si mateix la documentació i informació directament dels arxius físics i de les aplicacions i bases de dades informàtiques, sense perjudici que pugui utilitzar aquest procediment quan ho acordi amb els responsables de l'ens objecte del control i sempre que la documentació sigui fàcilment accessible.
- e) L'òrgan interventor responsable del control ha de fixar el termini de resposta a les peticions de documentació i informació tenint en compte la naturalesa, el volum i la dificultat d'obtenir-les.
- f) En els supòsits en què s'aprecii obstrucció o falta de col·laboració amb el personal encarregat de l'execució del control, l'òrgan interventor ha de comunicar aquesta circumstància al titular de l'ens objecte de control per tal que adopti les mesures correctores escaients. En tot cas, la falta de col·laboració es pot fer constar a l'informe de control.
- g) Cal assenyalar que és responsabilitat de l'ens controlat documentar els seus procediments i operacions de forma que la Intervenció General pugui aplicar a satisfacció els controls d'oportunitat econòmica i eficàcia. En aquest sentit, els circuits de control intern de l'ens i els seus procediments de gestió han de ser els adients per donar resposta als principis d'economia (oportunitat econòmica), eficiència i eficàcia en els termes previstos al text refós de la Llei general de les finances públiques i a la Llei 32/2014, del 27 de novembre, de sostenibilitat de les finances públiques i d'estabilitat pressupostària i fiscal.

3.5 Disseny dels procediments de compliment i substantius aplicables

El programa o pla de treball de proves ha de detallar per a cada tipologia d'operacions o àrea de treball els objectius i les proves concretes que cal fer.

A l'apartat 4 següent es detalla un programa de treball de proves substantives i de compliment per efectuar sobre cada àrea de treball:

- Marc pressupostari, pressupost i modificacions del pressupost.
- Despeses pluriennals.
- Despeses de personal.
- Despeses en béns corrents i serveis.

- Transferències i subvencions atorgades.
- Inversions reals i altres operacions d'immobilitzat.
- Ingressos tributaris, altres ingressos de dret públic, vendes i altres ingressos.
- Existències (variacions).
- Concessions i altres col·laboracions publicoprivades.
- Convenis i altres contractes.
- Disposicions legals.
- Definició i seguiment d'objectius i programes, així com els corresponents indicadors quantitativs i qualitativs de gestió i costos de les seves activitats.
- Gestió de l'endeutament: fonts de finançament, tipus d'interès, terminis, imports disposats i formalitzats.
- Gestió de la recaptació tributària en període voluntari i de constrenyiment i lluita contra el frau fiscal.
- Gestió i recaptació d'altres recursos públics de naturalesa no tributària.

4. Aspectes relatius a l'execució dels treballs. Pla de treball. Objectius i proves

4.1 Objectius dels controls d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia *a posteriori*

Els objectius dels controls objecte d'aquesta guia es troben en l'àmbit dels objectius operatius, és a dir dels associats als principis d'economia, eficàcia i eficiència.

D'acord amb l'article 38 de l'LGFP, el control d'oportunitat econòmica té com a finalitats:

- a) Determinar, tant qualitativament com quantitativament, les conseqüències que la realització de determinades despeses tindria per a les finances públiques i l'execució normal del pressupost general i, singularment, l'estimació de les noves despeses que previsiblement es derivarien de la que és objecte del control.
- b) Qualificar la incidència d'una determinada despesa sobre l'economia nacional i la situació conjuntural.

Aquest tipus de control s'efectua *a priori* per als ens subjectes a fiscalització prèvia i *a posteriori* per a la resta d'ens.

En aquest marc, la legislació andorrana associa també als controls d'oportunitat econòmica el principi de sostenibilitat econòmica. En efecte, l'LSEPF invoca com a principis bàsics de la gestió dels recursos públics, entre d'altres, el de sostenibilitat financera, el d'estabilitat pressupostària i el d'eficiència:

“Principi de sostenibilitat financera: les administracions, els organismes i entitats subjectes a la present Llei han d'ajustar la seva actuació de manera que s'asseguri llur capacitat per finançar els compromisos de despesa presents i futurs dins dels límits de despesa permesa i de deute públic que estableix la legislació vigent.”

“Principi d'estabilitat pressupostària: les administracions, els organismes i entitats subjectes a la present Llei han d'elaborar, aprovar i executar els seus pressupostos en un marc d'estabilitat pressupostària que suposa una situació d'equilibri, de superàvit o de dèficit acceptat d'acord amb els termes establerts en aquesta mateixa norma.”

“Principi d’eficiència:

- Les polítiques de despesa pública han d’enquadrar-se en un marc de planificació pluriennal i de programació pressupostària, atenent la situació econòmica del país, els objectius de política econòmica fixats pel Govern i el compliment dels objectius de sostenibilitat financera i d’estabilitat pressupostària.
- La gestió dels recursos públics ha d’estar orientada a l’eficiència, l’eficàcia, l’economia i la qualitat, i amb aquesta finalitat cada administració i entitat subjecte a la present Llei aplicarà polítiques de racionalització de la despesa i millora de la gestió del sector públic.
- Les administracions, els organismes institucionals i les entitats parapúbliques i de dret públic vinculades a l’Administració general o als comuns estan sotmeses al control d’oportunitat econòmica i al control d’eficàcia establerts a la Llei general de les finances públiques.

[...]

- Les disposicions reglamentàries, en la seva fase d’elaboració i aprovació, els actes administratius, els contractes i els convenis que celebrin les administracions, els organismes i les entitats subjectes a la present Llei, han de valorar la seva repercussió i efectes sobre les finances públiques, i s’han de supeditar de manera estricta al compliment dels principis de sostenibilitat financera, d’estabilitat pressupostària, de limitació del pes de la imposició directa sobre el total d’impostos directes i indirectes de l’Administració general de l’Estat i de limitació del creixement de la despesa pública corrent o de funcionament, d’acord amb els termes establerts en la legislació vigent.
- En la fase de tramitació de les disposicions legals que puguin incidir sobre les finances públiques s’ha d’incloure una memòria econòmica sobre el compliment dels objectius establerts en la present Llei.”

Adicionalment, amb relació a l’economicitat i l’eficiència de la despesa pública, l’LGFP també inclou en el marc del control pressupostari el control d’eficàcia. Aquest examen, d’acord amb l’article 40 de la Llei, consisteix a elaborar un estudi relatiu a l’anàlisi dels costos de funcionament i del rendiment o la utilitat dels serveis, les obres i les adquisicions, així com del compliment dels objectius dels programes inclosos en el pressupost de l’exercici precedent.

Aquesta guia recull la metodologia que s'ha de seguir en la realització de les auditories operatives associades als controls d'oportunitat econòmica, eficiència, eficàcia i qualitat en el sector públic que cal fer *a posteriori*, i simultàniament, si escau, als controls de legalitat i/o financer, respecte de les administracions, organismes i entitats subjectes a aquests controls.

Cal esmentar que els procediments proposats s'han d'adequar en cada cas en funció de l'objectiu i l'abast del treball, així com als sistemes de control intern i les fonts d'informació disponibles en cada dependència.

Els procediments descrits en aquesta guia poden ser executats de forma autònoma o conjuntament amb els controls de legalitat i financers corresponents, i per tant també inclouen els controls d'oportunitat econòmica que es poden efectuar *a priori*, i que per a les auditories operatives s'hauran de fer de forma selectiva, d'acord amb la planificació del control.

4.2 Marc pressupostari, pressupost i modificacions del pressupost

4.2.1 Objectius

1. La gestió dels pressupostos ha seguit els principis, les regles i procediments previstos a l'LEPF, amb la finalitat d'assegurar la seva sostenibilitat en un marc d'estabilitat pressupostària.
2. El Marc pressupostari aprovat pel Consell General, així com les seves revisions periòdiques, s'ajusta als objectius de sostenibilitat financera, estabilitat pressupostària i fiscals establerts.
3. El pressupost anual s'adequa al Marc pressupostari vigent i preveu mesures de racionalització de la despesa i de millora de la gestió, mitjançant la reducció dels costos de funcionament i del rendiment o la utilitat dels serveis, les obres i les adquisicions, així com mitjançant l'adopció d'objectius per als programes previstos.
4. Les modificacions del pressupost anual s'adeqüen al Marc pressupostari vigent.

4.2.2 Procediments

1. Avaluar el procediment de control pel que respecta al seguiment de les projeccions pluriennals dels ingressos i les despeses associades al marc pressupostari, així com del procediment per revisar-les.
2. Revisió de les actualitzacions del marc pressupostari amb l'avaluació del compliment de les obligacions de limitació d'endeutament i de despesa màxima permesa, d'acord amb l'LSEPF.
3. Revisió de l'expedient d'aprovació del pressupost i de les modificacions pressupostàries de l'exercici (incloent-hi els compromisos reconduïts de l'any anterior). Comprovació que compleixen tots els requeriments de l'LGFP i, si escau, de l'LSEPF. En especial, el control d'oportunitat econòmica ha d'incidir en el fet que es planifiquin adequadament les preceptives mesures de racionalització de la despesa i de millora de la gestió, mitjançant la reducció dels costos de funcionament i del rendiment o la utilitat dels serveis, les obres i les adquisicions, així com mitjançant l'adopció d'objectius per als programes previstos.

4. Per a cada àrea d'anàlisi posterior, s'avalua que les noves mesures que es proposin per part dels gestors són compatibles amb el pressupost anual i amb el marc pressupostari vigent.

4.3 Revisió de les despeses pluriennals

4.3.1 Objectius

1. Avaluar el procediment de control en relació amb les despeses pluriennals.
2. Les despeses pluriennals s'han aprovar d'acord amb el que preveu l'LGFP (article 29).
3. El sistema informàtic permet controlar el detall i el venciment de les despeses pluriennals aprovades.
4. El marc pressupostari i el pressupost de l'exercici inclouen els crèdits corresponents a totes les despeses pluriennals aprovades.
5. Els objectius per naturalesa s'incorporen a cada àrea d'anàlisi.

4.3.2 Procediments

1. Descriure el circuit de control de les despeses pluriennals. Relació amb el sistema d'informació. Punts forts i febles.
2. Obtener la relació de despeses pluriennals al tancament de l'exercici. Creuar la relació de l'exercici anterior amb els acords d'aprovació de l'exercici actual.
3. Comprovar que són compatibles amb el marc pressupostari i que s'han incorporat al pressupost de l'exercici actual totes les despeses pluriennals ja aprovades al tancament de l'exercici anterior.
4. Verificar per a cada expedient que s'ha de revisar de despesa o inversió que totes les despeses de naturalesa pluriennal han estat registrades com a tals i que estan incloses a la relació de despeses pluriennals al tancament de l'exercici. En cas contrari, instar que es puguin recollir com a tals i avaluar si el seu procediment d'aprovació ha estat el correcte, així com el seu impacte en el marc pressupostari.

Cal relacionar aquests treballs amb l'àrea inversions, despesa, endeutament i altres operacions connexes.

4.4 Despeses de personal

4.4.1 Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió i control de la despesa de personal.
2. Les altes de nous empleats són reals i treballen per a l'ens. Aquests treballadors han estat contractats o nomenats d'acord amb la normativa aplicable.
3. Les remuneracions que s'han de liquidar es corresponen amb llocs de treball amb tasques assignades i s'ajusten a les retribucions fixades en la normativa, el conveni, l'acord o l'autorització.
4. Les noves incorporacions de personal i les promocions internes estan previstes al pressupost i el seu impacte està previst al marc pressupostari. Els procediments per a la incorporació han respectat la publicitat i la concurrència necessàries.

4.4.2 Procediments

Per executar en el control de legalitat de la despesa o *a posteriori* conjuntament amb el control financer (per a les entitats que tenen aquests controls) o amb controls específics d'oportunitat econòmica (per a les entitats que no estan subjectes als controls anteriors).

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i dels seus resultats s'ha d'inserir en els mateixos informes de nòmina relatius a les propostes de contractació de personal. Els controls *a posteriori* han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat, i han d'incorporar addicionalment, si escau, a part de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.
2. Abans de fer els controls cal obtenir la previsió d'altes i baixes del pressupost vigent amb detall de les seves característiques, així com de promocions internes.
3. També cal efectuar una avaluació del control intern revisant:
 - Els procediments de determinació de la relació de llocs de treball, així com de la concreció de les altes que cal fer.
 - Els procediments utilitzats per a la provisió dels llocs de treball i per a les promocions internes perquè es puguin documentar.
 - Els criteris de determinació de les retribucions aplicables per a cada lloc de treball.
4. Verificacions d'una proposta de contractació de personal (controls *a priori*) o d'una mostra d'aquestes propostes (*a posteriori*)

Aspectes previs a la contractació (licitació):

- Comprovar que la contractació i la despesa que es deriva de la contractació estiguin previstes al pressupost de l'any corrent. En cas que no ho estiguessin caldria que en l'informe justificatiu de la necessitat de la contractació es detallés la seva incorporació a una partida del pressupost i, si escau, el seu impacte en el marc pressupostari.
- Comprovar l'informe justificatiu de la necessitat de la contractació.
- Comprovar que la retribució prevista està suportada per les taules salarials aprovades o altres autoritzacions també degudament aprovades d'acord amb la normativa aplicable.

Aspectes posteriors de la contractació (adjudicació):

- Comprovar que s'han seguit els processos de selecció previstos a la normativa per assolir el millor candidat possible, i en especial la publicitat, la igualtat i la concurrència necessàries (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).
5. Verificacions del control d'oportunitat econòmica d'una proposta de promoció del personal (*a priori*) o d'una mostra de propostes de contractació de personal i de conceptes variables, comparant retribucions brutes per empleat de l'any actual amb l'any anterior.
- Comprovar que la despesa que es deriva de la promoció o del variable estigui prevista al pressupost de l'any corrent.
 - Comprovar que s'han seguit, si escau, els processos d'avaluació necessaris per establir la promoció o variable, i en cas que es tracti d'un procediment que pugui afectar més d'un candidat, que s'ha efectuat un procés documentat per fer la selecció del més idoni.
 - Comprovar que la nova retribució prevista està suportada per les taules salarials aprovades o altres autoritzacions també degudament aprovades d'acord amb la normativa aplicable.

4.5 Despeses en béns corrents i serveis

4.5.1 Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió i execució de les despeses en béns corrents i serveis.
2. Les propostes de despesa estan justificades i es corresponen amb quantitats i preus raonables atenent la seva naturalesa.
3. Les propostes de despesa corresponen a conceptes inclosos al pressupost per als quals hi ha crèdit pressupostari, i el seu impacte està previst al marc pressupostari. En cas de tractar-se de contractes amb abast pluriennal, els venciments futurs són coherents amb el marc pressupostari.
4. Els procediments per a la licitació respecten la Llei de contractació pública i en tot cas la publicitat i la concurrència necessàries.
5. Els objectius pressupostats s'assoleixen minimitzant el cost dels recursos que s'han d'utilitzar (principi d'economia).

4.5.2 Procediments

Per executar en el control de legalitat de la despesa o *a posteriori* conjuntament amb el control financer (per a les entitats que tenen aquests controls) o amb controls específics d'oportunitat econòmica (per a les entitats que no estan subjectes als controls anteriors).

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i del seus resultats s'ha d'inserir en els mateixos informes de licitació i, si escau, d'adjudicació relatius a les propostes de despesa. Els controls *a posteriori* han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat, i han d'incorporar addicionalment, si escau, a part de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.
2. Abans de fer els controls cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall.

3. També cal avaluar el control intern revisant:

- La descripció dels procediments de gestió i execució dels crèdits de despesa del capítol 2. Procediments generals de contractació i de gestió de l'execució d'aquestes despeses.
 - O, si escau, depenent de l'entitat, la descripció dels procediments de compres i aprovisionaments previstos per assegurar el compliment del principi d'economia, i del circuit de seguiment de les previsions pressupostàries.
 - L'anàlisi de la legislació i la normativa interna aplicable.
 - Els criteris de determinació dels imports de licitació dels contractes.
4. Verificacions d'una proposta de contractació de béns corrents i serveis (controls *a priori*) o d'una mostra d'aquestes propostes (*a posteriori*).

Aspectes previs a la contractació (licitació):

- Comprovar que la contractació i la despesa que es deriva de la contractació estiguin previstes al pressupost de l'any corrent. En cas que no ho estiguessin caldria que a l'informe justificatiu de la necessitat de la contractació se'n detallés la incorporació a una partida del pressupost i, si escau, el seu impacte en el marc pressupostari.
- Comprovar, si escau, el caràcter recurrent de la despesa. Diferenciar si es tracta d'un nou concepte de despesa o d'una despesa recurrent ja liquidada també en anys anteriors.
- Comprovar l'informe justificatiu de la necessitat de la contractació.
- Comprovar que l'import de licitació inicial està justificat en l'expedient corresponent, mitjançant contractacions anteriors o referents de mercat.
- Comprovar que el procediment de licitació previst dona compliment a la normativa aplicable i, en tot cas, condueix a la minimització dels recursos que s'han d'utilitzar per assolir l'objecte de la contractació (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).

Aspectes posteriors de la contractació (adjudicació):

- Comprovar que la licitació s'ha executat d'acord amb la normativa aplicable i que per tant l'import d'adjudicació respon a la millor oferta (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).

5. Prova específica per validar la integritat del detall de comandes/contractes adjudicats en l'exercici.
- Obtenir el balanç de sumes i saldos o detall de tercers o majors de comptes de l'exercici.
 - Fer una llista amb els tercers amb més saldo acumulat a l'haver i contrastar-la amb els tercers que figuren al detall de comandes/contractes. En cas de tercers amb volum que no hi apareixen, demanar la documentació associada a la seva despesa de l'exercici i comprovar el procediment de contractació emprat i si se satisfan els objectius d'aquesta àrea.
6. Proves específiques associades al control d'oportunitat econòmica dels conceptes de despesa atenent la seva naturalesa:
- Lloguers i similars: en el moment de la contractació, cal que l'entitat aporti un informe d'estudi de les alternatives avaluades. En tractar-se d'una despesa recurrent cal que es prevegin els compromisos que suposa per als exercicis futurs.
 - Reparacions, conservació, treballs efectuats per altres empreses, prestacions derivades de concessions administratives i transports (contractes).
 - En els contractes complexos d'abast pluriennal cal dissenyar controls d'oportunitat econòmica sobre les seves liquidacions anuals, per tal de comprovar que responen als acords amb el contractista i a l'activitat realment efectuada.
 - En el cas dels contractes recurrents cal que la despesa estigui prevista al marc pressupostari i als pressupostos anuals corresponents.
 - En el moment de la licitació d'aquesta tipologia de contractes cal comprovar que la seva naturalesa no incorpori un acord de finançament, i en cas que l'incorpori, que s'ha aconseguit també un cost de finançament raonable (contrast amb les conclusions de la fiscalització prèvia o del control financer del contracte al respecte).
 - Assegurances: ja sigui mitjançant el control financer o directament mitjançant un control d'oportunitat econòmica, cal avaluar anualment les pòlisses subscrites i vigents i els riscos coberts. Aquest control es pot instrumentar mitjançant un informe anual que les entitats han de remetre a la Intervenció.
 - En general per a tots els elements mostrejats en els controls financers corresponents, cal verificar que els imports liquidats de despesa es corresponen amb les quantitats i els preus contractats i que són raonables atenent la seva naturalesa (aspecte complementari també del control d'oportunitat econòmica).

4.6 Transferències i subvencions atorgades

4.6.1 Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió i execució de les línies de transferències i subvencions atorgades i comprovar que sigui l'adequat per complir la normativa aplicable.
2. El procediment fins a l'atorgament de la transferència o subvenció i la seva justificació, si escau, s'ha fet d'acord amb la normativa reguladora.
3. Els beneficiaris i els programes finançats permeten, amb el cost més baix possible, assolir els objectius que preveuen els programes de subvenció.

4.6.2 Procediments

Per executar en el control de legalitat de la despesa o *a posteriori* conjuntament amb el control financer (per a les entitats que tenen aquests controls) o amb controls específics d'oportunitat econòmica (per a les entitats que no estan subjectes als controls anteriors).

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i del seus resultats s'ha d'inserir en els mateixos informes relatius a les propostes de despesa. Els controls *a posteriori* han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat, i han d'incorporar addicionalment, si escau, a part de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.
2. Abans de fer els controls cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall.
3. Avaluació del control intern.
 - Descripció dels procediments de gestió i control de les transferències i subvencions.
 - Anàlisi de la legislació i normativa interna aplicable.

4. Verificacions d'una proposta de despesa de transferència o subvenció (controls *a priori*) o d'una mostra d'aquestes propostes per als controls *a posteriori*.

Aspectes previs a la concessió:

- Comprovar que la despesa que es deriva de la subvenció o transferència, o del programa de subvencions, està prevista al pressupost de l'any corrent. En cas que calgui que hi sigui, a l'informe justificatiu de la seva necessitat se n'ha de detallar la incorporació a una partida del pressupost i, si escau, el seu impacte en el marc pressupostari.
- Comprovar el caràcter recurrent de la despesa. Diferenciar si es tracta d'un nou concepte de despesa o d'una despesa recurrent ja liquidada també en anys anteriors.
- Comprovar l'informe justificatiu de la necessitat de la despesa.
- Comprovar com s'ha fixat la dotació del programa o subvenció i com està justificada a l'expedient corresponent.
- Comprovar que el procediment de convocatòria previst i les bases per a la seva adjudicació són conformes amb la normativa aplicable i, en tot cas, condueixen a la minimització dels recursos que s'han d'utilitzar per assolir l'objecte del programa (criteris de publicitat, concurrència i objectivitat/concurrència competitiva).

Aspectes posteriors (adjudicació):

- Comprovar que les propostes d'adjudicació de la subvenció s'han executat d'acord amb la normativa aplicable i que per tant els beneficiaris són els més ben valorats d'acord amb les bases de la convocatòria (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).

4.7 Immobilitzat i inversions reals

4.7.1 Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió de l'inventari i de contractació i execució de les inversions reals, comprovant que sigui l'adequat per complir la normativa aplicable, i en especial la Llei de contractació pública.
2. Les propostes d'inversió estan justificades i es corresponen a quantitats i preus raonables atenent a la seva naturalesa.
3. Les propostes d'inversió corresponen a conceptes inclosos al pressupost per als quals hi ha crèdit pressupostari, i el seu impacte està previst al marc pressupostari. En cas de tractar-se de contractes amb abast pluriennal, els venciments futurs són coherents amb el marc pressupostari.
4. Els procediments per a la licitació respecten la Llei de contractació pública i la publicitat i concurrència necessàries.
5. En el moment de proposar la inversió s'ha avaluat l'impacte de la seva explotació en els pressupostos d'exercicis futurs i en el marc pressupostari.

És a dir, hi ha un doble objectiu: assolir els objectius pressupostats minimitzant el cost dels recursos que cal fer servir (principi d'economia) i determinar l'impacte de l'explotació de la inversió en exercicis futurs (sostenibilitat econòmica).

6. Les alienacions d'immobilitzat s'han adjudicat a la millor oferta i en un procés competitiu. L'import de sortida respon a un informe de taxació.
7. Les operacions no dineràries (cessions, adscripcions, etc.) estan justificades en un informe d'oportunitat econòmica per part del servei corresponent (usos previstos i cost d'oportunitat).
8. Els compromisos pluriennals per inversions estan previstos en el marc pressupostari i en els pressupostos anuals.

4.7.2 Procediments

Per executar en el control de legalitat de la despesa o *a posteriori* conjuntament amb el control financer (per a les entitats que tenen aquests controls) o amb controls específics d'oportunitat econòmica (per a les entitats que no estan subjectes als controls anteriors).

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i dels seus resultats s'insereix en els mateixos informes de licitació i, si escau, d'adjudicació relatius a les propostes de despesa. Els controls *a posteriori* han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat, i han d'incorporar addicionalment, si escau, a pat de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.
2. Abans d'efectuar els controls, cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall.
3. Avaluació del control intern:
 - Descripció dels circuits de control de l'immobilitzat i de l'inventari general de béns i drets.
 - Descripció dels procediments de gestió i execució dels crèdits de despesa del capítol 6. Procediments generals de contractació i de gestió de l'execució d'aquestes despeses. O, si escau, depenent de l'entitat, descripció dels procediments de compres i aprovisionaments previstos per assegurar el compliment del principi d'economia, i del circuit de seguiment de les previsions pressupostàries.
 - Anàlisi de la legislació i la normativa interna aplicable.
 - Avaluació dels procediments per comprovar l'execució dels encàrrecs/contractes o comandes fetes, així com de la tramitació de les factures associades.
4. Verificacions d'una proposta de contractació d'inversions (controls *a priori*) o una mostra d'aquestes propostes per als controls *a posteriori*.

Aspectes previs a la contractació (licitació):

- Comprovar que la contractació i la despesa que se'n deriva estan previstes al pressupost de l'any corrent. En cas que no hi siguin, cal que a l'informe justificatiu de la necessitat de la contractació se'n detalli la incorporació a una partida del pressupost i, si escau, el seu impacte en el marc pressupostari (contractes pluriennals).
- En el moment de la licitació d'aquesta tipologia de contractes cal comprovar que la seva naturalesa no incorpora un acord de finançament, i en cas que l'incorpori, que s'ha aconseguit també un cost de finançament raonable (contrast amb les conclusions de la fiscalització prèvia o del control financer del contracte al respecte).
- Comprovar com es preveu l'explotació posterior de la inversió i les despeses associades de conservació, manteniment i reposició. L'expedient ha de contenir un informe explicatiu de l'impacte de la inversió en el marc pressupostari i en els pressupostos futurs. Correspondència amb l'àrea de despeses pluriennals.
- Comprovar l'informe justificatiu de la necessitat de la contractació.
- Comprovar que l'import de licitació inicial està justificat en l'expedient corresponent, mitjançant contractacions anteriors o referents de mercat.

- Comprovar que el procediment de licitació previst dona compliment a la normativa aplicable i, en tot cas, que condueix a la minimització dels recursos que s'han d'utilitzar per assolir l'objecte de la contractació (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).

Aspectes posteriors de la contractació (adjudicació):

- Comprovar que la licitació s'ha executat d'acord amb la normativa aplicable i que per tant l'import d'adjudicació respon a la millor oferta (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).

5. Proves sobre les baixes de l'exercici (juntament amb el control financer o d'oportunitat a posteriori).

- □ Obtenció de la relació de baixes de l'exercici amb detall de: i) motiu de la baixa (venda, baixa per obsolescència o retirament, cessió o adscripció, permuta, etc.), ii) eventual preu de venda, i iii) cost net de l'element.
- □ Conciliació entre els drets liquidats del capítol 6 d'ingrés i el total d'imports de les vendes. Anàlisi de les eventuais diferències.
- □ Mostra d'expedients de les baixes de l'exercici (alguns d'ells poden ser objecte de fiscalització prèvia de legalitat). Comprovació que les alienacions, cessions/adscripcions, permutes, etc., han seguit el procediment previst en la legislació aplicable. En el cas de les alienacions, verificació que han seguit els principis de publicitat i concurrència i que en tot cas s'han ajustat al Codi de l'Administració. Comprovació del procediment per determinar el preu de venda (taxació).
- □ En funció dels treballs de revisió d'acords dels òrgans del Govern, cal comprovar que totes les baixes que hi figurin han estat correctament registrades.

4.8 Ingressos tributaris, altres ingressos de dret públic, vendes i altres ingressos

4.8.1 Objectius

1. Avaluar si els procediments establerts per a la gestió dels ingressos per impostos, taxes i altres ingressos són suficients per al registre, el seguiment i la recaptació correctes. Avaluar els procediments aplicats i comprovar que són adequats per al compliment de la normativa aplicable.
2. Els ingressos responen a drets emparats per la legislació, prestacions o vendes de béns i serveis realment efectuades o rendiments d'actius acreditats. La seva quantia anual està adequadament pressupostada i és coherent amb el marc pressupostari i els pressupostos anuals.
3. Les variacions en les previsions d'ingressos s'han recollit adequadament en les actualitzacions del marc pressupostari i en els pressupostos anuals afectats.

4.8.2 Procediments

Per executar en la fase de proposta de disposicions que puguin afectar els ingressos anuals de l'entitat i conjuntament amb la revisió de la memòria econòmica sobre el compliment dels objectius de la Llei 32/2014.

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i dels seus resultats s'ha d'inserir en els mateixos informes associats a la tramitació dels canvis a la normativa o als preus associats als ingressos. Els controls a posteriori han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat i incorporar addicionalment, a part de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.

2. Abans de fer els controls cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall.

3. Avaluació del control intern.

- Descripció de la normativa reguladora dels ingressos per a l'exercici corrent, distingint-ne la naturalesa tributària o no tributària.
- Circuits per a la tramitació de nous ingressos, canvis en les bases o tipus dels ingressos actuals o baixa dels mateixos ingressos.
- Avaluació del procediment i grau de recaptació tributària en període voluntari i en període de constreyniment i lluita contra el frau fiscal.
- Anàlisi d'altra legislació i normativa interna aplicable.

4. Per a cada acord o disposició que suposa un canvi en els ingressos que cal liquidar anualment:

- Obtenció de la memòria econòmica justificativa del canvi.
- Avaluació de l'impacte econòmic de la mesura. Comprovació de la raonabilitat dels càlculs que figuren en la memòria econòmica.
- Avaluació d'aquest impacte sobre el marc pressupostari i els pressupostos anuals. Compliment dels objectius previstos a l'LSEPF.

5. Proves de compliment per a cada tipologia d'ingrés en funció del circuit de control.

6. Proves de quadres globals amb els registres de control.

7. Encreuament de dades monetàries i de magnituds clau del servei.

4.9 Existències (variacions)

4.9.1 Objectius

1. Avaluar si els circuits de control de les existències són suficients per mantenir actualitzat el seu inventari i registrar adequadament els seus moviments.
2. Avaluar el procediment de gestió de l'inventari i de contractació i execució dels subministraments, comprovant que sigui l'adequat per al compliment de la normativa aplicable, i en especial de la Llei de contractació pública.
3. Comprovació que el nivell d'existències és l'adequat per a l'activitat de la societat.
4. Objectius coincidents de l'apartat 4.5.

4.9.2 Procediments

Per executar al control de legalitat de la despesa o a posteriori conjuntament amb el control financer (per a les entitats que tenen aquests controls) o amb controls específics d'oportunitat econòmica (per a les entitats que no estan subjectes als controls anteriors).

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i del seus resultats s'ha d'inserir en els mateixos informes de licitació i, si escau, d'adjudicació relatius a les propostes de despesa. Els controls a posteriori han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat i incorporar addicionalment, a part de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.

2. Abans de fer els controls cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall.

3. Avaluació del control intern.

- Descripció dels circuits de control i d'inventari.
- Descripció dels procediments de gestió i execució de les altes i baixes.
- Aspectes coincidents de l'apartat 4.5:
 - Descripció dels procediments de gestió i execució dels crèdits de despesa del capítol 2. Procediments generals de contractació i de gestió de l'execució d'aquestes despeses.
 - O, si escau, depenent de l'entitat, descripció dels procediments de compres i aprovisionaments previstos per assegurar el compliment del principi d'economia, i del circuit de seguiment de les previsions pressupostàries.
 - Anàlisi de la legislació i la normativa interna aplicable.
 - Els criteris de determinació dels imports de licitació dels contractes.

4. Verificacions a la licitació i a l'adjudicació coincidents amb l'apartat 4.5.

5. Control d'oportunitat econòmica dels saldos mitjans d'existències.

En el marc del control financer *a posteriori* o de controls d'oportunitat econòmica autònoms, cal avaluar la idoneïtat del nivell d'existències mantingut per l'entitat, en funció de la seva rotació. En aquest sentit, cada entitat ha de poder justificar el seu nivell mitjà d'existències.

4.10 Concessions i altres col·laboracions publicoprivades, convenis i altres contractes i disposicions diverses

4.10.1 Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió dels expedients relatius a concessions i altres col·laboracions publicoprivades, convenis i altres contractes i disposicions diverses, així com altres operacions o mesures que no passen directament pel pressupost. En especial els aspectes relatius a la seva justificació, contractació i impacte sobre les finances, comprovant-ne la conformitat a la normativa aplicable.
2. Les propostes de despesa o les eventuais prestacions o càrregues associades a aquests acords o disposicions estan justificades i es corresponen amb quantitats i preus raonables atenent la seva naturalesa.
3. Els procediments per concertar-los respecten la Llei de contractació pública i la publicitat i concurrència necessàries, així com la normativa aplicable.
4. En el moment de proposar-ne l'aprovació s'ha avaluat l'impacte de la seva explotació en els pressupostos d'exercicis futurs i en el marc pressupostari.

4.10.2 Procediments

Per executar en el control de legalitat de la despesa o a posteriori conjuntament amb el control financer (per a les entitats que tenen aquests controls) o amb controls específics d'oportunitat econòmica (per a les entitats que no estan subjectes als controls anteriors).

1. La descripció del desenvolupament dels controls d'oportunitat econòmica i del seus resultats s'ha d'inserir en els mateixos informes associats a la fiscalització d'aquests documents. Els controls a posteriori han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat, i incorporar addicionalment, si escau, a part de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.

2. Abans de fer els controls cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall, atès que l'operació pot estar enquadrada en un projecte.
3. Avaluació del control intern.
 - Descripció dels circuits de control de les autoritzacions per a aquest tipus d'operacions.
 - Una part d'aquestes operacions tindran un circuit semblant al d'una proposta de despesa o inversió.
 - Anàlisi de la legislació i la normativa interna aplicable.
 - Avaluació dels procediments per comprovar l'execució dels acords adoptats.
4. Verificacions del control d'oportunitat econòmica d'una proposta d'aquest tipus d'operacions (ja sigui *a priori* o *a posteriori*).

Aspectes previs a la concertació:

- Comprovar si l'operació està prevista al pressupost de l'any corrent. En cas que no sigui així, cal que a l'informe justificatiu de la necessitat de dur-la a terme es detalli l'eventual impacte en pressupostos futurs i en el marc pressupostari vigent.
- Abans de concertar-la cal comprovar l'informe justificatiu de la necessitat de dur-la a terme. En concret, els objectius que es pretenen i la corresponent anàlisi cost-benefici.
- Addicionalment cal comprovar si les propostes de despesa o les eventuales prestacions o càrregues associades a aquests acords o disposicions estan justificades i es corresponen amb quantitats i preus raonables atenent la seva naturalesa.
- Per a aquesta tipologia de contractes cal comprovar que la seva naturalesa no incorpori un acord de finançament i, en cas que l'incorpori, que s'ha aconseguit també un cost de finançament raonable (contrast amb les conclusions de la fiscalització prèvia o del control financer del contracte al respecte).
- Comprovar, en cas que es tracti d'adquisicions d'actius, com es preveu l'explotació posterior de la inversió i les despeses associades de conservació, manteniment i reposició. L'expedient ha de contenir un informe explicatiu de l'impacte de la inversió en el marc pressupostari i en els pressupostos futurs. Correspondència amb l'àrea de despeses pluriennals.

Aspectes posteriors de la concertació (adjudicació):

- Comprovar, si escau, que el procés d'adjudicació s'ha executat d'acord amb la normativa aplicable i que per tant l'import d'adjudicació respon a la millor oferta (aspecte de control de legalitat directament relacionat també amb el control d'oportunitat de la despesa).

11.11 Definició i seguiment d'objectius i programes, així com dels corresponents indicadors quantitativs i qualitativs de gestió i costos de les seves activitats

Objectius

1. Avaluar el procediment que segueix l'entitat per definir els objectius i programes/projectes, i fer-ne el seguiment, així com els corresponents indicadors quantitativs i qualitativs de gestió i costos de les seves activitats.
2. Complementar els aspectes ja descrits a l'apartat de Marc pressupostari, pressupost i modificacions del pressupost.
3. El pressupost inclou els programes/projectes de l'activitat de l'entitat de l'exercici i s'hi inclouen indicadors de gestió adients per comprovar l'assoliment dels objectius concrets dels programes/projectes esmentats. Aquests indicadors tenen en compte la millora de l'economicitat i eficiència dels programes de l'activitat de l'entitat.
4. L'entitat disposa de mecanismes de seguiment i d'incentiu de l'assoliment dels objectius dels programes/projectes.
5. Al tancament de l'exercici l'entitat ha avaluat el nivell d'assoliment de cada programa/projecte. En aquest sentit, l'entitat disposa de mecanismes de documentació del càlcul dels indicadors de referència.
6. Els resultats de l'avaluació han tingut un impacte sobre els eventuais incentius al personal associat a cada programa/projecte i, si fos el cas, en mesures correctores per als exercicis següents.
7. El càlcul/obtenció dels indicadors de referència s'ha efectuat de forma correcta i és coherent amb les xifres que es desprenen dels comptes anuals i dels sistemes d'informació de l'entitat, així com dels sistemes de comptabilitat analítica i/o per projecte/programa de què pugui disposar l'entitat. Els criteris emprats són raonables.

Procediments

1. Abans de fer els controls cal obtenir el pressupost de l'any en curs amb el seu detall.
2. Avaluar el control intern.
 - Descriure el procediment que segueix l'entitat per definir els objectius i programes/projectes, i fer-ne el seguiment, així com els corresponents indicadors de gestió i costos de les seves activitats. Com s'inclouen en el pressupost els programes/projectes de l'activitat de l'entitat de l'exercici i els indicadors de gestió adients per comprovar l'assoliment dels objectius concrets dels programes/projectes esmentats? Aquests objectius i indicadors estan clarament definits?
 - Complementar els aspectes ja descrits a l'apartat de Marc pressupostari, pressupost i modificacions del pressupost.
 - Avaluar si aquests indicadors tenen en compte la millora de l'economicitat i l'eficiència dels programes de l'activitat de l'entitat.
 - Descriure els mecanismes de seguiment i d'incentiu de l'assoliment dels objectius dels programes/projectes de l'entitat. Qui fa el seguiment periòdic? Es disposa d'un sistema de comptabilitat analítica, o per projectes, o per programes?
 - Descriure el circuit d'avaluació al tancament de l'exercici del nivell d'assoliment de cada programa/projecte. De quins mecanismes de documentació del càlcul dels indicadors de referència disposa l'entitat per a cadascun? Es poden conciliar els indicadors amb les xifres dels comptes anuals o dels sistemes d'informació de l'entitat, així com dels sistemes de comptabilitat analítica i/o per projecte/programa de què pugui disposar l'entitat? Quins criteris s'apliquen per a l'obtenció dels indicadors?
 - Els objectius i indicadors estan vinculats a l'avaluació del rendiment dels llocs de treball? Estan vinculats a incentius? S'utilitzen per a la gestió i per prendre mesures correctores per als exercicis següents? Existeixen indicadors alternatius més adequats?
 - Analitzar la legislació i la normativa interna aplicable.
3. Obtenir la memòria del projecte o del pressupost i comprovar si inclou:
 - Els programes/projectes previstos per a l'exercici.
 - La concreció de la despesa/ingrés associats a cada programa/projecte en l'exercici.
 - Les actuacions associades a cada programa/projecte.
 - Els objectius que cal assolir per a cada projecte; i si aquests objectius

- están definits qualitativament, quantitativament (magnituds) i/o amb indicadors de gestió.
- Per als programes/projectes pluriennals, si els objectius/indicadors de gestió estan comparats amb els assolits en exercicis precedents i si suposen una millora de l'economicitat o l'eficiència dels programes/projectes.
 - L'assignació de mitjans personals al programa/projecte i de responsabilitats.
4. En cas que l'entitat afirmi que disposa d'un procediment de seguiment de l'execució del pressupost durant l'exercici, així com del nivell d'assoliment dels objectius, obtenir els informes de seguiment intermedis per tenir constància del funcionament del procediment.
5. En cas que l'entitat disposi d'un sistema d'incentius al personal:
- Obtenir l'acord corresponent i comprovar que està subjecte a l'assoliment o no de determinats objectius. Verificar si aquests objectius estan previstos al pressupost inicial i si estan associats a les responsabilitats de gestió corresponents.
 - Obtenir la liquidació dels incentius de l'exercici, així com la justificació del compliment dels objectius previstos en origen.
6. En cas que l'entitat disposi de l'avaluació, al tancament de l'exercici, del nivell d'assoliment de cada programa/projecte, verificar:
- Per a la totalitat o per a una mostra d'indicadors (depenent del nombre), la documentació del càlcul. Comprovar les xifres econòmiques amb els comptes anuals o els sistemes d'informació de l'entitat, així com dels sistemes de comptabilitat analítica i/o per projecte/programa de què pugui disposar l'entitat.
 - En cas de disposar d'un sistema de comptabilitat analítica per a la determinació dels costos unitaris, verificar els criteris d'assignació dels costos directes i indirectes a les activitats, així com l'obtenció dels costos unitaris.
 - Per a les magnituds no econòmiques, avaluar els criteris aplicats per l'entitat per determinar-les: fonts internes o fonts externes; xifres exactes o estimades.
 - Avaluar el nivell de fiabilitat dels indicadors en funció del treball anterior. En funció de qui faci el seguiment dels objectius, obtenir els informes associats a l'avaluació, ja siguin interns o externs, així com l'explicació de les principals desviacions entre els imports pressupostats i els liquidats.
 - Obtenir, si escau, la documentació relativa a les decisions posteriors associades al compliment o no dels objectius, així com les eventuais

mesures correctores aplicades i els impactes en els pressupostos posteriors.

7. En cas que l'entitat no disposi d'una avaluació, al tancament de l'exercici, del nivell d'assoliment de cada programa/projecte, efectuar els procediments següents:

- A partir de la memòria del pressupost i a partir del que es pugui comentar en la primera entrevista amb l'entitat, determinar els principals objectius de l'entitat, així com un mínim d'indicadors quantitativs i qualitativs previstos associats a les seves activitats principals. Si aquests indicadors no es poden calcular en funció de la memòria del pressupost, es consideraran com a referència els assolits l'any precedent.
- Comparació del pressupost inicial modificat amb els imports executats a un nivell de desglossament suficient. S'han d'obtenir explicacions de les principals desviacions.
- Per als objectius qualitativs, avaluar el grau de compliment en funció de la informació que aporti l'entitat.
- Per als indicadors seleccionats, procedir a calcular-los a partir dels comptes anuals o dels sistemes d'informació de l'entitat. Per a les magnituds no econòmiques, utilitzar fonts internes o fonts externes; xifres exactes o estimades, en funció de la seva fiabilitat.

Avaluació de l'evolució dels indicadors respecte de les previsions del pressupost i/o l'any precedent.

- Obtenció, si escau, de la documentació relativa a les decisions posteriors associades al compliment o no dels objectius del pressupost, així com de les eventuais mesures correctores aplicades i dels impactes en els pressupostos posteriors.

12.12 Gestió de l'endeutament

Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió de l'endeutament de l'entitat (autorització, reflex comptable i pressupostari, afectació) i el seu impacte en el pressupost corrent, així com en els pressupostos d'exercicis futurs i en el marc pressupostari.
2. Comprovar que la gestió de l'endeutament s'efectua de conformitat amb les previsions legals de l'LSEPF, així com la Llei del pressupost que afecta l'entitat. En particular, verificar que es respecta el límit d'endeutament i la despesa màxima permesa.
3. Avaluar que les fonts de finançament escollides per l'entitat són conformes amb els principis d'economia, eficàcia i eficiència.

Procediments

1. Preparar una relació de tots els préstecs i pòlisses vigents durant l'exercici, amb indicació de la naturalesa de l'operació, l'entitat prestadora, la data de formalització, el termini, el tipus d'interès, els tipus aplicats durant els exercicis, els imports disposats i els imports formalitzats. Valorar la raonabilitat de les dades respecte a les condicions del mercat. Valorar la capacitat de l'entitat de retornar l'endeutament respecte a l'estalvi brut.
2. Analitzar les finalitats per a les quals s'ha subscrit l'endeutament i determinar si s'han assolit els objectius previstos.
3. Calcular i comparar indicadors qualitatius i quantitius d'endeutament respecte a entitats comparables. Xifrar l'endeutament per administrat.
4. Avaluar la raonabilitat dels informes de seguiment trimestrals d'evolució de l'endeutament.

13.13 Gestió de la recaptació tributària en període voluntari i de constrenyiment i lluita contra el frau fiscal

Objectius

1. Avaluar el procediment de gestió de la recaptació tributària, tant en període voluntari com en període de constrenyiment.
2. Concretar el grau d'implicació de l'entitat en relació amb la lluita contra el frau fiscal, prestant atenció a la gestió de deutors, les polítiques de cobrament i l'execució de deutes en cas d'impagament.
3. Avaluar que la gestió de la recaptació es fa des d'una visió eficient i eficaç amb relació als recursos invertits.

Procediments

1. Descriure i avaluar el control intern en la recaptació. Descriure el procediment que segueix l'entitat per garantir l'efectiva recaptació dels ingressos de caràcter tributari: notificació, determinació del deute, ingrés i execució, entre altres. Veure si s'incorporen mesures adequades a la normativa que afecta l'entitat per garantir el compliment de les obligacions dels administrats.
2. Determinar el volum d'ingressos recaptats durant el període voluntari i durant el període de constrenyiment envers el total i analitzar les raons d'impagament. Fer aquest procediment per cada tipologia de programa/projecte.
3. Valorar que la legislació i la normativa aplicable són suficients per garantir l'eficaç i eficient cobrament dels deutes d'origen tributari.
4. Obtenir la memòria d'ingressos i el seguiment d'ingressos, si n'hi ha.
5. Comparar dades amb exercicis precedents o entitats comparables.
6. Obtenir l'estat d'execució de la recaptació i prescripció de deutes. Comprovar que l'entitat lluita per evitar la prescripció de deutes i si les dites accions són suficients per evitar la generació de responsabilitats.

14.14 Gestió i recaptació d'altres recursos públics de naturalesa no tributària

Objectius

1. Avaluar els procediments de gestió i recaptació d'altres recursos públics amb naturalesa diferent de la tributària i el seu impacte en el pressupost corrent, així com en els pressupostos d'exercicis futurs i en el marc pressupostari.
2. Avaluar que s'han dut a terme totes les actuacions tendents a conèixer fets susceptibles d'originar ingressos de naturalesa no tributària i que s'han fet totes les actuacions per ser liquidats i recaptats.
3. Avaluar que la gestió de la recaptació es fa des d'una visió eficient i eficaç en relació amb els recursos invertits.

Procediments

1. Relacionar tots els ingressos de naturalesa no tributària i comprovar la normativa que els regula en relació amb la seva gestió.
2. Analitzar els procediments administratius i de gestió que l'entitat utilitza per liquidar i recaptar els ingressos no tributaris, seleccionant una mostra dels ingressos liquidats durant l'exercici.

5. Aspectes relatius al tancament del treball

5.1 Resultats del treball

Els resultats obtinguts dels controls d'oportunitat econòmica previs (*a priori*) han d'estar recollits en els informes corresponents relatius a cada acte fiscalitzat.

En relació amb els controls *a posteriori*, ja conjuntament en el marc del control financer o directament del control d'oportunitat econòmica, eficiència o eficàcia (auditoria operativa), han de ser objecte d'un informe conjunt del període revisat i han d'incorporar addicionalment, a més de les comprovacions efectuades i els seus resultats, les recomanacions o els aspectes de millora dels circuits propis de l'entitat.

5.2 Estructura i contingut de l'informe d'auditoria operativa

L'estructura i el contingut de l'informe dels controls s'adapten a l'objecte concret i als destinataris; ha de ser complet, e s t a r estructurat de manera lògica i ser oportú en el temps, i ha d'estar redactat en un llenguatge senzill, clar i equilibrat de conformitat amb la ISSAI 3000.

El contingut bàsic és el següent:

a) Introducció: en què s'indica:

- L'òrgan de control que l'emet.
- El Pla de control pressupostari marc en el qual està inclòs.
- Les normes d'auditoria o instruccions aplicades.

b) Consideracions generals:

- Informació bàsica sobre l'entitat objecte del control.
- Normativa particular i específica aplicable a l'entitat.

c) Objecte i abast del treball de control d'oportunitat econòmica, eficiència i eficàcia i la qualitat en el servei públic:

- Objecte general del treball.
- Objectius específics del treball atenent el Pla de control pressupostari marc.
- Abast del treball: comptes anuals, pressupost, anys, àrees, etc., que són objecte dels controls, detallant alhora si inclou treballs de fiscalització prèvia o proves selectives efectuades *a posteriori*.
- Limitacions a l'abast del treball: tant per imposicions o circumstàncies de l'entitat controlada com per la mateixa naturalesa del control.

d) Resultats del treball: han d'incloure, per a cada àrea:

- Resum de les comprovacions fetes.
- Conclusions de les proves.
- Aspectes rellevants, irregularitats o debilitats de control intern.
- Incidències significatives dels controls efectuats.
- Mesures correctores i recomanacions que contribueixin a abordar les eventuais debilitats o problemes identificats, en la mesura que siguin rellevants.

e) Conclusions generals:

- Referència a l'objectiu i l'abast del treball.
- Aspectes més significatius del resultat del treball.

L'informe ha de portar data i estar signat.

D'acord amb la ISSAI 3000, cal atorgar a l'ens controlat l'oportunitat de comentar els aspectes rellevants, les conclusions i les recomanacions de l'auditoria operativa abans que s'emeti l'informe definitiu. En tot cas, es pot instrumentar un període d'al·legacions de 15 dies abans de l'emissió de l'informe final.

Per altra banda, aquests informes han de tenir l'accessibilitat adequada, sempre tenint en compte la regulació existent en matèria de confidencialitat de la informació.

Finalment, després d'un període raonable, l'òrgan de control ha de fer el seguiment de la resolució adequada, per part de l'ens controlat, dels aspectes rellevants, les incidències i les debilitats posades de manifest, així com de l'aplicació de les recomanacions proposades.
