Estudio financiado por:

Alianza de los DEMÓCRATAS y LIBERALES por Europa

tribunales

análisis del **funcionamiento** del tribunal de cuentas

COMPARATIVA EUROPEA

www.fundacionhayderecho.com

FUNDACIÓN

¿HAY DERECHO?

ESTUDIO DE LA FUNDACIÓN ¿HAY DERECHO?

Estudio comparativo de los principales Tribunales de Cuentas europeos que pretende analizar el desempeño del Tribunal de Cuentas español, con el fin de identificar áreas de mejora y realizar recomendaciones concretas que permitan fortalecer su independencia, efectividad y eficiencia.

análisis del **funcionamiento** del **tribunal de cuentas**

COMPARATIVA EUROPEA

Con nuestro agradecimiento a Elena de Vicente y Joaquín García Pando, letrados del Tribunal de Cuentas, sin cuya colaboración este estudio no hubiera sido posible.

CONTENIDO

Presentación	6
Metodología	8
1 Introducción	**9**
Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)	10
Breve historia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	10
Los estándares internacionales de fiscalización y control externo	11
International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	11
European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)	13
Estándares Internacionales para la Contabilidad del Sector Público (IPSAS)	14
2 El Control Externo en España	**15**
El origen del Tribunal de Cuentas en España	16
El Control Externo en España Hoy	17
3 Análisis comparativo de las EFS	**19**
3a] Funciones	20
España: EL tribunal de cuentas y los ocex	20
Francia: la cour des comptes	22
Italia: La corte dei conti	24
Alemania: Bundesrechgnunghof	25
Reino Unido: Auditor General y National Audit Comission (NAO)	26
Finlandia: la NAO	27
Tribunal de Cuentas Europeo	28
3b] Diseño Institucional: Organización y Gobernanza	29
España	30
Francia	32
Italia	33
Alemania	34
Finlandia y Reino Unido	35
Tribunal de Cuentas Europeo	36
Comparativa entre los diseños institucionales	37
Indicadores Respecto De La Estructura y Organización de las EFS	42
Indicadores de eficacia y eficiencia	45
Algunas reflexiones finales sobre los datos analizados	48
3c] Comparativa entre Aspectos relativos a la función de control	52
Declaración sobre la cuenta general del Estado	52
La Cuenta General del Estado	54

Fechas de aprobación de la Cuenta General del Estado y de las respectivas Comunidades Autónomas. 56
Los Informes Anuales en Francia, Italia y Alemania 56
Algunas Conclusiones 60
3d] Los informes de fiscalización 60
Los informes de auditoría operativa o de gestión en España 67
3e] La función jurisdiccional 70
3f] La Coordinación con otros Organismos en el Caso de EFS Descentralizados 75
3g] Los Controles Internos y la Fiscalización Externa: Responsabilidad y Rendición de Cuentas 81
3h] Relevancia e Impacto del Trabajo de las ESF 83
Seguimiento de las Recomendaciones y Propuestas Realizadas Por las EFS 84
Transparencia, Publicidad e Impacto de los Informes de las EFS. Relaciones con los Medios de Comunicación 87
Medición de la Calidad y del Impacto 95
Las cuentas y la auditoría del tribunal de cuentas ¿quién audita al auditor? 96
4.- Conclusiones y recomendaciones 99
Anexo I. Información básica sobre los países analizados 107
Anexo II: La Fiscalización del Sector Local en España 111
Dimensión del sector local en España 112
La rendición de cuentas en el ámbito local 113
El portal de rendición de cuentas 114
La adecuada fiscalización de las cuentas de las entidades locales 115
Cámara de Cuentas de Andalucía 117
Sindicatura de Cuentas de Aragón 118
Audiencia de Cuentas de Canarias 118
Consejo de Cuentas de Castilla y León 118
Sindicatura de Cuentas de Cataluña 119
Sindicatura de Cuentas de Valencia 119
Consello de Contas de Galicia 120
Sindicatura de Cuentas de Illes Balears 120
Cámara de Cuentas de Madrid 121
Cámara de Comptos de Navarra. 121
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas 122
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias 122
Tribunal de Cuentas 122

PRESENTACIÓN

El propósito de este estudio, primero de los que se propone realizar la Fundación ¿Hay Derecho? sobre el funcionamiento de nuestras instituciones, responde a la creciente preocupación de la sociedad española por la debilidad de nuestro entramado institucional. Sin duda es una buena noticia para nuestra democracia y para nuestras instituciones que exista esta preocupación y que los ciudadanos deseen conocer en profundidad, en base a datos objetivos, como funcionan entidades fundamentales para nuestro Estado de Derecho, nuestra democracia y nuestra economía como el Tribunal de Cuentas, la CNMV, el Tribunal Constitucional o la CNMC, por poner algunos ejemplos relevantes. Atendiendo a esta demanda creciente – a la que sin duda no ha sido ajena la grave crisis económica- nuestras instituciones han empezado a realizar un esfuerzo de acercamiento a la ciudadanía, particularmente a través de sus portales de transparencia, alguno de los cuales van bastante más allá de lo exigido por la Ley 19/2013 de 9 de diciembre de Transparencia, derecho de acceso a la información pública y Buen Gobierno. Sin embargo, lo cierto es que persisten las dudas en nuestra sociedad acerca de papel que nuestras instituciones desempeñan y acerca de la idoneidad de su funcionamiento para garantizar el cumplimiento de sus fines institucionales. En definitiva, acerca de su relevancia.

En concreto, respecto a las instituciones de auditoría o control externo (conocidas como entidades fiscalizadoras superiores o EFS) la pregunta que cabe hacerse es la de si están en condiciones de garantizar el control financiero y la legalidad de la gestión pública, evaluar la eficacia y la eficiencia del gasto público y de depurar las responsabilidades que procedan en el ámbito contable. En otras palabras, si tenemos instituciones de control externo que estén preparadas para descubrir y atajar la mala gestión, el despilfarro y la corrupción.

Los trabajos de los expertos en la materia[1] llevan mucho tiempo poniendo de relieve la necesidad de mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y, en definitiva, la imagen de las instituciones de control externo en España, tanto del Tribunal de Cuentas estatal como de los distintos órganos de fiscalización externa autonómicos (los denominados OCEX) con la finalidad de recuperar su legitimidad de cara a la opinión pública. Las noticias aparecidas en los últimos años en los medios de comunicación sobre el Tribunal de Cuentas y los OCEX ponen de manifiesto una situación un tanto particular, en la medida en que muchas de estas noticias se refieren no a tanto a sus informes o recomendaciones sino a sus problemas organizativos internos, incluidas las acusaciones de nepotismo, de politización o de lentitud en la fiscalización de ciertos asuntos.

[1] A título de ejemplo pueden consultarse las Conclusiones del V Congreso de la FIASEP.

En este contexto, conviene señalar que el propio Tribunal de Cuentas español recientemente se ha sometido voluntariamente a una Peer Review o revisión entre pares[2] por parte del Tribunal Europeo de Cuentas y su homólogo portugués (cuyas interesantes conclusiones hemos tomado como guía para nuestro análisis) y que demuestra la voluntad de esta institución por ser más transparente e identificar ámbitos de mejora.

Pero a pesar de este avance, consideramos que estos esfuerzos son todavía insuficientes y que resulta necesario profundizar más en el funcionamiento de esta institución realizando un análisis comparativo con el desempeño de otras instituciones similares de países de nuestro entorno, con la finalidad de identificar buenas prácticas que puedan ser asimiladas por nuestros organismos de fiscalización externos. Este es el propósito fundamental de este estudio, en el que hemos seleccionado las Entidades Superiores de Fiscalización (ESF) de cinco países europeos, el Reino Unido, Italia, Francia, Alemania y Finlandia y al Tribunal de Cuentas Europeo.

El segundo objetivo de nuestro estudio es facilitar a los ciudadanos no especialistas la comprensión del funcionamiento de nuestro Tribunal de Cuentas desde esa perspectiva de su comparación con instituciones análogas. Por esa razón, hemos intentado que tanto el contenido como el lenguaje resulten accesibles a ciudadanos sin conocimientos previos de tipo jurídico o técnico, lo que contrasta con la literatura existente sobre esta materia, que pese a su calidad puede resultar excesivamente técnica y compleja para el ciudadano medio.

Con esta finalidad hemos diseñado algunos indicadores objetivos que a nuestro juicio permiten comparar razonablemente el desempeño de nuestro Tribunal de Cuentas estatal y de los OCEX con los EFS seleccionados. Debemos advertir desde un primer momento que no siempre es sencillo realizar esta comparación y que en algunos supuestos no hemos podido realizarla respecto de todas las instituciones seleccionadas. En primer lugar porque el funcionamiento y la organización de las distintas instituciones está, lógicamente, muy condicionada por la estructura constitucional y territorial de cada Estado, su tamaño, su regulación e incluso su historia. En segundo lugar porque no siempre están disponibles datos similares para todos los países analizados, máxime si se tiene en cuenta la metodología que hemos usado para realizar este informe y a la que enseguida haremos referencia. En tercer lugar porque los "productos" o "servicios" de las EFS (entendiendo como tales sus informes, recomendaciones, dictámenes, notas, resoluciones, etc.) presentan importantes diferencias entre sí y no resultan siempre fácilmente comparables de forma puramente cuantitativa.

Sentado lo anterior, creemos no obstante que el resultado de este trabajo puede arrojar alguna luz sobre aquellos ámbitos en los que nuestras instituciones de control externo pueden aspirar a implementar mejoras que contribuyan a garantizar el cumplimiento de los fines propios de la

[2] Peer Review o revisión entre pares hace referencia a una evaluación realizada al Tribunal por parte de otros tribunales, tras la que se realizan recomendaciones de mejora. Se trata de una práctica común en este tipo de organismos y que en el caso español se ha realizado por primera vez este año.

institución y a reforzar su legitimidad acercando su funcionamiento a las preocupaciones de los ciudadanos.

METODOLOGÍA

Este estudio se ha basado en el análisis de fuentes de información públicas y accesibles a todos los ciudadanos. Efectivamente, desde su diseño uno de los objetivos de nuestro análisis era precisamente verificar el grado de transparencia de las instituciones analizadas y la forma de presentarse ante el público en general, lo que de alguna forma pone de manifiesto la visión que de sí misma tiene cada una de las EFS analizadas. Por esa razón, la principal fuente de información han sido las propias páginas web oficiales de las entidades de fiscalización analizadas. Adicionalmente se han utilizado también estudios e informes nacionales e internacionales públicos con el fin de clarificar conceptos o ampliar la información disponible.

Conviene insistir en que todos los datos utilizados en este estudio están disponibles para todos los ciudadanos dado que no se ha realizado ninguna investigación primaria para la recogida de información. La metodología utilizada ha sido la de trabajo de gabinete o desk research para la recopilación de información y el enfoque comparado o benchmarking internacional para la realización del análisis.

Introducción_

01

1 INTRODUCCIÓN

LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (EFS)

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) son organismos públicos responsables de la fiscalización de las cuentas públicas y de la gestión financiera del sector público, es decir, las encargadas de controlar que los fondos públicos se gestionan de forma eficiente y de acuerdo con la legalidad persiguiendo la consecución de una mayor eficacia y eficiencia en la gestión del gasto público.

Se configuran como órganos independientes de otras instituciones del Estado, especialmente, del Poder Ejecutivo, ya que para realizar correctamente su labor como controladores externos es imprescindible que las EFS no estén condicionadas o influenciadas externamente por aquellos a quienes deben de controlar. En todo caso deben de contar con los conocimientos técnicos adecuados y con las herramientas precisas para garantizar la realización de auditorías imparciales, fiables y objetivas.

En nuestro entorno conviven fundamentalmente dos tipos o modelos de EFS: simplificando podemos hablar de un modelo continental y un modelo anglosajón. El modelo continental de EFS se caracteriza por contar con órganos de gobierno colegiados y realizar, además de las funciones fiscalizadoras o de auditoría externa, funciones de enjuiciamiento, funciones jurisdiccionales cuya finalidad es depurar la responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos. Conviene destacar que históricamente esta función jurisdiccional de las EFS ha precedido a la más moderna –y hoy más relevante- de fiscalización o de control financiero de las cuentas públicas, ya que en un primer momento se consideraba primordial la exigencia de responsabilidad a los gestores de fondos públicos o la exoneración de la responsabilidad en que hubieran podido incurrir. Por el contrario, el modelo anglosajón se caracteriza por órganos de gobierno unipersonales y por carecer de funciones de enjuiciamiento. Existen también modelos mixtos como el alemán que tiene un órgano de gobierno colegiado pero carece de funciones de enjuiciamiento, siendo cada vez más común que las EFS vayan adquiriendo elementos o características de ambos modelos.

Las EFS seleccionadas para este estudio se corresponden con el modelo de tipo continental (el español, el francés y el italiano) el anglosajón (el inglés y el finlandés) y el mixto (el alemán y el europeo).

BREVE HISTORIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

Los orígenes de las EFS se remontan a la Edad Media. En aquella época no existía todavía una distinción clara entre las cuentas propias del monarca y las del reino, pero no obstante se empiezan a fiscalizar las cuentas con la finalidad de informar a los primitivos parlamentos (las Cortes en Castilla o el Parlamento en Inglaterra) como medida de contrapeso al poder real. Este control se amplía y se materializa en diferentes instituciones a lo largo de los siglos XIV y XV, si bien se frena de manera significativa, aunque sin llegar a desaparecer, con la llegada del absolutismo y las convocatorias cada vez menos frecuentes de los parlamentos.

La aparición del modelo de Estado que surge con la Revolución Francesa y la Francia napoleónica deja su impronta en estos órganos de fiscalización externa, de manera que las cuentas del Estado no se fiscalizan ya solo con el objetivo de rendir cuentas al monarca o a unos parlamentos estamentales formados por la nobleza y el clero, sino que su objetivo fundamental es rendirlas ante un parlamento representativo de los ciudadanos En el caso español, la Constitución de Cádiz de 1812 desarrolla esta figura, mientras que en los casos alemán e italiano debemos esperar a los procesos de reunificación de la segunda mitad del XIX para encontrar una verdadera institución fiscalizadora.

El modelo de entidad fiscalizadora externa seguirá evolucionando hasta la actualidad, en la que la mayoría de las Constituciones, entre ellas la nuestra, reconocen y regulan la figura de la EFS con lo que esto supone de garantía formal y de relevancia institucional.

LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL EXTERNO

A pesar de desarrollarse en sistemas políticos, sociales y económicos dispares, las EFS de los diferentes Estados se rigen por una serie de estándares internacionales a la hora de organizar su funcionamiento interno y la realización de las auditorías. La diversidad existente en el funcionamiento y mandato de las EFS ha propiciado que las entidades internacionales en que se agrupan hayan aprobado una serie de estándares con la finalidad de establecer unos principios comunes para todas ellas.

En todo caso conviene señalar que cuando nos referimos a estándares internacionales hay que diferenciar entre las normas definidas para guiar la propia actuación de los EFS (independencia, transparencia, eficiencia,...) y los estándares concretos que se aplican a la contabilidad pública.

Los primeros han sido definidos por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Su delegación europea, la EUROSAI vela por su eficiente implementación en los países europeos. En cuanto a los segundos, los más destacados son los Estándares Internacionales para la Contabilidad del Sector Público (IPSAS), desarrollados por el IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). En los siguientes apartados se describen brevemente estos estándares así como las organizaciones que los desarrollan.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI)

La INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) es un organismo independiente, autónomo, apolítico y no gubernamental, que cuenta con un estatuto especial dentro del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). Su principal objetivo, recogido en el artículo 1 de sus Estatutos, es "fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países miembros, en lo que se refiere a la auditoría gubernamental". La INTOSAI ha proporcionado un marco institucional para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las EFS en sus respectivos países.

La INTOSAI fue fundada en 1953, formando parte de ella 34 miembros. Actualmente cuenta con 192 miembros de pleno derecho y 5 miembros asociados.

Una de las principales actividades llevadas a cabo por la INTOSAI para alcanzar el objetivo planteado ha sido el establecimiento en 2007 del marco de trabajo ISSAI *(International Standards of Supreme Audit Institutions)* cuya finalidad era el desarrollo de unas normas profesionales de auditoría para las EFS de los países miembros.

Por lo que en este estudio nos interesa, hay que destacar que las ISSAI están conformadas por una serie de declaraciones, principios y directrices estructuradas en cuatro niveles:

- **ISSAI Nivel 1 – Principios fundamentales,** que recoge las líneas básicas de fiscalización: finalidad, tipos y métodos de control, independencia de las EFS, relación con los órganos de gobierno de los países, facultades y competencias de las EFS y rendición de informes

- **ISSAI Nivel 2 – Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS.** Estos requisitos previos comienzan con el establecimiento de ocho principios relacionados con la independencia de los EFS:

  o Existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal que establezca claramente el alcance de la independencia de las EFS.

  o Independencia de la autoridad superior de las EFS y de sus miembros, incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus funciones.

  o Mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de las EFS.

  o Acceso sin límites a la información.

  o Derecho y obligación de informar sobre el trabajo de las EFS

  o Libertad de decidir el contenido y la oportunidad de los informes de auditoría.

  o Existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de las EFS.

  o Autonomía financiera y administrativa y disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados.

Entre los requisitos previos para el funcionamiento de las ISSAI se encuentran también las pautas básicas y las buenas prácticas para alcanzar el cumplimiento de los principios enunciados sobre la independencia de las EFS. Se resalta el valor y el beneficio que el trabajo de las EFS tiene para la sociedad, fortaleciendo la rendición de cuentas y la transparencia de las entidades públicas y respondiendo a los retos planteados por los ciudadanos y por todos los agentes implicados en el ámbito de la auditoría pública. Estos requisitos previos desarrollan los principios y buenas prácticas que deben regir en la actividad de las EFS en relación a la transparencia, la rendición de cuentas y la responsabilidad. Por último, incluyen un código ético para las EFS y una guía para el establecimiento de un sistema de control de calidad.

- **ISSAI Nivel 3 – Principios Fundamentales de Auditoría.** En este nivel, las normas ISSAI se centran en la descripción de los principios fundamentales que sustentan la labor auditora del

Sector Público y en aspectos concretos de las auditorías individuales. Los principios recogidos en el nivel 3 de las ISSAI parten de y profundizan los niveles 1 y 2. El nivel 3 de las ISSAI también define y especifica los principios que rigen los diversos tipos de auditoría existentes:

- ***Auditoría Financiera:*** su objeto es determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable.

- ***Auditoría de Desempeño:*** Su objeto es la revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora.

- ***Auditoría de Cumplimiento:*** Su objeto es la evaluación independiente para determinar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen a la entidad auditada.

• **ISSAI Nivel 4 – Directrices de Auditoría.** Este nivel recoge directrices concretas que facilitan orientaciones para llevar a cabo auditorías de los tres tipos definidos en el nivel 3, describiendo aspectos como la documentación a revisar y a generar, planificación, comunicación, obligaciones de los auditores, etc., así como temas específicos (perspectiva medioambiental, directrices específicas para auditoría de privatizaciones, directrices para los Sistemas de Información, directrices para auditoría de deuda pública, guía para revisión entre pares, etc.).

EUROPEAN ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (EUROSAI)

Dentro de los grupos regionales de la INTOSAI, cabe destacar, dado nuestro objeto de estudio, el grupo adscrito a Europa, el EUROSAI. Nacido en 1990 con 30 miembros (las EFS de 29 Estados europeos y el Tribunal de Cuentas Europeo), actualmente su número asciende a un total de 50, incluyendo tanto a Estados miembros de la UE (España, Alemania o Italia) como a otros Estados no miembros (Kazajstán, Moldavia o Serbia).

Con una normativa enmarcada en el marco de la INTOSAI, hay que destacar dos elementos de trabajo esenciales de EUROSAI:

- ***Planes estratégicos:*** Similares a las "estrategias" de la Unión Europea, establecen objetivos a siete años vista. El actual Plan Estratégico 2011-2017 persigue fortalecer e incrementar la capacidad institucional de sus miembros, promover y facilitar la implementación de las normas ISSAI y contribuir a su continuo desarrollo, y fomentar la cooperación y el intercambio de experiencias entre sus miembros y con los miembros de INTOSAI y otros socios externos.

- ***Acuerdos de cooperación y memorandos de entendimiento:*** Se establecen con otros miembros regionales de la INTOSAI como OLACEFS (América Latina), ARABOSAI (Norte de África y Oriente Próximo) o CREFIAF (África Occidental y Central), entre otros.

ESTÁNDARES INTERNACIONALES PARA LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (IPSAS)

Los IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) son el conjunto de estándares de contabilidad utilizados por el sector público a la hora de preparar su resumen contable. Estos estándares tratan de mejorar la calidad de los informes contables de las entidades del sector público en pro de una mayor transparencia y una mejor rendición de cuentas.

Su aplicación tiene lugar en los tres niveles de la administración pública: nacional, regional y local, aunque también son utilizados por organizaciones de carácter internacional como la OTAN o la ONU (en este caso sustituyendo paulatinamente a sus normas de contabilidad propias UNSAS). No se aplican, sin embargo, a las empresas públicas de carácter gubernamental, como podrían ser las empresas ferroviarias en Europa.

Desde 1997, el IPSASB ha desarrollado un conjunto de 32 estándares de contabilidad con base acumulativa y otro estándar de contabilidad con base de efectivo, para aquellos países que están en proceso de adopción del sistema de contabilidad con base acumulativa.

ESTÁNDARES EUROPEOS PARA LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (EPSAS)

Si bien muchos de los países miembros de la Unión Europea tienen asimiladas en su normativa los estándares IPSAS, su adopción no es obligatoria. Este hecho da como resultado una multiplicidad de sistemas de auditoría del sector público que no permite la comparación entre los 28 Estados, provocando falta de transparencia y heterogeneidad.

La crisis financiera ha obligado a la reforma de muchos de los sistemas, aunque de forma descoordinada. Por ello, la Comisión Europea se ha propuesto la creación de los estándares europeos para la contabilidad del sector público, que serán unos estándares de obligado cumplimiento para los niveles nacional, regional y local de los 28 Estados miembros.

Al igual que los IPSAS, la reforma principal que se plantea es el paso del presupuesto y la auditoría basados en la contabilidad de base de efectivo al presupuesto y auditoría basada en la base acumulativa. En la práctica, esto supone que los ingresos y gastos pasan de no reconocerse hasta que son cobrados o pagados a que los ingresos y gastos se reconozcan en el periodo en que se generan o causan, independientemente de la fecha en que se cobre o pague.

Si bien los IPSAS pueden, en principio, aportar un marco conceptual previo, orientar completamente el enfoque hacia ellos en el caso del EPSAS puede generar problemas, ya que los IPSAS se basan en la regulación del sector privado, lo que genera ciertas reticencias en algunos sectores.

Uno de los principales retos de los EPSAS es su ámbito de aplicación, ya que en muchos países hay sectores (como las empresas públicas nacionales) que no están sujetos a la fiscalización de las EFS. Esto obligará a que a los EPSAS necesiten de una acción coordinada de desarrollo simultáneo de nuevas formas de abordar el presupuesto y el sistema contable, de manera que puedan aplicarse a todos los Estados miembros a finales de 2020.

Conviene subrayar que hay determinados países que consideran sus estándares nacionales más desarrollados que los promulgados por la Comisión Europea en base a los EPSAS, por lo que han mostrado ya su rechazo, como es el caso de Alemania que, en 2013, consideró el proyecto una pérdida de soberanía por parte del Bundestag en el presupuesto federal. Sin embargo, para la Comisión Europea el marco EPSAS proporcionaría una reducción significativa de la burocracia fiscalizadora en los Estados miembros, así como de los costes, a medio-largo plazo.

El Control Externo en España_

02

2 EL CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA

EL ORIGEN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN ESPAÑA

Como tal, nuestra entidad fiscalizadora nace con la actual Constitución Española de 1978. Pero sus orígenes históricos se remontan tanto en la Corona de Castilla como en la de Aragón, a la Alta Edad Media. Especialmente relevante en Castilla es la figura del "Contador" que es el encargado de la administración de los ingresos y gastos del reino y de ofrecerle a las Cortes (en este caso, a las de Castilla) la información sobre la gestión económica de los tributos por parte del monarca.

Durante el reinado de Felipe II quedan unificadas todas las instituciones fiscalizadoras de la Corona en el Tribunal Mayor de Cuentas, con una doble función: gubernativa (se encarga de que los funcionarios y administradores de las cuentas cumplan con su cometido) y de enjuiciamiento (judicializa la actuación y responsabilidades de los funcionarios y administradores respecto de las cuentas).

Sin embargo hasta la Constitución de Cádiz no se configura una institución moderna en el sentido de informar y rendir cuentas de la fiscalización de las cuentas públicas ante el Parlamento. En el siglo XIX nace también la Intervención General de la Administración del Estado como órgano de control interno y del que dependieron la gestión contable y presupuestaria del Estado.

Durante el siglo XX adoptará diferentes denominaciones y configuraciones: el Tribunal Supremo de Hacienda Pública será primero un controlador de las cuentas tanto "a priori" como "a posteriori", para configurarse en la II República como un órgano de control externo de las cuentas "a posteriori", bajo la denominación de Tribunal de Cuentas. Será un órgano, por primera vez, independiente del Poder Ejecutivo. Con el franquismo el nuevo Tribunal de Cuentas del Reino es responsabilidad directa de la Jefatura del Estado, cumpliendo la función de informar tanto al Jefe del Estado como a las Cortes Españolas de las cuentas del Estado.

Por último, la Constitución de 1978 recoge esta institución en su artículo 136 del Título IV con su configuración actual:

> *1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.*
>
> *Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.*

2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

3. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

4. Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.

EL CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA HOY

En la actualidad el Tribunal de Cuentas en España es el órgano supremo de fiscalización de las cuentas y de la gestión económica del Estado. Como hemos visto está regulado en el art. 136 de la Constitución Española, norma que ha sido desarrollada por la LO 2/1982 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988 de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Como señala el art. 136 más arriba transcrito el Tribunal de Cuentas depende directamente de las Cortes Generales y ejerce sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Además recibe la rendición de cuentas del Estado y del sector público estatal y, sin perjuicio de su propia jurisdicción, debe de remitir a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones y responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

Además de prever que una ley orgánica (que es la LO 2/1982 de 12 de mayo) desarrollará y regulará lo relativo a la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas, el art.136 garantiza también la independencia y la inamovilidad de los miembros del Tribunal de Cuentas (aunque no precisa quienes son los miembros del Tribunal) que quedan sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

Sin perjuicio de las funciones de fiscalización que corresponden al Tribunal de Cuentas sobre la totalidad del gasto del sector público español, hay que recordar que la mayor parte de las Comunidades Autónomas cuentan actualmente son sus propios Órganos de Control Externo (OCEX). La competencia para su creación corresponde a los distintos Parlamentos autonómicos, que regulan su estatuto, funciones, competencias, etc., por norma con rango de Ley. Los OCEX ejercen funciones de fiscalización, pero no de enjuiciamiento, y su competencia se extiende a la Administración autonómica y local de su ámbito territorial.

Como resultado en España coexisten como órganos de fiscalización externa el Tribunal de Cuen-

tas estatal y los OCEX, tal y como sucede en otros países de nuestro entorno, como Alemania, pero con la fundamental diferencia de que no todas las CCAA tienen su propio órgano regional de fiscalización externa En caso de que no dispongan de este órgano, asume sus funciones el Tribunal de Cuentas estatal.

Otro rasgo distintivo de estos órganos de control externo de carácter regional o autonómico es que pueden tener características organizativas y hasta funciones distintas, habiendo además nacido en momentos temporales diferentes y con denominaciones muy diversas.

En el momento actual existen los siguientes OCEX:

1. Cámara de Cuentas de Aragón (Comunidad Autónoma de Aragón)
2. Cámara de Cuentas de Andalucía (Comunidad Autónoma de Andalucía)
3. Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (Comunidad Autónoma de Asturias)
4. Audiencia de Cuentas de Canarias (Comunidad Autónoma de Canarias)
5. Consejo de Cuentas de Castilla y León (Comunidad Autónoma de Castilla y León)
6. Sindicatura de Comptes de Catalunya (Comunidad Autónoma de Cataluña)
7. Cámara de Cuentas de Madrid (Comunidad Autónoma de Madrid)
8. Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana (Comunidad Autónoma de Valencia)
9. Consello de Contas de Galicia (Comunidad Autónoma de Galicia)
10 Sindicatura de Comptes de les Illes Balears (Comunidad Autónoma de las Islas Baleares)
11. Cámara de Comptos de Navarra (Comunidad Autónoma de Navarra)
12. Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (Comunidad Autónoma del País Vasco)

El resto de CC.AA. (Extremadura, Castilla La Mancha, Cantabria, Murcia y La Rioja) quedan bajo la función fiscalizadora directa del TCu, si bien hay que destacar que tras el cambio de Gobierno en Castilla-la Mancha está en marcha un proyecto para el restablecimiento de su OCEX.

Análisis Comparativo de las EFS_

03

3 ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS EFS

Como en cualquier otra institución, en las EFS hay que garantizar internamente la buena gestión o el buen gobierno, la transparencia y la rendición de cuentas para el adecuado cumplimiento de sus funciones. Para realizar estas tareas es fundamental un adecuado diseño institucional pero también la existencia de instrumentos adecuados, tales como la elaboración de planes estratégicos, indicadores objetivos, realización de encuestas, auditorías internas o procedimientos de gestión de calidad.

Antes de proceder al análisis de los rasgos distintivos de cada una de las EFS analizadas es preciso describir brevemente cuáles son sus objetivos y qué funciones tienen encomendadas, es decir, en definitiva a qué modelo pertenecen.

3a] FUNCIONES

Tradicionalmente han existido en Europa dos modelos de entidades fiscalizadoras superiores: el modelo continental de tipo francés o latino y el modelo anglosajón. Una de sus principales diferencias consiste en que en el primer modelo la EFS tiene, además de una función fiscalizadora, una función de enjuiciamiento o jurisdiccional, mientras que en el segundo ejerce únicamente la labor de control del gasto del público e información al Parlamento. La función de enjuiciamiento consiste en la potestad para enjuiciar la responsabilidad contable de los responsables del gasto público.

De las EFS que vamos a analizar en este estudio tres cuentan con funciones de enjuiciamiento – las EFS de España, Francia e Italia- y cuatro entidades no realizan ese tipo de funciones – las EFS de Alemania, Reino Unido, Finlandia y el Tribunal de Cuentas Europeo-.

A continuación resumimos brevemente las funciones y el ámbito de actuación de cada una de estas entidades superiores de fiscalización

ESPAÑA: EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS OCEX

El Tribunal de cuentas español tiene encomendada la fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público, entendiendo como sector público la Administración General del Estado, las CC.AA., las Corporaciones Locales, las entidades gestoras de la Seguridad Social, los Organismos autónomos y las sociedades y empresas públicas. Además el Tribunal

realiza el control de la contabilidad y la actividad económico-financiera de los partidos políticos y sus fundaciones y de las subvenciones y ayudas del sector público.

Actualmente son doce las Comunidades Autónomas que cuentan con órganos propios de control externo (OCEX) que fiscalizan el sector público autonómico y local- como veremos más adelante- . Por esa razón, el TCu ejerce su función fiscalizadora sobre el sector público estatal y sobre el sector público autonómico y local de cinco Comunidades Autónomas (Cantabria, Extremadura, La Rioja, Murcia y Castilla-La Mancha), si bien mantiene la responsabilidad última de la fiscalización de la totalidad del sector público, tal como establece el mandato constitucional.

El TCu es responsable de la fiscalización de en torno a 10.692 entidades, incluyendo los entes estatales y los entes regionales y locales de las CCAA que no disponen de OCEX, de las que en 2014 rindieron cuentas un 73% [3].

ENTIDADES QUE RINDIERON CUENTAS EN 2014	TOTAL
Entidades estatales	434
Entidades autonómicas	272
Entidades locales	9.986
TOTAL	10.692

Fuente: TCu, 2014

La función fiscalizadora es la que tiene por objeto controlar que la actividad económico financiera del sector público cumple con la legalidad vigente y con los principios de buena gestión financiera (economía, eficacia y eficiencia). Dentro de esta función está incluida la comprobación de la Cuenta General del Estado. El Tribunal distingue entre tres tipos de fiscalizaciones en función de su objetivo:

- Fiscalización de cumplimiento: la finalidad es verificar que se cumple la normativa reguladora de la gestión económico-financiera de la entidad o actividad fiscalizada.

[3] Informe anual 2014 del Tribunal de Cuentas.

• Fiscalización financiera: la finalidad es verificar que los estados financieros de una entidad son fiables y cumplen con los principios y normas contables.

• Fiscalización operativa o de gestión (también conocida como auditoría de desempeño): la finalidad es revisar la racionalidad de los gastos y su adecuación a los principios de buena gestión, el cumplimiento de los objetivos del gasto y si se han realizado conforme a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

Además de la función fiscalizadora, el Tribunal tiene una función jurisdiccional mediante la que enjuicia y exige en su caso la responsabilidad contable de los responsables de la gestión de los fondos públicos. Esta función es exclusiva del TCu, dado que los OCEX no pueden ostentarla, aunque existe la posibilidad de que el Tribunal delegue la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales de responsabilidad contable en los órganos regionales. Esta jurisdicción, que es compatible con la penal, es por tanto exclusiva del Tribunal estatal y las resoluciones en que se ejercita son susceptibles de impugnación mediante recursos de casación y de revisión ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Finalmente, el Tribunal de Cuentas español tiene una limitada función consultiva, no vinculante, en aquellas materias que afecten a su régimen jurídico o al ejercicio de sus funciones, sobre las que el Tribunal debe emitir un informe en virtud del la disposición adicional undécima a la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (añadida a raíz del artículo 22.Dos de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa).

Asimismo el Tribunal, como el resto de tribunales analizados realiza una actividad internacional en el marco de EUROSAI, y a través de relaciones bilaterales con otras EFS y lleva a cabo diversas actuaciones con Organizaciones Internacionales, tales como la realización de auditorías externas.

FRANCIA: LA COUR DES COMPTES

La *Cour des Comptes* francesa tiene cuatro funciones principales:

• Verificar la exactitud de las cuentas públicas (función jurisdiccional).

• Auditar el uso y la gestión de los fondos públicos asegurando el cumplimiento de la normativa, la economía, la eficiencia y la eficacia de esta gestión (auditoría de cumplimiento).

• Auditar y certificar las cuentas del Estado y de la seguridad social (auditoría financiera) para asegurarse de que las cuentas de las administraciones públicas dan una imagen fiel de los resultados de su gestión, sus activos y pasivos y su posición financiera.

• Y, desde 2008, evaluar las políticas públicas (función que va más allá de una auditoría

de desempeño en la medida en que se procede a valorar la propia entidad o política que se evalúa y sus objetivos).

La Corte es responsable del control externo de:

- La contabilidad, los presupuestos y la gestión de los fondos del Estado, de sus establecimientos públicos y agencias de la seguridad social.
- Las corporaciones y empresas públicas, incluyendo sus filiales y sub-filiales.
- Las entidades y organizaciones financiadas con fondos públicos.

La Corte fiscaliza la actividad del Estado y sus establecimientos públicos y de los organismos de la seguridad social, pero existen 19 Cámaras Regionales de Cuentas y Cámaras Territoriales que fiscalizan el sector público local francés. Estas Cámaras Regionales fiscalizan las cuentas de las entidades territoriales (municipios, departamentos y regiones), las agrupaciones o mancomunidades (establecimientos públicos de cooperación entre entidades territoriales), organismos sanitarios y sociales como hospitales o residencias de ancianos y los centros educativos de enseñanza secundaria (colegios e institutos). Estas Cámaras dependen presupuestaria y organizativamente de la Corte y sus miembros, incluido el Presidente, son magistrados.

En relación a los informes de auditoría de fiscalización o cumplimiento todas las cuentas susceptibles de ser auditadas por la Corte deben ser, en principio, auditadas al menos una vez cada cinco años, incluyendo en dicha auditoría la revisión de todos los años fiscales transcurridos desde del último informe.

Esta exigencia deriva de que el contable o controller de las cuentas públicas asume una responsabilidad personal y pecuniaria sobre el resultado de las cuentas hasta que son controladas por la Corte, y responde por las posibles negligencias o fraudes con su propio patrimonio. El contable autoriza todos los gastos y pagos emitidos por los ordenantes, que son los responsables del ejecutivo (ministros, alcaldes, etc.) y asume la responsabilidad pecuniaria correspondiente. Los contables envían anualmente a la Corte las cuentas de las operaciones realizadas durante el ejercicio anterior por las entidades de la que son responsables. Una vez revisadas por la Corte esta certifica las cuentas y libera de su responsabilidad al contable, o emite un fallo en el que fija las cantidades que éste debe devolver al Tesoro Público. En este sentido la Corte realiza una labor jurisdiccional. Si al cabo de seis años la Corte no se ha pronunciado las cuentas se dan por aprobadas y se libera de responsabilidad al contable público.

Por último, la *Cour des Comptes*, realiza una labor de asesoramiento al Gobierno y al Parlamento, y que desde 2006 incluye la labor específica de asistir al Parlamento en la evaluación de las políticas públicas.

ITALIA; LA CORTE DEI CONTI

El Tribunal de Cuentas Italiano realiza, como los tribunales español y francés, labores de fiscalización y de enjuiciamiento. En cuanto a las funciones de control o fiscalización, son principalmente de tres tipos:

- Control preventivo de la legitimidad: es la función más antigua de la Corte, aunque ha ido perdiendo relevancia en los últimos años en favor del denominado control de gestión. Actualmente este tipo de control "a priori" se realiza únicamente sobre actuaciones de gran relevancia bien porque impliquen elevados costes o bien porque condicionen de forma importante actos o gestiones posteriores del Estado. En este caso el Tribual puede admitir o rechazar una medida propuesta por el Gobierno, desde el punto de vista exclusivamente de su legitimidad. Si la Corte lo rechaza el Gobierno puede aún así ejecutarlo sometiéndose al control del Parlamento, que es informado, y con la reserva del Tribunal.

- Control de la gestión: Se trata de las auditorías económico -financieras e incluye la verificación de la actividad del sector público desde el punto de vista jurídico pero también desde el punto de vista de los principios de eficiencia, eficacia y economía. Este control se establece en base al plan anual.

- Control financiero y contable del Estado: el Tribunal proporciona al Parlamento la verificación de las Cuentas del Estado, de las que da fe el Tribunal, pudiendo formular observaciones y recomendaciones.

Como ya hemos mencionado, además de la función de control, la Corte italiana tiene funciones jurisdiccionales que consisten en el enjuiciamiento de aquellos que ostentan responsabilidades en materia contable por los daños causados a la Administración Pública en el ejercicio de sus atribuciones. Como en los casos anteriores de España y Francia, el Tribunal dicta resolución sobre la responsabilidad contable y condena, en su caso, al responsable a restituir la cuantía desviada o injustificada a la entidad pública correspondiente.

Actualmente esta responsabilidad se limita a casos de dolo o culpa grave, ya que se ha entendido que un excesivo celo en la exigencia de responsabilidades estaba agravando la inoperancia y lentitud de la administración pública italiana[4].

Finalmente, la Corte italiana cuenta con una jurisdicción especial denominada "pensionista", que se encarga de dirimir las controversias que surgen en materia de pensiones de dependientes públicos, incluidas las pensiones de guerra.

La Corte italiana también tiene funciones consultivas, no sólo en lo referente a su funciona-

[4] El Modelo de Fiscalización de Italia. Intervención del Dr. Francesco Staderini, Presidente del Tribunal de Cuentas de la República de Italia.

miento y el ejercicio de las funciones que le son propias, sino que además tiene una función consultiva en todo lo referente a materias de contabilidad pública, incluyendo la normativa y los procedimientos que afectan al ordenamiento contable. La mayor parte de los trabajos de asesoramiento de la Corte están relacionados con la aplicación de la Ley Presupuestaria, el Pacto de Estabilidad (método de cálculo de ciertos gastos) o con los gastos de personal de entidades públicas. Tiene además una importante función consultiva en relación a los entes territoriales, especialmente entes locales y organismos instrumentales locales

ALEMANIA: BUNDESRECHGNUNGHOF

El Tribunal de Cuentas alemán tiene dos funciones esenciales: el control o fiscalización del gasto público federal y el asesoramiento en materia presupuestaria y financiera. El control externo de las cuentas públicas de los Länder (Estados federados) es competencia de los tribunales de cuentas regionales, que funcionan de forma autónoma y no están subordinados al Tribunal Federal. La responsabilidad sobre la fiscalización de las entidades locales varía en los distintos estados federados. En algunos es competencia del tribunal regional, en otras está en manos de entidades jurídicas independientes y en otras corresponde al ejecutivo regional.

El Tribunal de Cuentas federal es responsable del control de la gestión económico-financiera de los departamentos y agencias federales, incluyendo:

- La gestión financiera del Gobierno Federal y sus fondos fiduciarios,
- Corporaciones públicas federales y, a través de acuerdos de auditoría, empresas del sector financiero que reciben garantías o capitales del Gobierno Federal
- Las instituciones de la seguridad social a nivel federal que reciben fondos del Gobierno Federal.
- Las acciones del Gobierno federal en empresas privadas, como por ejemplo Telekom AG u otras entidades que reciban fondos del Gobierno Federal

Realiza auditorías de dos tipos: financieras y de desempeño. En las auditorías que denominan "de regularidad y cumplimiento" se examina si se ha cumplido la legislación y la normativa aplicable (equivalen a las auditorías de cumplimiento y financieras españolas) y en las de desempeño (que equivalen a las auditorías operativas o de gestión) se analiza si se han respetado los criterios de eficiencia, eficacia y economía y se evalúa el coste-beneficio de la actuación pública, revisando si se han definido los objetivos correctamente y si éstos se han cumplido. Este tipo de evaluaciones son cada vez más importantes y se aplican sobre todo a los programas y proyectos gubernamentales de mayor escala.

Además de su función fiscalizadora el Bundesrechnungshof realiza una importante labor de

asesoramiento a gobierno y parlamento en materia financiera, con el fin de ayudar a mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión pública del presupuesto.

El Tribunal alemán desempeña además un papel peculiar que no encontramos en el resto de los tribunales analizados. Efectivamente el *Bundesrechnungshof* participa activamente en el ciclo de elaboración de las Cuentas del Estado, puesto que participa en las negociaciones que para su elaboración mantienen el Ministerio de Finanzas y el resto de departamentos gubernamentales. Además proporciona asesoramiento oral y escrito a la Comisión de Presupuestos del Parlamento durante el debate sobre las cuentas públicas.

REINO UNIDO: AUDITOR GENERAL Y NATIONAL AUDIT COMISSION (NAO)

El Auditor General del Reino Unido (Comptroller and Auditor General (C&AG)), con el apoyo de la Oficina Nacional de Auditoría o National Audit Comission (NAO), es responsable de auditar las cuentas financieras de:

- El Gobierno Central
- Las Agencias gubernamentales
- Otras organizaciones del sector público, incluyendo, desde 2008, las empresas públicas.

Además realizan el control financiero externo de organismos internacionales como la Organización Internacional del Trabajo o el Programa Mundial de Alimentos de las Naciones Unidas.

Adicionalmente el C&AG tiene la función de autorizar ciertos pagos del Fondo Consolidado *(Consolidated and National Loans funds).*

Las auditorías financieras certifican que las cuentas son veraces y se han realizado de acuerdo con las leyes y las normas internacionales de contabilidad, y si son regulares, desde un enfoque orientado a la identificación y previsión de riesgos. El resultado de estas auditorías es una "opinión", que puede llevar a un informe más exhaustivo que se remite posteriormente al Parlamento y, en todo caso, finalizan en una carta a la entidad auditada que incluye recomendaciones.

El C&AG y la NAO, además de realizar auditorías financieras realiza auditorías de desempeño u operativas que denominan *"Value for Money"*. Estas auditorías tienen como objetivo evaluar el coste-beneficio de la actuación pública y se analizan con el fin de asesorar al Parlamento sobre cómo mejorar los servicios públicos. Estas evaluaciones se realizan sobre grandes partidas de gasto público en base a un análisis de los riesgos. Esto incluye, por ejemplo, el gasto sanitario o en defensa, o por ejemplo la organización de los Juegos Olímpicos y Paralímpicos de Londres 2012.

Finalmente, el C&AG y la NAO realizan investigaciones sobre cuestiones de especial interés

para el Parlamento o los ciudadanos, o sobre cuestiones transversales, como por ejemplo el uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC).

Respecto al gasto público local, desde 2014 el C&AG y la NAO han aumentado sus funciones y se ha suprimido la Audit Commision, anteriormente encargada de la auditoría del sector público local y el servicio nacional de salud (el National Health System (NHS)). La entidades locales, incluidas las organizaciones locales sanitarias, contratan a sus propios auditores, cumpliendo los criterios y limitaciones incluidos en el Local Audit and Accountability Act 2014. Estos auditores deben realizar sus auditorías en base al Código de Auditoría (Code of Audit Practice) que elabora la Oficina Nacional de Auditoría. Esta además puede supervisar estas auditorías y realizar evaluaciones y recomendaciones a las entidades locales sobre la ejecución del presupuesto público.

Gales, Escocia e Irlanda del Norte tienen sus propias instituciones que se encargan de auditar el gasto público regional y responden ante sus propios Parlamentos.

FINLANDIA: LA NAO

La Oficina Nacional de Auditoría (NAO) finlandesa tiene como objeto el control externo de las cuentas del Estado, la supervisión de la política fiscal y la auditoría de la financiación de los partidos políticos y los gastos electorales.

La NAO realiza el control externo de:

- El Gobierno y sus ministerios
- Las agencias gubernamentales
- Los fondos extrapresupuestarios
- Empresas públicas
- Ayudas públicas a autoridades públicas, empresas y otras organizaciones
- Las transferencias de fondos entre Finlandia y la Unión Europea
- Los gastos electorales y la financiación de los partidos políticos

Quedan fuera de sus responsabilidades:

- Las finanzas del Parlamento
- Los fondos bajo control de Parlamento
- El Banco de Finlandia
- La Seguridad Social

Dentro del ámbito de su competencia la NAO controla:

- La legalidad de la gestión financiera
- La efectividad
- El cumplimiento de los presupuestos
- La veracidad de la información que recibe el Parlamento sobre las cuentas del estado y la gestión financiera, así como la gestión de la política fiscal.

Para ello realiza el siguiente tipo de auditorías:

- Auditorías financieras
- Auditorías de cumplimiento
- Auditorías de desempeño
- Auditorías sobre la política fiscal (que se refiere al control sobre las cuentas del Estado, verificando el cumplimiento de la ley presupuestaria).

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

El Tribunal de Cuentas Europeo realiza el control externo del presupuesto de la Unión Europea, desde el punto de vista de los gastos y de los ingresos.

Asimismo supervisa la implementación de las políticas de la Unión Europea. El trabajo del Tribunal se remite a la Comisión, el Parlamento y el Consejo, por lo que supone un elemento esencial en la rendición de cuentas de la Unión Europea antes las principales instituciones de la Unión y de los estados miembros.

Asimismo el propio Tribunal destaca entre sus funciones la de acercar la gestión financiera de la UE a los ciudadanos y generar confianza gracias a unos informes de calidad, claros y útiles.

Conviene destacar que una parte importante del presupuesto de la Unión Europea (que se eleva en 2015 a 145.320 millones de euros, un poco más de 1% del PIB de los 28) está gestionado directamente por los estados miembros (en torno a un 80%), por lo que el trabajo del Tribunal tiene, además de una vertiente europea, una importante vertiente nacional fiscalizada por las EFS de cada país, y su colaboración es esencial.

Finalmente, el Tribunal colabora, al igual que el resto de Tribunales analizados, con organismos internacionales, como INTOSAI, en el diseño de normas y estándares.

Los trabajos de fiscalización del Tribunal se materializan en tres tipos de documentos:

- Informes anuales: que recogen los trabajos de auditoría financiera y de cumplimiento del presupuesto de la UE y los Fondos Europeos de Desarrollo (FED), así como informes anuales específicos sobre agencias, organismos descentralizados y empresas comunes de la Unión Europea.

- Informes especiales: recogen los resultados de auditorías concretas y son normalmente auditorías de gestión o desempeño.

- Dictámenes: son estudios sobre cuestiones específicas o sobre actos legislativos que tienen un impacto financiero.

3b] DISEÑO INSTITUCIONAL: ORGANIZACIÓN Y GOBERNANZA

Un indicador o elemento que consideramos fundamental para garantizar adecuadamente la independencia y la neutralidad de las personas que realizan las funciones técnicas de fiscalización y auditoría y (en el caso de los tribunales de corte francés o continental) las de enjuiciamiento, es un adecuado diseño institucional.

Existen diversas características comunes a la mayor parte de las ESF que resultan imprescindibles para garantizar esta neutralidad e imparcialidad, entre las que suele encontrarse la concesión de un estatuto de inamovilidad similar al de los jueces a los miembros de las ESF que van a desarrollar estas tareas. Cuando esto no ocurre, como sucede en los modelos de tipo anglosajón, el objetivo es garantizar que las personas nombradas para dirigir la institución, pero también para realizar las tareas técnicas, sean expertos profesionales independientes.

Es también habitual que se separen con nitidez las tareas o funciones de representación, dirección, coordinación, supervisión o impulso (que suelen corresponder al Presidente en los órganos unipersonales o al Pleno o Consejo, en los órganos colegiados) de las funciones puramente técnicas de auditoría y fiscalización, aunque en último término sean los órganos o personas encargadas de la dirección del EFS quienes asuman la responsabilidad por los trabajos realizados.

En definitiva, sea cual sea el modelo de EFS, es imprescindible que el personal técnico que asume las funciones de auditoría y de enjuiciamiento (tareas que indudablemente pueden ser molestas para los Poderes Públicos) tenga las suficientes garantías de independencia y neutralidad.

A estos efectos, analizaremos de forma resumida cómo es el diseño institucional de las distintas ESF estudiados en relación con este objetivo fundamental.

ESPAÑA

El Tribunal de Cuentas español es un órgano colegiado formado por doce Consejeros de Cuentas, elegidos por el Parlamento: seis elegidos por el Senado y seis por el Congreso de los Diputados, con mayoría de tres quintos de cada cámara. Su mandato dura 9 años, con posibilidad de reelección. Los doce Consejeros, junto con el Fiscal del TCu (un miembro de la carrera fiscal nombrado por el Gobierno) conforman el Pleno del Tribunal. El Pleno propone de entre sus miembros un Presidente, que es nombrado por el Rey por un período de 3 años, renovable.

Los Consejeros no pueden ser destituidos y tienen un estatuto similar al de los jueces, garantizado por la propia Constitución. Los Consejeros deben ser profesionales de reconocido prestigio con más de quince años de experiencia profesional, pero no necesariamente deben proceder del Tribunal, ya que pueden ser Auditores o Letrados del Tribunal pero también magistrados o fiscales, profesores de universidad y funcionarios pertenecientes a cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, abogados, economistas o profesores mercantiles.

Todos los informes, memorándums o notas realizados por el Tribunal en relación con su función fiscalizadora son aprobados por el Pleno y presentados por el Presidente a una Comisión Mixta Congreso-Senado del Parlamento. Asimismo, los Consejeros son los responsables de conocer las cuestiones objeto de enjuiciamiento y tres de ellos conforman la Sala de Justicia del Tribunal.

El Pleno es el órgano responsable de todas las actuaciones y decisiones fiscalizadoras y de control, ya que el Presidente cuenta únicamente con funciones relativas a la gestión de personal, coordinación y administración interna del Tribunal. Sin embargo, tal y como afirma el Informe publicado este año de Revisión Entre Pares (o Peer review) al que se ha sometido nuestro Tribunal de Cuentas[5], incluso en lo relativo a este tipo de competencias existe en el Tribunal una confusión en la distribución de responsabilidades entre los distintos niveles, lo que genera problemas de gobernanza en la institución.

GESTIÓN INTERNA Y RR.HH.

En particular, la gestión y asignación de recursos humanos es una competencia compartida entre el Presidente, el Pleno, la Comisión de Gobierno y el Secretario General, sin que exista una clara división de competencias y responsabilidades en este sentido.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas establece que el personal del Tribunal de Cuentas en España está formado por funcionarios sujetos al régimen general de la Función Pública. Según la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas,

[5] http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/transparencia/Report_PR_2015_06_19-fim-es.pdf

el personal del Tribunal podrá estar integrado por personal funcionario, personal contratado y el personal eventual. Entre los funcionarios hay que diferenciar entre:

- Los miembros de los Cuerpos Superiores específicos del Tribunal: los Letrados del Tribunal de Cuentas y los Auditores del Tribunal de Cuentas.
- Funcionarios del grupo A de Cuerpos Superiores de las Administraciones Públicas y Seguridad Social destinados en el Tribunal (que no pueden superar en número a los anteriores) y que no necesariamente tienen que proceder de Cuerpos que requieran una formación específica en temas de auditoría y contabilidad.
- Integrantes del Cuerpo de Contadores Diplomados del Tribunal de Cuentas.
- Otros funcionarios del Estado destinados al Tribunal.

También se permite que el Tribunal contrate personal laboral permanente o interino. Los primeros deben corresponder a una relación de puestos específicamente definidos para personal laboral. Los segundos deben contratarse de acuerdo con la legislación de la Función Pública cuando existan razones de urgente necesidad. Además se establece que "El personal eventual sólo podrá ejercer funciones expresamente calificadas de confianza o asesoramiento especial de los Consejeros de Cuentas. (...). En ningún caso el personal eventual podrá ocupar puestos de trabajo asignados en la relación de puestos de trabajo a funcionarios (...)". Lógicamente la intención es que el personal de confianza o eventual no pueda desempeñar funciones técnicas de auditoría, fiscalización y enjuiciamiento, lo que supondría –dada las características de este personal- un grave riesgo desde el punto de vista de la neutralidad, la independencia y las competencias técnicas que son exigibles en este tipo de tareas.

No obstante lo anterior, al ser la libre designación el único procedimiento utilizado para cubrir las plazas de los niveles 28, 29 y 30 (puestos de trabajo que corresponden en gran medida a labores de dirección y técnicas) existe cierto riesgo de mediatización en este tipo de funciones dado que la libre designación responde a razones de confianza (no siempre fundadas en criterios estrictamente profesionales) y lleva aparejado el libre cese. Otro dato relevante es que todos los empleados del Tribunal están también sujetos a la posible incoación de expedientes disciplinarios por sus jefes directos. Los funcionarios que realizan funciones técnicas de auditoría o enjuiciamiento no tienen, por tanto, ninguna garantía de inamovibilidad en su puesto de trabajo a diferencia de lo que sucede en otros EFS; la garantía solo se extiende a los Consejeros de Cuentas, los únicos que la normativa de desarrollo considera miembros del Tribunal.

Es de destacar que en la última década el 38% de todos los puestos del Tribunal se han asignado por el sistema de libre designación[6], y que solo en el año **2014 este procedimiento se**

[6] Peer Review del Tribunal de Cuentas de España, 2015.

utilizó en el 86% de los nombramientos. Sólo dos personas se incorporaron al Tribunal de Cuentas dicho año por concurso público, sobre un total de 29. Asimismo, es de subrayar que no existe una descripción de puestos de trabajo, lo que podría contradecir el Estatuto del Personal al servicio del Tribunal de Cuentas que exige una descripción de puestos de trabajo para este tipo de contrataciones.

En cuanto a la plantilla, en el año 2015 el Tribunal cuenta con 750 trabajadores, 138 de los cuales son directivos, lo que supone una proporción de 4,4 trabajadores por cargo directivo. Aproximadamente el 14% del personal trabaja en la Sección de Enjuiciamiento y el 58% en la Sección de Fiscalización. La mitad aproximadamente del personal del Tribunal realiza funciones de auditoría, fiscalización o enjuiciamiento y la otra mitad es personal de tipo administrativo.

FRANCIA

En Francia la *Cour des Comptes* está formada por 219 magistrados que son funcionarios que provienen en su mayoría de la prestigiosa Ecole Nationale d'Administration y su cargo es de por vida, aunque pueden tener movilidad dentro de la Administración Pública. Además cuenta con un Fiscal General *(Procureur général).*

Todos los magistrados son nombrados por decreto del Presidente de la República, un decreto a propuesta del Consejo de Ministros en el caso del Presidente, el Fiscal General y los Directores de las 7 Cámaras que conforman la Corte y los auditores jefe, y un decreto estándar para los auditores senior y junior.

El personal total de la Corte en 2014 era de 725 personas, incluidos los 219 magistrados, 81 funcionarios, 56 expertos externos y otro personal de apoyo. El resto del personal, es decir, los que no son magistrados, realiza actividades de apoyo a la auditoría o labores administrativas y pueden ser expertos provenientes del sector público o funcionarios, normalmente del Ministerio de Finanzas.

De las 725 personas que trabajan en la Corte 423 realizan funciones de auditoría, lo que supone un 58,3% del total.

Cada una de las siete Cámaras de la Corte es responsable de un ámbito material. Los informes de auditoría y otros informes de la Corte se aprueban siempre colegiadamente.

La gestión administrativa y financiera de la Corte está en manos de una Secretaria General formada por tres magistrados, que depende directamente del Presidente.

Además de la *Cour des Comptes* existen en Francia Cámaras Regionales de Cuentas y Cámaras Territoriales que son competentes para fiscalizar los establecimientos públicos locales y para ejercer la potestad de enjuiciamiento en el ámbito contable. Estas Cámaras contaban en 2014 con 333 magistrados y un total de 1.050 empleados.

ITALIA

En Italia el Presidente del Tribunal de Cuentas (Corte dei Conti) es nombrado por el Presidente de la República a propuesta del Presidente del Consejo de Ministros, tras consultar al Consejo de la Presidencia. No existe duración determinada del cargo y el Presidente no puede ser revocado, por lo que sólo abandona el cargo tras una renuncia voluntaria o por jubilación. El Presidente debe ser nombrado de entre magistrados de la propia Corte que hayan desempeñado durante al menos tres años funciones de Presidentes de Sección o hayan desempeñado funciones similares en otros órganos constitucionales italianos o de la Unión Europea. Todos los demás magistrados del Tribunal son nombrados por el Consejo de la Presidencia de la Corte, que es el órgano de autogobierno de la institución. El Consejo está formado por once personas:

- El Presidente de la Corte
- El Procurador General (fiscal)
- El Vicepresidente de la Corte o el Presidente de Sección más anciano
- 4 miembros elegidos por el Parlamento, dos por el Congreso y dos por el Senado, por mayoría absoluta, de entre profesores en materias jurídicas o abogados con al menos 20 años de ejercicio profesional.
- 4 miembros elegidos de entre los magistrados de la Corte

En Italia los magistrados de la Corte son funcionarios que acceden al puesto mediante concurso público, aunque hay un número limitado de puestos que pueden ser designados por el Gobierno de acuerdo con ciertos criterios profesionales. La Corte cuenta con 417 magistrados y alrededor de 2.433 personas en servicio con funciones de apoyo.

Los magistrados, excepto el Presidente de la Corte, son nombrados por el Consiglio, que también tiene la competencia exclusiva sobre la asignación de funciones, promociones, etc. y es quien nombra al presidente y los magistrados de las distintas secciones, incluidas las regionales.

A pesar de la descentralización que el Estado Italiano ha llevado a cabo en los últimos años, particularmente desde la reforma constitucional de 2001, y que ha propiciado una creciente autonomía de las regiones, provincias y municipios, el Tribunal de Cuentas italiano es el único responsable del control externo de todas las entidades autónomas del país, así como del Estado. El control en el ámbito regional y local lo realiza el propio Tribunal a través de las Secciones regionales colegiadas del Tribunal.

Las secciones regionales están formadas por al menos un presidente y tres magistrados. La sección central cuenta con un presidente, cinco consejeros delegados y al menos un magistrado instructor, aunque suelen ser más. Los presidentes de sección y los magistrados son nombrados por el Consejo de la Corte. Dentro de la sección central los consejeros delegados son nombrados por su presidente.

Los informes de fiscalización a nivel regional y local son aprobados por la sección regional de la Corte de forma colegiada por al menos 3 magistrados reunidos en sesión de control. Para las cuentas e informes referentes al estado las decisiones se toman por mayoría en la sección central, en la que deben participar un mínimo de 7 magistrados.

En torno al 20 o 25% del personal trabaja en la sección central y el resto en las secciones regionales. A nivel funcional el grupo de magistrados más numeroso, en torno al 43%, trabaja en labores de control, en torno al 32% en funciones jurisdiccionales y el 25% en la denominada "procura", que es quien ejerce la acción en caso de responsabilidades contables.

ALEMANIA

El Tribunal de Cuentas alemán *(Bundesrechnungshof)* está compuesto por 63 miembros, que incluyen al Presidente, el Vice-Presidente, 9 Directores Senior de auditoría (uno por división en las que se organiza el tribunal) y 52 Directores de auditoría (que trabajan en 50 unidades de auditoría distribuidas en las 9 divisiones del Tribunal y 7 oficinas o delegaciones). El Presidente y el Vice-Presidente son elegidos por mayoría por las dos cámaras del Parlamento a propuesta del Gobierno Federal y nombrados por el Presidente de la República, por un periodo de 12 años y no son reelegibles.

El Presidente y el Vicepresidente, así como al menos un tercio de los miembros del Tribunal, deben estar cualificados para ocupar cargos judiciales. El resto de miembros del Tribunal son nombrados por el Presidente de la República a propuesta del Presidente del Tribunal, tras consultar con el "Senado del Tribunal", órgano al que nos referiremos más adelante. Los miembros del Tribunal no pueden ser cesados y disfrutan de un estatuto jurídico similar al de los jueces.

Las decisiones relativas a los trabajos de auditoría del Tribunal se toman de manera unánime en los denominados "paneles", en los que participan al menos un Director Senior de Auditoría y el Director de Auditoría, y en los que puede participar también el Presidente o el Vice- presidente del Tribunal.

Las materias más importantes y aquellas que afectan a más de una división de auditoría, como el Informe Anual, se deciden en el seno de lo que se denomina el "Senado del Tribunal" y que está compuesto por 16 miembros: el Presidente, el Vice-presidente, los 9 Directores Senior, 3 Directores y dos ponentes *(rapporteur y co- rapporteur)*. El "Senado" toma las decisiones por mayoría.

El *Bundesrechnungshof* alemán cuenta con 1.250 empleados en total, 750 en las oficinas centrales y alrededor de 500 en las delegaciones y oficinas de campo. El personal es nombrado por el Presidente tras consultar con el Senado de la Corte. En 2013 el 88% del personal era funcionario y el resto personal laboral. La mayor parte del personal está dedicado a labores de auditoría y elaboración de informes y recomendaciones.

FINLANDIA Y REINO UNIDO

Dos de los Tribunales que analizamos son órganos unipersonales, el finlandés y el británico (National Audit Office). Asimismo, en el Reino Unido y en Finlandia el personal empleado por las oficinas nacionales de auditoría o entidades superiores de fiscalización no son funcionarios, sino personal contratado a través de procedimientos de selección competitivos para cada puesto concreto. Los concursos de publicitan y se realizan procesos selectivos similares a los que realizan las entidades privadas.

En **Finlandia**, el Auditor General es el máximo responsable de la Oficina Estatal de Auditoría y es elegido por el Parlamento por 6 años, renovables. Sólo puede ser destituido por el Parlamento en caso de infracciones graves. A su vez es el Auditor General quien nombra a los Directores Generales y al resto de trabajadores. La Oficina se organiza en 2 unidades operativas de auditoría, cada una dirigida por un Director General, y una unidad de servicios internos dirigido por el Responsable de Planificación. El Presidente junto con los Directores Generales y el Responsable de Planificación forman el comité de gestión de la Oficina.

La Oficina de Finlandia cuenta con 140 personas empleadas, de las cuales el 85% son auditores. Todos los trabajadores son titulados superiores. La mitad de los auditores trabajan en auditorías de tipo financiero y la otra mitad en auditorías de desempeño.

Históricamente el **Reino Unido** ha tenido un sistema similar en cuanto a su organización al finlandés. El Auditor General *(Comptroller and Auditor General)* es formalmente nombrado por la Reina tras su aprobación por parte de la Cámara de los Comunes a propuesta del Primer Ministro, tras consultarlo con el Portavoz del Comité de Cuentas Públicas, normalmente un miembro de la oposición. El Auditor General puede ser revocado sólo por la Reina a petición de ambas Cámaras del Parlamento y su mandato no tiene límite temporal. El Auditor General tiene estatus de oficial de la Cámara de los Comunes (no de funcionario) y no depende del Gobierno. Desde el año 2012, tras la entrada en vigor del Budget Responsibility and National Audit Act 2011, la Oficina Nacional de Auditoría *(National Audit Office, NAO)* es una entidad corporativa, con un Consejo (Board) que tiene como función asesorar y supervisar al Auditor General.

El Consejo está formado por 5 miembros no-ejecutivos, uno de los cuales preside (*Chair)* el Consejo, y 4 miembros ejecutivos, entre los que se encuentra el Auditor General. Los miembros no-ejecutivos del Consejo son nombrados por la Comisión de Cuentas Públicas *(Public Accounts Commission)* del Parlamento, a quién reporta el Tribunal, por un periodo de tres años renovables por un máximo de tres más. Los miembros ejecutivos son nombrados por los no-ejecutivos a propuesta del Auditor General por un periodo de un año renovable sin limitación de mandatos. Uno de los miembros ejecutivos debe ser un Director Financiero profesional que se encarga de la gestión financiera de la NAO.

El Consejo es responsable junto con el Auditor General de la dirección estratégica de la NAO, incluyendo la supervisión del cumplimiento de sus objetivos, es responsable en exclusiva de la

gestión financiera de la Oficina y apoya y supervisa el trabajo del Auditor General.

La Oficina de Auditoría del Reino Unido cuenta actualmente con 842 empleados, algunos de los cuales trabajan a tiempo parcial. Más del 75% de los empleados son auditores profesionales y en torno al 25% son empleados de apoyo.

Respecto a las funciones directivas, en la NAO el 8% del personal ostenta cargos de dirección, lo que supone 1 directivo por cada 12,5 empleados.

Además de la NAO existen en el Reino Unido organismos de control externo en Gales, Escocia e Irlanda del Norte.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

El Tribunal de Cuentas Europeo es un órgano colegiado formado por 28 miembros designados por cada uno de los 28 Estados miembros, que son nombrados por el Consejo por un periodo de 6 años renovable.

El Tribunal está presidido por uno de sus miembros que es elegido por el pleno como un primo inter pares. El mandato del Presidente dura tres años y es renovable. Los miembros del Tribunal son los responsables de adoptar los informes de auditoría y los dictámenes, así como de las decisiones más relevantes del Tribunal. Además nombran al Secretario General, que es responsable de la administración de la institución, incluyendo la gestión de RR.HH. En este sentido este Tribunal es, de los analizados, el más similar en cuanto a su gobernanza al Tribunal de Cuentas español, aunque su Secretario General tiene mayores prerrogativas que en España en materia de nombramientos y gestión.

El Tribunal está organizado en cinco salas, entre las que están repartidos los 28 miembros del Tribunal. Las salas eligen un decano de sala por periodos de dos años. Cuatro de las Salas son competentes para la auditoría de ámbitos específicos de los ingresos y gastos de la UE, y una quinta, denominada CEAD, se ocupa de cuestiones trasversales (coordinación, evaluación, fiabilidad y desarrollo).

Las salas son competentes para adoptar informes especiales y específicos y dictámenes y en pleno se adoptan los documentos más relevantes del Tribunal, como los informes anuales relativos al presupuesto general de la UE y los Fondos Europeos de Desarrollo.

El Tribunal de Cuentas Europeo contaba en 2014 con 882 efectivos, que incluyen funcionarios y personal temporal. 561 de ellos se dedican a labores de auditoría, 141 a traducción, 141 a labores administrativas y 39 trabajan en Presidencia, que incluye labores de comunicación y relaciones institucionales.

El acceso como funcionario al Tribunal se realiza por concurso público de acuerdo a los princi-

pios generales y a las condiciones laborales de las instituciones de la Unión y gestiona las oposiciones la Oficina Europea de Selección del Personal (EPSO). De las 78 personas contratadas en 2014, 31 fueron funcionarios, 29 personal temporal, 13 agentes contractuales y 5 expertos nacionales en comisión de servicio. Es decir, el 40% de las contrataciones en 2014 fueron mediante oposición. El resto de puestos se cubren mediante procedimientos de selección similares a las oposiciones, con la excepción de los puestos del Gabinete de los miembros del Tribunal.

En 2014 había 11 Directores y 56 Jefes de Unidad, lo que sumado supone 67 directivos, 1 por cada 13 empleados.

COMPARATIVA ENTRE LOS DISEÑOS INSTITUCIONALES

A continuación se incluye una tabla resumen con las principales características desde el punto de vista del diseño institucional de las ESF analizadas cuyos miembros tienen estatus judicial (es decir, cuyos miembros son consejeros o magistrados):

	Tipo de órgano	Nº de Miembros	¿Quién designa?	Estatus judicial de miembros	Duración mandato	Función Enjuiciamiento	Órgano de gestión/Dirección	A quién reporta
ES	Colegiado	12	Parlamento (6 Congreso y 6 Senado)	Sí	Limitado (9 años)	Sí	Comisión de Gobierno: Presidente + Presidentes de Sección (2)	Parlamento
FR	Colegiado	219	Presidente de la República	Sí	No limitado	Sí	Secretaría General, dependiente del Presidente de la Corte	Parlamento y Gobierno
IT	Colegiado	417	Los nombra el Consejo del Tribunal	Si	No limitado	Si	El Consejo: Presidente, Fiscal, Vicepresidente , 4 miembros elegidos por el Parlamento y 4 miembros de entre los magistrados	Parlamento
DE	Colegiado	63	Nombrados por el Senado del Tribunal	Si	No limitado	No	Senado: Presidente, Vicepresidente, 9 Directores Senior, 3 Directores y 2 ponentes	Parlamento y Gobierno
UE	Colegiado	28 (1 país)	El Consejo Europeo tras consultar con el Parlamento	Si	6 años	No	Pleno, Comité Administrativo y Secretario General	Consejo y Parlamento

La siguiente tabla resume los rasgos más relevantes que caracterizan la designación de los Presidentes de todas las ESF analizadas:

	Órgano	¿Quién designa?	Duración mandato	Procedencia
ES	Colegiado	El Pleno (primo inter pares)	3, renovables	Externa/ Interna
FR	Colegiado	Presidente de la República a propuesta del Consejo de Ministros	No limitado	Externa/ Interna
IT	Colegiado	El Presidente: elegido por el Ejecutivo entre los magistrados de la propia Corte. El Resto los nombra El Consejo	No limitado	Interna: debe ser un miembro del Tribunal
DE	Colegiado	El Presidente y el Vice-Presidente: son elegidos por las cámaras del Parlamento.	12 años no reelegible	Interna o externa entre personas cualificadas para ocupar cargos judiciales
UE	Colegiado	El Pleno (primo inter pares)	Presidente 3 años	Externa
UK	Unipersonal	Por la Cámara de los Comunes a propuesta del Primer Ministro	No limitado	Externa/ Interna
FI	Unipersonal	Parlamento	6 años	Externa/ Interna

Como hemos visto existen importantes diferencias entre los diseños institucionales de las distintas ESF analizadas, particularmente entre las de corte continental y las de corte anglosajón.

Veamos algunas de las principales diferencias que, en nuestra opinión, pueden tener impacto en la calidad de la gobernanza, la independencia y la calidad del trabajo técnico realizado.

Si tenemos en cuenta los modelos de corte continental, en primer lugar cabe destacar el número de personas que conforman, con estatus de magistrado inamovible, una ESF.

Nº DE MIEMBROS DEL TRIBUNAL CON ESTATUS DE MAGISTRADO (INAMOVIBLE)

España	Francia	Italia	Alemania	Tribunal Europeo
12	219	417	63	28

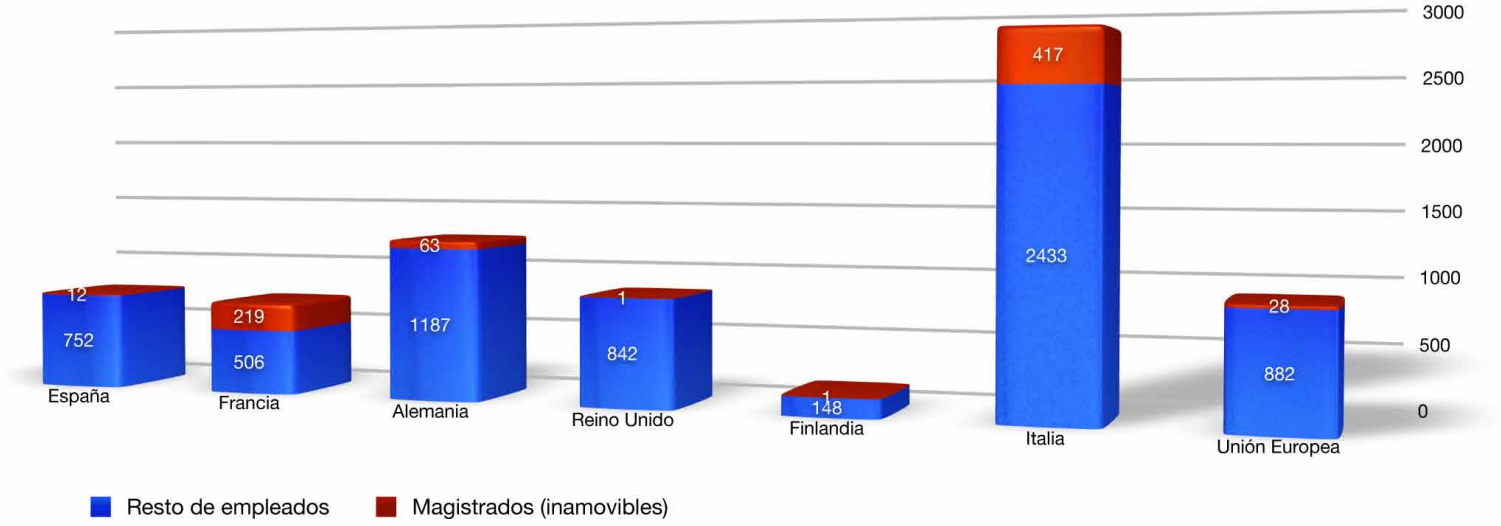
El modelo español, muy similar al del Tribunal Europeo, incluye un número de "magistrados" muy pequeño en comparación con el personal total del Tribunal. Estos magistrados, que son los Consejeros, son designados en su totalidad por el Parlamento en el caso español y por el Consejo en el caso de la UE. Tienen mandatos limitados en el tiempo (9 y 6 años) y sus competencias son tanto la adopción de decisiones en el ámbito de sus funciones fiscalizadoras y, si procede, de enjuiciamiento como la relativas a la dirección de la ESF.

Por el contrario, los denominados "magistrados" en Italia, Francia y Alemania son funcionarios públicos con un estatuto especial similar al de los jueces, nombrados de por vida y con carácter inamovible, y se encargan de las labores que podríamos llamar técnicas y de la adopción de las decisiones del Tribunal a través de los distintos órganos que hemos mencionado más arriba (paneles, secciones, etc.). En estos casos normalmente hay un Presidente que es nombrado por el Parlamento o el Consejo de Ministros, pero el resto de los magistrados son nombrados por consejos o comisiones mixtas en los que participan tanto el Presidente como otros magistrados (como ocurre en el caso alemán) aunque pueden incluirse otros miembros elegidos por el Parlamento (como sucede en Italia). Estos consejos o comisiones son normalmente responsables de la administración y gestión de las ESF, incluyendo la gestión de RR.HH.

Incluso en el Reino Unido se han creado recientemente, como hemos visto, estructuras de apoyo a la gestión diferentes del Auditor General (el *Board)*, lo que separa en cierta medida las responsabilidades técnicas de las puramente administrativas o de gestión.

En el caso finlandés se trata de un órgano unipersonal del que depende jerárquicamente toda la organización, que además está formada íntegramente por profesionales contratados sin ningún estatus especial, que sólo tiene el Auditor General, tal y como sucede también en el Reino Unido.

GRÁFICA 1. PERSONAL DE LAS ESF SEGÚN ESTATUS (INAMOVILIDAD O NO)



El carácter inamovible de los magistrados es un hecho de gran trascendencia, ya que en los sistemas continentales es uno de los principales elementos que garantizan la independencia, por ello su número y posición dentro de la estructura de la entidad tiene, en nuestra opinión, una enorme relevancia.

En este sentido nos parece muy interesante destacar dos cuestiones. La primera es que, de entre los modelos continentales, solo en nuestro país (como también ocurre en el Tribunal Europeo) es tan pequeño el número de magistrados, puesto que esta consideración la tienen solo los 12 Consejeros que son los responsables de la aprobación de todas las actuaciones o actos del Tribunal[7] (entendiendo como tales los informes, los dictámenes, las resoluciones...), pero que por cuestiones obvias no pueden ser los únicos responsables del trabajo técnico, ya se trate de trabajo de auditoría o de enjuiciamiento. La segunda es que la totalidad de los Consejeros que tienen esta consideración de miembros son nombrados por el Parlamento.

Por el contrario, las personas que realizan el trabajo técnico en España son funcionarios que no tienen garantías de inamovibilidad en su puesto de trabajo ni estatuto judicial. Muchos de ellos además proceden de Cuerpos de la Administración que no requieren formación específica

[7] Para ver todas las funciones de el Pleno en detalle ver el Capítulo II, Artículo 3 de la Leyy 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

en auditoría y contabilidad. Por último, muchos de los puestos de trabajo en los que se realizan funciones técnicas son puestos de libre designación. En definitiva, en España las garantías propias de los jueces y magistrados se han conferido solo a los cargos de designación política, entendiendo por tales a los Consejeros designados por el Parlamento.

En conclusión, en el Tribunal español el único personal que goza de esta garantía esencial son los propios Consejeros, como señala el art.30.2 de la LO 2/1982 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas. El art. 33.1 subraya su equiparación al estatuto de jueces y magistrados –si bien de forma negativa- al señalar que " Los miembros del Tribunal de Cuentas estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial." De la misma forma, los Consejeros que forman parte de la Sección de Enjuiciamiento están sujetos a las mismas causas de abstención y recusación que los miembros del Poder Judicial.

Esta situación se agrava si se tiene en cuenta que los puestos de libre designación que pueden ocupar los técnicos son los más importantes del organigrama del Tribunal en términos de promoción profesional y de retribuciones e importancia de las funciones a realizar, que el cese es igualmente libre, así como por el hecho de que la resolución de los expedientes disciplinarios contra funcionarios del Tribunal es competencia de la Comisión de Gobierno o de los Consejeros de Cuentas según la gravedad de las infracciones.

La anomalía de nuestro Tribunal en este punto destaca si se tiene en cuenta que, en Italia y Alemania, por ejemplo, los responsables del trabajo técnico tienen también esta consideración de magistrados, aunque obviamente estén apoyados por personal de apoyo tanto técnico como administrativo, y no todos los miembros que tienen esta consideración son nombrados por el Poder Ejecutivo o Legislativo, sino solo sus presidentes. Es decir, la garantía se extiende mucho más allá que a los cargos de designación política.

A esta singularidad hay que añadir el dato de que las deliberaciones del Pleno del Tribunal de Cuentas en España son reservadas.

Una segunda consideración tiene que ver con la responsabilidad sobre los gestión interna de las ESF. De nuevo sólo en España se da la circunstancia de que los responsables de la gestión y dirección, en particular en materia de RR.HH., coinciden con los responsables de las funciones técnicas (el Pleno). En los otros países con EFS de corte continental analizados existen lógicamente órganos que toman estas decisiones (Consiglio en Italia, el Senado en Alemania) pero en estos órganos además, de los presidentes y otros altos cargos, están representados otros magistrados del Tribunal. En estos tribunales, como en el francés, el carácter colegiado lo proporciona el hecho de que las decisiones técnicas las toman de forma colegiada siempre dos o más magistrados, que pueden o no ser parte de los órganos de gestión de sus organismos.

Incluso en el Tribunal Europeo, que tiene como hemos visto un diseño institucional similar al español, el Pleno es solo responsable de la selección del personal directivo, pero todas las de-

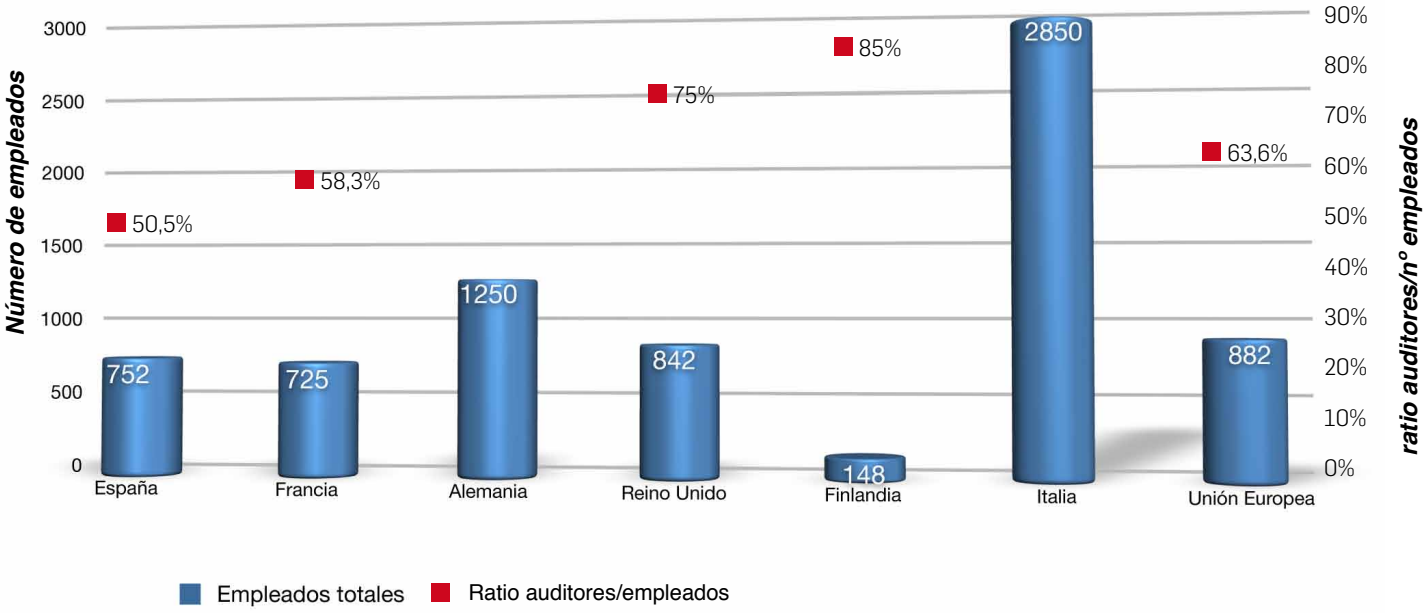
más competencias en materia de RR.HH. han sido delegadas en el Comité Adninistrativo o en el Secretario General.

Por tanto, en la mayoría de los EFS analizados se pone de relieve la existencia de la voluntad de separar la toma de decisiones técnicas de la toma de decisiones de carácter administrativo o gerencial que pudiera afectar a las primeras, por una parte, y de otra la preocupación por contar siempre con el parecer de cargos o magistrados del EFS que no hayan sido designados políticamente.

INDICADORES RESPECTO DE LA ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN DE LAS EFS

En relación a la composición del personal de los diversos tribunales de cuentas, es interesante analizar el porcentaje de trabajadores que realizan actividades de auditoría sobre el total de empleados, ya que ofrece una idea de la eficiencia en la realización de su principal función.

GRÁFICA 2. PERSONAL TOTAL (SIN REGIONALES) Y RATIO DE AUDITORES SOBRE EL TOTAL DEL PERSONAL



Nota: no se ha calculado el ratio auditores/nº empleados para Italia ni Alemania al no estar disponible el dato desagregado de auditores

En el caso de España se ha realizado una estimación propia para el número de auditores

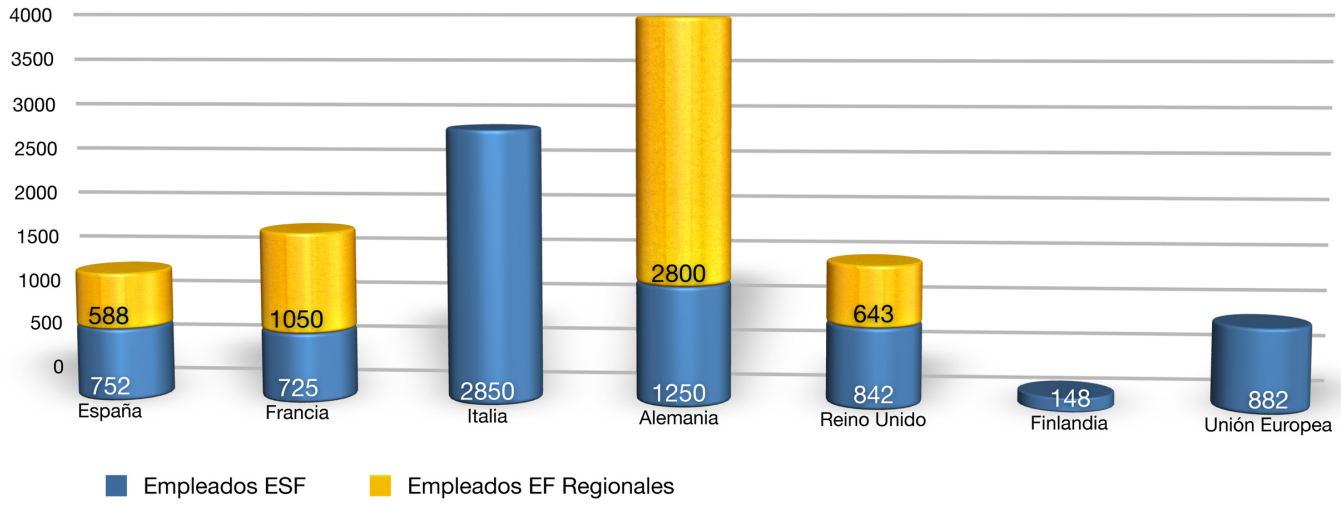
El gráfico anterior muestra el número total de empleados que tiene cada Tribunal de Cuentas analizado (columnas) y el porcentaje de estos empleados que son auditores (cuadrados). Como se puede apreciar los tribunales con mayor porcentaje de auditores en su plantilla son los de Finlandia, el Reino Unido y la Unión Europea. El caso de Finlandia resulta muy elocuente en relación a la eficiencia de su Tribunal de Cuentas, máxime cuando en su informe anual dedican un apartado muy exhaustivo a calcular su eficiencia operativa, con un detallado análisis del tiempo empleado en la elaboración de las diversas auditorías[8].

En el caso de España se ha estimado, en base a los datos disponibles sobre la plantilla en el informe anual del Tribunal y el Peer Review, que en torno al 50% de los trabajadores del Tribunal de Cuentas son auditores, ya que el dato exacto no está disponible. Para los casos italiano y alemán no se han encontrado datos sobre el porcentaje de auditores respecto al resto de la plantilla.

Si tenemos en cuenta los órganos regionales allí donde existen y sus empleados no están contabilizados en los de la ESF, es decir, España, Francia, Alemania y Reino Unido, observamos como los órganos de control externo, en su conjunto, con más personal son los alemanes, seguidos por la Corte de Italia, a bastante distancia del resto de países.

La siguiente gráfica muestra el número de empleados de las ESF incluyendo el personal de las entidades regionales en aquellos países donde existen.

GRÁFICA 3. PERSONAL TOTAL DE LOS TCUS Y DE LOS TRIBUNALES REGIONALES (EN SU CASO)



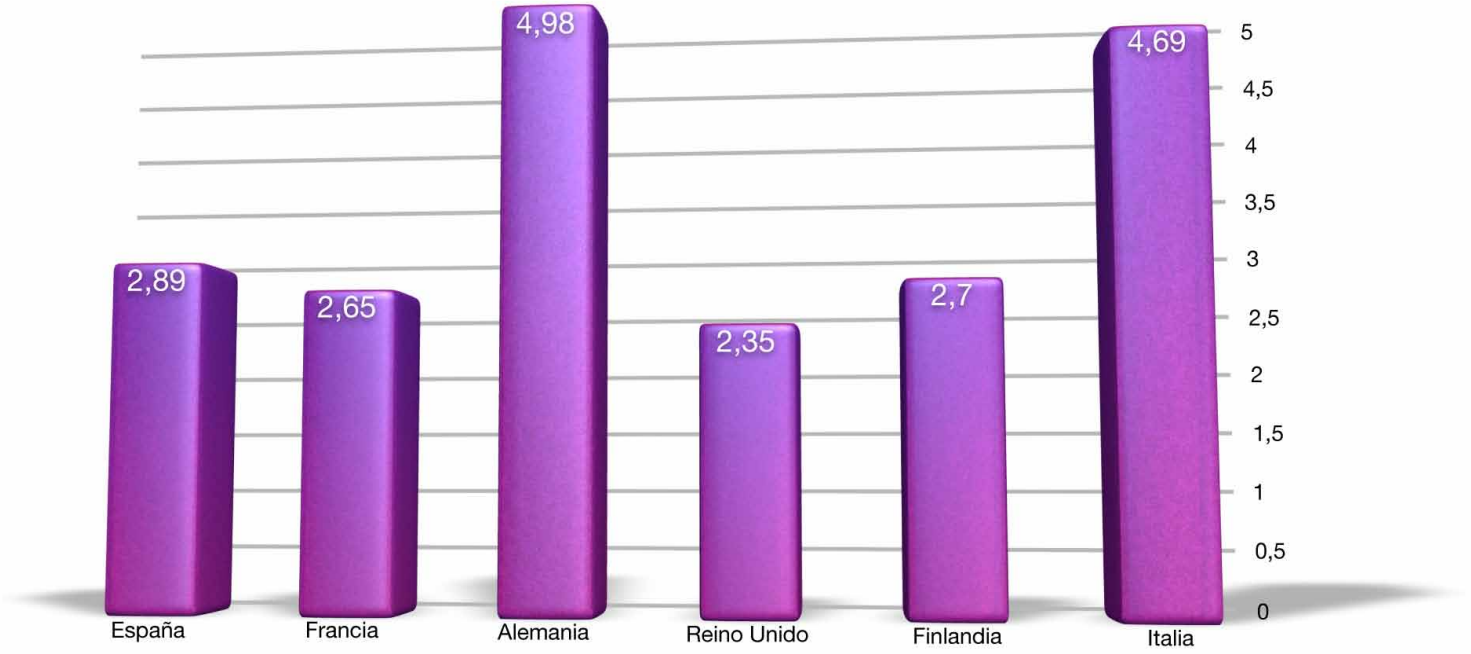
Nota: para Francia y Alemania se han realizado estimaciones a partir de los datos disponibles en las páginas web de las entidades regionales.

[8] National Audit Office's Annual Report for 2013. National Audit Office of Finland

España se sitúa en cifras similares a las de Francia y el Reino Unido, con un total de 1.340 empleados, incluyendo los empleados de los OCEX.

Sin embargo estos datos deben de contextualizarse adecuadamente. Por esa razón hemos realizado una comparativa del número de empleados de las ESF (incluyendo entes regionales) en función de la población de cada país. De esta comparativa se desprende que Italia y Alemania son los países con mayor número de empleados en sus ESF en relación a su población, con cifras cercanas a los 5 empleados por cada 100.000 habitantes. España se sitúa en niveles muy similares a los de Francia, Reino Unido y Finlandia, con 2,89 empleados por cada 100.000 habitantes.

GRÁFICA 4. EMPLEADOS POR CADA 100.000 HABITANTES

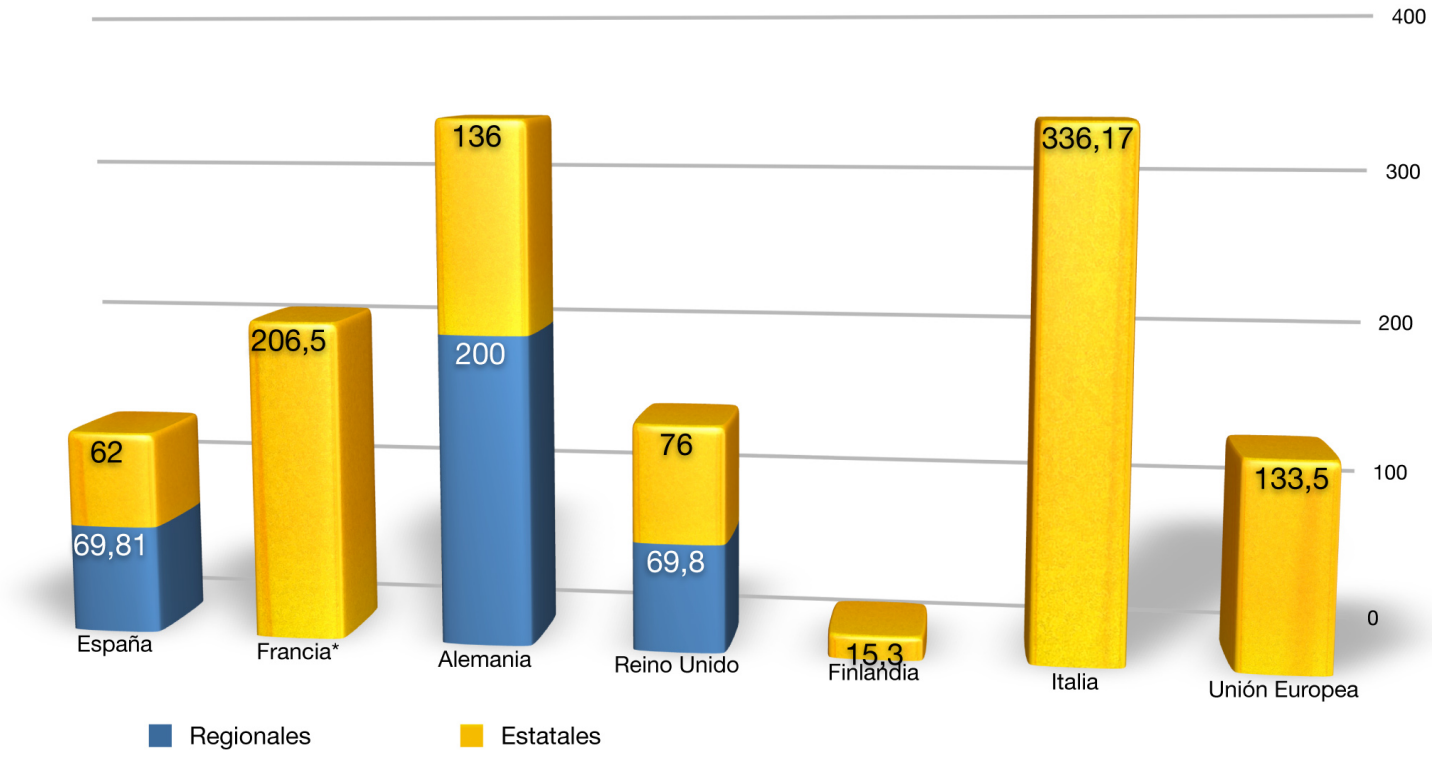


Nota: el número total de empleados incluye el de las entidades regionales en aquellos países donde existen. Para Alemania se han realizado estimaciones a partir de los datos disponibles en las páginas web de las entidades regionales

INDICADORES DE EFICACIA Y EFICIENCIA

Teniendo en cuenta la dotación presupuestaria de cada Tribunal de Cuentas, otro ratio destacado es el coste medio por empleado, indicador que posibilita la comparación ponderada del coste de funcionamiento de estas instituciones[9].

GRÁFICA 5. PRESUPUESTOS (M€)

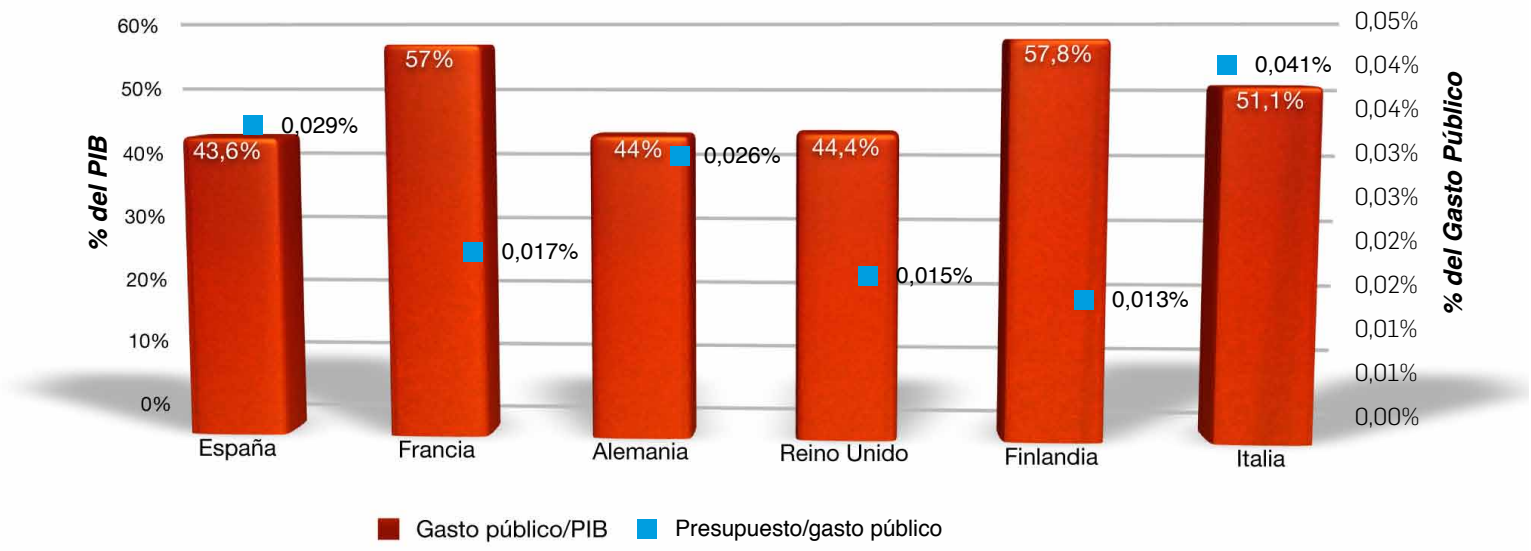


Fuente: informes anuales de actividad de las ESF

*Nota: el presupuesto de la Cour des Comptes incluye tanto el de la Cámara Central como de las Regionales. El presupuesto para las ESF de los Länder alemanes es una estimación basada en los datos disponibles.

[9] Para el presupuesto del Reino Unido se ha utilizado el tipo de cambio medio de 2014 de libra esterlina a euro: 1,2404.

GRÁFICA 6. PRESUPUESTO (DE LAS ESF CENTRALES Y REGIONALES) COMO % DEL GASTO PÚBLICO

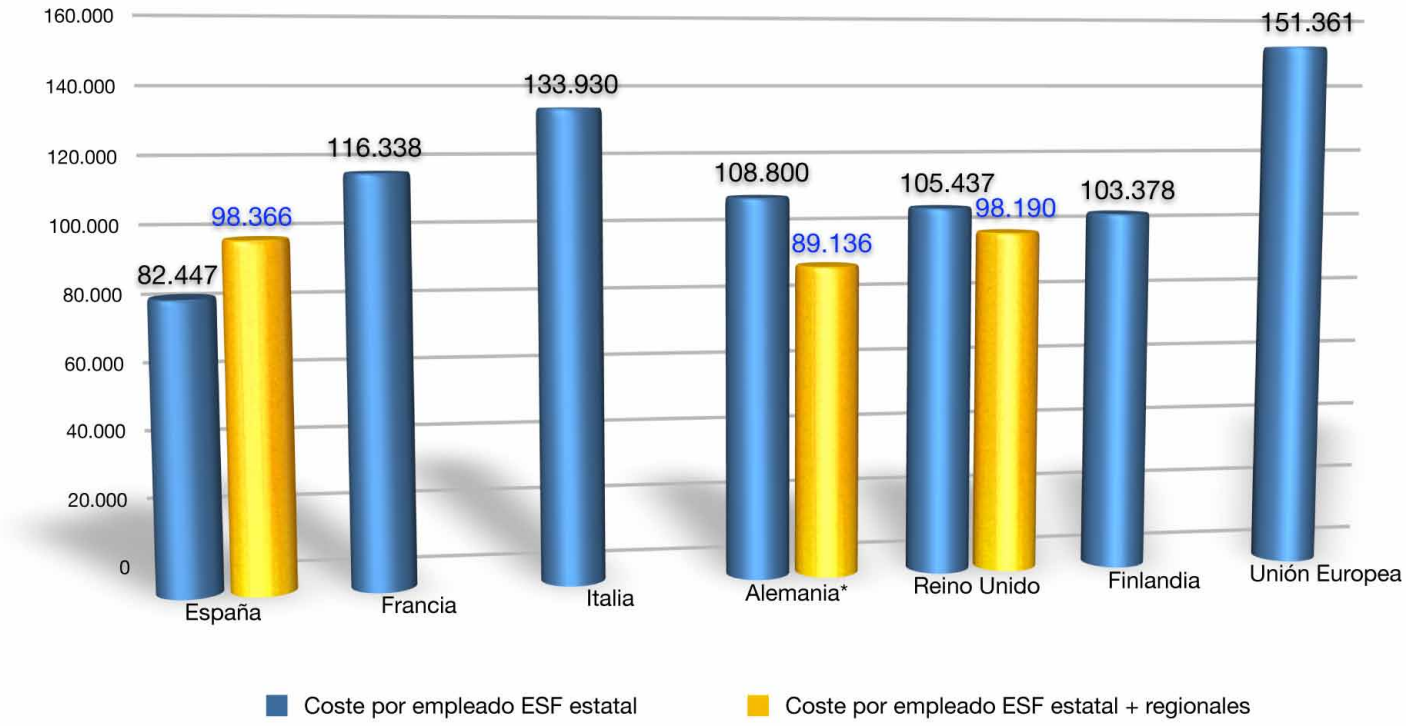


Fuente: Eurostat e informes anuales de las ESF[10]

Nota: dado que gasto público incluye el total del Estado se ha considerado el presupuesto tanto de las ESF centrales como de las entidades regionales donde existen.

[10] Se ha considera el gasto público total según publica Eurostat. Por ello se ha consierado el presupuesto tanto de la entidad de auditoría estatal como de las regionales, para aquellos países para los que se ha podido localizar el dato. Al no contar con ese dato se ha excluído Francia de la comparativa.

GRÁFICA 7. COSTE MEDIO POR EMPLEADO (ESTATAL/ESTATAL+REGIONAL)



Fuente: informes anuales de actividad de las ESF

*Nota: el dato de la Cour des Comptes incluye tanto presupuesto y personal de la Cámara Central como de las Regionales. El presupuesto y personal para las ESF de los Länder alemanes es una estimación basada en los datos disponibles

Como se puede apreciar, el coste por empleado más bajo corresponde a España, a una distancia considerable del resto de los países. Por el contrario el Tribunal de Cuentas Europeo tiene un coste medio por empleado que supera al del resto de países. Tanto Francia como Alemania, Reino Unido y Finlandia tienen costes medios muy parecidos, en torno a 100.000 €/empleado. Evidentemente es deseable que el coste de los Tribunales de Cuentas sea lo más ajustado posible, aunque es más importante aún lograr una elevada eficacia operativa, maximizando los resultados de su trabajo de fiscalización y, en su caso, de enjuiciamiento. El indicador que marcará esta eficacia será, por tanto, el nivel de producción de los Tribunales (informes de auditoría, certificaciones, investigaciones, etc.) frente a su coste, indicador que será analizado más adelante.

Por último destacar un dato que la revisión entre pares realizada al Tribunal de Cuentas español ha destacado, el elevado número de personal directivo respecto al total de empleados. Si comparamos la cifra española con las ESF para las que el dato está disponible podemos ver que efectivamente este ratio está muy por encima del resto de entidades:

TABLA 1. NÚMERO DE EMPLEADOS POR CADA DIRECTIVO

España	Reino Unido	Tribunal de la UE
4,4	12,5	13

ALGUNAS REFLEXIONES FINALES SOBRE LOS DATOS ANALIZADOS

Como hemos visto el Tribunal de Cuentas español se sitúa por debajo de la media de los países analizados en lo referente a su tamaño relativo y su coste medio. Podemos considerar, por tanto, que tiene una estructura razonablemente bien dimensionada atendiendo a su presupuesto y medios personales para las funciones que realiza, sin que sean detectables disfunciones o aparezcan datos que revelen anomalías graves.

Sin embargo, desde el punto de vista cualitativo sorprenden ciertas peculiaridades en el diseño institucional y el modelo de gobernanza de nuestra ESF que pueden estar afectando a su funcionamiento y pueden llegar a poner en riesgo la neutralidad y la independencia, así como la calidad técnica de sus trabajos.

En primer lugar, en el Tribunal de Cuentas español no están delimitadas con claridad las competencias que corresponden a los Consejeros y al Pleno y a la Comisión de Gobierno en materia de dirección y gestión interna en particular en el ámbito de los RR.HH. y las funciones de tipo técnico. Efectivamente, según el art. 19 de la LO 2/1982 de 12 de mayo los órganos del Tribunal de Cuentas son a) El Presidente. b) El Pleno, c) La Comisión de Gobierno, d) La Sección de Fiscalización, e) La Sección de Enjuiciamiento, f) Los Consejeros de Cuentas, g) La Fiscalía, h) La Secretaría General.

El art. 20 encomienda al Presidente las funciones de a) Representar al Tribunal, b) Convocar y presidir el Pleno y la Comisión de Gobierno, así como decidir con voto de calidad en caso de empate, c) Ejercer la jefatura superior del personal al servicio del mismo y las funciones relativas a su nombramiento, contratación, gobierno y administración en general. d) Disponer los gastos

propios del Tribunal y la contratación de obras, bienes, servicios, suministros y demás prestaciones necesarias para su funcionamiento. e) Las demás que le reconozca la Ley. f) Resolver las demás cuestiones de carácter gubernativo no asignadas a otros órganos del Tribunal.

El art.21 de la LO 2/1982 de 12 de mayo señala en su art.21 que el Pleno del Tribunal estará integrado por doce Consejeros de Cuentas, uno de los cuales será el Presidente, y el Fiscal y cuyas funciones son

a) Ejercer la función fiscalizadora.

b) Plantear los conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal.

c) Conocer de los recursos de alzada contra las resoluciones administrativas dictadas por órganos del Tribunal.

d) Aprobar y modificar los Reglamentos del Tribunal de Cuentas.

e) Las demás funciones que se determinen en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Y por su parte el art. 22 señala que corresponde a la Comisión de Gobierno (que está constituida por el Presidente y los Consejeros de Cuentas Presidentes de Sección): a) Establecer el régimen de trabajo del personal. b) Ejercer la potestad disciplinaria en los casos de faltas muy graves respecto del personal al servicio del Tribunal. c) Distribuir los asuntos entre las Secciones. d) Nombrar los Delegados instructores. e) Las demás facultades que le atribuye la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

Según el art. 23 y 24 de esta misma norma corresponde a la Sección de Fiscalización la verificación de la contabilidad de las entidades del sector público y la comprobación de las cuentas que debe de fiscalizar el Tribunal, organizándose en departamentos sectoriales y territoriales al frente de los cuales habrá un Consejero de Cuentas. La sección de Enjuiciamiento está organizada en salas integradas por un Presidente y dos Consejeros de Cuentas que conocen de las apelaciones contra las resoluciones que dicten en primera instancia los Consejeros de Cuentas en los procedimientos correspondientes.

Por tanto, los Consejeros de Fiscalización, es decir, los Consejeros que son titulares de los Departamentos sectoriales y territoriales de la Sección de Fiscalización, asumen las competencias que les señala el artículo 13 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que se refieren no únicamente a funciones de representación y directivas (coordinación, inspección, impulso y distribución del trabajo del Departamento) sino también a las relativas a la aprobación, rectificación o rechazo de las propuestas que les formulen las distintas unidades y el ejercicio de la potestad disciplinaria relativa a las faltas leves.

Por su parte, los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento además de las funciones jurisdiccionales a las que ya hemos hecho referencia ejercen también la vigilancia e

inspección sobre los procedimientos de su competencia y la potestad disciplinaria sobre el personal de su Sección en caso de faltas leves.

Como consecuencia de lo anterior, resulta fácil concluir que el personal técnico que realiza las funciones de auditoría y enjuiciamiento quedan por tanto sujetos a las directrices técnicas que reciben de los Consejeros correspondientes, por lo que el resultado de su trabajo técnico es un simple borrador o Anteproyecto (es así como lo denomina la normativa de aplicación), que puede ser modificado por los Consejeros que son en último término los responsables de elevar al Pleno estos informes, y además son al mismo tiempo los encargados de las funciones de coordinación, supervisión, inspección y en definitiva de la gestión de los RR.HH. del Tribunal, en particular si forman parte de la Comisión de Gobierno.

Hay que insistir en que los borradores o Anteproyectos de informes pueden ser rectificados o rechazados por los Consejeros de Cuentas que son los que en última instancia decidirán lo que figura o no en el Informe, sin que tampoco exista transparencia respecto al procedimiento, dado que los borradores o anteproyectos de informes no son públicos y las deliberaciones del Pleno secretas.

En las Normas de Fiscalización del TCU[11] se regula con bastante detalle la ejecución de los trabajos de fiscalización, señalando las obligaciones que incumben al personal auditor. La redacción del proyecto de Informe pasa por las siguientes fases (vid. Apartado 7 Alegaciones, punto 50 de las Normas de Fiscalización):

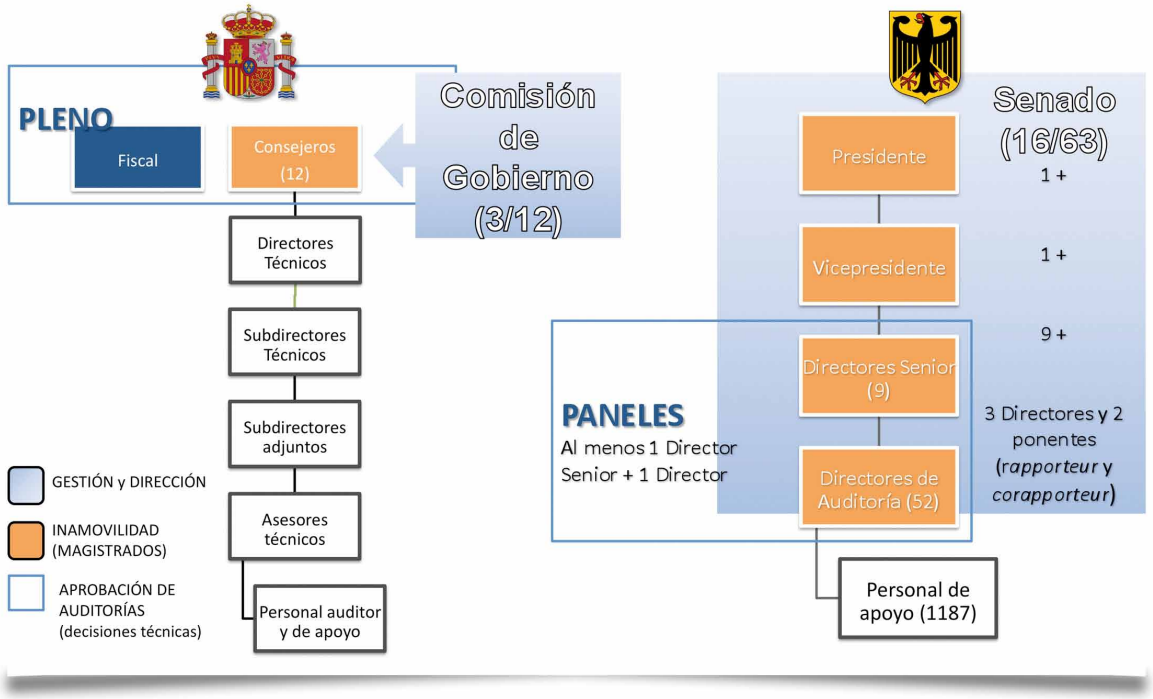
- El auditor encargado de la fiscalización redacta la redacción definitiva del anteproyecto de Informe.
- Se eleva a la dirección técnica del Departamento, que incluye las modificaciones que estima pertinentes.
- Se traslada al Consejero correspondiente quien a la vista del mismo determina el texto del anteproyecto y lo somete a alegaciones de la entidad fiscalizada.
- Recibidas las alegaciones se da traslado de las mismas a la entidad fiscalizada, y a la vista de sus alegaciones la dirección técnica eleva el proyecto al Consejero.
- Posteriormente hay un trámite de audiencia al Ministerio Fiscal, Abogado del Estado, y al resto de Consejeros del Pleno. Solo a partir de esta fase y si hay modificaciones a la vista de las alegaciones queda constancia de las mismas.

Debe de tenerse en cuenta que las deliberaciones del Pleno tienen carácter reservado, como ya hemos señalado más arriba, y que los posibles cambios introducidos en los anteproyectos y proyectos de informes no son transparentes salvo en la fase final de alegaciones, lo que confiere al procedimiento una gran opacidad.

[11] http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/Normas-Fiscalizacion-TCu-23-diciembre-2013.pdf

Como puede verse, existe una cierta confusión o falta de diferenciación clara entre las funciones eminentemente técnicas que deben corresponder a las personas que realizan las tareas de fiscalización y de enjuiciamiento y las de los Consejeros, que asumen a la vez tareas técnicas (de manera que éstos pueden intervenir y modificar el texto del anteproyecto de informe para su elevación al Pleno y al Ministerio Fiscal y Abogado del Estado, sin que estos órganos necesariamente sean conscientes de las modificaciones que haya podido sufrir el anteproyecto) y tareas las directivas y de gestión, muy en particular las que se refieren a los RRHH[12].

ILUSTRACIÓN 1. COMPARATIVA ENTRE EL SISTEMA DE GOBERNANZA DE LAS ESF DE ESPAÑA Y ALEMANIA



Fuente: elaboración propia

[12] Un ejemplo de cómo se ha resulto esta cuestión en una institución española lo encontramos en la reciente regulación de la Comisión del Mercado de los Mercados y la Competencia. La Ley 3/2013, de 4 de junio y, particularmente, su Estatuto Orgánico aprobado por Real Decreto 657/2013, delimita claramente las funciones directivas que se reservan al Presidente y al Consejo (arts 19 y 20 de la Ley 3/2013, de 4 de junio) y son las de representación, impulso, coordinación, ejecución presupuestaria, jefatura del personal, aprobación de Informes, etc.) del trabajo propiamente técnico que se reserva a las distintas Direcciones en las que se organizan, que están formadas exclusivamente por funcionarios y cuya función es, entre otras, la de "Incoar, instruir y elevar la correspondiente propuesta de resolución en los expedientes sobre los que deba resolver el Consejo" el cual no participa propiamente en la ejecución de los trabajos ni en la elaboración material de las propuestas. Tampoco lo hacen los Consejeros de la CNMC a diferencia de lo que sucede con los Consejeros del Tribunal de Cuentas.

Como hemos visto en otros países los responsables de los informes de fiscalización, (incluyen a personas que ocupan niveles de dirección pero también a los que desempeñan puestos de auditor senior y junior) son magistrados inamovibles; y en la aprobación del resultado final participan normalmente varios magistrados que no necesariamente forman parte de los órganos de gestión y dirección de la institución.

3c] COMPARATIVA ENTRE ASPECTOS RELATIVOS A LA FUNCIÓN DE CONTROL

DECLARACIÓN SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

No hace falta subrayar la importancia de la política presupuestaria como eje articulador y de desarrollo del Estado Social. En la ley anual de presupuestos se decide y priorizan, para cada año, las necesidades públicas a satisfacer y los consiguientes volúmenes de financiación, teniendo siempre en cuenta que la potestad soberana de elaborar los Presupuestos Generales del Estado se ve condicionada por la política de gobernanza económica europea.

De ahí la reforma del artículo 135 CE, aprobada por amplia mayoría el 7 de septiembre de 2011, que viene a consagrar una nueva atribución de competencias derivadas de los compromisos asumidos por España al integrarse en la Unión Económica y Monetaria Europea, en el que el principio de estabilidad presupuestaria adquiere un valor estructural y condicionante de la capacidad de actuación financiera y presupuestaria de las Administraciones Públicas.

Junto con el principio de estabilidad presupuestaria debe mencionarse igualmente el de transparencia presupuestaria, entendida como principio aplicable a la elaboración, ejecución liquidación y control de los presupuestos con el fin de asegurar su fiabilidad y exhaustividad, evitando en todo caso ineficiencias en la asignación de los recursos públicos.

Como señala la profesora Begoña Sesma[13]: "*la transparencia presupuestaria contribuye a reforzar la credibilidad y confianza en las instituciones públicas españolas, refuerza la democracia, facilita la rendición de cuentas y, por consiguiente, la exigencia de responsabilidades cuando corresponda.*

La transparencia supone así, en primer lugar, poner en conocimiento toda la información disponi-

[13] El principio de transparencia presupuestaria, de Begoña Sesma, publicado en Crónica Presupuestaria

ble. No hay transparencia cuando se oculta o se limita la información de la que disponen los poderes públicos. La transparencia supone, por tanto, publicar en el momento adecuado y de forma correcta la información relevante garantizando su fiabilidad y un grado adecuado de cobertura."

Recuerda la profesora Sesma que, a este respecto, el Fondo Monetario Internacional elaboró un Código de buenas prácticas de transparencia fiscal con el objeto de garantizar un panorama claro de la estructura y las finanzas de los gobiernos de los distintos países. El Código se complementa con un «Manual de transparencia» en el que se describen con más detalle los principios y prácticas exigidos para mejorar la transparencia y a este respecto en 2005 el FMI emitió un Informe sobre la observancia de nuestro país del Código. Y ya entonces el FMI señalaba que nuestro país necesitaba urgentemente mejorar la transparencia presupuestaria; que deberían ser más transparentes los criterios utilizados para definir las relaciones entre las Administraciones y las empresas públicas y otros entes públicos y que había que reforzar las auditorías externas de los Tribunales de Cuentas para mejorar su efectividad. En definitiva, ya desde 2005 existía una denuncia internacional respecto a las carencias de nuestro país en este punto.

No podemos desconocer la labor del Tribunal de Cuentas español en favor del principio de transparencia presupuestaria, pues en el año 2011 aprobó un Informe de Fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008. Dicho Informe, que se centra en las fases de elaboración de los presupuestos, fue muy cuestionado tanto dentro del propio Tribunal de Cuentas (se aprobó solo por 6 votos contra 5) como desde el propio Ministerio de Hacienda que se negaba a facilitar la documentación técnica que sirvió de base para la elaboración de los presupuestos de esos ejercicios, alegando la falta de competencia del Tribunal de Cuentas.

Pero nos vamos a centrar en otro aspecto esencial de la transparencia: el control del propio presupuesto. La Ley de Transparencia aprobada en diciembre de 2013 (Ley 19/2013 de 9 de diciembre de Transparencia, derecho de acceso a la información pública y Buen Gobierno) impone la publicidad de las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan, aspecto que no supuso novedad alguna pues ya estaba recogido en las respectivas leyes presupuestarias o reguladoras de los órganos de control externo.

La pregunta que debemos plantearnos es la de si tal y como está legalmente diseñado nuestro sistema de control externo cumple realmente su objetivo de asegurar la necesaria transparencia aplicada al ciclo presupuestario; esto es, si realmente nuestro Tribunal de Cuentas ejerce una labor de control del presupuesto estatal que permita conocer, en tiempo adecuado y forma precisa en qué se han gastado los impuestos de los ciudadanos, si se han cumplido los principios de eficacia y eficiencia, qué aspectos son susceptibles de mejora, etc. En definitiva, si el Tribunal de Cuentas es capaz de proporcionar una información útil tanto al Parlamento como a los ciudadanos. En particular, respecto del Parlamento, consideramos que la información le será de

utilidad en la medida en que resulte un instrumento adecuado para la discusión y aprobación de los presupuestos siguientes.

En definitiva, se trata tal y como señala Allen Shick[14], citado por el profesor Miguel Ángel Martínez Lago, nada menos que de «redemocratizar los Presupuestos», pues «a medida que el Gobierno se fue expandiendo y se fueron elaborando nuevas técnicas, los Presupuestos se volvieron más cerrados, más opacos y menos accesibles a los ciudadanos ordinarios»

Veremos a continuación en qué medida se cumplen con eficacia estas tareas por los distintos EFS analizados, empezando por el Tribunal de Cuentas español.

LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

La Cuenta General del Estado es un documento que elabora anualmente la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) en el que se incluyen las cuentas anuales del sector público estatal. Este documento comprende las operaciones de ejecución del presupuesto y da información sobre la situación patrimonial y financiera y la ejecución del presupuesto del estatal.

Tiene un carácter eminentemente contable, y comprende el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada.

Tras su elaboración por la IGAE este documento es remitido por el Gobierno al Tribunal de Cuentas antes del 31 de octubre del ejercicio siguiente al que se refiera (por ejemplo, antes del 31 de octubre de 2015 se debe remitir al Tribunal de Cuentas la Cuenta General del ejercicio 2014).

El examen de esta Cuenta por parte del Tribunal de Cuentas es una de sus funciones esenciales, a la vez que es una de las más tradicionales, que subraya su vinculación funcional con las Cortes Generales, presentándose como órgano técnico que coadyuva a la función de control parlamentaria respecto de la gestión económico-financiera del Ejecutivo.

La Declaración sobre la Cuenta General del Estado que realiza por delegación de las Cortes Generales es, sin duda, el Informe más importante que aprueba durante el año el TCu, destinando al mismo numerosos recursos humanos y materiales. .Dispone de un plazo máximo de 6 meses para emitir dicha Declaración (esto es, antes del 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquel en que ha sido recibida).

[14] Vi. Artículo La necesaria reforma en la tramitación del Presupuesto" de Miguel Ángel Martínez Lago, en Lecturas de Derecho Financiero y Tributario

¿CÓMO SE FORMA LA DECLARACIÓN SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO?

Se trata de una materia regulada por la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y que por tanto debe cumplimentar en la forma que señala la Ley, que obliga a realizar un contraste o análisis formal con las cuentas parciales que le sirven de fundamento, que son las cuentas de todo el sector público estatal, comprensivo no sólo del propiamente administrativo, sino también del sector público empresarial y fundacional.

Ahora bien, ese análisis o contraste se ciñe exclusivamente al ámbito contable (por ejemplo si el balance está bien conformado, si se han contabilizado adecuadamente las diversas partidas, si se ofrecen magnitudes -por ejemplo el importe de la deuda pública del Sector-, etc. Es encomiable sin duda el esfuerzo que supone la redacción del correspondiente Informe, que analiza miles de cuentas a efectos de comprobar su regularidad y veracidad. Ahora bien, cabe cuestionarse la utilidad real de un informe de estas características para cumplir los fines a los que teóricamente debe servir. Por ejemplo, si se toma el último documento aprobado, correspondiente a la Declaración sobre la Cuenta General del ejercicio 2013, se aprecia que tiene una extensión de casi 3.200 páginas. En cuanto a su estructura, en una primera parte se ofrece un resumen de unos 18 folios donde se exponen las grandes líneas de la Cuentas General (siempre desde una perspectiva de análisis contable) posteriormente se encuentra el cuerpo de la Declaración, compuesto por un documento de unos 250 folios, donde se examina con gran profundidad pero siempre y exclusivamente desde la misma perspectiva contable la ejecución presupuestaria así como la situación económica y financiera del sector público estatal y por último, se adjuntan los anexos, que ascienden a unos 2.800 folios en los que se ofrecen cuadros de carácter eminentemente numérico que ofrecen magnitudes de ejecución presupuestaria y que constituyen las bases de las conclusiones del Informe, así como las alegaciones de las entidades, algunas de ellas realmente sorprendentes

De esta descripción se desprende que se trata de un documento de difícil o ardua lectura y, por ello, de dudosa utilidad para los parlamentarios, que no tienen por qué ser expertos contables. Dicho de otra forma, es poco probable que puedan leerlo y entenderlo, y probablemente así lo entienden los que lo redactan, en particular los que hacen las alegaciones de las entidades auditadas[15].

Cabe hacer también algunas otras observaciones relativas a su contenido. Por ejemplo, hay que destacar que no aparecen las cuentas de las entidades financieras controladas mayoritariamente por el Estado a través de las participaciones del FROB (vid. por ejemplo Bankia, entidad

[15] Ejemplo de ello es que a los folios 840 y siguientes de esta última Declaración se hayan incorporado -como alegaciones por parte del Fondo de Garantía Salarial, textualmente reproducidos-, el Real Decreto que regula dicho Organismo, el Estatuto de los Trabajadores, un Manual de Procedimientos de dicho Organismo, modelos de requerimientos de la Inspección de Trabajo y de cálculo de las prestaciones por desempleo, etc. No parece que dicha documentación tenga mucho que ver con el contenido propio de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado.

de la que el FROB a través de su participación en el Banco Financiero y de Ahorros, controla más de un 60 %), lo que se justifica por el propio FROB al manifestar que de presentar sus cuentas consolidadas con las entidades financieras beneficiarias del fondo de rescate se distorsionaría la imagen fiel que deben proporcionar su propia contabilidad. No parece que sea un buen ejemplo de la transparencia presupuestaria que debe velar por el destino dado a los fondos públicos.

En definitiva, tal y como está diseñado en la actualidad este importante documento no parece que resulte muy útil para el debate parlamentario. Y no solo por su estructura y contenido sino también por el plazo en el que la Declaración se traslada al Parlamento, casi año y medio después del ejercicio presupuestario al que se refiere y una vez finalizados los debates parlamentarios del ejercicio siguiente.

FECHAS DE APROBACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO Y DE LAS RESPECTIVAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Parecidas consideraciones a las que se acaban de realizar respecto de la Cuenta General del Estado resultan aplicables a las Cuentas de las respectivas Comunidades Autónomas. Esto es, los OCEX están obligados, por sus respectivas leyes y la normativa reguladora de la hacienda autonómica, a presentar un Informe sobre la ejecución del presupuesto autonómico aprobado por el respectivo Parlamento por parte del Gobierno regional.

Estos informes siguen el mismo o parecido formato al del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado, centrándose en las cuestiones o aspectos más técnicos o formales sin recoger un auténtico análisis de la gestión y ejecución de los fondos públicos.

En cuanto a las fechas, sólo en el caso de las CC.AA. de Navarra y Canarias, la Cámara de Comptos y la Audiencia de Cuentas respectivamente presentan el correspondiente Informe en el año siguiente al que va referido, normalmente en diciembre. Los demás OCEX siguen la misma pauta que el Tribunal de Cuentas respecto a la Cuenta General del Estado[16].

A continuación analizaremos como se realizan estas funciones en los EFS de corte continental.

LOS INFORMES ANUALES EN FRANCIA, ITALIA Y ALEMANIA

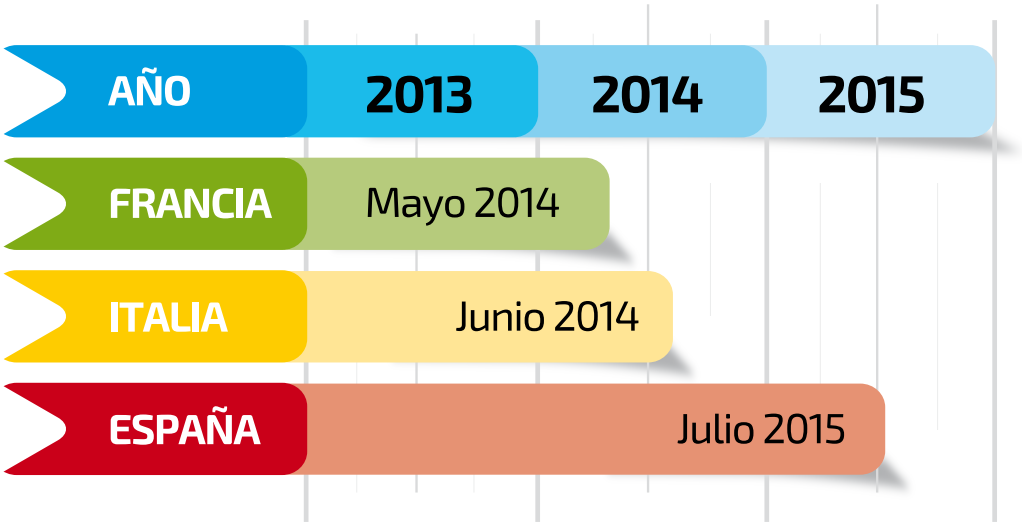
Nos centraremos, por tanto, en los modelos continentales de Tribunales de Cuentas, por ser

[16] En el caso de Aragón este año ha publicado conjuntamente el Informe de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma correspondiente a los años 2012 y 2013. A principios del mes de octubre de 2015 están todavía sin publicar el Informe de la Cuenta General de la Generalidad de Cataluña de 2013 (el último publicado es el de 2012), así como las respectivas Cuentas Generales de las Comunidades Autónomas sin OCEX (Murcia, Rioja, Cantabria, Extremadura, Castilla La Mancha).

los que realizan funciones parecidas en este punto al Tribunal español. Por el contrario las EFS que siguen el modelo anglosajón o de oficinas de auditoría de cuentas, no ofrecen parámetros similares con los que establecer términos de comparación.

En los tres EFS analizados hay que destacar como nota común la realización (de una u otra forma y con mayor o menor intensidad) de un seguimiento coetáneo a la ejecución del presupuesto en vigor, dado que la EFS dispone de los medios para elaborar con prontitud el Informe sobre la ejecución del presupuesto del ejercicio anterior, sin depender de las cuentas que le sean remitidas por un tercer órgano.

ILUSTRACIÓN 2 FECHA DE PUBLICACIÓN DEL INFORME SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO 2013



FRANCIA

Tal y como resulta de la información que aparece en su página web, lo primero que llama la atención es la fecha de la rendición del documento que analiza la ejecución del presupuesto anterior, pues el Informe sobre la ejecución presupuestaria del año 2014 se ha hecho público el 27 de mayo de 2015, es decir dentro del primer semestre del año inmediatamente posterior al que se refiere el presupuesto[17].

[17] https://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Le-budget-de-l-Etat-en-2014-resultats-et-gestion

En el Informe del año actual se hace un análisis sobre las causas del aumento del déficit público en Francia y a continuación se analizan los 59 programas de gasto, comprensivos de la totalidad del presupuesto. En cada uno de ellos se estudia su regularidad contable y financiera, los objetivos concretos perseguidos, se ofrece una visión sobre las acciones con reflejo presupuestario realizadas, e incluye las recomendaciones del Tribunal de Cuentas para la mejora de la gestión, particularmente para detectar ineficiencias, sin abusar del lenguaje excesivamente técnico y/o contable. Ofrece por ello una información adecuada en tiempo y forma para controlar la ejecución del presupuesto del año anterior.

Por otra parte, son interesantes también las funciones asumidas por el Tribunal de Cuentas francés en relación con el control de la estabilidad presupuestaria, para lo que ha creado un órgano específico encuadrado en el Tribunal de Cuentas: el Consejo Superior de Finanzas Públicas, en cumplimiento de la Directiva 2011/85/UE, de 8 de noviembre de 201, que impone que cada Estado miembro designe un órgano, de carácter independiente o que gozara de autonomía funcional, encargado de velar y garantizar el principio de estabilidad presupuestaria.

El **Consejo Superior de Finanzas Públicas** está formado por un total de once miembros más el personal de apoyo necesario. Lo preside el Presidente Primero del Tribunal de Cuentas, y del resto de miembros cuatro son Magistrados del Tribunal de Cuentas y seis son ajenos a dicha institución, nombrados a instancia de la Asamblea Nacional, del Senado, del Instituto Nacional de Estadística y del Consejo Económico y Social.

Precisamente la estrecha relación con el Tribunal de Cuentas con el nuevo órgano le permite disponer de la información presupuestaria y contable necesaria para el ejercicio de sus respectivas funciones y viceversa. Cabe destacar además que su creación no ha conllevado apenas coste adicional para el contribuyente, puesto que sus miembros no perciben remuneración alguna por el ejercicio de dicho cargo y cuenta con un presupuesto anual de unos 780.000 euros.

En España, si bien hubiera parecido lógico (tal y como se apuntó por el Consejo de Estado en su dictamen 606/2013 y de acuerdo con los principios de contención presupuestaria) que dicha función hubiera sido asumida por algún órgano ya existente, como el propio Tribunal de Cuentas, se ha optado por crear un órgano "ex novo", la **Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, aprobada y regulada por** Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, cuya función es velar por el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria previsto en el artículo 135 de la Constitución Española, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas.

Sus informes tienen un carácter exclusivamente numérico, esto es, atienden a previsiones y análisis macroeconómicos, sin entrar a valorar la legalidad, regularidad o idoneidad del gasto público.

No consta legalmente ningún mecanismo de cooperación o coordinación con el Tribunal de Cuentas.

Su presupuesto ronda los 4,5 millones de euros anuales[18] y se financia por medio de la correspondiente consignación presupuestaria y por medio de una tasa que están obligadas a pagar las distintas Administraciones Públicas por los Informes que emite.

ITALIA

Como dato relevante, hay que subrayar que el Informe sobre la ejecución presupuestaria estatal del año 2014 se ha presentado el 25 de junio de 2015[19].

Dicho informe analiza los valores relativos al déficit público y a la deuda pública así como la gestión presupuestaria de los distintos Ministerios, utilizando un lenguaje comprensible. A continuación, en tres volúmenes separados que se presentan como Anexos, analiza la gestión de forma detallada desde un punto de vista contable y atendiendo al grado de cumplimiento de los distintos objetivos ministeriales.

Asimismo, la Corte remite cuatrimestralmente un informe al Parlamento en el que evalúa el impacto financiero de la legislación aprobada es ese periodo y que puede suponer un aumento del gasto o una disminución de los ingresos, con el fin de garantizar que se cumple con la ley presupuestaria y que se respeta el equilibrio financiero. Además incluye recomendaciones sobre cómo medir las cargas financieras que supone. De este modo la Corte realiza la tarea de evaluar la racionalidad y la idoneidad de las estimaciones contables y medidas que apoyan las previsiones de gasto.

ALEMANIA

Ya hemos señalado que una de las características particulares es que su Tribunal de Cuentas emite opiniones y asesora tanto al Gobierno como al Parlamento en relación a gastos del ejercicio presupuestario que se está ejecutando.

Respecto al Informe sobre la ejecución presupuestaria, se viene publicando al año siguiente del ejercicio en cuestión y se somete al Parlamento, a los efectos de que pueda deliberar y tenerlo en cuenta para las medidas que pueda proponer[20]. Además, está legalmente prevista la realización de un Informe suplementario, el denominado "Informe de Primavera".

[18] El presupuesto puede consultarse en el siguiente enlace: http://www.airef.es/system/assets/archives/000/001/061/original/Ejecucion_agosto_2015_web.pdf?1442831401

[19] http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/controllo/sezioni_riunite/sezioni_riunite_in_sede_di_controllo/2015/rendiconto_generale_dello_Stato_2014_pubblicazione.pdf

[20] http://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte-en

Hay que reseñar que estos informes no se limitan a analizar cuestiones formales o de contabilidad, sino que también analizan los objetivos de gestión y los incumplimientos legales e irregularidades materiales de gestión que observen con la finalidad de ofrecer al Parlamento un Informe detallado sobre la gestión gubernamental.

ALGUNAS CONCLUSIONES

La Constitución define al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público y le encomienda específicamente, como función delegada de las Cortes Generales, examinar y comprobar la Cuenta General del Estado.

Sin embargo, los plazos y la forma en que la legislación regula esta función de control del Tribunal de Cuentas respecto a la Declaración de la Cuenta General del Estado no es homogénea con la forma en que los Tribunales de Cuentas de nuestro entorno realizan funciones similares, tanto por el retraso con el que son rendidas las cuentas como por la forma en que se presentan los resultados.

En nuestra opinión, el objetivo de la transparencia a la hora de presentar los resultados presupuestarios se debería diseñar de forma semejante a lo que ocurre con los informes similares de las EFS de los países analizados, no haciendo depender su labor de examen y control, y por tanto de asesoramiento a las Cortes, de los plazos y forma en que le son rendidas las cuentas por el órgano de control interno de la Administración.

Se hace necesario, con el fin de ofrecer una información adecuada y pertinente tanto al Parlamento como a los ciudadanos, replantear los informes sobre la Cuenta General, no solo en cuanto a las fechas (publicándolos en el año siguiente al ejercicio al que van referidos) sino, centrándolos también en aspectos materiales de ejecución presupuestaria, al objeto de que sean útiles y permitan detectar ineficiencias y puedan servir al Parlamento en los debates y en el proceso de aprobación de los siguientes presupuestos.

Idénticas conclusiones resultan de aplicación a los OCEX a nivel autonómico.

3d] LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

Ya hemos señalado con anterioridad en qué consiste fundamentalmente la labor de fiscalización y el tipo de informes que realiza cada ESF, además del informe sobre las cuentas generales del Estado al que acabamos de hacer referencia.

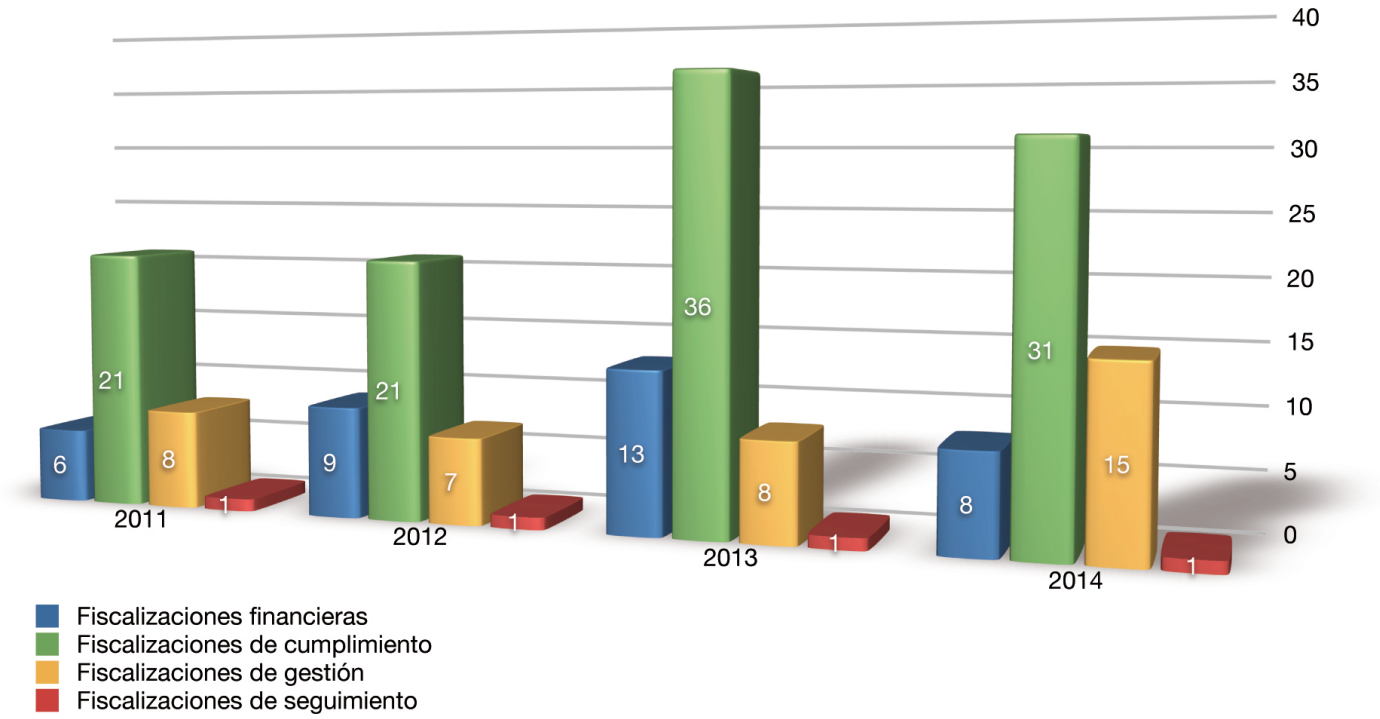
Con el fin de analizar en profundidad la actividad fiscalizadora de las EFS de los distintos países analizados procederemos a realizar dos comparativas, una de carácter cuantitativo y otra de carácter cualitativo.

La comparativa cuantitativa nos permitirá valorar el volumen de la actividad fiscalizadora de los distintos tribunales y su eficiencia, mientras que la perspectiva cualitativa nos proporcionará información sobre la calidad y la utilidad de los informes fiscalizadores así como el resto de documentos elaborados por las ESF en el cumplimiento de sus funciones.

Nos referiremos en primer lugar a la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas español en los últimos años.

El TCu aprobó en 2014 55 informes de fiscalización. Hay que tener en cuenta que los trabajos de fiscalización y sus informes o notas resultantes pueden combinar varios de estos tipos de fiscalización. De hecho el Tribunal no clasifica sus informes de fiscalización por tipos. Sin embargo, a través del Peer Review al que se ha sometido este 2015 el Tribunal, podemos conocer que la mayor parte del trabajo realizado en materia de fiscalización corresponde a los informes denominados "de cumplimiento", aunque en 2014 las fiscalizaciones de gestión o de desempeño han aumentado significativamente respecto a años anteriores.

GRÁFICA 8. ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL TCU



Fuente: Revisión inter pares del TCu, 2015.

Las fiscalizaciones que se realizan durante el año están previstas en un programa anual de fiscalizaciones, que es aprobado por el Pleno antes de finalizar cada año y se eleva a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

En este programa, que es público, se incluyen las fiscalizaciones a realizar durante el ejercicio, incluyendo las propuestas por el propio Tribunal, las que proponen las Cortes Generales y, en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, así como las que deban realizarse por mandato legal, por ejemplo las de los partidos políticos. Los criterios con los que se elabora el plan no son públicos.

El programa anual de fiscalización 2014 incluía 119 fiscalizaciones, de las cuales se han realizado como hemos visto 55, es decir, que **se ha cumplido un 46% del programa.**

Por su parte, en Francia en 2014 la *Cour des Comptes* realizó la siguiente labor fiscalizadora según sus propios datos:

- 1 informe anual
- 6 informes públicos temáticos
- 6 informes relativos a la LOLF (Ley orgánica relativa a las leyes financieras) y la LOLFSS (Ley orgánica de financiación de la seguridad social).
- 1 informe sobre la calidad de las cuentas públicas
- 14 informes de investigación solicitados por el Parlamento
- 1 informe de investigación solicitado por el Primer Ministro
- 36 informes especiales sobre empresas públicas
- 1 informe sobre organizaciones beneficiarias de donaciones
- Informe sobre el control y la gestión de la Presidencia de la República
- 349 cartas o notas de presidentes de Sala con observaciones definitivas
- Ha realizado seguimiento a 1.700 recomendaciones realizadas por la Corte

Contrariamente a lo que sucede en España el plan o programa anual de fiscalización de la Corte francesa en la que se incluyen las fiscalizaciones a realizar durante el año no es público y ni siquiera el Parlamento tiene acceso al mismo. El programa no se hace público con el fin de preservar la independencia de la Corte y para que las entidades auditadas no sepan que van a serlo, de modo que el trabajo de auditoría les pille "desprevenidos".

El Tribunal de Cuentas alemán realiza al año alrededor de 1.300 misiones de auditoría e informes.

En Italia, durante 2014 la sección central de la Corte realizó 244 actos de naturaleza fiscalizadora (informes, resoluciones, etc.), y las secciones regionales realizaron 5.067 actividades de forma colegiada, incluyendo deliberaciones, opiniones y decisiones sobre las cuentas de los entes locales, y han examinado la legitimidad de 13.639 actos.

El plan anual de fiscalización de la Corte italiana se realiza, según la propia corte, en base a los siguientes criterios: *la importancia financiera de la gestión desarrollada, la existencia de sustanciales riesgos de irregularidad, el éxito de controles anteriores y las solicitudes que llegan a la Corte por parte del Parlamento y también de las propias Administraciones públicas.* Las Secciones de la Corte reunidas en sede de control definen las líneas estratégicas generales del programa de trabajo anual de todas las secciones centrales y regionales de la Corte, aunque luego son estas mismas las que definen sus propios programas anuales de trabajo, en base a las líneas estratégicas generales. Estos planes se comunican a los presidentes del Parlamento y del Senado, y a los presidentes de los Consejos Regionales correspondientes.

En el Reino Unido el C&AG y la NAO realizó 442 auditorías financieras en el año 2014 en 344 entidades diferentes. En 2014 realizaron 49 auditorías de desempeño u operativas de las denominadas "Value for money", además de 3 informes financieros. Finalmente el C&AG y la NAO realizaron 13 investigaciones el año pasado sobre cuestiones de especial interés para el Parlamento o los ciudadanos.

La estrategia de la NAO la deciden conjuntamente el Auditor General y el Consejo (Board) y es aprobada por el Comité de Cuentas Públicas del Parlamento. Esta estrategia se recoge en un documento trienal[21] que es público y en el que se indica cuáles son las prioridades y qué áreas se van a auditar, aunque sin especificar exactamente qué entidades o programas serán auditados. La planificación anual de las auditorías de rendimiento denominadas "value for money", sin embargo, es responsabilidad exclusiva del Auditor General. Los temas a auditar son propuestos por los propios auditores y se priorizan teniendo en cuenta las áreas que generan mayor gasto, los mayores riesgos en materia de coste-beneficio y la importancia estratégica para los distintos departamentos gubernamentales y del propio departamento dentro del Gobierno. Se tiene además en cuenta el valor y la utilidad que una auditoría de este tipo puede tener para el sector público y para el país, y se presta especial atención a aquellas cuestiones que pueden ayudar a mejorar la eficiencia del gasto público. Las grandes áreas en las que se centrarán este tipo de informes están recogidas en la estrategia de la NAO, pero tampoco se especifica exactamente cuáles serán las entidades auditadas.

[21] http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/11/NAO_Strategy_2013-14_to_2015-161.pdf

Según el último informe anual disponible en inglés de la Oficina Nacional de Auditoría de Finlandia, publicado en septiembre de 2014, esta EFS realizó la siguiente actividad fiscalizadora:

- 73 informes de auditoría financiera y de cumplimiento (incluyendo el de la Cuenta General del Estado).
- 2 auditorías sobre política fiscal
- 22 Informes de auditoría operativa o de desempeño
- 29 informes de auditoría de seguimiento.

El plan anual de fiscalización en Finlandia se elabora siguiendo un modelo bottom-up en base a la valoración de los riesgos económicos y financieros realizada por los auditores. Cada auditor propone a su unidad los temas que considera prioritarios. El Jefe de Unidad selecciona estos temas que se elevan sucesivamente al Auditor General, que los agrupa en el plan anual, que no está disponible en inglés. Este plan se enmarca, además, en una estrategia a siete años[22] que está disponible en inglés.

Por su parte, en 2014 el Tribunal de Cuentas Europeo realizó 91 documentos:

- 2 informes anuales sobre el Presupuesto de la UE y sobre los Fondos Europeos de Desarrollo,
- 51 informes anuales específicos sobre las agencias y los organismos descentralizados de la UE,
- 24 informes especiales (auditorías operativas o de gestión),
- 14 dictámenes.

En 2014 se han realizado dos informes nuevos, los denominados informes panorámicos sobre los riesgos de la gestión financiera de la UE y los desafíos para la rendición de cuentas y fiscalización de la UE.

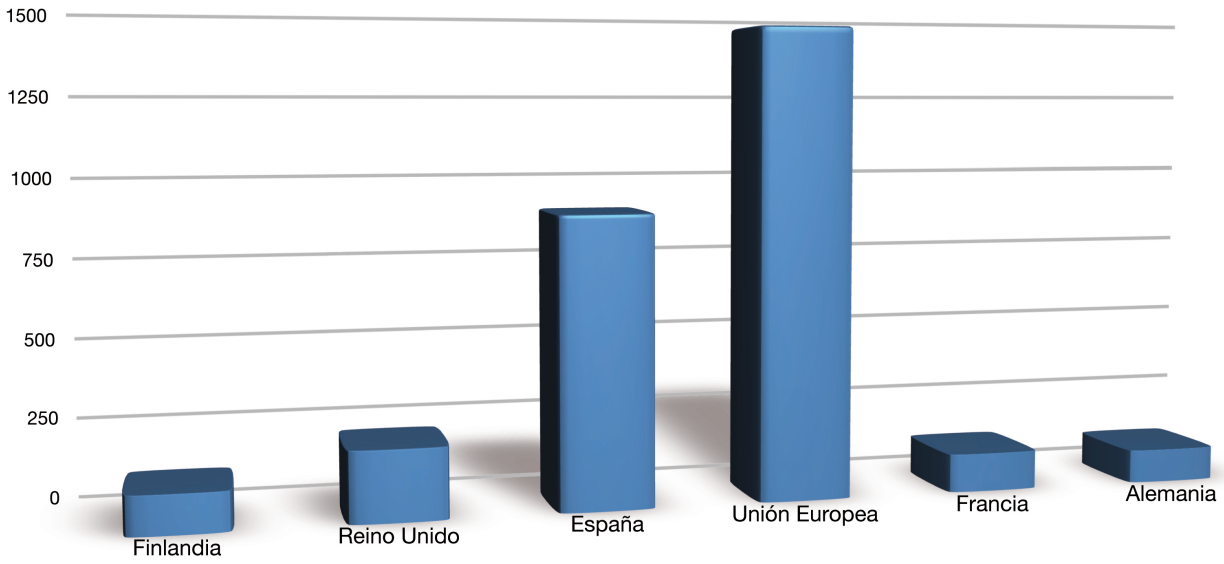
Las prioridades del trabajo a realizar por el Tribunal en un año concreto se definen en base a los siguientes criterios: riesgo, la evolución de las distintas políticas, las prioridades de los stakeholders, los resultados de auditorías recientes, los avances en materia de auditoría a nivel profesional, el trabajo realizado por otras Entidades Fiscalizadoras Superiores y la relevancia de la cobertura mediática. En base a estas prioridades las Salas preparan una lista motivada de las tareas para ellos prioritarias. El pleno decide, en base a estas propuestas, una lista de tareas que se incluyen el plan anual, que se aprueba por mayoría de sus miembros.

[22] https://www.vtv.fi/files/3322/NAOF_Strategy_2013_2020.pdf

En 2014, según su informe anual, el Tribunal de Cuentas Europeo ejecutó el 95% de su programa de trabajo. Como sucede en España el programa de trabajo es público[23].

De los datos sobre el número de informes de fiscalización de cada una de las EFS analizadas es posible extraer el coste medio por informe de auditoría publicado por cada Tribunal analizado (con la excepción de Italia, ya que no ha sido posible realizar la comparativa al considerar que los datos disponibles sobre el tipo de documentos elaborados por las diversas secciones ofrecían una disparidad respecto al del resto de tribunales demasiado elevada[24 25]).

GRÁFICA 9. COSTE MEDIO POR INFORME DE FISCALIZACIÓN (MILES DE €)



[23] http://www.eca.europa.eu/es/Pages/WorkProgramme.aspx

[24] En el caso italiano hemos considerado que la comparativa entre los más de 5.000 actos de las secciones regionales con el resto de informes publicados por las EFS podría distorsionar los resultados de la comparación, al no conocerse con exactitud la naturaleza de las auditorías que de las que provienen.

[25] Metodología: para el Reino Unido se ha utilizado el dato directamente proporcionado por la NAO en su último informe anual para el coste medio de sus informes de auditoría. En el caso del los demás países se ha calcula mediante la división del presupuesto total en el caso de los países que sólo tienen función de fiscalización, y el presupuesto estimado para esa función en el resto de países, entre el número de informes o productos de fiscalización reportados por las ESF en sus últimos informes disponibles. Para España e Italia el presupuesto destinado a funciones de fiscalización se ha estimado en base al personal dedicada a cada una de las funciones y en el caso francés el dato ha sido proporcionado directamente por la propia Corte.

Para los países cuyas EFS sólo tienen funciones de fiscalización se ha tomado el total del presupuesto de la institución, mientras que en el caso de los demás países cuyos EFS realizan también funciones de enjuiciamiento se ha partido de la estimación de su presupuesto destinado únicamente a la función de fiscalización.

Como se desprende de la gráfica anterior, el coste más elevado corresponde al Tribunal de Cuentas europeo. Sin embargo, conviene tener en cuenta que al tomar el dato del presupuesto total de la institución en el caso europeo existen costes específicos que no existen en otros EFS y que encarecen significativamente el coste medio, como por ejemplo los gastos asociados a la labor de los traductores (los informes se traducen a todos los idiomas de la UE) costes, que constituyen una parte muy importante del personal no auditor del Tribunal.

Por lo que se refiere al resto de países, hay que destacar que el coste medio de los informes en España es más del doble que el del siguiente, la *Cour des Compters* francesa y que los costes medios más bajos por informe son los de Alemania y Finlandia.

Lo cierto es que estos datos muestran una media aritmética, que no tiene en cuenta ni el ámbito subjetivo de los trabajos de fiscalización ni el tipo de trabajo de auditoría. El problema es que más allá de estos datos objetivos es difícil realizar comparaciones cuantitativas entre el trabajo realizado por las distintas ESF, ya que el contenido de las auditorías varía mucho de unos países a otros. Aunque en los "ratios" que hemos calculado hemos partido del dato de la totalidad de los informes emitidos (sin tener en cuenta si se trata de auditorías de cumplimiento o de desempeño, por ejemplo, cuyo coste en recursos y tiempo es evidentemente muy diferente) en nuestra opinión la comparativa aporta un dato de indudable interés, ya que todos las EFS realizan auditorías de todos los tipos.

Si tenemos en cuenta, por ejemplo, que en España durante 2014 se realizaron 15 auditorías de gestión o desempeño mientras que en el Reino Unido se realizaron 49 y en Finlandia se realizaron 22, los datos comparados resultan aún más relevantes, ya que este tipo de auditorías presentan mucha mayor complejidad que las auditorías de cumplimiento y por tanto sus costes son más elevados. Es decir, atendiendo al tipo de informes realizados los informes españoles serían mucho más caros que los finlandeses o los ingleses.

Así, por ejemplo, la NAO de Finlandia calcula el tiempo de dedicación del personal a cada tipo de informe de auditoría señalando que el personal de auditoría dedicó el 40% de su tiempo[26] para la realización de las auditorías financieras y de cumplimiento (que suponen el 58% de los informes elaborados).

Por esta razón resulta imprescindible completar estos datos de carácter cuantitativo realizando un análisis cualitativo de los distintos informes de auditoría.

[26] La NAOF especifica que se refiere del 40% del tiempo dedicado a realizar auditorías, ya que excluye el tiempo dedicado a formación interna o a tareas administrativas.

LOS INFORMES DE AUDITORÍA OPERATIVA O DE GESTIÓN EN ESPAÑA

Como ya hemos apuntado, el Tribunal de Cuentas español no cuenta con estadísticas que permitan diferenciar el tipo de informes que publica, y los informes de fiscalización no están tipificados por tipo de auditoría. Sin embargo de los datos del informe del "peer review" se desprende que en el año 2014 se realizaron 15 auditorías de este tipo. En todo caso, para determinar de qué tipo de informes se trata es necesario realizar una comprobación de manera individualizada, dado que la lectura del apartado de "objetivos del informe" permite comprobar qué tipo de auditoría se ha realizado.

Adicionalmente, más allá del número de auditorías operativas realizadas -que como hemos visto es un número comparativamente bajo respecto de las realizadas por el resto de las ESF analizadas- creemos que puede resultar interesante valorar su calidad. Para realizar este análisis hemos tomado como ejemplo una de las últimas auditorías de este tipo publicadas por el Tribunal de Cuentas, en concreto la Nº 1095 denominada "Informe de fiscalización de los servicios prestados en materia de mataderos y mercados en el sector público local, en coordinación con los órganos de control externo". Efectivamente entre los objetivos del informe se indica que: "Es una fiscalización fundamentalmente operativa o de gestión, concretamente, referida al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia por las entidades fiscalizadas". Recordemos que las normas de auditoría de la INTOSAI (AS 1.0.38 y 1.0.40) establecen que la auditoría de desempeño (performance audit) se ocupa, efectivamente, de la economía y la eficiencia y comprende:

- *la economía de las actividades, de conformidad con principios y prácticas administrativas precisas, así como con políticas de gestión;*
- *la eficiencia en la utilización de recursos humanos, financieros y de otro tipo, lo que incluye la evaluación de los sistemas de información, las medidas de desempeño y los arreglos de supervisión, así como los procedimientos seguidos por los entes auditados para remediar las deficiencias identificadas;*
- *la eficacia del desempeño en relación con el logro de los objetivos del ente auditado, y la auditoría del impacto real de las actividades en comparación con el impacto previsto*[27].

Sin embargo, desde nuestro punto de vista la metodología utilizada y los resultados del informe no responden a los objetivos de una auditoría operativa, sino que dan respuesta más bien a una auditoría de regularidad, centrada en la verificación del cumplimiento de la normativa y de un análisis de la situación económica-financiera. Así se desprende de los indicadores utilizados en la fiscalización para la evaluación de la situación económico-financiera de las sociedades mercantiles de gestión de mercados centrales, que recoge básicamente una serie de ratios financieros.

[27] http://es.issai.org/media/14657/issai_3100_s.pdf

FIGURA 1 INDICADORES UTILIZADOS PARA EL ANÁLISIS COMPARADO EN EL INFORME DE FISCALIZACIÓN Nº 1095

Bloque	Indicadores
Situación financiera	Liquidez inmediata, solvencia a corto plazo, periodo medio de pagos, periodo medio de cobros, periodo medio de caja
Resultados	Rentabilidad económica, rentabilidad financiera, rentabilidad sin subvenciones, aportación de subvenciones, margen sin subvenciones
Situación patrimonial	Autonomía financiera

Las conclusiones de una fiscalización operativa deben dar respuesta al resultado del análisis de la gestión desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia y proponer la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados. En definitiva, la fiscalización operativa está destinada a evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos. En nuestra opinión, estos aspectos no han sido evaluados en el citado informe pese a su denominación.

Efectivamente, si comparamos este informe con otro de este tipo realizado en este caso por la Oficina Nacional de Auditoría británica (NAO), podemos observar claramente la diferencia de enfoque y de metodología. Tomaremos como ejemplo una auditoría de desempeño o gestión denominada Performance and capability of the Education Funding Agency[28]. En el informe se analizan los objetivos de la entidad auditada y, además de los indicadores económico-financieros que también se analizan en la auditoría española anterior, se valora la estrategia, la gobernanza la implementación, la gestión del servicio, los recursos humanos, los procesos y el uso de la tecnología. Las fuentes de información utilizadas, además de la documentación proporcionada por la propia entidad, incluyen entrevistas y encuestas de satisfacción de usuarios y proveedores, ente otros.

[28] http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/01/Performance-and-capability-of-the-Education-Funding-Agency.pdf

A continuación se incluye un resumen de la metodología de auditoría utilizada por la NAO que podemos encontrar en el propio informe:

ILUSTRACIÓN 3 ENFOQUE METODOLÓGICO DE LA AUDITORÍA

The objective of government

The government's objective is for the Agency to contribute to the delivery of the Department's objective to reform the education system so that it raises standards, closes achievement gaps and supports all children and young people, particularly the disadvantaged.

How this will be achieved

Ensuring that the Agency makes allocations and payments accurately and on time; manages capital programmes; and provides assurance over the use of public funds.

Our study

Our study evaluates the performance and capability of the Agency since April 2012, and assesses whether it is well placed to manage risks in the education system now and in the future.

Our evaluative criteria

Effective and efficient provision of services to customers including:

- making accurate and timely allocations and payments;
- managing capital programmes; and
- providing assurance over the use of public funds.

Strong organisational performance in relation to the Agency's:

- strategy;
- governance;
- implementation;
- service management;
- people (staff capacity and capability);
- processes; and
- technology.

Full understanding and management of risks in the education system.

Strategy for managing potential risks as the provider sector expands and diversifies.

Our evidence
(see Appendix Two for details)

We assessed the Agency's services to customers, and organisational performance by:

- interviewing departmental and Agency officials;
- conducting workshops with Agency officials;
- reviewing published and internal departmental and Agency documents; and
- interviewing stakeholder organisations.

We assessed the Agency's capability and capacity to successfully respond to current and future challenges by:

- interviewing departmental and Agency officials;
- conducting workshops with Agency officials;
- reviewing published and internal client documents;
- analysing financial data from the Agency;
- reviewing the results of the Agency's customer and staff surveys;
- interviewing stakeholder organisations; and
- reviewing other NAO work, including previous value-for-money reports and financial audit work.

Our value-for-money conclusion

The Department had a clear rationale for creating the Agency but it did not sufficiently define what it expected the Agency to achieve, nor has it fully considered the Agency's capacity when increasing its responsibilities. The Agency has fulfilled most of its day-to-day funding and assurance responsibilities, developed new approaches to capital programmes, and is on track to meet its required cost savings. However, it also faces an expanding remit, a rapidly growing customer base, and further required reductions in operating costs. The Agency must now bring together its existing improvement plans and rapidly implement a scalable operating model capable of coping with these challenges. Our experience of bodies with similar roles in other sectors suggests that the Agency may otherwise become overloaded, increasing risks to its own performance and, given its responsibility for £51 billion of funding, risks to value for money within the wider education system.

Como puede verse, aunque los dos informes se enmarcan en auditorías operativas la metodología, objetivos y aspectos revisados son muy diferentes.

Sin duda, hay que tener presente que uno de los principales problemas que existen en España a la hora de llevar a cabo verdaderas auditorías de gestión es la falta de objetivos claros y sistemas de indicadores de cumplimiento y de seguimiento en las propias entidades que deben ser auditadas y en la mayor parte de los programas y políticas públicas que se ponen en marcha[29].

3e] LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL

Como ya hemos señalado anteriormente, no todos las EFS objeto de análisis en este estudio realizan labores de enjuiciamiento. Las EFS de Finlandia, Reino Unido, Alemania y el Tribunal de Cuentas Europeo no realizan este tipo de funciones, de manera que si se detectan cuestiones referentes a posibles delitos o a la exigencia de responsabilidades contables, patrimoniales, etc. los contables, gestores o autoridades públicas deben de ponerlo en conocimiento de la jurisdicción y de los órganos competentes.

Así por ejemplo ocurre en Alemania, dado que el *Bundesrechgnunghof* no tiene competencias de enjuiciamiento, de manera que si se detecta una grave negligencia o una conducta fraudulenta por parte de los funcionarios correspondientes puede requerir al responsable del Departamento o entidad pública que inicie un expediente disciplinario, que exija responsabilidad patrimonial o que inicie un procedimiento penal contra el funcionario. En casos urgentes, el propio Tribunal puede dirigirse a la Fiscalía o a la Policía para que se inicien estas actuaciones

Por el contrario, en Italia, Francia y España las EFS sí realizan estas funciones de enjuiciamiento, si bien no de manera idéntica. Su origen es histórico, y remite a los tiempos del Antiguo Régimen en que los órganos administrativos realizaban también funciones jurisdiccionales hasta el punto de que una parte de la doctrina considera la pervivencia de estas funciones un claro anacronismo. No faltan las voces en concreto respecto del Tribunal de Cuentas español que abogan por su supresión por considerar que origina un sistema de extremada e innecesaria complejidad.

En Francia la *Cour des Comptes* puede decidir sobre la responsabilidad de los decisores y gestores públicos cuando detecta infracciones o faltas en la gestión. En algunos casos, la Corte puede

[29] En este sentido, conviene recordar que existe también en España una Agencia para la Evaluación de Políticas Públicas, dependiente del Ministerio de Hacienda y AA.PP. cuya tarea ha sido escasamente significativa por no decir francamente irrelevante desde su creación en 2007 al amparo de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos .Como hemos visto algunas ESF, como la francesa, sí realizan evaluaciones de políticas propiamente dichas y que son diferentes de las auditorías, incluídas las de desempeño o gestión.. En este sentido cabe destacar que una de las ventajas más evidentes de que realice esta actividad una ESF en lugar de una agencia directamente dependiente del ejecutivo, como es la AEVAL, es la independencia de la institución.

enjuiciarlos directamente y aplicar sanciones, mientras que en otros tiene que remitirlos a las autoridades competentes para realizar las investigaciones pertinentes (La Corte de disciplina presupuestaria, que está unida a la Cour des Comptes, o los órganos judiciales).

Además hay que tener en cuenta que, como ya hemos visto más arriba, en Francia el enjuiciamiento conlleva la necesidad de pronunciarse sobre la responsabilidad del contable, con la finalidad de eximirle o exonerarle de responsabilidad, de manera que si su actuación ha sido correcta, se recomienda la exoneración. Por el contrario, si un magistrado considera que un contable ha actuado ilegalmente, se lo hará saber a su Cámara, que si manifiesta su conformidad realizará un enjuiciamiento provisional en el que se concreta la ofensa y las cantidades afectadas, concediendo un plazo para alegaciones. Confirmado este juicio provisional, el contable deberá proceder a abonar las cantidades más los intereses correspondientes

En Italia la *Corte dei Conti* tiene también funciones jurisdiccionales. De hecho, la Constitución le encomienda la jurisdicción "exclusiva" en materia de contabilidad pública, por lo que puede realizar enjuiciar asuntos de contabilidad y también puede exigir la responsabilidad administrativa de los gestores públicos por los daños que hayan podido causar en el ejercicio de sus funciones.

En España el enjuiciamiento contable es una función esencial del Tribunal de Cuentas. Se trata de exigir responsabilidad contable a los gestores de fondos o bienes públicos cuya conducta haya causado daño a los fondos públicos. Corresponde a la Sección de Enjuiciamiento que está integrada por el Presidente y por varios Consejeros que son los responsables de conocer, en primera instancia, de los procesos de responsabilidad contable, existiendo una Sala de Justicia formada por el Presidente de la Sección de Enjuiciamiento y el resto de los Consejeros (es decir, los que no han participado en la primera instancia) y que es a la que corresponde resolver los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones dictadas en primera instancia.

El enjuiciamiento contable se realiza sobre las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, así como sobre aquellos que perciban subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes del Sector Público.

Para que exista responsabilidad contable, de acuerdo con la normativa legal y la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, es necesario que concurran los siguientes requisitos:

a) El daño o perjuicio que se haya realizado a los caudales públicos debe desprenderse de las cuentas que deban rendir quienes tengan a su cargo su manejo, custodia o administración.

b) El incumplimiento, al menos con negligencia grave, de las normas reguladoras del régimen presupuestario, de contabilidad o de las subvenciones públicas.

c) La relación de causa-efecto entre la acción u omisión del presunto responsable y el daño producido a los fondos públicos. Por tanto es esencial que se haya producido algún tipo de daño a los fondos públicos para que se aprecie esta responsabilidad.

Es muy importante destacar que en España la jurisdicción contable es compatible con la actuación de la jurisdicción penal, incluso respecto de unos mismos hechos y unos mismos responsables, dado que se considera que no tiene carácter sancionador. Además cuando los hechos sean constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable, lo que supone una excepción notable a la regla general en que esta responsabilidad se determina por los órganos judiciales de la jurisdicción penal. Por tanto el Tribunal no decide sobre responsabilidades penales (que corresponde a los tribunales de la jurisdicción penal) pero sí puede fiscalizar responsabilidades contables de acuerdo con los hechos de que conozca y examinar casos a instancias del Fiscal, o de la Administración Pública perjudicada o por acción popular. El Fiscal puede abrir procedimientos de responsabilidad contable y defender el interés público en los procedimientos en los que interviene.

La responsabilidad por la pérdida o gasto indebido de dinero público es de carácter personal, aunque también es posible perseguir de forma subsidiaria a quien podría haber impedido el acto porque ejercitaba labores de supervisión. Como ya hemos dicho, también es posible juzgar a personas privadas que han percibido fondos públicos y las resoluciones pueden ser apeladas ante el Tribunal Supremo.

Solo el Tribunal de Cuentas tiene funciones jurisdiccionales en relación con la responsabilidad contable, pero puede delegar alguna de sus actividades de instrucción para la preparación de los procedimientos en los OCEX y éstos a su vez, en sus informes de fiscalización, que tienen el deber de comunicar al Tribunal de Cuentas, pueden apreciar la existencia de indicios de responsabilidad contable. En estos casos, sus leyes reguladoras establecen la obligación de ponerlo en conocimiento del Tribunal de Cuentas para que proceda, en su caso, a su exigencia a través de los órganos de enjuiciamiento.

En cuanto a los tipos de procedimientos pueden diferenciarse los siguientes:

a) El procedimiento de reintegro por alcance que es utilizado cuando la responsabilidad contable es constitutiva de 'alcance', lo que implica la existencia de un saldo deudor injustificado de una cuenta o una ausencia de fondos sin justificar en las cuentas. Dentro de los supuestos de alcance se encuentra la malversación de caudales o efectos públicos, que consiste en su sustracción o en el consentimiento para que ésta se produzca.

b) El juicio de cuentas que es el procedimiento utilizado para los casos de responsabilidad contable que no sean constitutivos de alcance.

c) El expediente de cancelación de fianzas que es el procedimiento mediante el cual los gestores de fondos públicos a los que se les hubiera exigido una fianza o una garantía por la utilización de recursos públicos solicitan la autorización para cancelarlas.

En cualquier caso, independientemente del procedimiento utilizado, existe una fase previa (que se tramita de forma diferente en los distintos procedimientos variando también la competencia para

iniciarla) en la que debe concretarse el importe de los daños causados, la identidad de los presuntos responsables y reunir los medios de prueba suficientes, pudiendo también adoptarse medidas cautelares para asegurar que el presunto responsable pueda responder en caso de condena.

Resulta particularmente relevante la intervención activa de los Consejeros en los procedimientos descritos, incluida la fase previa lo que puede comprometer seriamente la neutralidad de los resultados.

Por lo que se refiere al número de procedimientos, en el caso del Tribunal de Cuentas español, resulta muy llamativo el escaso número de los procedimientos concluidos por la Sección de Enjuiciamiento en el año 2014, comparado con el número de procedimientos iniciados. La gran mayoría de los procedimientos de esta Sección corresponden a reintegros por alcance. Sólo en 36[30] de los 302 procedimientos de reintegro por alcance que resolvió el Tribunal en 2014 hubo sentencia.

De la misma forma resultan también sorprendentes los datos relativos a los procedimientos iniciados por la Fiscalía que concluyen con una liquidación provisional positiva, es decir, a favor del Tesoro Público (238 frente a 8)[31].

ILUSTRACIÓN 4 ASUNTOS TRAMITADOS POR LA SECCIÓN DE ENJUICIAMIENTO EN 2014

Departamento de instancia de la Sección de Enjuiciamiento (*). Asuntos tramitados en 2014

	Dto. Primero	Dto. Segundo	Dto. Primero	Total
Asuntos pendientes a 31/12/2013	104	104	177	**385**
Asuntos ingresados en 2014	303	260	267	**830**
Asuntos resueltos en 2014	269	215	287	**771**
Asuntos pendientes a 31/12/2014	138	149	157	**444**

(*) En estos departamentos se tramitan las diligencias preliminares y se resuelven en primera instancia, los procedimientos de reintegro por alcance, los juicios de cuentas y en única instancia, los expedientes de cancelación de fianzas

Fuente: TCu,2015

[30] Dato obtenido a través de las publicaciones del Tribunal de Cuentas a través de su página web para el año 2014. Según el peer review hubo 23 sentencias.

[31] Dato extraído del peer review de 2015 referente al año 2014.

El importe total reintegrado a través de procedimientos de reintegro por alcance en 2014 fue de 14,69 millones de euros[32], mientras que en Italia, por ejemplo, ese mismo año se recuperaron sólo a través de la ejecución de sentencias 208 millones de euros y un total de 627 millones de euros a través del ejercicio de la función jurisdiccional de la *Corte dei Conti*[33].

En Francia la Corte somete a control jurisdiccional a 281 responsables de cuentas del Estado, a 712 instituciones de la Administración Pública, 62 instituciones empresariales con contables públicos y otras 430 instituciones diversas, sumando un total de 1.485 instituciones. Las Cámaras Regionales controlan la actividad de 17.105 entidades.

En 2014 la actividad jurisdiccional de la *Cour des Comptes* francesa incluyó 79 sentencias que dieron como resultado la identificación de una deuda de casi 43 millones de euros, fruto de la actividad que se resume en el siguiente cuadro:

Tableau n° 2 : décisions juridictionnelles de la Cour des comptes et des CRTC

	2012	2013	2014
Cour des comptes			
Nombre de réquisitoires	84	89	141
Nombre d'arrêts de débet	59	37	79
Nombre de débets	194	238	199
Montant des débets en M€1	18,9	131,9	42,9
Nombre de sommes irrémissibles[2]	nd	26	85
Nombre d'ordonnances	91	111	79
Nombre d'arrêts d'appel	54	48	43
Autres arrêts contentieux (gestions de fait, amendes, etc.)	38	4	10
Chambres régionales et territoriales des comptes[2]			
Nombre de réquisitoires	336	273	354
Nombre de jugements de débet	259	162	202
Montant des débets en M€	29,9	24,6	30,8
Nombre de sommes irrémissibles	NC	144	140
Nombre d'ordonnances	2 645	2 014	2 404

Source : Cour des comptes

Fuente: Cour des Comptes, 2015

[32] Dato extraído del informe anual el TCu del año 2014.

[33] Fuente: Inauguración del año judicial 2015 de la Corte dei Conti. http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/documenti_procura/procura_generale/relazioni_anni_giudiziari/relazione_scritta_nottola_ag2015.pdf

3f] LA COORDINACIÓN CON OTROS ORGANISMOS EN EL CASO DE EFS DESCENTRALIZADOS

La descentralización de las entidades fiscalizadoras superiores está relacionada, lógicamente, con variables como la población, el modelo de organización territorial del Estado, la división de competencias entre Estado y las Administraciones territoriales, el tamaño del sector público u otras circunstancias que aconsejan contar con un modelo de EFS descentralizado. A su vez la descentralización puede ser más o menos intensa, y la relación entre el EFS y los regionales puede ser de tipo vertical u horizontal. En el modelo más descentralizado existen entidades fiscalizadoras superiores a nivel regional con idénticas competencias que la entidad estatal en el ámbito de sus respectivas competencias; en otros modelos que podemos considerar intermedios los entes regionales no tienen las mismas funciones, o incluso puede existir una cierta subordinación al ente estatal. Por último cabe reducir la descentralización a la existencia de oficinas regionales de la EFS estatal. Cada país examinado tiene su propio modelo, aunque pueden advertirse algunas similitudes.

En general todos los países grandes que hemos analizado han adoptado algún modelo de descentralización (UK, Alemania, Francia, Italia y España), que no resulta necesaria en Estados más pequeños como es el caso de Finlandia, y que responden a estrategias de descentralización más amplias.

En algunos países los organismos territoriales o regionales tienen exactamente las mismas competencias que el órgano estatal pero referido al ámbito territorial de su competencia, como ocurre en Alemania, mientras que en otros países como en España los órganos regionales tienen menos competencias (por ejemplo no tienen funciones jurisdiccionales aunque sí las tenga el EFS estatal). En algunos modelos el órgano estatal funciona, además, como segunda instancia o cámara de apelación con respecto a los organismos regionales, como ocurre por ejemplo con la Cour des Comptes francesa.

En el caso italiano, a pesar del proceso general de descentralización que se ha llevado a cabo en las últimas décadas en el país, las denominadas "secciones regionales" de la Corte dei Conti funcionan en la práctica como delegaciones del Tribunal, del que dependen y forman parte.

Es interesante destacar que el único caso donde la descentralización no ha sido completada ni es totalmente homogénea es el de España, dado que existen OCEX en la mayoría de las CC.AA. pero no en todas. En el supuesto de que la Comunidad Autónoma no haya creado su propio órgano de fiscalización asume sus funciones el Tribunal de Cuentas. A su vez no todos estos OCEX tienen exactamente las mismas funciones y competencias ni, desde luego, la misma organización.

Lo cierto es que en España el establecimiento (o no) de un OCEX parece tener un cierto componente político, hasta el punto de que algunas CC.AA. que lo han tenido en un primer momento han decidido su supresión al cambiar el Gobierno de signo. Puede citarse el ejemplo de la supre-

sión por el anterior Gobierno del PP de la Cámara regional de Cuentas de Castilla-La Mancha que había sido creada a su vez por el Gobierno anterior del PSOE con el nombre de "Sindicatura de Cuentas". La justificación en este caso se encontraba, según la Ley 1/2014, de 24 de abril, de supresión de la Sindicatura de Cuentas[34] en la necesidad de hacer recortes debido a la crisis económica y evitar duplicidades. Actualmente, con el cambio del signo político del Gobierno hay un nuevo proyecto en marcha para restaurar este OCEX.

La situación de España es un tanto atípica con relación al resto de países europeos que tienen órganos de control externo descentralizados, dado que la regla general es su existencia en todas las regiones y una cierta homogeneidad en cuanto a las funciones y organización. En este sentido, aunque los órganos de fiscalización externa tienen una serie de funciones de fiscalización similares, en algunas leyes autonómicas se recogen algunas adicionales como puede ser la consultiva, mediante la emisión de dictámenes y consultas en materia de contabilidad pública y gestión económico-financiera (así ocurre con los OCEX en Canarias, Cataluña, Aragón, Madrid) o la fiscalización de los procesos de privatización de las empresas y servicios públicos (Aragón), que no existen en todos los organismos.

TABLA 2. **OCEX EN LAS DISTINTAS CC.AA.**

CC.AA.	OCEX	Personal	Presupuesto	Coste medio por empleado
Andalucía	Sí	117	10 m€	85.470,09 €
Aragón	Sí	27	2,93 m €	108.518,52 €
Asturias	Sí	34	3,33 m€	97.941,18 €
Baleares	Sí	40	2,84 m€	71.000,00 €
Canarias	Sí	44	4,41 m€	100.227,27 €
Cantabria	No			
Castilla La Mancha	No			

[34] http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/529770-ley-1-2014-de-24-abr-ca-castilla-la-mancha-supresion-de-la-sindicatura-de.html

CC.AA.	OCEX	Personal	Presupuesto	Coste medio por empleado
Castilla León	Sí	66	5,08 m€	76.969,70 €
Cataluña	Sí	95	11,15 m€	117.368,42 €
Extremadura	No			
Galicia	Sí	88	6,5 m€	73.863,64 €
La Rioja	No			
Madrid	Sí	85	6,8 m€	80.000,00 €
Murcia	No			
Navarra	Sí	37	2,6 m€	70.270,27 €
País Vasco	Sí	87	7,77 m€	89.310,34 €
Valencia	Sí	87	7 m€	80.459,77 €

En todo caso, cuando existe una descentralización resulta imprescindible la existencia de una coordinación entre todas las instituciones, de manera que existan criterios y técnicas comunes para realizar las funciones de los distintos órganos de auditoría externa, evitando duplicidades y solapamientos, como la sujeción de un mismo ente a varias investigaciones, pero también los vacios de información, las lagunas y la existencia de áreas que no son fiscalizadas por nadie. En sentido, es necesario que los EFS se comuniquen las investigaciones que van a realizar y los informes que van a emitir y que existan instrumentos adecuados de coordinación.

En el caso de Francia existen 14 Cámaras Regionales de Cuentas (además de las 5 Territoriales para territorios fuera de a metrópoli) que replican la organización y los métodos de investigación y enjuiciamiento de la *Cour des Comptes* y que tienen, en lo fundamental, la misma estructura.

Su misión fundamental es examinar y enjuiciar la rendición de cuentas de los contables públicos para asegurar que se han cumplido las normas así como el principio de separación entre oficiales que autorizan y los contables. Las Cámaras resuelven sobre las cuentas que le son presentadas y pueden acordar la existencia de responsabilidad personal y financiera en una serie de supuestos, tales como si hay pérdida de fondos, si un ingreso no se ha recuperado, un gasto se ha pagado de forma incorrecta o la entidad pública ha tenido que compensar a un tercero debido a la actuación del contable.

Revisan también la gestión de las autoridades regionales y entidades dentro de su ámbito de competencia. La iniciativa la pueden tomar las propias Cámaras como parte de su programa anual de auditoría o pueden realizarse a requerimiento de la autoridad regional o local. Por último el Prefecto puede solicitar que realicen una función consultiva al remitirles la situación presupuestaria de una entidad local o de una institución pública para que emitan su opinión como una autoridad experta independiente.

Por último hay que destacar que la *Cour de Comptes* estatal funciona como una cámara de apelación con respecto a las funciones de enjuiciamiento que realizan las Cámaras regionales, que sí cuentan con esta función.

En el Reino Unido, además de la *National Audit Office* existen órganos regionales de control externo con competencias y funciones similares en Escocia, Gales e Irlanda del Norte, que en ocasiones trabajan conjuntamente con la National Audit Office o pueden incluso trabajar para ella. En Gales existe también el cargo de Auditor General del País de Gales que dirige la *Wales Audit Office* (Oficina Galesa de Auditoría) y es responsable de la fiscalización del sector público regional y local, además de las autoridades sanitarias, en el País de Gales.

En Irlanda del Norte existe la *Northern Ireland Audit Office* (Oficina de Auditoría de Irlanda del Norte), la cual, por otra parte que asiste al *Comptroller y Auditor General for Northern Ireland* (Controlador y Auditor General de Irlanda del Norte)

En Alemania cada *Länd* tiene su propio Tribunal regional que audita las cuentas regionales. El Tribunal federal audita las cuentas del Estado federal. En este sentido, las funciones a nivel federal y regional del *Bundesrechnunghof* y de los Tribunales de los Länder son idénticas: mientras que el primero fiscaliza los ingresos y gastos del Estado, los segundos fiscalizan los ingresos y gastos de los Länder, mientas que el primero analiza las decisiones y medidas del Estado que puedan tener consecuencias financieras, los segundos analizan las decisiones y medidas de los Länder que pueden tenerlas. En este sentido, el Tribunal federal no es un superior jerárquico de los Tribunales regionales. Los Tribunales de cada Länder definen su propia estructura y organización y responden ante sus propios parlamentos, y realizan la auditoría del sector público local de diversas maneras. En algunos casos esta función está incluso en manos del Ministerio de Finanzas del Länder.

Además hay que mencionar la función consultiva de estos tribunales, diferenciando entre ase-

soramiento dependiente e independiente; el primero está vinculado a actuaciones fiscalizadoras concretas mientras que el segundo no, si bien surge de su experiencia fiscalizadora. En definitiva, se solicita del Tribunal su opinión experta.

En España los OCEX u organismos regionales, con distintas denominaciones, tienen por finalidad la auditoría de las cuentas de las Administraciones regionales de acuerdo con su regulación y de presentar los informes al Parlamento regional. También auditan a entidades regionales (agencias, corporaciones, empresas, universidades) y si su regulación lo permite pueden extender sus funciones al sector local y al control de los gastos electorales de los partidos políticos en elecciones regionales.

Tal y como ocurre en Alemania no existe subordinación jerárquica de los órganos regionales de control al Tribunal de Cuentas y no existen vínculos de interdependencia, ni orgánicos ni funcionales entre los OCEX, aunque existe la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas delegue en los OCEX determinadas funciones de instrucción. Todo ello a pesar de que en virtud del artículo 153 de la Constitución el Tribunal de Cuentas ostenta la responsabilidad última del control de la actividad económica y presupuestaria de las Comunidades Autónomas, y por lo tanto puede ejercer su función fiscalizadora tanto sobre CC.AA. como entidades locales.

Como hemos señalado más arriba, resulta imprescindible asegurar la coordinación de los órganos regionales con el órgano estatal para asegurar la identificación de áreas donde puedan realizarse investigaciones conjuntas. Esta necesidad puede atenderse de manera más o menos informal o de forma institucional.

En Francia esa necesidad se satisface orgánicamente mediante la existencia de un Comité de enlace compuesto por miembros de la *Cour des Comptes* que coordina sus respectivos programas estratégicos y que preside el Presidente de la *Cour des Comptes*. De la misma forma el Fiscal General de la *Cour des Comptes* lidera las relaciones entre los fiscales de los RTCAs. Parte de los trabajos de las Cámaras Regionales son publicadas en el informe anual de la *Cour des Comptes*. Y la *Cour des Comptes* gestiona el presupuesto y los recursos materiales y humanos de los RTCAs.

La existencia de esta coordinación se pone de manifiesto en la realización de informes temáticos conjuntos entre la *Cour des Comptes* y las Cámaras regionales. Para las investigaciones conjuntas de crean comisiones interjurisdiccionales compuestas por magistrados de la *Cour des Comptes* y de las Cortes Regionales.

En Alemania, donde es perfectamente posible que sobre una misma cuestión confluyan las competencias del Tribunal de Cuentas Federal y los tribunales de cuentas regionales para realizar una auditoría, está previsto que si así ocurre se realice una auditoría conjunta. Además un tribunal de cuentas puede asumir mediante acuerdo tareas fiscalizadoras de otro, o transferirlas con el objetivo de evitar una doble auditoría –aunque solo se vean afectados ámbitos parciales– y sobre todo la existencia de lagunas o áreas exentas de control.

Existe además la Conferencia de los Presidentes de los Tribunales de Cuentas Federal y Regionales *(Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder*) con presidencia rotatoria y que se reúne dos veces al año tiene el objeto de fomentar la cooperación entre los tribunales, además de los comités de trabajo creados por la Conferencia de Presidentes par distintas materias.

En España se aprecian algunas dificultades en cuanto a la coordinación entre Tribunal de Cuentas y los OCEX. En principio, la relación entre los órganos autonómicos de control y el Tribunal de Cuentas se instrumentó a través de una comisión de coordinación creada en mayo de 1989, cuya finalidad era establecer criterios y técnicas comunes de fiscalización y evitar duplicidades. Más adelante se constituyó la "Conferencia de Presidentes de los Órganos Autonómicos de Control Externo" con Presidencia rotatoria con la finalidad de intercambiar información, experiencias y métodos de fiscalización, así como adoptar una posición homogénea en relación con aquellas cuestiones que afectan a la fiscalización de las administraciones regionales y locales.

Hay que destacar que recientemente se han realizado algunos progresos, con actuaciones tales como el intercambio de los respectivos Programas anuales de fiscalizaciones o la creación de una Plataforma de rendición de cuentas que se gestiona conjuntamente por el Tribunal de Cuentas y por la mayoría de los OCEX, a través de la cual se rinden telemáticamente las cuentas de la mayoría de las Entidades Locales españolas, evitando la necesidad de hacerlo por duplicado.

En el portal web rendiciondecuentas.es[35] se pone a disposición de todos los ciudadanos el conocimiento de la situación de la rendición de cuentas y de su contenido con respecto a las Entidades que integran la Administración local. Aunque sin duda la iniciativa es muy positiva, lo cierto es que los datos respecto a las entidades locales que no rinden cuentas resultan ciertamente preocupantes. En 2014 rindieron sus cuentas el 72% de los entes locales y un 73% del total de las entidades que tienen que rendir sus cuentas.

Cuentas del ejercicio 2013 rendidas durante el año 2014

Entidades públicas	Cuentas rendidas	Cuentas no rendidas	Total entidades	Porcentaje rendición
Sector Público Estatal	407	27	434	94%
Sector Público Autonómico (*)	209	63	272	77%
Sector Público Local	7.226	2.760	9.986	72%

(*) Rendidas directamente al Tribunal de Cuentas (Comunidades y Ciudades Autónomas de Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura, La Rioja, Región de Murcia, Ceuta y Melilla).

Fuente: TCu, 2015

[35] http://www.rendiciondecuentas.es/es/index.html?locale=es

No obstante lo anterior, parece que hay todavía aspectos que conviene mejorar. Una forma de determinar en qué medida existe en la realidad esta coordinación es comprobar cuál es el número de auditorías conjuntas que se realizan. En España el número de auditorías conjuntas también ha sido muy limitado (solo cuatro para el periodo 2013-2014 según datos del Peer review)

Es de destacar también la descoordinación que supone que en ocasiones no se tenga conocimiento mutuo de los informes de otras EFS que pueden haberse realizado en ámbitos similares o la inexistencia de procedimientos para informar a los OCEX del resultado de los procedimientos de responsabilidad contable que tienen origen en su actividad de control.

3g] LOS CONTROLES INTERNOS Y LA FISCALIZACIÓN EXTERNA: RESPONSABILIDAD Y RENDICIÓN DE CUENTAS

Sin duda un aspecto esencial para comprender mejor el funcionamiento de una EFS es analizar sus funciones en relación con las que se realizan con anterioridad por los organismos o agentes que tienen encomendada la fiscalización interna o los controles internos. No hay que olvidar que la EFS es un organismo de fiscalización que actúa normalmente a *posteriori,* realizando un control externo - aunque en algunos casos como en Italia puede tener también funciones de autorización a priori, aunque muy limitadas -, por lo que resulta determinante establecer su relación con los controles internos que con carácter previo existen en las AA.PP. En definitiva, el control interno y externo tienen una finalidad similar y la calidad de la ejecución del primero es clave para la calidad del segundo.

En las EFS con funciones de enjuiciamiento esta relación es especialmente relevante, en la medida en que pueden pronunciarse sobre la posible responsabilidad contable de los órganos de control interno, bien para exigirla o para bien para exonerarla, como ocurre en el caso francés.

En Francia hay que destacar la importante responsabilidad que asume el controlador interno. Efectivamente la contabilidad pública se basa en dos grandes principios: la separación institucional de los que ordenan los pagos y los contables y la responsabilidad personal y patrimonial o pecuniaria de los contables. Los que ordenan los pagos son los responsables ejecutivos de los organismos públicos y son los que pueden contraer obligaciones financieras o patrimoniales en nombre de las entidades que administran. Sin embargo, lo más relevante es que no pueden efectuar por sí mismos los pagos o cobros previstos presupuestariamente sino que tienen que acudir a un intermediario, funcionario del Estado que es el contable y que es el único autorizado para cobrar los créditos y pagar los gastos...

Los contables son, por tanto, los responsables del control interno de los pagos, de forma que tienen que realizar aquellos que se hayan autorizado y aprobado por el controlador financiero.

Lo más destacado es que estos contables, que son funcionarios del Ministerio de Hacienda, son personalmente responsables de los fondos y de las decisiones que toman, de manera que responden de las cantidades que se hubiesen pagado sin la preceptiva autorización o sin cumplir la ley, por lo que pueden tener que reembolsar cantidades que hayan pagado indebidamente o que se hayan dejado cobrar indebidamente. Cuentan con una garantía que cubre el riesgo, y que retienen hasta que la Corte central o las regionales auditan las cuentas y les exonera su responsabilidad.

En el Reino Unido, en cuanto al control interno los denominados *Accounting Officers* son los responsables en sus respectivos Departamentos, y pueden tener que responder ante el Parlamento. Las Unidades internas de auditoría son funcionalmente independientes de las unidades operativas y son las que revisan e informan sobre la eficiencia y efectividad de los controles internos.

En Italia el control interno está supervisado por el Departamento General de Auditoría del Ministerio de Finanzas y dirigido por el Interventor General entre cuyas funciones se encuentra la de realizar el borrador del presupuesto estatal, la evaluación de las consecuencias financieras de la legislación que se propone, la inspección de la gestión de la administración pública (por delegación) y la realización regular de funciones de auditoría interna.

Los funcionarios que dependen de este Departamento desarrollan sus funciones en cada Ministerio y son independientes del mismo, tienen que supervisar que la gestión financiera es conforme con la legalidad y con las directrices ministeriales. Controlan la regularidad de los contratos y de los pagos propuestos y tienen que visar su aceptación. Las transacciones irregulares son denunciadas al Ministerio, que puede ordenar al órgano central que los vise, pero estos casos son inmediatamente elevados a la *Corte dei Conti.*

La Inspección General de Finanzas lleva a cabo sobre el terreno el examen de las actividades de los Ministerios y entidades públicas y puede proponer acciones correctivas si lo considera necesario. También asegura que la auditoría interna está funcionando correctamente en cada entidad. Sus informes son enviados al Interventor General y cuando se detectan pérdidas financieras, el Fiscal General que está en la *Corte dei Conti* puede iniciar actuaciones contra los funcionarios sospechosos.

Existen unidades de evaluación interna en todas las entidades públicas que investigan las actuaciones de los gerentes.

En Alemania cada transacción financiera requiere la intervención de al menos dos funcionarios, el gestor de los fondos y el cajero. El primero es el responsable de decidir los gastos presupuestarios de acuerdo con lo presupuestado, el segundo es el competente para verificar la exactitud y regularidad de las órdenes de pago que se hayan recibido, efectuar el pago y contabilizarlo. El cajero es supervisado por un funcionario que no está involucrado en la realización de transacciones financieras o en la contabilidad.

Corresponde al máximo directivo de la entidad pública o titular del Departamento Ministerial la responsabilidad general de la legalidad y eficiencia de la ejecución presupuestaria, pero existe la figura del gestor financiero, principal responsable ejecutivo de la entidad pública, que reporta directamente al Ministerio. Los gestores de fondos y los cajeros están sujetos a su supervisión técnica y legal y pueden ser responsables por negligencia grave, robo o fraude relacionado con los fondos públicos.

En España, la función del control interno en el nivel estatal corresponde a la Intervención General del Estado, que depende del Ministerio de Hacienda y realiza funciones de control "a priori" (verificación "a priori" de las transacciones aprobadas) confirmando que se realizan de acuerdo con las normas. Además realiza la función de control permanente financiero de cualquier entidad perteneciente al sector público, para determinar si su práctica es conforme a su regulación y al buen gobierno sobre todo teniendo en cuenta los objetivos de estabilidad presupuestaria. Por último realiza la denominada auditoría "a posteriori" para el control de la actividad económica y financiera. En las CCAA se desarrollan funciones similares, con el inconveniente de que no en todas las CCAA se realizan por funcionarios especializados pertenecientes a un Cuerpo determinado como ocurre en el Estado, donde los funcionarios que las desarrollan pertenecen al Cuerpo Superior de Interventores del Estado.

En general los expertos consideran que sería conveniente desarrollar y ampliar la coordinación y colaboración entre los titulares del control interno y el Tribunal de Cuentas y los OCEX en particular en el ámbito local y en el proceso de control y auditoría de las cuentas de las entidades del sector público[36].

Se trata sobre todo de que ante procedimientos concretos de control, iniciados por unos o por otros, se mejoren los canales de comunicación y colaboración y que en las concretas actuaciones del control interno se tenga en cuenta la futura utilización de su trabajo por la entidad de fiscalización externa, que de la misma forma debe tener presente las actuaciones realizadas por el control interno.

3h] RELEVANCIA E IMPACTO DEL TRABAJO DE LAS ESF

Como hemos mencionado al hablar de la historia de las ESF y al hablar de los estándares internacionales que las rigen, la función esencial de estas entidades en las democracias modernas

[36] En concreto, según las Conclusiones del V Congreso de la FIASEP en España las relaciones entre control interno y externo siguen presentando carencias importantes por la ausencia de relaciones estables y también por la falta de una regulación que obligue a una periodicidad obligatoria de la fiscalización externa.

es garantizar que el Estado rinde cuentas antes los ciudadanos de cómo gestiona los fondos públicos. Esta rendición de cuentas se ejerce a través, normalmente, de los Parlamentos como representantes de la ciudadanía. La rendición de cuentas no puede ser entendida hoy como un mero control de legalidad, sino que es imprescindible para la calidad democrática de un país que sus gobernantes rindan cuentas sobre la economía, eficiencia y eficacia de sus acciones en relación a la ejecución del gasto público.

Por todo ello, no puede considerarse que el trabajo de una ESF sea relevante si no se permite un control efectivo de la legalidad, la economía, la eficacia y la eficiencia del gasto público, dotando de transparencia a la gestión presupuestaria. Para que esto sea así es imprescindible que:

- La entidad a la que rinde cuentas, el Parlamento, utilice la información que la ESF le proporciona para ejercer su función de control al Gobierno;
- las entidades que controla reconozcan como útil la función de la ESF e implementen sus recomendaciones;
- los ciudadanos conozcan su trabajo y lo valoren.

Es decir, el trabajo de las ESF debe ser útil, y ser así percibido por las demás instituciones del Estado y por los ciudadanos, y tener un impacto, que idealmente debe ser medible y cuantificable.

SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES Y PROPUESTAS REALIZADAS POR LAS EFS

El seguimiento (voluntario o impuesto) que alcanzan las recomendaciones y propuestas realizados por las EFS es un indicador del impacto de su actividad muy importante. La totalidad de los EFS estudiados suelen realizar recomendaciones, sugerencias o propuestas cuando terminan su labor, entre ellos el Tribunal de Cuentas español. Algunos además desarrollan una función consultiva muy relevante como hemos visto.

Dada la naturaleza de estas recomendaciones o propuestas resulta fundamental comprobar si existen mecanismos efectivos que garanticen que surtan algún efecto, o dicho de otro modo, qué tipo de seguimiento se realiza por el órgano de fiscalización y si existe alguna capacidad de reacción para el caso de incumplimiento.

La mayor parte de las ESF realizan un seguimiento sistemático de la aplicación de sus recomendaciones. Por ejemplo, Francia, Finlandia y el Tribunal de Cuentas europeo publican en sus informes anuales de actividad el porcentaje de recomendaciones que han sido puestas en marcha por parte de las entidades auditadas.

La *Cour des Comptes* pretende asegurarse de la efectividad de sus recomendaciones para lo que dedica una parte importante de su informe público anual a la cobertura este seguimiento. El seguimiento de las recomendaciones se realiza de forma sistemática a los tres años de ha-

ber realizado las recomendaciones, tiempo que se estima necesario para la correcta puesta en marcha de las mismas. En su informe de actividad de la anualidad 2013 la *Cour des Comptes* señalaba que históricamente un 69,8% de sus recomendaciones han sido implementadas.

Adicionalmente y con la finalidad de facilitar información útil a los responsables de los departamentos federales y de los entes públicos, se elaboran guías de buenas prácticas que son realizadas a partir de las principales conclusiones extraídas de los informes de auditoría y que se encuentran disponibles en la web del Tribunal federal.

En Finlandia la NAOF realiza un seguimiento sistemático de sus recomendaciones, especialmente de sus auditorías operativas o de desempeño. Así, por ejemplo, en el último informe anual disponible en inglés, el de 2014, reporta 29 informes específicos de seguimiento. Asimismo recoge que el 68% de sus recomendaciones en ese año fueron implementadas y un 18% estaban "casi completamente implementadas", lamentando que estas cifras son ligeramente peores a las de otros años.

El Tribunal de Cuentas europeo también presta especial atención al seguimiento de las recomendaciones, como instrumento clave para mejorar la gestión financiera de las instituciones europeas. El Tribunal supervisa sistemáticamente el porcentaje de las recomendaciones que han sido aplicadas por los auditados, llegando a la conclusión de que al final de 2014 se había aplicado el 69% de las casi 600 recomendaciones que se habían formulado para el periodo 2012-2014 lo que representa un incremento del porcentaje de aplicación del 60% en 2013 respecto de las formuladas en el periodo anterior 2010-2013. Además el Tribunal elabora informes específicos de seguimiento de la implantación de sus recomendaciones, como el "Informe de Seguimiento de los Informes Especiales del Tribunal de Cuentas Europeo Relativo a 2012"[37].

En Alemania, el *Audit Impact Report* se ocupa específicamente del seguimiento de las recomendaciones del Tribunal, con especial atención a las acciones que se han realizado por departamentos federales y entes públicos para atender las deficiencias puestas de relieve por el Tribunal. Este informe se realiza transcurridos dos años desde la auditoría y en él se incluye un análisis de las recomendaciones implementadas por cada entidad y una estimación del impacto económico que esa implantación ha tenido.

En Italia el seguimiento sistemático de la implantación de recomendaciones se realiza exclusivamente para las medidas de mejora sugeridas a la Administración General del Estado a través de un informe anual sobre el nivel de adopción de recomendaciones. Se trata de un informe puramente cualitativo que se realiza con la información que las propias entidades proporcionan a la Corte.

[37] http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR13_19/QJAB14019ESC.pdf

En el Reino Unido el seguimiento se realiza tanto desde un punto de vista cualitativo como cuantitativo. Entre los indicadores que la NAO proporciona destacan el porcentaje de recomendaciones aceptadas por el Gobierno de las propuestas en sus informes - aunque hay que tener en cuenta que aceptadas no significa que sean efectivamente implementadas- y el impacto económico que ha tenido la efectiva implantación de sus recomendaciones por parte de las entidades auditadas. En su informe anual se incluye la cifra global (1.151 M£ en 2014) y el desglose de las cifras más importantes por entidad. En esta cifra se incluyen tanto los ahorros directos como los posibles aumentos en ingresos o la mejora de la eficiencia.

En España no hay un seguimiento detallado y sistemático del cumplimiento de las recomendaciones que realiza el Tribunal de Cuentas, careciendo de una base de datos donde se registren. De esta manera sólo en un número muy limitado de casos se realizan auditorías con el objetivo único de verificar si se ha producido este seguimiento. Tampoco dispone de incentivos (sanciones) para el caso de que las recomendaciones no se hayan seguido. En el año 2014, y según el Peer Review al que se sometió en 2015 el Tribunal, sólo uno de los 55 informes de auditoría realizados fue de seguimiento, aunque algunos informes de fiscalización incluyen un apartado dedicado al seguimiento de recomendaciones previas del Tribunal.

Una situación similar se produce en los OCEX, que tampoco disponen de medidas vinculantes para hacer cumplir sus recomendaciones ni pueden imponer sanciones coercitivas, aunque sí pueden hacer un requerimiento del cumplimiento de dichas recomendaciones.

TABLA 3 MEDIDAS PARA EL SEGUMIENTO DE LA IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LA ESF

País	Seguimiento sistemático	Acciones de seguimiento (públicas)	Medición del impacto
	X	-1 informe de seguimiento específico (2014) - Inclusión en informes de auditoría más amplios el seguimiento de recomendaciones	-
	√	-Resumen en informe anual de actividad - Informes específicos de seguimiento	69,8% de recomendaciones aplicadas (2014)
	Sólo para la AGE	Informe anual sobre el nivel de adopción de recomendaciones por la AGE	- Medición cualitativa
	√	Audit Impact Report (anual, 2 años tras el informe de auditoría)	-Recomendaciones implementadas por entidad - Impacto económico por entidad
	√	29 informes de seguimiento (2014) y resumen en Informe anual de actividad	68% de recomendaciones aplicadas (2014)
	√	-Resumen de impacto en el informe anual de la NAO - Informes específicos de seguimiento de recomendaciones	-88% de recomendaciones aceptadas por el Gobierno -Impacto económico: 1.151 M£ (2014)
	√	-Resumen en informe anual de actividad -Informes especiales de seguimiento de recomendaciones	69% de recomendaciones aplicadas (2014)

Fuente: elaboración propia

TRANSPARENCIA, PUBLICIDAD E IMPACTO DE LOS INFORMES DE LAS EFS. RELACIONES CON LOS MEDIOS DE COMUNICACIÓN

TRANSPARENCIA

Como ya hemos explicado en el apartado relativo a la metodología, para realizar este estudio hemos utilizado básicamente información pública directamente extraída de las páginas web de las ESF analizadas, completada con análisis basados en *desk research*. Efectivamente, el punto de partida era realizar este trabajo comparativo entre EFS a partir de la información pública disponible para cualquier ciudadano.

Pues bien, a partir de la metodología utilizada podemos concluir que existe una clara diferencia entre las ESF de tipo anglosajón y las EFS del sur de Europa.

Las ESF británica y finlandesa son claramente las entidades que han puesto un mayor volumen de información a disposición del público, siendo manifiesta su preocupación por hacerlo de forma clara y accesible. En este sentido es destacable el caso finlandés, ya que gran parte de la información se encuentra también disponible en inglés. Estas entidades ofrecen, además, ratios de eficiencia, costes medios e indicadores de impacto. Sus páginas web resultan sencillas y de fácil acceso para los no expertos.

Algo similar ocurre con el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea. El Tribunal europeo ofrece la información de forma clara y en los 24 idiomas de la EU y su página web es amigable y fácil de manejar.

En una situación intermedia encontramos al Tribunal alemán, que se aproxima a los modelos de tipo anglosajón pero sin llegar a alcanzarlos. En el caso alemán está disponible mucha información en inglés, pero también en otros idiomas como francés y español, aunque se echan en falta datos relativos a la eficacia, eficiencia o impacto que, como hemos visto, sí están disponibles en las webs de los EFS inglés, finlandés y europeo.

Los tribunales del sur de Europa, Francia, España e Italia, conformarían el tercer grupo. De los tres la página web del Tribunal de Cuentas español es la más manejable e intuitiva y es fácil acceder a la información disponible, si bien se echa en falta ciertos datos tales como, como los indicadores de impacto, que sí existen en otras entidades. La información fundamental del sitio está disponible en inglés, así como algunos documentos como el informe anual y el *peer review* realizado este año 2015. En el caso francés el tipo de información disponible es similar al del tribunal español, aunque su página web es menos manejable y resulta complicado encontrar la información. En este tribunal sólo la información general sobre la Corte está disponible en inglés.

Sin lugar a dudas, el portal web con menor información de los analizados es el italiano, cuyo apartado sobre transparencia está además en elaboración. Muchos de los documentos disponibles están en formatos no reutilizables (incluso muchos informes tienen formatos de imagen) y es complejo encontrar incluso el informe anual de la Corte, que aparece incluido en el discurso de apertura del año de su Presidente.

TABLA 4 VALORACIÓN DEL EQUIPO DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA TRANSPARENCIA Y ACCESIBILIDAD DE LAS ESF ANALIZADAS

Nivel de transparencia	España	Francia	Italia	Alemania	Reino Unido	Finlandia	Tribunal de Cuentas de la UE
Bajo			V				
Medio	V	V		V			
Alto					V	V	V

Fuente: elaboración propia

IMPACTO

Teniendo en cuenta las funciones que desempeñan los EFS es indudable que para que sus informes alcancen repercusión e impacto es muy relevante el dato de la facilidad de su lectura, el del tiempo de su emisión y que atraigan atención mediática suficiente. Pues bien, en algunos EFS se aprecia mayor preocupación que en otros sobre la necesidad de que sus informes sean accesibles, puntuales y alcancen un impacto mediático importante.

En el Tribunal de Cuentas Europeo es evidente la preocupación por la cobertura mediática de sus informes, destacando su aparición en prensa y en televisión y redes sociales. La presentación de sus informes resulta particularmente accesible, dado que es consciente de que el valor de la contribución del TCE a la rendición de cuentas en el ámbito de la Unión Europea depende precisamente en gran medida de que sus trabajos y productos se utilicen en el proceso de rendición de cuentas. Conviene destacar que entre sus prioridades está la de mantener no solo relaciones con el Parlamento Europeo sino también relaciones efectivas con los Parlamentos nacionales, de manera que sus miembros presentan también el informe anual ante las respectivas audiencias nacionales.

Además, entre los indicadores utilizados destaca el de la presencia en los medios de comunicación. De esta forma en 2014 el Tribunal identificó más de 5.100 artículos en línea relacionados con sus informes especiales, el informe anual relativo a 2013 y la institución en general, de los que el 40% se refería a los informes de fiscalización y el resto a la institución en general.

La *Cour des Comptes* francesa dedica un capítulo de su informe de actividad anual a la información al ciudadano. En él se incluye información sobre el impacto en medios de su actividad, las visitas a su página web o su actividad en Twitter. Esta información también está disponible en un documento en inglés denominado "Key figures", que en su edición de 2015 indica que su cuenta de Twitter cuenta con 19.000 seguidores, que se han realizado más de 70 notas de prensa y 7 conferencias de prensa, y que cuentan con 16.000 impactos en medios.

Estracto del documento "Key Figures 2015" de la Cour des Comptes

Igualmente podemos destacar la NAO del Reino Unido por su preocupación mediática y por comunicar a la ciudadanía los resultados de su fiscalización en términos fácilmente entendibles, con gráficos, con un lenguaje muy accesible, recogiendo citas de políticos acerca de la efectividad de su labor y mediante un sumario de sus actuaciones que contiene los datos más relevantes[38].

Por ejemplo, en su resumen del *Annual Report* 2014-2015, muy visual, la NAO subraya el ahorro que ha conseguido para el erario público en términos casi propagandísticos[39].

[38] http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/06/nao-annual-report-2014-15-summary.pdf

[39] "We helped achieve £1.15 billion in savings across the public sector in 2014. Savings to government over £25 million Reducing defence inventory £354m Increasing tax yield through tax compliance £230m Controlling government use of £165m consultants & interims Improving efficiency in stroke care £136m Procurement savings in the NHS £41m Improving Social Fund debt management £36m Removing unintended funding for childcare £29m Reducing over-billing of Ministry of Justice £26m Achieving rights from sale of Northern Rock £25m".

La NAO tiene presencia en redes sociales con cuentas en Twitter, Facebook y con videos en Youtube. El número de seguidores en Twitter en el momento de realizar este informe era de 87.500.

La presentación de los informes a través de la web oficial resulta particularmente atractiva. Todos contienen un resumen ejecutivo *(summary)* además de la versión íntegra y un pdf interactivo y la correspondiente nota de prensa. Es interesante también comprobar que tanto los informes de *Value for Money* o auditorías operativas como el objeto de muchos de estos informes tienen relación directa con asuntos cercanos a las preocupaciones de los ciudadanos como pueden ser los conflictos de interés en los grupos de las Comisiones clínicas del NHS[40].

Así, tanto la selección de los asuntos a auditar como la presentación de los informes pone de relieve esta preocupación por hacer llegar tanto al Parlamento, al Gobierno y gestores públicos como a la ciudadanía en general el resultado de la fiscalización externa.

En Finlandia, la NAOF demuestra también preocupación por la accesibilidad y publicidad de sus informes, por ejemplo limitando la extensión media de sus informes (en torno a las 50-150 páginas) y preparando notas de prensa para cada informe que atraen mucha atención mediática. Su informe anual en el que resumen las actividades realizadas tiene disponible en su web una versión completa en inglés. Asimismo cuenta con una cuenta en Twitter

En Alemania desde 1997 el Bundesrechnungshof realiza un informe adicional para informar al público en general acerca de la efectividad de su trabajo. Este Audit Impact Report también se ocupa del seguimiento de sus recomendaciones, como ya hemos señalado en el apartado correspondiente, y destaca las conclusiones que se pueden extraer del informe anual que se entrega al Parlamento dos años antes. El informe se presenta al público en julio de cada año. Esta información está disponible en inglés, además de en alemán.

La preocupación por la facilidad de acceso a su documentación se pone de relieve en la existencia de su página web de una sección en la que bajo el título *Leichtesprache* o lenguaje llano se intenta explicar a la ciudadanía las funciones que realiza el Tribunal.

[40] http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/09/Managing-conflicts-of-interest-in-NHS-clinical-commissioning-groups-Summary.pdf

TABLA 5 REDES SOCIALES DE LAS DISTINTAS ESF

	Facebook	Twitter	YouTube	Google+
Tribunal de Cuentas (ES)	X	X	X	X
Cour des Comptes (FR)	v	v	v	X
Corte dei Conti (IT)	X	v	v	v
National Audit Office (UK)	v	v	v	v
Bundesrechnungshof (DE)	X	v	X	X
Valtiontalouden tarkastusvirasto (FI)	X	v	X	X
Tribunal de Cuentas de la UE (EU)	v	v	v	v

Fuente: elaboración propia

Los informes del Tribunal de Cuentas español son presentados al Parlamento por el Presidente. Los informes regionales se presentan a los Parlamentos regionales y todos ellos se publican en el periódico oficial correspondiente, si bien no todos se publican íntegramente.

La extensión de los informes es más bien larga, sin resúmenes ejecutivos ni gráficos, cuadros o diagramas que mejoren su comprensión, y escritos en un lenguaje técnico complejo por lo que no resultan de fácil lectura ni siquiera para el público más especializado, aunque en algún caso se realizan resúmenes. Falta también concreción y contundencia en las recomendaciones.

Pero sin duda, el problema mayor es el del largo tiempo que transcurre entre el principio y el final de una fiscalización, como ya hemos visto al hablar en particular del informe sobre la Cuenta General del estado. La dilación en la presentación de los informes indudablemente reduce su utilidad y oportunidad, así como el interés que pueda despertar entre el público y los medios de

comunicación. Esta tardanza se debe tanto a restricciones impuestas por las normas vigentes como a la propia operativa interna de las entidades de fiscalización externa pero resulta muy negativa para el impacto real de sus trabajos.

Debemos decir, en este sentido, que en los últimos años se ha producido una cierta aceleración en el proceso de auditoría en algunos ámbitos, precisamente después de haber alcanzado cierto impacto mediático los retrasos acumulados por el Tribunal de Cuentas. Es por ejemplo el caso de los informes sobre los partidos políticos y sus fundaciones. En el año 2013 el Tribunal de Cuentas hacía público el informe de fiscalización sobre los partidos políticos y sus fundaciones relativo a sus cuentas del año 2008, con un retraso de 5 años, cuando la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio establece en la actualidad que "Las infracciones muy graves prescribirán a los cinco años, las graves a los tres años y las leves a los dos años" y el plazo en el año 2013 era de cuatro años para todas las infracciones.

Es incuestionable que la presión mediática[41] y ciudadana sobre el Tribunal de Cuentas ha acelerado el proceso de revisión de estas cuentas y en 2015 se ha publicado el informe referente al año 2013, ya con solo dos años de diferencia. De este modo, el lapso de tiempo se ha reducido de 5 a 2 años, evidenciando una notable mejoría en la actividad del Tribunal en los últimos años por lo menos en este ámbito.

Sin duda este caso pone de manifiesto la relevancia de contar con una ciudadanía informada y unos medios de comunicación vigilantes para mejorar el funcionamiento de nuestras instituciones.

Como término comparativo puede señalarse que en Finlandia, donde la NAOF también controla las cuentas de los partidos políticos y los gastos electorales, el informe de control de la financiación de los partidos políticos en 2014 se remitió al Parlamento en mayo de 2015, cinco meses después del cierre del año fiscal.

Otro problema que se detecta en los informes del Tribunal de Cuentas español es que no se suelen referir a auditorías operativas, dado que el número realizado de este tipo de auditorías es relativamente escaso. Pero son precisamente estas auditorías las que guardan una mayor relación con las preocupaciones de los ciudadanos. Por el contrario, las auditorías realizadas se centran con demasiada frecuencia en asuntos menores o/y que resultan lejanos para la sociedad mientras que no se pronuncian sobre temas candentes de actualidad pública. El caso del fraude de los cursos de formación en Andalucía (conocido como caso ERES) que no había sido fiscalizado por el Tribunal de Cuentas (hasta que se solicitó formalmente por la propia Junta de Andalucía mucho tiempo después de haberse iniciado la investigación judicial) ni por el órgano de fiscalización externa de Andalucía, es quizá un ejemplo paradigmático.

[41] Algunos ejemplos en prens a son:
- http://www.eldiario.es/politica/fiscalizador-cuentas-partidos_0_178832251.html
- http://www.abc.es/espana/20130924/abci-tribunal-cuentas-presenta-ultimo-201309240818.html

Por poner otro ejemplo, el programa anual del TCu 2014 incluyó la realización de cuatro obras públicas municipales muy controvertidas:

- Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Parla.
- Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Zaragoza.
- Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Jaén.
- Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Vélez-Málaga.

La inclusión en la programación de estas cuestiones fue, sin duda, una gran noticia, ya que se trata de actividades sobre las que recaen ciertas sospechas de, al menos, mala gestión y despilfarro. Este tipo de auditorías responden a las inquietudes de los ciudadanos, que consideran la corrupción el segundo principal problema del país. Sin embargo estos informes no se realizaron en 2014, y forman parte del 52% del programa anual no ejecutado. Han sido incluidos nuevamente en el programa de 2015, pero en el mes de octubre no han sido aún publicados.

ILUSTRACIÓN 5. EJEMPLOS DE AUDITORÍAS PREVISTAS EN EL PROGRAMA ANUAL DEL TCU 2014 NO EJECUTADAS HASTA EL MOMENTO

Fuente: elaboración propia a partir del programa anual del TCu 2014 e imágenes de J.L. Paniego

En cuanto a la relación con los medios de comunicación o con la ciudadanía en general no se aprecia ni en el Tribunal de Cuentas ni en los OCEX una preocupación por favorecer la lectura y el impacto de sus informes por el público, para lo que sería muy útil simplificarlos, acortar su extensión y proporcionar una mayor concreción y rotundidad a sus conclusiones. A pesar de ello debemos destacar que se percibe en los informes de los últimos años, y en particular en el propio informe anual del Tribunal, algunas mejoras en este sentido, ya que se está tendiendo hacia informes más cortos y con formatos más accesibles y claros, que tienden a incluir más elementos visuales, como tablas o gráficos, aunque aún limitados. Asimismo, el Tribunal no hace público el impacto mediático que tiene el trabajo del Tribunal y se echa de menos en sus informes anuales una referencia al mismo, como existe en los países que hemos comentado.

TABLA 6. RESUMEN DEL IMPACTO MEDIÁTICO E INDICADORES DE RELACIÓN CON LOS CIUDADANOS

Impactos en medios de comunicación		16.000 (2013)					5.100 -2014
Encuesta a "clientes"					√	√	√
Encuesta a ciudadanos	CIS, año 1998				√	√	
Presencia en redes sociales		√	√	√	√	√	√

Fuente: elaboración propia

MEDICIÓN DE LA CALIDAD Y DEL IMPACTO

Por lo que se refiere a herramientas para garantizar la buena gobernanza, la transparencia y la responsabilidad de todo el personal del EFS hay que subrayar algunas buenas prácticas como las que han sido adoptadas por el Tribunal de Cuentas Europeo desde el año 2008. Efectivamente, este Tribunal ha diseñado una serie de indicadores clave de resultados que permiten medir la calidad y el impacto de sus trabajos. Se han desarrollado fundamentalmente en base a las valoraciones y la opinión de sus destinatarios y su finalidad es informar a los gestores sobre el grado de consecución de los objetivos fijados.

Otro de de los indicadores que utiliza el Tribunal de Cuentas Europeo se refiere a la utilización eficiente y eficaz de los recursos empleados, que se mide de tres formas: a) capacidad de ejecutar el programa de trabajo b) capacidad para llevar a cabo las auditorías en los plazos fijados c) capacidad para garantizar la competencia profesional del personal. De esta forma, es posible

saber, por ejemplo, en qué medida se ha cumplido el programa de trabajo. Según los datos disponibles en 2014 el programa de trabajo se ejecutó el 95%, y en el año 2013 se ejecutó el 90%. También se evalúa la formación que reciben los empleados con la finalidad de asegurar su competencia profesional o la realización de informes especiales en los plazos prefijados, dado que el cumplimiento de estos plazos se considera clave para que tengan un impacto razonable.

El Tribunal de Cuentas Europeo dispone también de una auditoría interna que le asesora acerca de la gestión de riesgos mediante la publicación de dictámenes sobre la calidad de los sistemas de gestión y control cuyo resultado es comunicado al Parlamento Europeo y al Consejo.

En la NAO finlandesa existe una política de calidad, que se considera muy relevante de forma que la gestión de calidad se integra con el resto de las actuaciones. Además, la NAOF realiza encuestas cada cierto tiempo (la última en 2013) a sus clientes (miembros del parlamento y del Gobierno especialmente), a la prensa y a los ciudadanos sobre la efectividad del trabajo de la Oficina, el grado de conocimiento que existe sobre ella y la utilidad de su trabajo.

En España se echan en falta mecanismos similares como destaca el Peer review al carecer el Tribunal (y los OCEX, cabría añadir) de procedimientos y prácticas internos para resolver los posibles conflictos de interés que puedan surgir, y no disponer de una función de auditoría interna capaz de informar y asesorar en el tratamiento de riesgos de gestión y garantizar la calidad de las operaciones de control interno. Asimismo no conocemos que se haya realizado ninguna encuesta sobre el nivel de satisfacción de los entes controlados por parte del Tribunal y sólo conocemos una encuesta en la que se haya preguntado a los ciudadanos sobre el Tribunal de Cuentas. Se trata de un estudio del CIS de 1999 titulado "La democracia y sus instituciones"[42] y en la que el Tribunal era la institución de las incluidas en la encuesta que menos confianza merecía a los ciudadanos.

LAS CUENTAS Y LA AUDITORIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS ¿QUIEN AUDITA AL AUDITOR?

Se considera tradicionalmente como garantía esencial de independencia y neutralidad de una EFS el que disponga de un presupuesto separado que sea auditado por una entidad externa independiente. De esta forma la EFS se aplica a sí misma los mismos principios de transparencia y rendición de cuentas que exige a sus auditados.

Sin embargo, lo cierto es que no todos los casos de EFS analizados disponen de esta garantía en la actualidad, entre ellos el Tribunal de Cuentas español y los distintos OCEX.

El Tribunal de Cuentas europeo dispone de un presupuesto que forma parte del de la Unión Europea. Sus cuentas anuales son auditadas por un revisor externo e independiente.

[42] http://www.cis.es/cis/opencms/-Archivos/Boletines/20/BDO_20_Democracia.html

En el caso de Finlandia, la NAOF tiene cuentas propias que son auditadas por auditores externos nombrados por el Parlamento.

En Francia la *Cour des Comptes* dispone de su propio presupuesto, que es controlado por el Parlamento.

En el Reino Unido, la NAO tiene un presupuesto que se presenta a la Comisión correspondiente del Parlamento (la *Public Accounts Commission*) que es la encargada de revisar sus planes y su presupuesto y de recomendar a la *House of Commons* su aceptación o su rechazo. Además la NAO está sujeta a la auditoría y revisión externa de su trabajo por la *Financial Reporting Council,* entidad semipública que se ocupa de las cuestiones de gobernanza.

En Alemania, la independencia de la función auditora de la ejecutiva se refuerza por el método de aprobar su presupuesto, que es elaborado por el propio Tribunal y examinado por las dos Cámaras del Parlamento Federal. Asimismo, el Comité del Cuentas Públicas del Parlamento audita sus cuentas.

El Tribunal de Cuentas español aprueba también su propio presupuesto de conformidad con el art.6 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, pero éste se integra en los Generales del Estado, en una sección independiente y es aprobado por las Cortes Generales, por lo que no dispone de cuentas independientes ni se realiza ninguna auditoría de las mismas. Es más, el órgano de control interno (el interventor del Tribunal de Cuentas) es elegido, nombrado y cesado libremente por el pleno, según lo que dispone el art.18 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas lo que supone la total dependencia de la dirección del órgano al que debe de controlar[43].

[43] "El Tribunal de Cuentas tiene reconocida legalmente la autonomía presupuestaria, disponiendo el artículo 6 de su Ley Orgánica que el Tribunal elaborará su propio presupuesto, que se integrará en los Presupuestos Generales del Estado, en una sección independiente y será aprobado por las Cortes Generales.

TABLA 7. RESUMEN POR PAÍSES DE LOS ELEMENTOS DE CONTROL DE CALIDAD Y CONTROL EXTERNO DE LAS ESF

Revisión externa de la calidad de los informes					"External Quality Borad"	Revisión de expertos independientes	Revisión de expertos independientes
Auditorías externas cuentas	No dispone de cuentas propias	Revisión por el Parlamento	√		√	√	√
Peer reviews	Primera en 2015	√			√		√

Fuente: elaboración propia

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas atribuye al Pleno la aprobación del Anteproyecto de Presupuesto del Tribunal para su integración en los Presupuestos Generales del Estado.

Por lo que se refiere a su ejecución, corresponde al Presidente del Tribunal de Cuentas, con sujeción a la Ley General Presupuestaria y a la legislación de contratos del sector público y de patrimonio de las Administraciones Públicas, disponer los gastos propios del Tribunal y contratar las obras, bienes, servicios, suministros y demás prestaciones necesarias para su funcionamiento cuando hayan sido autorizadas por el Pleno o la Comisión de Gobierno, o tengan carácter ordinario y periódico. El Presidente puede delegar en el Secretario General el ejercicio de las competencias en materia de personal y como órgano de contratación, cuando no requiera previa autorización o conocimiento del Pleno o de la Comisión de Gobierno.

Respecto a su seguimiento y control, el Tribunal está sujeto al sistema de fiscalización previa por parte del Interventor, órgano de apoyo del Tribunal, elegido y removido libremente por el Pleno del Tribunal."

Conclusiones y recomendaciones_

4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De lo expuesto a lo largo de este estudio se desprenden una serie de conclusiones que pueden transformarse en recomendaciones para mejorar el funcionamiento de nuestro Tribunal de Cuentas. Algunas ya fueron recogidas en el *Peer Review* del año 2015 al que hemos venido haciendo referencia en otros puntos de este trabajo; otras son consecuencia de la comparativa con otras instituciones de países de nuestro entorno.

Simplificando un tanto, estas recomendaciones pueden agruparse en tres grandes bloques: las que van encaminadas a mejorar la gobernanza y el diseño institucional del Tribunal de Cuentas, las que tienen por finalidad mejorar su eficacia y eficiencia y la calidad de la gestión interna y por último las que buscan potenciar su relevancia y su repercusión en la sociedad, reforzando su legitimidad y su importancia en la lucha contra el fraude, el despilfarro y la corrupción.

Algunas de estas modificaciones requieren un cambio normativo; otras requieren más bien un cambio de cultura; no faltan las que exigen una reestructuración o ampliación de los recursos disponibles sin que falten las que exigen conjuntamente todos ellos. En todo caso, más allá de la mayor o menor dificultad desde el punto de vista de su implementación lo importante es tener presente que todas ellas podrían mejorar sustancialmente el funcionamiento de nuestra institución y que ya están presentes en las EFS de otros países de nuestro entorno que presentan mejores indicadores de independencia, eficacia y eficiencia que nuestro Tribunal de Cuentas.

1. Gobernanza y diseño institucional

En el bloque relativo a la mejora de la gobernanza y el diseño institucional consideramos muy relevante la adopción de las siguientes medidas:

>> La ampliación de las garantías inherentes a la condición de miembro del TCu al personal técnico que realiza efectivamente las funciones de fiscalización y de enjuiciamiento (letrados y auditores). Como ya hemos visto el hecho de que en nuestro Tribunal de Cuentas esta condición se extienda solo a los 12 Consejeros nombrados por las Cortes constituye una anomalía en el marco de las EFS de tradición continental y es sin duda una importante limitación desde el punto de vista de la independencia y neutralidad del personal técnico y auditor.

>> Diferenciar y separar claramente las funciones de dirección, supervisión y gestión de RRHH de las funciones propiamente técnicas. De nuevo hemos visto que el diseño institucional de nuestro Tribunal de Cuentas es muy poco satisfactorio en este punto, lo que ya

avanzó el Peer Review en sus conclusiones, diferenciándose claramente de otros países con EFS con un diseño similar. Esta confusión supone además un riesgo para la independencia y neutralidad del personal técnico y auditor.

>> Reforzar la neutralidad y la independencia del personal técnico del TCu y la preferencia del principio de mérito y capacidad en su selección y promoción profesional. Además de las recomendaciones anteriores, conviene no olvidar que el hecho de que la mayoría de los puestos de trabajo de mayor nivel (pero correspondientes a labores técnicas y de auditoría) se cubran sistemáticamente por el sistema de libre designación (que lleva aparejado el libre cese) es un elemento que puede poner en riesgo la independencia y la neutralidad del personal técnico. Recordemos también que el dato de que los expedientes disciplinarios sean competencia del Consejo de Gobierno y Consejeros-según los casos-pueden añadir otra importante limitación a esta neutralidad e independencia. Por tanto, en nuestra opinión, habría que restringir o suprimir la cobertura de plazas por libre designación para el personal auditor o técnico, tanto el procedente del Tribunal de Cuentas como el procedente de otros Ministerios y cubrir estas plazas por concurso de méritos. Los expedientes disciplinarios deberían ser competencia de órganos distintos al Consejo de Gobierno y Consejeros o por órganos que tengan un carácter mixto, con presencia de técnicos.

>> Establecer los mecanismos adecuados para garantizar la prevalencia de los criterios técnicos en la realización de las funciones propias del TCu. Con carácter general, el complejo proceso de toma de decisiones en el ámbito de las funciones de fiscalización y enjuiciamiento al que se hace referencia en el presente informe, así como la escasa transparencia del procedimiento (especialmente en lo que se refiere a la fase previa a la toma de decisiones o de anteproyecto) y la falta de presencia de personal técnico en la toma de decisiones no garantiza suficientemente, a nuestro juicio, la prevalencia de los criterios técnicos sobre los de oportunidad en la realización propia de las funciones propias del TCu. El Derecho comparado ofrece soluciones para abordar este problema de forma satisfactoria, con el establecimiento por ejemplo de órganos de decisión mixtos a la hora de adoptar las decisiones y garantizando la adecuada transparencia de manera que el criterio técnico –en particular del auditor que ha realizado materialmente las tareas de fiscalización o enjuiciamiento- sea siempre conocido por sus superiores jerárquicos.

2. Mejorar la eficiencia y la eficacia y la calidad de la gestión interna.

Para mejorar estos indicadores y mejorar las correspondientes “ratios” consideramos que la primera necesidad es la de establecerlos. Efectivamente, hay que ser conscientes de que “ratios” del Tribunal de Cuentas español como los expuestos respecto al coste de un informe o respecto al número de directivos vs resto del personal, o incluso respecto al número total de técnicos y

auditores se separan notablemente de la media. Estos datos pueden poner de manifiesto algunas disfunciones o al menos la existencia de ámbitos de mejora importantes.

No cabe duda de que la disponibilidad de los recursos necesarios para llevar a cabo las funciones encomendadas es un elemento esencial para cualquier institución, pero no lo es menos que su adecuada gestión puede ser también crucial. Parece también evidente que la mejora de la gestión interna requiere la existencia de herramientas adecuadas, empezando por el establecimiento de indicadores internos y terminando por la mejora en el diseño de los objetivos. De nuevo, existen prácticas en otros países cercanos que pueden servir de guía para la adopción de alguno o varios de estos instrumentos que permitirán incrementar la eficacia y la eficiencia.

Mencionaremos algunos a continuación:

>> Realizar encuestas periódicas a los "clientes" de la institución para verificar su nivel de satisfacción. Las instituciones y entes auditados pueden aportar consideraciones muy relevantes a la hora de valorar el funcionamiento de un EFS.

>> Realizar encuestas internas periódicas a los empleados y funcionarios públicos que trabajan en la institución. De nuevo se trata de una herramienta muy adecuada para pulsar la mayor o menor satisfacción de los empleados con el funcionamiento de cualquier institución, así como para recoger recomendaciones o sugerencias para mejorar sus ratios de eficacia y eficiencia dado su conocimiento profundo de los procedimientos y los agentes involucrados.

>> Mejorar el diseño de objetivos y elaborar indicadores internos de eficacia y eficiencia. De lo expuesto en el presente trabajo, resulta también que el establecimiento claro de objetivos realistas y que puedan cumplirse así como el riguroso seguimiento de su ejecución es una herramienta fundamental para mejorar el funcionamiento de la institución. En este sentido el Tribunal de Cuentas español todavía presenta problemas en este apartado, como se pone de relieve tanto en los procedimientos para diseñar los objetivos (o plan anual) como sobre todo en los instrumentos para asegurar su ejecución. De la misma forma la elaboración de indicadores internos de eficacia y eficiencia se revela como una herramienta indispensable para la adecuada gestión interna. De nuevo, las prácticas existentes en las EFS de otros países pueden resultar muy ilustrativas a la hora de abordar esta recomendación.

>> Modificar el sistema de auditoría interna y garantizar la neutralidad e independencia del Interventor responsable. En el caso del Tribunal de Cuentas español existe un Interventor encargado de las funciones de auditoría interna que depende del Pleno, por el que es nombrado y cesado libremente, situación que consideramos puede poner en riesgo la realización de sus funciones con neutralidad y eficacia, por lo que sería conveniente modificarlo.

>> Realizar auditorías externas periódicamente. El problema de quien controla al auditor es un viejo problema de la teoría de las instituciones, pero no obstante parece indudable que el someter a una institución a una auditoría externa puede ser muy conveniente desde todos los puntos de vista, alcanzando conclusiones que pueden servir para mejorar de forma notable el funcionamiento institucional. El ejemplo de la reciente Peer review es sin duda muy relevante, siendo la primera que se ha realizado a nuestro Tribunal de Cuentas. Sería deseable que este u otro tipo de auditorías externas se realizasen con periodicidad y de forma sistemática.

>> Mejorar la ratio entre el personal directivo y el personal técnico. Parece indudable que el número de directivos en relación con el número de técnicos es excesivo si se tiene en cuenta las medias de los otros EFS analizados.

>> Mejorar los tiempos de elaboración de los informes. En particular hay que referirse, por su trascendencia el relativo a la Cuenta General del Estado. En este sentido, de nuevo el caso español se diferencia claramente del de los otros EFS que realizan funciones análogas en lo que se refiere al tiempo de emisión de este informe para el debate presupuestario pero también en lo que se refiere a su concepción y estructura, lo que en último término le convierte en un instrumento muy poco idóneo para servir a los fines de garantizar un mejor control presupuestario de la actividad del Estado.

>> Incrementar el número de informes realizados. La ratio entre el número de personal del Tribunal de Cuentas y el número de informes realizados resulta anormalmente pequeña si la comparamos con la media de las EFS de otros países. Aún con las lógicas cautelas en cuanto al tipo de informes y su comparativa, lo cierto es que en este punto existe una clara anomalía que convendría remediar mediante la mejora de los sistemas de gestión de los recursos disponibles.

>> Establecer sistemas internos de gestión de calidad. El establecimiento de sistemas internos de gestión de calidad parece indispensable para garantizar el cumplimiento adecuado de todas las anteriores medidas.

Adicionalmente, consideramos que existen otras medidas que podrían mejorar las ratios de eficacia y eficiencia de nuestro Tribunal de Cuentas, teniendo en cuenta en primer lugar la distribución de competencias entre el Tribunal estatal y los OCEX y en segundo lugar entre los EFS como órganos de fiscalización externa y los órganos de control interno, muy especialmente la Intervención General de la Administración del Estado. Por último, a la vista de los pobres resultados derivados de las labores de enjuiciamiento que realiza nuestro Tribunal de Cuentas, tanto en términos de número de procedimientos como sobre todo en términos de cuantías recuperadas (siempre en términos comparativos con la de otros EFS que realizan también funciones de enjuiciamiento ocurre en Francia o Italia) parece muy conveniente plantearse la necesidad de repensar o reformular estos procedimientos de enjuiciamiento contable, como ya ha puesto de manifiesto la doctrina por otra parte.

En este punto las recomendaciones concretas serían:

>> Potenciar la coordinación con los OCEX y la realización de auditorías conjuntas estableciendo en los objetivos de las distintas EFS un mínimo anual.

>> Incrementar las relaciones con los órganos de control interno, particularmente con la IGAE, de manera que se mejore el seguimiento por parte de las dos instituciones de los problemas detectados en los concretos entes auditados con carácter "ex ante" y "ex post".

>> Revisar la utilidad real de los procedimientos de responsabilidad contable, de manera que sirvan de forma efectiva para realizar el enjuiciamiento contable y recuperar en su caso las cantidades correspondientes. Debe revisarse también las relaciones de la jurisdicción contable con la ordinaria y en particular con la penal así como los procedimientos internos del Tribunal de Cuentas y el personal dedicado a estas tareas.

3. Potenciar la relevancia y el impacto de la institución.

Por último, es indudable que para ganar en legitimidad el papel de los EFS tiene que ser bien conocido y apreciado por la sociedad a la que sirven en general y por los parlamentarios y gestores públicos en particular. En este sentido, del cuerpo del informe se desprende también las importantísimas diferencias existentes entre los EFS de corte anglosajón, a los que hay que añadir el Tribunal de Cuentas europeo, en los que esa preocupación es constante, dedicándose importantes recursos a potenciar esta relevancia y este conocimiento, y los EFS de corte continental donde si bien también existe en distinta medida esta preocupación no resulta tan dominante y en todo caso parece tener un carácter secundario. En todo caso, hay que reconocer que en ocasiones el prestigio y el reconocimiento de una institución por parte de la ciudadanía (como ocurre típicamente con la Cour des Comptes francesa) parece tener más que ver con su funcionamiento independiente y neutral que con la existencia de una política más o menos acertada de comunicación y acercamiento a los ciudadanos.

Sentado lo anterior, consideramos que es imprescindible y una asignatura pendiente en el caso de España (también de Italia) hacer hincapié en la necesidad de que la institución sea bien conocida y bien valorada por la ciudadanía, y también lógicamente por sus clientes y los parlamentarios y gestores públicos que han de manejar sus informes. Para conseguir este acercamiento, se proponen una serie de recomendaciones que de nuevo parten de las mejores prácticas detectadas en la comparativa con las EFS de otros países, en este caso particularmente del Tribunal de Cuentas europeo y en las EFS de tipo anglosajón.

>> Mejorar la legibilidad de los informes de fiscalización y reforzar las auditorías ope-

rativas. Es muy importante que los informes que realiza la EFS resulten de fácil lectura más allá del público muy especializado al que se dirigen normalmente, incluyendo gráficas, resúmenes ejecutivos y en la medida de lo posible un lenguaje divulgativo y sencillo. Es importante además limitar el número de páginas en la medida de lo posible, y reforzar aquellas auditorías que resultan más cercanas a las preocupaciones de los ciudadanos –y también de los gestores públicos- que suelen ser las auditorías operativas o de *Value for Money*, en la medida en que pueden ponerse de relieve problemas de despilfarro, mala gestión o incluso de corrupción, que pueden tener tienen impacto directo en los contribuyentes en la medida en que se refieren a servicios públicos.

>> Reducir los tiempos de elaboración de los informes de fiscalización para mejorar su impacto. Indudablemente el impacto de un informe será mucho mayor cuanto más cercano en el tiempo esté al momento en que se hayan producido los hechos. En ese sentido, el que los tiempos de los informes sean cortos supone incrementar notablemente su influencia, tanto desde el punto de vista de sus posibilidades reales de modificar determinadas pautas o procedimientos y en su caso de imponer las correspondientes sanciones como desde el punto de vista mediático.

>> Hacer un seguimiento exhaustivo y riguroso del seguimiento de sus recomendaciones por los organismos auditados. Un elemento fundamental del trabajo de una EFS es la formulación de recomendaciones o sugerencias para mejorar la gestión de los organismos auditados. En ese sentido, es esencial que exista un seguimiento exhaustivo, riguroso y periódico de lo que ha ocurrido con estas recomendaciones o sugerencias. La mayoría de los EFS analizados cuentan con instrumentos adecuados, mientras que el Tribunal de Cuentas español solo esporádicamente realiza algún informe específico. Sería muy conveniente establecer mecanismos similares a los que existen en otros EFS para garantizar que estas recomendaciones o sugerencias son seguidas en la mayor parte de los casos, cuantificando los casos en que ocurre así y detectando los posibles supuestos en que no se atienden estas recomendaciones para ponerles remedio.

>> Aumentar la transparencia en la elaboración del programa anual. Entendemos que mejorar la transparencia en la forma de elaborar el programa anual y potenciar la inclusión de objetivos propuestos por los propios técnicos de la institución –además de atender las sugerencias del Parlamento, el Gobierno u otros organismos- puede reforzar su legitimidad y el acercamiento a las preocupaciones de los ciudadanos.

>> Reforzar su papel asesor y consultivo para otros órganos públicos. En España este papel es muy secundario, mientras que en otras EFS alcanza una importancia y una relevancia notable. Sin duda el que el Tribunal pueda ser considerado como un asesor experto en tareas consultivas en el ámbito de la fiscalización externa más allá de sus funciones específicas es un elemento esencial para reforzar su relevancia y su impacto en cuanto a la toma de decisiones.

>> Por último, hay que potenciar el acercamiento de la institución a los ciudadanos potenciando el conocimiento y la importancia de la institución. Para conseguirlo, debe proporcionarse información fiable, clara y accesible sobre la actividad del propio Tribunal, incrementar la relación con los medios de comunicación y la presencia en redes sociales. De nuevo las experiencias más exitosas de otros EFS pueden servir de guía.

Información básica sobre los países analizados_

Anexo I

ANEXO I. INFORMACIÓN BÁSICA SOBRE LOS PAÍSES ANALIZADOS

Reino de España

Forma de Gobierno: Monarquía parlamentaria

Población: 46.507. 760 hab. (2014)

PIB: 1.022.988 M€

Gasto público: 43,6% del PIB

Entidad Fiscalizadora Superior: Tribunal de Cuentas

República Francesa

Forma de Gobierno: República semi-presidencialista

Población: 65.856.609 hab. (2014)

PIB: 2.059.852 M€

Gasto público: 57% del PIB

Entidad Fiscalizadora Superior: Cour de Comptes (Corte de Cuentas)

República Italiana

Forma de Gobierno: República parlamentaria

Población: 60.782.668 hab. (2014)

PIB: 1.560.023 M€

Gasto público: 51,1%

Entidad Fiscalizadora Superior: Corte dei Conti (Corte de Cuentas)

República Federal Alemana

Forma de Gobierno: República parlamentaria

Población: 80.780.000 hab. (2014)

PIB: 2.737.600 M€

Gasto público: 44% del PIB

Entidad Fiscalizadora Superior:
Bundesrechnungshof (Corte Federal de Auditores)

República de Finlandia

Forma de Gobierno: República parlamentaria

Población: 5.451.270 hab. (2014)

PIB: 193.443 M€

Gasto público: 57,8% del PIB

Entidad Fiscalizadora Superior:
Valtiontalouden tarkastusvirasto (Oficina Nacional de Auditoría)

Reino Unido

Forma de Gobierno: Monarquía parlamentaria

Población: 64.308.261 hab. (2014)

PIB: 1.899.098 M€

Gasto público: 44,4% del PIB

Entidad Fiscalizadora Superior:
National Audit Office (Oficina Nacional de Auditoría)

Unión Europea

Forma de Gobierno: Modelo mixto basado en la interacción entre el Consejo (en el que se reúnen los Jefes de Estado y de Gobierno de los países miembros) y que tiene que podrían asimilarse a las de una jefatura del Estado; y el Parlamento (elegido democráticamente) y la Comisión, que ejercen conjuntamente el poder legislativo.

PIB: 13.920.541 M€

Presupuesto de la Unión Europea: 145.320 M€

Entidad Fiscalizadora Superior:
Tribunal de Cuentas Europeo

análisis del
funcionamiento del
tribunal de cuentas
COMPARATIVA EUROPEA

La fiscalización del sector local en España_

Anexo II

ANEXO II: LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR LOCAL EN ESPAÑA

Por su dimensión y por los problemas que plantea en la actualidad su fiscalización dedicamos este anexo al control externo del sector local en España.

DIMENSIÓN DEL SECTOR LOCAL EN ESPAÑA

El ejercicio de 2013 es el último respecto del cual el Tribunal de Cuentas y gran parte de los Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX) han presentado el correspondiente Informe Anual de Fiscalización del Sector Público Local.

Para tener una idea aproximada del peso que tiene el sector local dentro del sector público español podemos señalar que en dicho ejercicio el importe agregado de los presupuestos de los entes locales (a excepción de Navarra y País Vasco) ascendió a 51.352 millones de euros de los cuales los Ayuntamientos gestionaron el 78%, las Diputaciones gestionaron el 17%, las áreas metropolitanas el 2%, y el 3% restante fue gestionado por el resto de entidades (consorcios, mancomunidades, etc.).

De dicho importe, el 78% se invirtió en gastos corrientes; el 11% en operaciones de capital y por último, otro 11% en operaciones financieras, fundamentalmente en deuda pública.

En cuanto al número de entidades locales en España hay que tener en cuenta que conforme al Censo ofrecido en el Informe de Fiscalización del Sector Público Local, Ejercicio 2013 en dicho ejercicio encontramos el siguiente número de entes locales, todos dotados de su propio presupuesto:

- Ayuntamientos: 8.116, de los cuales más del 60% (4.954) tiene una población inferior a 1.000 habitantes y el 85% (6.957) del total tiene una población inferior a 5.000 habitantes.
- Diputaciones: 41
- Cabildos y Consejos Insulares: 10
- Comarcas: 81
- Mancomunidades: 1.007+ 65 Navarra
- Áreas Metropolitanas: 3

- Agrupaciones de Municipios: 31+ 18 Navarra
- Entidades de Ámbito Territorial Inferior al Municipio: 3.792
- Consorcios: 693

Por tanto, hay en total 13.774 entidades locales con obligación de rendir sus cuentas. A estas entidades habría que añadir 2.613 Organismos Autónomos, Entidades Públicas Municipales y Empresas Públicas locales que presentan su contabilidad con la de los entes locales de los que dependen.

Ha de tenerse en cuenta que la legislación vigente (art. 209 de la TRLRHL) sólo obliga a incluir las cuentas de las sociedades municipales participadas íntegramente por la entidad local, por lo que no se incluirían en la cuenta general las de las sociedades mercantiles que cuenten con participación mayoritaria, pero no íntegra, de la entidad local. No obstante estas entidades también deben presentar sus cuentas al Tribunal de Cuentas, pero sin formar parte de las cuentas de los entes locales de los que dependen.

Todas estas entidades pertenecen al ámbito competencial sobre el que el Tribunal de Cuentas puede ejercer su control externo, sin perjuicio de que los que radiquen en Comunidades Autónomas en los que existe OCEX, sean estos órganos de control los que ejerzan las competencias sobre los entes locales de su territorio siendo quienes asumen y realizan las fiscalizaciones. En cualquier caso, el Tribunal de Cuentas estatal también es competente para fiscalizar dichos entes, lo que conlleva la necesidad, en su caso, de establecer mecanismos de coordinación adecuados con los OCEX.

LA RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL ÁMBITO LOCAL

La rendición de cuentas es una obligación legal fundamental de todo gestor de fondos públicos, en la medida en que supone rendir cuentas a los contribuyentes del destino dado a los fondos públicos proporcionando la necesaria información. Además esta información resulta de interés no sólo para los ciudadanos, sino también para los usuarios de servicios públicos, analistas financieros y económicos, partidos políticos, acreedores de la administración u organismos diversos nacionales o internacionales.

La legislación vigente en materia local (TRLRHL) fija, como regla general, el 15 de octubre del ejercicio siguiente al que se refieran las cuentas como fecha límite para su rendición si bien hay que tener en cuenta que algunas legislaciones autonómicas (Andalucía, Castilla y León, Valencia y Madrid) establecen plazos distintos, siempre con el límite máximo del 31 de octubre del ejercicio siguiente al que se refieran las cuentas.

Hay que destacar que tanto el excesivo plazo previsto legalmente para la rendición de cuentas

como la falta de homogeneidad en cuanto a la fecha señalada como límite han sido reiteradamente criticados por el Tribunal de Cuentas en sus sucesivos Informes Anuales, sin que por ahora haya sido atendido dicho requerimiento por el legislador.

Interesa subrayar, porque supone una importante disfunción, que el nivel de cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de las distintas entidades locales ha sido tradicionalmente bajo hasta el punto de que en 2005 casi un tercio del total de entidades locales incumplía sistemáticamente dicho deber, si bien se observaban diferencias de unas Comunidades Autónomas a otras. Esta situación motivó que el Tribunal de Cuentas llegara a afirmar que existía una escasa cultura de rendición de cuentas entre las entidades locales. Como consecuencia en 2003 se aprobó una moción dirigida a las Cortes Generales proponiendo posibles soluciones legales y administrativas para que las Entidades Locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos

Efectivamente, la escasa cultura de rendición de cuentas ha sido siempre una preocupación del Tribunal de Cuentas y de sus homónimos autonómicos, que han sido especialmente insistentes en trasladar dicha preocupación al legislador lo que ha motivado la adopción de una serie de de medidas coercitivas.

Así podemos señalar que la Ley de Transparencia considera como infracción muy grave en materia de gestión económico-presupuestaria la no rendición de cuentas, previendo la correspondiente sanción, pero sin especificar a quien debe imponerse, con las dificultades que entraña por ello (si al interventor encargado de formarla, al pleno de la entidad encargado de aprobarla, al alcalde, etc.). Igualmente, la legislación del Tribunal de Cuentas prevé la posibilidad de imponer multas coercitivas para el caso de incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, multas que se encuentran todavía establecidas entre 10.000 y 150.000 de las antiguas pesetas, importe que no ha sido actualizado a pesar de haberse requerido al legislador.

Sin duda, la medida coercitiva más efectiva es la introducida por la Ley 27/2013 de 27 de diciembre de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local en cuanto que prevé la posibilidad de retener a las entidades locales incumplidoras el importe que el Estado les pueda adeudar por razón de la participación que les corresponda en los tributos del Estado

EL PORTAL DE RENDICIÓN DE CUENTAS

Con el fin de facilitar el cumplimiento de este deber en el año 2006 el Tribunal de Cuentas y los OCEX establecieron la posibilidad de rendir cuentas en soporte informático, eliminando el soporte papel y estableciendo en una Instrucción el formato de las cuentas a remitir. Actualmente, y dado los Convenios que ha firmado el Tribunal de Cuentas con los diferentes OCEX las entidades locales sólo precisan rendir una vez sus cuentas, bien al OCEX o bien al propio Tribunal de Cuentas estatal y dichas cuentas presentan un contenido homogéneo a fin de permitir un trata-

miento igualmente homogéneo por los órganos externos de control. En esta plataforma pueden rendir sus cuentas las entidades de todas las CCAA excepto las del País Vasco y Navarra.

A través de la web www.rendiciondecuentas.es cualquier ciudadano puede acceder a fin de conocer las cuentas rendidas por las entidades locales, en las que se incluyen también las de sus organismos dependientes, como son los Organismos autónomos, entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local o a un ente público dependiente de la misma, aunque no de las participadas de forma mayoritaria por los entes locales, como ya hemos señalado.

Podemos señalar que la implantación del Portal de Rendición de Cuentas ha facilitado y mejorado sustancialmente este deber. Sin ánimo de extendernos en el mecanismo de rendición de cuentas a través del Portal, hay que destacar que estas cuentas son objeto de validaciones y comprobaciones aplicando el correspondiente sistema informático, que detecta las incoherencias que puedan existir en la información que se transmite al objeto de que sean subsanadas por las Entidades Locales, La información es analizada por el Tribunal de Cuentas y de los distintos Órganos Autonómicos de Control Externo.

De conformidad con la propia información suministrada por el Portal de Rendición de Cuentas el nivel de rendición de las mismas correspondiente al ejercicio de 2013 fue prácticamente del 100 %, lo que supone un avance notable. Tomamos este dato porque es el último ejercicio respecto del cual el Tribunal de Cuentas y la mayor parte de los OCEX han elaborado el correspondiente Informe Anual sobre la contabilidad de las Entidades Locales. En concreto, se señala que a fecha actual el 92,81 % de los Ayuntamientos han rendido sus cuentas de 2013, si bien sólo un 53,82 % lo había hecho el 15 de octubre de 2014, es decir, en la fecha legalmente establecida.

LA ADECUADA FISCALIZACIÓN DE LAS CUENTAS DE LAS ENTIDADES LOCALES

No obstante lo anterior, hay que puntualizar que esta rendición de cuentas no significa que la fiscalización de las cuentas de las entidades locales sea plenamente satisfactoria, o dicho de otra forma, se realice de conformidad con los principios de legalidad, eficacia y eficacia.

Efectivamente, a la vista de los Informes Anuales del propio Tribunal de Cuentas y de los OCEX podemos señalar que lo que controlan los órganos de fiscalización externa son los siguientes aspectos:

- El número de entidades, a fin de formar el Censo de Entidades Locales.
- Número de entidades que remitieron las cuentas, si se produjo o no en plazo; para el caso de las que no rindieron cuentas se comunica dicha circunstancia al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

• Que las cuentas que se presentan son coherentes, esto es, que se remiten todos los documentos que forman la Cuenta General y que la información no es contradictoria, para lo cual se realizan informáticamente hasta un total de 563 comprobaciones o validaciones.

• Se analizan igualmente las principales magnitudes económicas, presupuestarias y patrimoniales. Este análisis se hace a los efectos de proporcionar datos estadísticos respecto de determinadas magnitudes presupuestarias, tales como las obligaciones que deben satisfacer, los pagos realizados, ratios sobre el destino de los gastos, sobre el ahorro o endeudamiento, a qué se destina el gasto, como se financian las entidades locales

• Respecto de las entidades dependientes se sigue parecido criterio, esto es se comprueba si han rendido cuentas, se forma el censo de las mismas, se extraen las principales magnitudes, etc.

• Por último se hace hincapié especial con la contratación administrativa, comprobando si las entidades locales informan y remiten al Tribunal de Cuentas la necesaria información sobre los mismos, se clasifican por tipo de contrato e importe, y se extraen las principales magnitudes económicas.

Ciertamente, de lo hasta aquí expuesto, resulta que el cumplimiento del deber de rendición de cuentas, que es absolutamente necesario, no garantiza ni acredita por sí solo el buen uso de los fondos públicos. Para ello sería necesario auditar o fiscalizar las cuentas de las entidades locales, a efectos de constatar si los fondos públicos han sido empleados con arreglo a los principios tan reiterados de legalidad, eficacia y eficiencia. La garantía fundamental de que se cumplen esos principios reside en primer lugar en los propios órganos de control interno de las Corporaciones Locales, esto es, los Interventores, que junto con Secretarios y Tesoreros locales aseguran, en el ámbito de su competencia, una buena gestión de los asuntos públicos.

Como principales aspectos a tener en cuenta en la fiscalización externa de las entidades locales hay que destacar el hecho de que el control externo de la gestión pública local se encomienda al Tribunal de Cuentas, como ya hemos visto, sin perjuicio de la posibilidad de que las Comunidades Autónomas que cuentan con sus propios órganos de control han atribuido competencias en la materia a sus respectivos OCEX.

Pues bien, cada OCEX es autónomo en la selección y planificación de sus fiscalizaciones respecto de las entidades locales de su territorio, sin perjuicio de que pueden participar en auditorías horizontales coordinadas desde el Tribunal de Cuentas estatal, colaborar con el Tribunal de Cuentas en concretas fiscalizaciones, coordinarse con otros OCEX para fiscalizaciones sobre determinadas materias o aspectos, etc. En la práctica, en las Comunidades Autónomas en dónde existe OCEX éste es el encargado principal de la fiscalización de la administración local, siendo competencia del Tribunal de Cuentas la fiscalización de las entidades locales que radiquen en Comunidades Autónomas carentes de OCEX.

Conviene subrayar que la fiscalización que se realiza no es homogénea entre los OCEX ni entre éstos ni el Tribunal de Cuentas.

Para comprobarlo hemos escogido una serie de criterios para comparar su labor fiscalizadora:

- La existencia o no de plan estratégico para la fiscalización de entidades locales o, en su caso, aparece como coherente el plan de fiscalización anualmente aprobado.
- El número de informes de fiscalización relativos a actividades de entidades locales publicados en su web durante el periodo 2013-2015, descartando los informes sobre cuentas generales.
- Cuál es el año de aprobación del último Informe Anual sobre entidades locales.
- Si se han realizado durante el periodo 2013-2015 auditorías operativas sobre entidades locales
- Si durante el periodo 2013-2015 se han auditado, total o parcialmente, las Diputaciones y capitales de provincia, por entender que son las entidades que cuentan con mayores recursos.
- Otros aspectos de interés.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

- Plan estratégico: Es uno de los dos OCEX que tiene plan estratégico, que sin embargo y en relación con las Entidades Locales, está concebido en términos generales tales como la necesidad de mejorar los plazos de rendición de cuentas, incrementar las fiscalizaciones horizontales, etc.
- En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 18 Informes de Fiscalización sobre actividad de entidades locales.
- El último Informe Anual publicado en su web viene referido al ejercicio de 2012.
- No realiza auditorías operativas.
- Respecto de las Diputaciones y Ayuntamientos capitales de provincia (entre los que destacan por su población Sevilla y Málaga) no aparece ningún Informe en el periodo 2013-2015 que tuviera por objeto fiscalizar, total o parcialmente, su actividad conforme a los principios de legalidad, eficacia y eficiencia. Sin embargo publica anualmente un Informe sobre las cuentas generales de las Diputaciones y municipios de población superior a 50.000 habitantes.
- En 2014 contrató con firmas de auditoría privada la realización de 6 auditorías de regularidad en otros tantos Ayuntamientos.

SINDICATURA DE CUENTAS DE ARAGÓN

• Carece de plan estratégico:

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 7 Informes de Fiscalización sobre entidades locales.

• El último Informe Anual publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• No realiza auditorías operativas.

• Respecto de las Diputaciones y Ayuntamientos capitales de provincia (entre los que destaca por su población Zaragoza) aparece fiscalizada parcialmente la Diputación de Teruel (ejercicio 2011) y el Ayuntamiento de Zaragoza (ejercicio 2011).

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS

• Carece de plan estratégico:

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 5 Informes de Fiscalización sobre determinados aspectos de actividad de distintas entidades locales.

• No publica como tal un Informe Anual sobre el sector público local. Sí publica anualmente informes de regularidad sobre cada una de las cuentas generales rendidas por las Entidades Locales.

• Ha realizado una auditoría operativa.

• Respecto de los Cabildos Insulares aparecen publicadas dos fiscalizaciones sobre aspectos concretos de su actividad, así como sobre el Consorcio de Gestión del Parque Aeroportuario de Actividades Económicas de Gran Canaria.

• En el Informe sobre los servicios de matadero realizado en coordinación con el Tribunal de Cuentas, pone de relieve que no siguió las Normas Internas de Fiscalización

CONSEJO DE CUENTAS DE CASTILLA Y LEÓN

• Carece de plan estratégico.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 28 Informes de

Fiscalización sobre determinados aspectos de actividad de distintas entidades locales.

• El último Informe anual publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• Ha realizado una auditoría operativa

• En el periodo 2013-2015 se fiscalizó una vez el área de endeudamiento de todas las Diputaciones y de las capitales de provincia.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA

• Carece de plan estratégico:

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 29 Informes de Fiscalización sobre determinados aspectos de actividad de distintas entidades locales.

• El último Informe anual publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• No aparece que haya realizado ninguna auditoría operativa sobre el sector local en el periodo analizado.

• En el periodo 2013-2015 se fiscalizó una vez determinados aspectos parciales de las capitales de provincia, excepto Girona, tales como los saldos de dudoso cobro, así como varias áreas en las que participa o son de competencia exclusiva del Ayuntamiento de Barcelona (Consorcio de Educación de Barcelona, Grupo Barcelona de Servicios Municipales, Autoridad del Transporte Metropolitano) así como un Organismo Autónomo de la Diputación de Tarragona (O.A. de Desarrollo Local) y otro de la Diputación de Barcelona (Instituto del Teatro).

SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA

• Carece de plan estratégico, si bien programa sus planes anuales de forma coherente con unos objetivos de actuación definidos y publicados.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 33 Informes de Fiscalización sobre determinados aspectos de actividad de distintas entidades locales.

• El último Informe anual publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• Ha publicado dos informes de auditoría operativa: No aparece que haya realizado ningu-

na auditoría operativa sobre el sector local en el periodo analizado.

• En el periodo 2013-2015 todas las capitales de provincia han visto fiscalizadas parcelas de su actividad al igual que todas las Diputaciones.

• Ha publicado un Informe sobre diversos aspectos de la actividad económico-financiera de la Diputación Provincial de Castellón. En el ámbito de la fiscalización se incluyen aspectos correspondientes tanto al ejercicio de 2014 cuando aún no ha transcurrido el plazo para presentar sus cuentas, como al año 2015.

CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA

• Carece de plan estratégico.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 8 Informes de Fiscalización sobre determinados aspectos actividad de de distintas entidades locales.

• El último Informe anual publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• No aparecen publicados informes de auditoría operativa: No aparece que haya realizado ninguna auditoría operativa sobre el sector local en el periodo analizado.

• En el periodo 2013-2015 no aparece publicada ninguna fiscalización que afecte, total o parcialmente, a alguna capital de provincia o a alguna Diputación provincial.

SINDICATURA DE CUENTAS DE ILLES BALEARS

• Carece de plan estratégico.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 2 Informes de Fiscalización sobre determinados aspectos de actividad de distintas entidades locales.

• El último Informe anual, referido a las cuentas anuales, publicado en su web viene referido al ejercicio de 2012; emite Informes independientes sobre las cuentas anuales de los cuatro Consejos Insulares así como 6 Informes sobre Cuentas Anuales de distintos Ayuntamiento.

• No aparecen publicados informes de auditoría operativa: No aparece que haya realizado ninguna auditoría operativa sobre el sector local en el periodo analizado.

• En el periodo 2013-2015 no aparece publicada ninguna fiscalización que afecte, total o parcialmente, a actividades de la capital o de los Consejos Insulares, más allá de los Informes sobre las cuentas generales.

CÁMARA DE CUENTAS DE MADRID

• Carece de plan estratégico.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 39 Informes de Fiscalización sobre determinados aspectos de actividad de distintas entidades locales.

• El último Informe anual, referido a las cuentas anuales, publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013. A 15 de enero de 2015, fecha de cierre para la elaboración del informe, el 91 % del total de entidades del sector público local había remitido la cuenta del ejercicio 2013.

• No aparecen publicados informes de auditoría operativa: No aparece que haya realizado ninguna auditoría operativa sobre el sector local en el periodo analizado.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicadas dos fiscalizaciones que afectan, total o parcialmente, a actividades de la capital o de sus entidades dependientes (Mercamadrid e Ifema).

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA.

• Tiene aprobado un plan estratégico para la fiscalización de entidades locales.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 40 Informes de Fiscalización sobre distintas entidades locales.

• El último Informe anual, referido a las cuentas anuales, publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• En su plan estratégico figura la realización de auditorías operativas.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicadas dos fiscalizaciones sobre el Ayuntamiento de Pamplona.

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS

- No tiene aprobado un plan estratégico para la fiscalización de entidades locales.
- En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 47 Informes de Fiscalización sobre distintas entidades locales u organismos dependientes de las mismas.
- El último Informe anual, referido a las cuentas anuales, publicado en su web viene referido al ejercicio de 2012.
- Sí realiza auditorías operativas.
- En el periodo 2013-2015 aparecen publicadas fiscalizaciones sobre los Ayuntamientos de Vitoria y San Sebastián, así como de diversos entes dependientes o con participación mayoritaria de las Diputaciones Forales y de las tres capitales vascas.
- En los Informes Anuales se publican las entidades locales que someten sus cuentas a auditoría externa. En el último Informe publicado de 2012 fueron 34 Ayuntamientos y 10 entidades supramunicipales. El 99,60% de los Ayuntamientos rinden cuentas al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

SINDICATURA DE CUENTAS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

- No tiene aprobado un plan estratégico para la fiscalización de entidades locales.
- En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 8 Informes de Fiscalización sobre distintas entidades locales u organismos dependientes de las mismas.
- El último Informe anual, referido a las cuentas anuales, publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.
- No realiza auditorías operativas.
- En el periodo 2013-2015 aparece publicada una fiscalización sobre determinados aspectos de la gestión presupuestarias del Ayuntamiento de Oviedo.

TRIBUNAL DE CUENTAS

Su ámbito de fiscalización exclusivo es el de las Entidades Locales radicadas en las Comunidades Autónomas de Cantabria, Castilla La Mancha, Extremadura, La Rioja y Región de Murcia.

• No tiene aprobado un plan estratégico para la fiscalización de entidades locales de estas Comunidades.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicados en su web un total de 18 Informes de Fiscalización sobre distintas entidades locales u organismos dependientes de las mismas, la mayor parte de ellos de carácter horizontal.

• El último Informe anual, referido a la totalidad del sector público local español, publicado en su web viene referido al ejercicio de 2013.

• Existe discrepancia sobre si realiza o no auditorías operativas.

• En el periodo 2013-2015 aparecen publicadas diversas fiscalizaciones sobre determinados aspectos de la actividad de los Ayuntamientos capitales de provincia o Comunidad Autónoma

• Tiene publicado un Informe sobre "actuaciones del Tribunal de Cuentas para promover la rendición de cuentas en el ámbito local" que no se considera como de Fiscalización al no recaer sobre la actividad económico-financiera del sector público sujeto a su control, más bien es una autoevaluación de su actividad en dicho ámbito.

Comunidad Autónoma con OCEX	Total EE LL	Ayunta-mientos	Aytos que rinden cuentas a 31/12/2014	Diputacio-nes, Cabil-dos y Conse-jos Insulares	Mancomunida-des, y (Comar-cas)	Consorcios	Informes Fisc. 2013-2015
Andalucía	1095	771	49%	8	85	185	18
Aragón	876	731	88%	3	55 + (32)	11	
Canarias	128	88	75%	7	14	19	7
Castilla y León	4786	2248	86%	9	255 + (1)	39	
Cataluña	1382	947	89%	4	73 + (41)	252	
Valencia	676	542	83%	3	62	58	32
Galicia	389	315	98%	4	36	25	
Illes Balears	104	67	91%	3	7	26	10
Madrid	234	179	87%		44	9	
Navarra	711	272	96%		66	8	
País Vasco	657	251	Sin datos	3	38	16	
Asturias	147	78	95%		17	13	

Nota: Las cuentas del año 2012 fueron rendidas por 99,60 % de los Ayuntamientos vascos.

Entidades Locales fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas:

Comunidad Autónoma	Total EE LL	Ayunta-mientos	Aytos que rinden cuentas a 31/12/2014	Diputaciones	Mancomunida-des, y (Comar-cas)	Consorcios	Informes Fisc. 2013-2015
Cantabria	644	102	85%				
Castilla La Mancha	1047	919	77%	5	1		2
Extremadura	471	387	86%				
La Rioja	213		98%				2
Región de Murcia	52		78%				3

Nota: Se reflejan los Informes centrados exclusivamente en la actividad de Entidades Locales radicadas en la respectiva Comunidad Autónoma, sin tener en cuenta los Informes horizontales, que han sido los más numerosos durante el periodo 2013-2015.

EDITA
Fundacion Hay Derecho

DISEÑO
Leaders Comunicación

FUNDACIÓN

¿HAY DERECHO?

C/ Diego de León 46
28006 Madrid. España

Teléfono: (+34) 91 781 97 92
Email: info@fundacionhayderecho.com