

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

Departamento de Economía Financiera I
Finantza Ekonomia I Saila

LOS CRITERIOS INTERNACIONALES EN LA EVOLUCIÓN DEL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO

TESIS DOCTORAL

IZASKUN IPIÑAZAR PETRALANDA

2016

eman ta zabal zazu



Universidad Euskal Herriko
del País Vasco Unibertsitatea

Departamento de Economía Financiera I
Finantza Ekonomia I Saila

TESIS DOCTORAL

**LOS CRITERIOS INTERNACIONALES EN LA
EVOLUCIÓN DEL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR
PÚBLICO**

Presentada para la obtención del Grado de Doctor
en Ciencias Económicas y Empresariales

Realizada por:

IZASKUN IPIÑAZAR PETRALANDA

Dirigida por:

DR. DN. IGNACIO MARTÍNEZ CHURIAQUE

DRA. DÑA. SONIA GARCÍA DELGADO

BILBAO, 2016

*Bihotzez,
Rafa, Onintze eta Katalinentzat*

Índice de Contenidos

Abreviaturas	v
Ilustraciones	ix
Tablas	xi
PRÓLOGO	xv

PARTE I. ORIGENES Y SITUACIÓN ACTUAL

CAPITULO 1: Fundamentos históricos de la división de poderes y los modelos de órgano de control más significativos	3
1.1. La Teoría de la división de poderes y su contexto en España	3
1.1.1. Fundamentos históricos	3
1.1.2. Concepciones de “separación de poderes” y “separación de funciones”	5
1.1.3. La división de “poderes” y “funciones” en España	8
1.2. Los Órganos de Control Externo o Entidades Fiscalizadoras	11
1.2.1. El control de la administración	11
1.2.2. El Parlamento como mecanismo de control	12
1.2.3. Modelos tradicionales de control externo: el modelo anglosajón y el modelo continental	14
1.3. El Control Externo Público del Reino Unido	16
1.3.1. Composición y estructura actual	16
1.3.2. Modelo de órgano de control	17
1.3.3. Evolución histórica	18
1.4. El Control Externo Público de Estados Unidos	24
1.4.1. Composición y estructura actual	24
1.4.2. Modelo de órgano	26
1.4.3. Evolución histórica	26
1.5. El Control Externo Público de Francia	29
1.5.1. Composición y estructura actual	29
1.5.2. Modelo de órgano de control	34
1.5.3. Evolución histórica	34
1.6. El Control Externo Público de Alemania	38
1.6.1. Composición y estructura actual	38
1.6.2. Modelo de órgano de control	43
1.6.3. Evolución histórica	43
CAPITULO 2: El Control Externo Público de España y su configuración dentro del ámbito europeo e internacional	45
2.1. Estructura actual de los órganos de control externo público	45
2.2. Colaboración y Coordinación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX	50

2.3. Tribunal de Cuentas	54
2.3.1. Características	54
2.3.2. Modelo de órgano de control	60
2.3.3. Evolución histórica	61
2.4. OCEX: Órganos de Control Externo Autonómico.....	70
2.4.1. Características y situación actual	70
2.4.2. Funciones de los OCEX	77
2.4.3. Modelos de órgano de control	80
2.4.4. Evolución histórica	85
2.5. El Tribunal de Cuentas Europeo y organismos supranacionales	89
2.5.1. Tribunal de Cuentas Europeo	89
2.5.1.1. Composición y estructura actual.....	89
2.5.1.2. Modelo de órgano de control	92
2.5.1.3. Evolución histórica	93
2.5.2. INTOSAI, EUROSAI y EURORAI	96
2.5.2.2. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores	96
2.5.2.2. Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores	102
2.5.2.3. Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Regionales	103

PARTE II. LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

CAPITULO 3: Concepto de la función fiscalizadora y su procedimiento de actuación	109
3.1. Concepto y definición de la función fiscalizadora	109
3.1.1. Introducción	109
3.1.2. Concepto de fiscalización	110
3.1.2.1. Definición de los términos “fiscalización”, “auditoría” y “control” en la doctrina.....	111
3.1.2.2. Concreción del concepto de fiscalización.....	114
3.1.3. Función fiscalizadora	116
3.1.3.1. Principios generales de fiscalización sobre la actuación de quiénes intervienen	119
3.1.3.2. Fiscalización de Regularidad: control de legalidad y auditorías financieras	122
3.1.3.3. Fiscalización Operativa o de Gestión.....	125
3.2. Procedimiento de las actuaciones fiscalizadoras	130
3.2.1. Introducción	130
3.2.2. Planificación de las fiscalizaciones	133
3.2.2.1. Programa Anual de Fiscalizaciones	133
3.2.2.2. Programa de trabajo para cada fiscalización.....	136
3.2.3. Ejecución de los programas de fiscalización	139
3.2.4. Elaboración del informe de fiscalización definitivo de las ICEX	142
3.2.4.1. Fases y procedimiento para la tramitación de los informes	143
3.2.4.2. Contenido y formato de los informes	146
3.2.4.3. Responsabilidad sobre las recomendaciones efectuadas en los informes	157

CAPITULO 4: Normas de Fiscalización	161
4.1. Normativa diversa y necesidad de armonización	161
4.2. Proceso armonizador del marco jurídico en la auditoría de cuentas del sector privado	165
4.3. Proceso armonizador del marco jurídico en el control de la gestión pública.....	172
4.3.1. Antecedentes de la situación	173
4.3.2. Proceso armonizador internacional impulsado por la INTOSAI	174
4.3.3. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por la INTOSAI	177
4.3.4. Proceso de adaptación efectuado por el Tribunal de Cuentas de España	188
4.3.5. Proceso de adaptación y homogeneización efectuado por los OCEX	193
4.3.6. Proceso de adaptación efectuado por la IGAE	198
4.4. Marco jurídico del control público tras la armonización nacional e internacional	203

PARTE III. REFORMA Y ADAPTACION A LAS NECESIDADES DE UN ENTORNO ARMONIZADO

CAPITULO 5: Entidades Fiscalizadoras eficaces e independientes ...	207
5.1. Fortalecimiento de las Entidades Fiscalizadoras.....	207
5.1.1. Apoyo constitucional y coordinación	208
5.1.2. Modelo de órgano	210
5.1.3. Descentralización del control externo público: existencia y autonomía de Órganos de Control territoriales	212
5.2 La Independencia en la actividad fiscalizadora pública.....	220
5.2.1. Necesidad de EFS independientes	220
5.2.2. Requerimientos internacionales	221
5.2.3. Situación actual de las Entidades Fiscalizadoras españolas	223
5.2.3.1. El nombramiento de los miembros del órgano de control	224
5.2.3.2. Actuación durante el mandato	228
5.2.3.3. Responsabilidad tras finalizar el mandato en el órgano de control.....	231
5.2.4. Reforma en la regulación de la independencia de las ICEX	232
5.2.4.1. La independencia en la auditoría de cuentas del sector privado.....	232
5.2.4.2. Cambios en el marco normativo sobre la independencia de los miembros de las ICEX	237
5.3. El ámbito de actuación y la iniciativa fiscalizadora	241
5.3.1. Transparencia y acceso a la información económica y financiera de las entidades que gestionan fondos públicos	241
5.3.2. Sector público descentralizado y necesidad de un mayor control	247
5.3.3. Determinación del ámbito a fiscalizar	254
5.3.3.1. Determinar cómo se seleccionan las Entidades Públicas y los Programas y Actividades a fiscalizar.....	256

5.3.3.2. Determinar si se fiscaliza un suficiente número de Entidades Públicas del sector público local.....	261
5.3.4. Reforma en los criterios que determinan el ámbito fiscalizador	263
CAPITULO 6: Elementos para un nuevo marco de la función fiscalizadora	269
6.1. Colaboración del auditor privado en la actividad fiscalizadora.....	269
6.1.1. Contexto de la colaboración público-privada para el control de los fondos públicos	269
6.1.2. Competencia legal para el ejercicio de la fiscalización del sector público	270
6.1.3. Justificación y marco regulatorio para la contratación de auditores privados.....	273
6.1.3.1. Marco normativo del Control Interno público: IGAE	273
6.1.3.2. La colaboración público-privada en las Instituciones de Control Externo	278
6.1.3.3. La colaboración público-privada en el Tribunal de Cuentas Europeo	281
6.1.4. Colaboración del auditor privado en el ámbito local	285
6.1.5. Reforma para la colaboración público-privada	288
6.1.5.1. Deficiencias detectadas en los trabajos de colaboración.....	288
6.1.5.2. Reforma en el ámbito de los OCEX.....	293
6.1.5.3. Reforma en el control del ámbito Local	296
6.2 Implantación de las ISSAI-ES: cambios más significativos en los informes de auditoría financiera	300
6.2.1 Adaptación de las ISSAI-ES: necesidad profesional	300
6.2.2 Las “Conclusiones” y “Recomendaciones” de los informes de fiscalización	304
6.2.3 La <i>opinión</i> en los informes de fiscalización	307
6.2.4 Estudio de los informes de fiscalización emitidos por las ICEX (periodo 2014-2015)	311
6.2.5 Adaptación del modelo de informe de las auditorías financieras públicas: cambios más significativos	324
6.2.5.1 Información y párrafos a incluir	325
6.2.5.2. La opinión y la firma del ponente.....	327
Conclusiones Finales	331
Futuras Líneas de Investigación	339
Referencias Bibliográficas	341

ABREVIATURAS

AC:	Audiencia de Cuentas
ACC:	Audiencia de Cuentas de Canarias
ASOCEX:	Asociación de los Órganos de Control Externo Autonómicos
C&AC:	Controlador & Auditor General
CASP:	Comisión de Auditores del Sector Público
CC:	Cámara de Cuentas
CCA:	Cámara de Cuentas de Aragón
CCAA:	Comunidades Autónomas
CCJCC:	Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña
CCM:	Cámara de Cuentas de Madrid
CCOPCE:	Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo
CEAD:	Coordinación, Evaluación, Fiabilidad y Desarrollo (hace referencia a uno de las Salas en las que se organiza el Tribunal de Cuentas Europeo)
CEC:	Colegio de Economistas de Cataluña
CGCEE:	Consejo General de Colegios de Economistas de España
CGE:	Consejo General de Economistas
CORA:	Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas
CSITAL:	Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Cataluña
DA:	Disposición Adicional
DOUE:	Diario Oficial de la Unión Europea

EADA:	Ley de los Ministerios, del Tesoro y la Auditoría (Reino Unido)
EEFF:	Estados Financieros
EFS:	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EIP:	Entidades de Interés Público
EURORAI:	Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Regionales (<i>European Organization of Regional Public Finance Audit Institutions</i>)
EUROSAI:	Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores (<i>European Organization of Supreme Audit Institutions</i>)
FIASEP:	Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público
GAO:	Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno EE.UU. (<i>U.S. Government Accountability Office</i>)
IAASB:	Comité de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>)
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICEX:	Instituciones de Control Externo en España (engloba el Tribunal de Cuentas y los OCEX)
ICJCE:	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA:	Comisión de Normas Internacionales de Ética para Contadores (<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>)
IFAC:	Federación Internacional de Contadores (<i>International Federation of Accountants</i>)
IGAE:	Intervención General de la Administración del Estado
IGSS:	Intervención General de la Seguridad Social
IMNCL:	Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local
INCOSAI:	Congreso de la INTOSAI (<i>International Congress of Supreme Audit Institutions</i>)
INTOSAI GOV:	Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza
INTOSAI:	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>)

IPSASB:	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (<i>International Public Sector Accounting Standards Board's</i>)
IPSAS:	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (<i>International Public Sector Accounting Standards</i>)
ISQC:	Norma Internacional sobre Control de Calidad (<i>International Standard on Quality Control</i>)
ISSAI:	Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público o Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>)
ISSAI-ES:	ISSAI adaptadas por los OCEX
LAC:	Ley de Auditoría de Cuentas
LBRL:	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local
LCSP:	Ley de Contratos del Sector Público
LFTC:	Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LGP:	Ley General Presupuestaria
LOESP:	Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
LOFCA:	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTG:	Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas
NAO:	Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (<i>National Audit Office</i>)
NASP:	Normas de Auditoría del Sector Público
NIA:	Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC
NIA-ES:	Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por el ICAC
NIC:	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF:	Normas Internacionales de la Información Financiera
NTA:	Normas Técnicas de Auditoría
OCEX:	Órganos Autonómicos de Control Externo Público
OLAF:	Oficina de Lucha Antifraude
ONA:	Oficina Nacional de Auditoría
ONU:	Naciones Unidas
PAC:	Comité de Cuentas Públicas (<i>Public Accounts Committee</i>)

PE:	Presupuesto Europeo
PGCP:	Plan General de Contabilidad Pública
PSC:	Comité de Normas Profesionales (<i>Professional Standards Committee</i>)
PyNASP:	Principios y Normas de Auditoría del Sector Público
RD:	Real Decreto
RDL:	Real Decreto Legislativo
REA:	Registro de Economistas Auditores
REA-REGA:	Registro de Economistas Auditores, órgano especializado del Consejo General de Economistas
RICAC:	Resolución del ICAC
ROAC:	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SC:	Sindicatura de Cuentas
SCC:	Sindicatura de Cuentas de Cataluña
SCCV:	Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana
SCIB:	Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares
SCPA:	Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias
SP:	Sector Público
TC:	Tribunal de Cuentas
TFUE:	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TRLRHL:	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TVCP/HKEE:	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/Herri Kontuen Euskal Epaitegia
UE:	Unión Europea

ILUSTRACIONES

Ilustración 1.1:	Ciclo de la rendición de cuentas en el Reino Unido, según la Ley EADA.....	20
Ilustración 1.2:	Competencias de las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas	32
Ilustración 2.1:	Instituciones de Control Externo en España	46
Ilustración 2.2:	Tipología de las fiscalizaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas	56
Ilustración 2.3:	Organigrama del Tribunal de Cuentas	59
Ilustración 2.4:	Organigrama de la INTOSAI	98
Ilustración 3.1:	Concepto de “control” en el Sector Público	117
Ilustración 3.2:	Las “3-E” de la Fiscalización Operativa	127
Ilustración 3.3:	Los tres principios de la gestión económica y su control....	128
Ilustración 3.4:	Fases del procedimiento fiscalizador.....	132
Ilustración 3.5:	Procedimiento para la elaboración del informe de fiscalización definitivo en la Cámara de Cuentas de Aragón.....	144
Ilustración 3.6:	Esquema de los Informes de Fiscalización del Tribunal de Cuentas según las Normas Internas de Fiscalización (1997).....	147
Ilustración 3.7:	Índice de informes de Fiscalización sobre la Cuenta General de determinadas Comunidades Autónomas.....	149

Ilustración 4.1:	Cronología de la elaboración y formulación de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España	189
Ilustración 5.1:	Rendición de cuentas periodo 2008-2009	242
Ilustración 5.2:	Clasificación del sector público estatal según la Ley 4/2003 General Presupuestaria	249
Ilustración 5.3:	Procedimiento del TVCP/HKEE para la elaboración de su Plan Anual	257
Ilustración 6.1:	Competencia para ejercer el control público externo	271
Ilustración 6.2:	Instituciones que tienen encomendada el control de la gestión pública	272
Ilustración 6.3:	Norma de Auditoría Pública sobre Colaboración con Auditores Privados, IGAE.....	277
Ilustración 6.4:	Marco general de control sobre el presupuesto de la UE	282
Ilustración 6.5:	Normativa que regula la colaboración de auditores privados en el ámbito europeo	284
Ilustración 6.6:	Directrices a considerar en la contratación y colaboración de los auditores privados	294
Ilustración 6.7:	Colaboración para ejercer el control público externo	299
Ilustración 6.8:	Tipos de opinión en las fiscalizaciones financieras	309

TABLAS

Tabla 1.1: Constitución Española de 1978: Distribución de poderes y funciones	10
Tabla 1.2: Especificidades de Alemania y sus órganos de control externo	39
Tabla 1.3: Características de las funciones fiscalizadora y consultiva de los Tribunales de Cuentas Regionales de Alemania.....	41
Tabla 2.1: Tribunal de Cuentas en la Constitución española	47
Tabla 2.2: El control externo en las Comunidades Autónomas según la LOFCA 2/1980.....	48
Tabla 2.3: Órganos de Control Externo en las Comunidades Autónomas.....	49
Tabla 2.4: Síntesis de la Declaración de Pamplona.....	52
Tabla 2.5: Fechas de publicación de los informes de fiscalización de las CCAA realizados por el Tribunal de Cuentas, situación a 30/11/2014	75
Tabla 2.6: Declaración de la EURORAI en respuesta al Informe CORA (2013)	77
Tabla 2.7: Fiscalización de los OCEX.....	78
Tabla 2.8: Composición de los OCEX que corresponden al modelo de órgano unipersonal	81
Tabla 2.9: Composición de los OCEX que corresponden al modelo de órgano colegiado.....	81
Tabla 2.10: Comparativa de la Cámara de Comptos de Navarra y el TVCP/HKEE	84
Tabla 2.11: Leyes de creación (y supresión) de los OCEX	88
Tabla 2.12: Declaración de Lima, Nivel 1 de las ISSAI	101
Tabla 2.13: Nivel 2 de las ISSAI.....	101

Tabla 2.14: Miembros de la EURORAI	105
Tabla 3.1: Definiciones de Fiscalización en la normativa: de Cumplimiento y Financiera.....	124
Tabla 3.2: Iniciativa fiscalizadora en el caso de los OCEX	135
Tabla 3.3: Características y contenido mínimo de los Informes de Fiscalización de los OCEX.....	148
Tabla 3.4: Modelo de Informe de Auditoría sobre Estados Financieros según ISSAI-ES 1700, basado en la NIA-ES 700.....	152
Tabla 3.5: Modelo de Informe de Auditoría sobre Estados Financieros según NIA 700 Revisada adaptada al sector público.....	154
Tabla 4.1: Normas de Auditoría del sector público español anteriores a la reforma	162
Tabla 4.2: NIA-ES aprobadas por el ICAC	168
Tabla 4.3: Evolución del marco jurídico en la Auditoría de Cuentas.....	170
Tabla 4.4: Subcomités del Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI.....	175
Tabla 4.5: Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS según la INTOSAI.....	179
Tabla 4.6: Principios Fundamentales de Auditoría	180
Tabla 4.7: Directrices Generales de Auditoría.....	184
Tabla 4.8: Directrices Específicas de Auditoría	186
Tabla 4.9: Comparativa de las Normas Internas de Fiscalización (1997 vs 2013).....	191
Tabla 4.10: Adaptación de las ISSAI de Cuarto Nivel.....	196
Tabla 4.11: NIA-ES objeto de adaptación por la IGAE.....	201
Tabla 4.12: Normas de Auditoría del sector público español posteriores a la reforma	204
Tabla 5.1: Configuración de Entidades Fiscalizadoras Superiores estatales y territoriales, en los países analizados.....	213
Tabla 5.2: Características de los OCEX españoles (datos de 2012)	217
Tabla 5.3: Características de los OCEX españoles (datos de 2013)	218
Tabla 5.4: Características de los OCEX españoles (datos de 2014).....	219
Tabla 5.5: Requisitos e Incompatibilidades para el nombramiento de los miembros del Tribunal de Cuentas de España	225

Tabla 5.6: Requisitos e Incompatibilidades para el nombramiento de los miembros de los OCEX	225
Tabla 5.7: Incompatibilidades de los miembros del Tribunal de Cuentas de España	229
Tabla 5.8: Incompatibilidades de los auditores de cuentas.....	236
Tabla 5.9: Propuestas de modificación en la normativa de las ICEX como medidas garantes de la independencia de sus miembros	239
Tabla 5.10: Información a publicar en el Portal de la Transparencia según la Ley 19/2013	244
Tabla 5.11: Clasificación de las Entidades que agrupan el Sector Público.....	248
Tabla 5.12: Entidades del Sector Público Auditados en 2009 y 2011	252
Tabla 5.13: Número de entidades públicas de ámbito local auditadas en 2009.....	253
Tabla 5.14: Informes de fiscalizaciones recurrentes del TVCP/HKEE: periodo 2010-2014.....	258
Tabla 5.15: Número de municipios de cada CCAA y las fiscalizaciones efectuadas durante el periodo 2010-2015.....	262
Tabla 6.1: Colaboración de los auditores privados en la auditoría pública según la Ley General Presupuestaria	275
Tabla 6.2: Proyecto de Real Decreto por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local. Colaboración de los auditores privados.....	287
Tabla 6.3: Colaboración público-privada en las diferentes fases de una fiscalización	289
Tabla 6.4: Materias de Formación Teórica de los Auditores de Cuentas, Resoluciones 12/06/2012 y 22/07/2014 del ICAC	291
Tabla 6.5: Adaptación de las ISSAI-ES realizada por las ICEX.....	304
Tabla 6.6: Categorización de las cuestiones e incidencias relevantes a incluir en los informes de fiscalización.....	305
Tabla 6.7: Interpretación de los tipos de opiniones en las fiscalizaciones de regularidad	310
Tabla 6.8: Informes publicados por la Cámara de Cuentas de Aragón, 2014-2015	312
Tabla 6.9: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, 2014-2015	313
Tabla 6.10: Informes publicados por la Audiencia de Cuentas de Canarias, 2014-2015	314

Tabla 6.11: Informes publicados por el Consejo de Cuentas de Castilla y León, 2014-2015.....	315
Tabla 6.12: Informes publicados por el Consejo de Cuentas de Galicia, 2014-2015.....	316
Tabla 6.13: Informes publicados por la Cámara de Cuentas de Madrid, 2014-2015.....	317
Tabla 6.14: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas de Valencia, 2014-2015.....	318
Tabla 6.15: Informes publicados por la Cámara de Cuentas de Andalucía, 2014-2015.....	319
Tabla 6.16: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2014-2015.....	320
Tabla 6.17: Informes publicados por el TVCP/HKEE, 2014-2015.....	321
Tabla 6.18: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas de Islas Baleares, 2014-2015.....	322
Tabla 6.19: Informes publicados por la Cámara de Comptos de Navarra, 2014-2015.....	323

PRÓLOGO

Contexto en el que se enmarca la Tesis Doctoral

Desde mis años como estudiante en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales he sentido gran interés por la Auditoría de Cuentas. En 1996, cuando inicié mi carrera docente en la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea decidí que una de las asignaturas que quería impartir fuese la de Auditoría de Cuentas; deseo que pude llevar a cabo desde el primer momento, tanto en la Licenciatura como en el Grado. A lo largo de todos estos años como docente he sido testigo de numerosos cambios y modificaciones en la regulación de la Auditoría de Cuentas del sector privado: la adaptación de un marco normativo “local” a un marco normativo “europeo e internacional”.

La actividad de auditoría de cuentas desempeña una función de interés público; la buena calidad de las auditorías permite garantizar la integridad de la información de los estados financieros y otorgar fiabilidad a la información económico-financiera de las empresas y entidades auditadas, facilitando así una seguridad razonable a los usuarios en la toma de decisiones.

Los casos de mala gestión y corrupción producidos en la Administración me han llevado a estudiar el papel que tiene la actividad de la auditoría de cuentas en el sector público. Los escándalos acaecidos han ocasionado desconfianza entre la ciudadanía, y dudas sobre la efectividad de los controles externos realizados por las entidades fiscalizadoras, bien de ámbito estatal bien de ámbito autonómico. Sectores sociales se han llegado a preguntar si son necesarios el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómico, o si se fiscalizan anualmente las entidades suficientes. La escasa fiscalización que se efectúa en el ámbito público arroja sombras sobre la eficiencia y eficacia de la gestión. Una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros así como del nivel de cumplimiento de la legalidad aumenta la fiabilidad que merece la gestión de la entidad pública fiscalizada ya

que permite conocer si el cumplimiento financiero y de legalidad se produce en todos los aspectos materiales

El informe CORA sobre la reforma de la administración pública (2013), para evitar duplicidades y superar la crisis económica, proponía suprimir los órganos de control externo autonómicos. Los argumentos que se utilizaron fueron la ineficiencia, el bajo rendimiento de los recursos destinados, la heterogeneidad en las estructuras, composición y resultados, así como la duplicidad en la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas y al órgano autonómico. Como resultado de esta propuesta, en 2014 las Cortes de Castilla-La Mancha aprobaron la supresión de la Sindicatura de Cuentas, por razones de austeridad del gasto, de mayor eficiencia y evitar una duplicidad innecesaria.

La motivación principal de desarrollar una investigación científica centrada en la auditoría en el sector público ha sido la de corroborar su importancia como actividad que refuerza el control externo, favorece la transparencia y la fiabilidad de la información, y facilita una mejor gestión de los recursos (una administración eficiente, económica y eficaz). Y para ello es condición necesaria que las entidades fiscalizadoras utilicen un conjunto de normas, principios y criterios uniforme: el marco normativo internacional, la implantación de las ISSAI-ES.

Objetivo y metodología

Nuestro trabajo realiza en un estudio descriptivo de la función fiscalizadora que ejercen tanto el Tribunal de Cuentas de España como los 12 OCEX. Los resultados permiten conocer cuál es la situación de las Entidades Fiscalizadoras españolas en una sociedad en la que las directrices internacionales están impulsando la armonización y homogeneización de la auditoría pública, mostrando las fortalezas y debilidades de la actividad fiscalizadora.

La Tesis Doctoral, que se divide en tres apartados, comienza con el desarrollo del marco histórico del control externo público: conocer las características de los propios organismos de control, sus orígenes, estructura, composición, normativa, etc. Posteriormente se analiza el procedimiento de la actividad fiscalizadora: las implicaciones de la fase de planificación en la determinación del programa anual, el trabajo de campo en el que se obtiene la evidencia suficiente y adecuada, y el informe de fiscalización que emite las conclusiones del trabajo efectuado y basado en la evidencia obtenida. Se ha abordado la

función fiscalizadora desde diversos ámbitos: la institución que lo realiza, el procedimiento que se sigue en su ejecución, la normativa que rige su actuación, y la entidad objeto de control, sin olvidar, el propio concepto de la palabra “fiscalización”.

Este estudio descriptivo se ha acompañado de una comparativa efectuada en base a dos vertientes. El primer lugar se han considerado los requerimientos internacionales emitidos por la INTOSAI, por ser ésta una organización internacional autónoma, independiente y no gubernamental que, desde que fue creada en 1953, trabaja en proporcionar un marco institucional para la fiscalización pública externa, y del que son miembros más de 190 países entre los que se encuentran los 28 Estados miembro de la UE.

En segundo lugar, se ha contrastado con la evolución habida en el ámbito privado de la auditoría de cuentas que efectúan los auditores miembros del ROAC regulado por el ICAC. Así, llama la atención cómo las entidades fiscalizadoras españolas han venido ejerciendo su actividad sin apenas cambios normativos que afecten ni a su estructura ni a su marco regulatorio; ni siquiera a sus normas técnicas de actuación, casi desde que fueron creadas. En el ámbito privado se observa como la auditoría de cuentas desde su primera regulación (LAC 1988) ha estado en constante cambio para adaptarse a los diferentes requerimientos de la Unión Europea. Por ello, se ha prestado especial atención al proceso de adaptación de las ISSAI emitidas por la INTOSAI (ISSAI-ES una vez adaptadas) que las ICEX están llevando a cabo desde 2013-2014; normativa que está en sintonía con la auditoría de cuentas y las NIA-ES que el ICAC aprobó en 2013.

La contrastación efectuada ha permitido subrayar algunas particularidades de nuestro sistema de control externo público aunque, también, se han puesto de manifiesto determinadas debilidades y carencias. La tercera parte de la Tesis Doctoral recoge todo este desarrollo de manera pormenorizada así como una serie de conclusiones y propuestas, que se deberían aplicar para garantizar unas entidades fiscalizadoras “fuertes, independientes y multidisciplinarias” (Meta 1 de los Planes Estratégicos de la INTOSAI) que promuevan el buen gobierno: ayudarían al gestor público “a mejorar el rendimiento, perfeccionar la transparencia, garantizar la obligación de rendir cuentas, mantener la credibilidad, luchar contra la corrupción, promover la confianza pública, y fomentar el uso de los recursos públicos en beneficio de sus pueblos” (Visión de los Planes Estratégicos de la INTOSAI).

El control externo público existe desde la antigüedad, sin embargo debe evolucionar hacia los nuevos tiempos en los que nos encontramos. El fenómeno de la globalización ha traído consigo un crecimiento mundial que permite que las empresas actúen en mercados totalmente transfronterizos, aunque operar en este entorno requiere que la información económica y financiera se deba presentar en términos homogéneos. La realidad de la Administración no es comparable al ámbito privado, sin embargo, la globalización puede consolidar una cultura global en relación a la gestión pública en términos de economía, eficacia y eficiencia, y es entonces cuando se precisa de un sistema de control externo público fortalecido. En este nuevo escenario, los órganos de control externo públicos desempeñan un importante papel en la fiscalización de la gestión de la Administración pública, así como en promover una cultura hacia la buena gestión.

Esta tesis doctoral pretende ahondar en la realidad poco conocida de estas entidades fiscalizadoras, comenzando por su justificación histórica y finalizando con las características que, en un entorno internacional, deben tener; nuestras ICEX deben ser unas instituciones independientes y dinámicas que puedan adaptarse a las nuevas necesidades de control del sector público.

PARTE I

ORIGENES Y SITUACIÓN ACTUAL

Abordamos nuestro Proyecto de Tesis presentando, en esta primera parte, el desarrollo producido en el control externo público.

Comenzamos analizando el origen de dicho control y su razón de ser, lo que hace que abordemos la teoría del “Check and Balance” de Montesquieu y, en consecuencia, la división de los tres poderes de un estado: el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial.

Posteriormente nos centraremos en los Órganos de Control Externo o Entidades Fiscalizadoras Superiores, que son las instituciones que se han creado para efectuar este control. Iniciamos el estudio desarrollando los dos modelos que existen para la configuración de estos órganos: el modelo colegiado o jurisdiccional y el modelo parlamentario. En consecuencia, se presentan el modelo continental (Francia) y el modelo anglosajón (Reino Unido) para pasar a detallar, a su vez, el sistema de Alemania y el sistema de Estados Unidos. El órgano de control alemán se presenta como ejemplo de órgano jurisdiccional, y el de Estados Unidos como ejemplo parlamentario. Se ha optado por presentar estos dos modelos por ser actualmente dos países de trascendencia mundial en cualquier ámbito, sea el económico, tecnológico, etc. Además, Alemania es el país que determina el rumbo de la mayoría de los dictámenes europeos y Estados Unidos siempre ha sido un país de referencia.

A continuación se muestra el sistema de control externo del sector público en España, describiendo tanto el Tribunal de Cuentas como los Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX) y su coordinación. Presentaremos las características y funciones de estos órganos así como una reseña histórica para conocer el origen del sistema actual y ver la evolución que se ha producido.

Para finalizar, mostramos el Tribunal de Cuentas Europeo como entidad

fiscalizadora que hay que tener en cuenta por ser Estado miembro de la Unión Europea, así como los organismos profesionales que, aunque no sean entes que fiscalizan, son instituciones que agrupan los órganos de control y apoyan su labor en busca de una mayor transparencia y mejor gestión del ámbito público.

CAPITULO 1: Fundamentos históricos de la división de poderes y los modelos de órgano de control más significativos

1.1. La Teoría de la división de poderes y su contexto en España

1.1.1. Fundamentos históricos

Nuestro sistema político tiene atribuidos tres poderes: ejecutivo, legislativo y judicial, y cada uno de ellos se atribuye a instituciones diferentes: Gobierno, Parlamento y Tribunales. Sin embargo, aunque el sistema político interprete estos tres poderes como tres ámbitos independientes, Montesquieu y otros autores (Vázquez, Aguilera y Olmeda, 1985) manifestaban que entre los poderes de un Estado existe una estrecha relación, y que la independencia de la que se supone que gozan está sobredimensionada. Con esta idea, Montesquieu formuló su teoría de la división de poderes estableciendo medidas de controles y contrapesos indicando que “el poder debe contener al poder”.

Para evitar que el poder realmente abarque todos los ámbitos de un Estado, los sistemas de Gobierno actúan bajo el denominado principio de separación de poderes, principio en el que se fundamenta el estado de derecho moderno y que tiene su origen en la obra *Del Espíritu de las Leyes* de Montesquieu (título original, en francés: *De l'esprit des lois*, 1748). Montesquieu, basándose en el modelo político británico, señalaba que para evitar el absolutismo del Estado, éste debía separar sus tres poderes; es decir, que los poderes ejecutivo, legislativo y judicial no debían concentrarse en las mismas manos. Se trata de la teoría de “*checks and balances*” (controles y contrapesos), de manera que cada uno contrarresta y equilibra a los otros dos.

Doctrinalmente la Teoría de la división de poderes se debe a Montesquieu. Sin embargo sus ideas ya fueron manifestadas por varios predecesores. Como primer antecesor se encuentra el filósofo Aristóteles, quien ya señalaba en su obra filosófica titulada "Política" (350 A.C) que el Estado para su funcionamiento debía dividirse en tres estamentos: asamblea general, órgano de magistrados y órgano judicial (García Macho, 1986).

También encontramos al escritor grecorromano Polibio, siglo II a.C., quien, en la misma línea que Aristóteles, afirmaba que un gobierno debía estar formado por una correlación de sus tres formas -en aquella época la monarquía, la aristocracia y la república-, de modo que al no excluirlas sino conjugarlas, no se dotaba de demasiado poder a ninguna. Siguiendo este pensamiento, Polibio consideraba que un sistema de gobierno formado de esta manera no sufriría ningún desequilibrio ya que en caso de que uno de los estamentos desequilibrara el sistema, otro elemento actuaría en el mantenimiento del equilibrio (Berning Prieto, 2009).

Si analizamos la configuración legislativa de la Teoría de la división de poderes, ésta se produce con el pensador inglés John Locke y la Constitución Americana en 1787 (Berning Prieto, 2009; Urbano Gómez, 2011). John Locke, consciente de la necesidad de limitar los poderes del Parlamento y del Rey, y de que la razón del establecimiento de un gobierno es debido a las insuficiencias del propio Estado, consideraba que faltaba, en palabras de Berning Prieto (2009) "una ley establecida, fija y conocida", "un juez público e imparcial" y "un poder que respalde y dé fuerza a la sentencia cuando ésta sea justa".

Para Locke, lo principal y fundamental en un Estado era el establecimiento del poder legislativo, poder que debía residir en el consenso del pueblo, aunque estableciendo unos límites. En este contexto, Locke consiguió mantener al Parlamento británico como poder supremo pero no absoluto, de manera que todos los sujetos y poderes quedaban sometidos a la ley, incluido el Rey. En su libro "*Second Treatise of Government*" (Segundo Tratado de Gobierno), expresó que los poderes ejecutivo y legislativo no debían residir en la misma persona u organismo gubernamental; en caso contrario, esto derivaría en corrupción y tiranía (Powell, 1996).

La Constitución de Estados Unidos de América de 1787 fue la primera en incorporar implícitamente la separación de poderes en la organización de un Gobierno con la siguiente distribución: un Congreso con dos Cámaras, la Cámara de Representantes y el Senado; un presidente elegido por legislatura (poder ejecutivo); y un poder judicial. Esta Constitución otorgaba supremacía al poder legislativo, puesto que señala que el Congreso podría vetar leyes

estatales. El Congreso bicameral que surge en Estados Unidos tenía un doble objetivo: por un lado, lograr una representación del pueblo y, por otro lado, lograr una representación de los gobiernos de los estados; de este modo se pretendía contrarrestar el sentimiento popular con el poder de los gobernantes.

De todo lo anterior subyace la configuración actual de los estados democráticos. Actualmente los Gobiernos se configuran en base a tres ejes, Gobierno, Parlamento y Tribunal, que son el reflejo y herencia de las ideas de Aristóteles, aunque actualizado a nuestro tiempo. En esta organización de Estado, el pueblo elige a sus representantes que formarán el Parlamento; el Parlamento nombra al Presidente (jefe de Gobierno), quien a su vez designará a los miembros de su equipo o el equipo ejecutivo; una vez realizados los nombramientos, el Gobierno llevará a cabo la gestión económico-financiera del país de acuerdo a su programa de Gobierno; y finalmente, la gestión económico-financiera de la actividad llevada a cabo por el Gobierno será controlado por el Parlamento. Todo ello sin olvidar que existe el poder judicial el cuál velará para que todo este procedimiento se realice acorde al marco jurídico correspondiente.

Antes de centrar nuestro trabajo en el ámbito del control de los fondos públicos es necesario, tal y como reflejamos en los dos apartados siguientes, precisar con mayor detalle los efectos de la teoría de Montesquieu.

1.1.2. Concepciones de “separación de poderes” y “separación de funciones”

Las Constituciones occidentales actuales se basan en la idea de la separación de poderes señalada por Montesquieu. Sin embargo, este principio nació en un periodo histórico concreto y los cambios sociales, políticos y constitucionales producidos desde entonces han supuesto que la separación de poderes se haya convertido en una “separación de funciones” (García Macho, 1986). Los cambios sociopolíticos tienen consecuencias sobre la relación entre el poder legislativo y el poder ejecutivo y su posible equilibrio de control (Berning Prieto, 2009).

Actualmente, la separación de poderes obedece a la idea de clasificar las funciones de un Estado en base a la necesidad de especializar sus actividades, de ahí que los precursores se basaran en una división de trabajo (Vázquez, Aguilera y Olmeda, 1985). La separación de los poderes Legislativo, Ejecutivo y

Judicial supone una garantía para el propio Estado y para el ciudadano, puesto que cada uno de ellos representa a diferentes estamentos:

- Poder Legislativo: corresponde al Parlamento, que representa al pueblo, ya que son los ciudadanos quienes designan sus miembros por elecciones iguales, libres y secretas.
- Poder Ejecutivo: corresponde al gobierno, que es nombrado por el Parlamento, y ocupa la posición política de la Presidencia del Gobierno. Las formas de gobierno se pueden clasificar, básicamente, en dos modelos y cada país lo tiene manifestado en su Constitución (o equivalente, sea el caso del Reino Unido). Los dos modelos son los siguientes (Aragón Reyes, 1998):
 1. Presidencialista (Estados Unidos): el jefe de Estado y el jefe de Gobierno coinciden en la misma persona, que es elegido por los ciudadanos.
 2. Parlamentarista: el jefe de Estado y el jefe de Gobierno no coinciden en la misma persona. Si se trata de un país donde existe la monarquía, el jefe de Estado recae en la monarquía; y si se trata de un país republicano, éste recae en el Presidente de la República que es elegido por los ciudadanos.
- Poder Judicial: a quien corresponde administrar la justicia en una sociedad mediante la aplicación del derecho en situaciones de conflicto o incumplimiento de la Ley. Lo forman los órganos judiciales: juzgados y tribunales, que ejercen la potestad jurisdiccional y quienes gozan de imparcialidad y autonomía. Como órganos judiciales más relevantes encontramos: al Tribunal Constitucional (formado por doce juristas de reconocido prestigio, nombrados por el Rey a propuesta de las Cortes Generales, del Gobierno y del Consejo General del Poder Judicial); al Tribunal Supremo (compuesto, por el Presidente, los cinco Presidentes de Sala, y setenta y cuatro Magistrados integrados en las distintas Salas); y a los Tribunales Superiores de Justicia de cada Comunidad Autónoma.

La estructura de división de poderes señalada por Montesquieu ha cambiado desde que se formuló; actualmente los Estados constitucionales se organizan de una forma mucho más compleja, aunque siempre sobre la base de la división de poderes que acabamos de mencionar, ya que sin ello, tal y como manifiesta Aragón Reyes (1998), no sería posible un Estado constitucional y de derecho.

El Estado de derecho implica organizar la sociedad mediante la división de poderes, donde existe un ordenamiento jurídico como una medida para que las libertades y derechos de los ciudadanos no se vean limitados. Dicho Estado, en base a esta organización de división de poderes, tiene la función de realizar una actividad de manera continuada y ordenada con el objetivo de lograr como fin, el Derecho (Urbano Gómez, 2011). Es decir, el Estado de derecho conlleva una actuación jurídica y hablar de la función del Estado es cuestionar cómo se realiza el Derecho en y por el Estado. La Constitución Española (Art. 1.1.) dice que: “España se constituye en un Estado Social y Democrático de derecho”. Ello implica que la Constitución forma parte del ordenamiento jurídico de carácter preferente a la que están sometidos todos los poderes públicos y los ciudadanos (Urbano Gómez, 2011).

Para diferenciar las funciones de los poderes del Estado es necesario matizar ambos conceptos:

- *Funciones del Estado*: históricamente, las funciones del Estado han sido tres: legislativa (crear el marco jurídico, el derecho), ejecutiva (realizar la actividad de un Estado), y judicial (aplicación del marco normativo en situaciones de conflicto).
- *Poderes del Estado*: son Instituciones especializadas que han sido creadas para llevar a cabo dichas funciones.

La naturaleza particular de cada Estado puede ocasionar que tanto el sistema como la estructura de las instituciones se atribuyan los poderes. La Teoría de la división de poderes se ha elaborado teniendo en cuenta las propias instituciones. Según Urbano Gómez (2011), las instituciones se han especializado en determinadas direcciones de la actividad política, y aunque tengan un alcance jurídico, en un régimen de garantía de las libertades y derechos de los ciudadanos, su importancia reside en su valor como parte de la estructura del Estado.

En el régimen constitucional, un *poder* del Estado es un *órgano* encargado de realizar una función de la actividad del Estado. De este modo, al poder legislativo se le ha asignado la función legislativa; al órgano ejecutivo la función ejecutiva; y al órgano judicial la función judicial. En esta distribución de funciones, sin embargo, debe insistirse en que los poderes públicos no deben ser confundidos con las funciones del Estado ni deben asimilarse unos a otros y, además, un mismo poder suele intervenir en varias funciones (García Macho, 1986). Así, el poder ejecutivo interviene en la función legislativa al redactar reglamentos y leyes; el poder legislativo interviene en las funciones gubernamentales y administrativas mediante el control parlamentario y la

exigencia de responsabilidad del gobierno; y el poder judicial también realiza otras funciones que la ley expresamente le atribuya (Gil Ibáñez, 2002). Como ejemplo podemos citar, cómo el Poder Legislativo actualmente desempeña dos funciones de distinta naturaleza: la función legislativa que dicta las leyes (facultad de regular, en nombre del pueblo, sus derechos y las obligaciones de conformidad con la constitución) y la función de control que vigila la actuación tanto del poder ejecutivo como del poder judicial.

1.1.3. La división de “poderes” y “funciones” en España

La Constitución Española de 1978 no formula expresamente la división de poderes, sin embargo sí se deduce al declarar el Estado Español como un Estado de derecho (art. 1.1). En nuestro caso la función y los poderes figuran del siguiente modo:

- Cortes Generales: de acuerdo con la Constitución, son los representantes de los ciudadanos y están compuestas por el Senado y el Congreso de los Diputados. Entre sus funciones destaca la potestad legislativa, la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado y el control de la Acción del Gobierno.
- Gobierno: es el órgano constitucional que tiene el poder ejecutivo y dirige la Administración General del Estado; es decir, se le reconoce la iniciativa legislativa y la reforma constitucional (Ley 50/1997 de Gobierno, artículo 1.1: el Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes). Depende del Congreso de los Diputados.
- Tribunales ordinarios: controlan la potestad reglamentaria y legalidad de la actividad administrativa.

Esta división sigue los planteamientos de Montesquieu, aunque la Constitución española únicamente reconoce “al pueblo” como titular de los poderes del Estado. Montesquieu basaba su teoría en el equilibrio de la monarquía, la nobleza y la burguesía, lo que significa que se pasa de una estructura política basada en tres pilares a una basada en una única fuerza con poder político, el pueblo que, tal y como señala García Macho (1986), tiene un reconocimiento constitucional.

Esta situación tiene como consecuencia la dificultad de obtener un recíproco control entre los poderes que garantice un equilibrio entre ellos. Es decir, en la actualidad los poderes no representan a fuerzas sociales independientes y la

Constitución española sigue anclada en una división de poderes clásica, por lo que únicamente puede garantizarse una diferenciación entre ellos en la esfera constitucional, asignando más de una función a cada poder (Garrido Falla, véase García Macho, 1986).

En España, la división de poderes se complica por sus características de territorialidad, ya que se subdivide en Comunidades Autónomas o regiones. La Constitución española, en su artículo 2, reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que lo integran. Asimismo, el artículo 137 afirma que “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”, de manera que, con esta distribución regional, el Estado no ejerce su poder sobre la totalidad del Estado por la participación, en el ejercicio del poder, de entidades territoriales de rango diferente. Si bien es cierto que, aunque se distribuya el poder legislativo y ejecutivo entre el Estado y las Comunidades Autónomas, el Estado se reserva las competencias legislativas sobre las materias más importantes y declara predominante el Derecho estatal.

En la tabla 1.1 se refleja la distribución de poderes y funciones en España, tal y como lo establece la Constitución de 1978.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi, como consecuencia de la disposición adicional 1ª de la Constitución Española, se reconoce y garantiza la existencia de tres territorios históricos y, junto con el esquema mencionado de poder autonómico formado por el órgano legislativo (Parlamento Vasco) y el órgano ejecutivo (Gobierno Vasco), hay que añadir las Juntas Generales (como órganos normativos y de control de las Diputaciones) y las Diputaciones Forales (órgano ejecutivo con potestad reglamentaria y administrativa dentro de cada territorio histórico correspondiente). Consecuencia de ello es que la división de poderes y funciones sufre una mayor segregación.

Tabla 1.1: Constitución Española de 1978: Distribución de poderes y funciones

Poder	Órgano	Funciones Atribuidas
Legislativo	Cortes Generales:	Función Legislativa: aprobación de las leyes, que comprende la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado. Función de Control: el Gobierno está sometido al control de las Cortes Generales.
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Senado (Cámara alta) ✓ Congreso de los Diputados (Cámara baja) 	<ul style="list-style-type: none"> • SENADO: Cámara de representación territorial • CONGRESO: Representación del pueblo. Propone nombramiento del Presidente.
Ejecutivo	Gobierno:	Función Ejecutiva: ejerce la función ejecutiva y dirige la política interior y exterior de la Administración. Potestad reglamentaria: pueden crear normas subordinadas a las leyes, ya sean reglamentos, decretos o instrucciones.
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Presidencia ✓ Vicepresidencia ✓ Ministerios 	<ul style="list-style-type: none"> • PRESIDENTE: <ul style="list-style-type: none"> ○ Propone el nombramiento de los demás miembros del Gobierno. ○ Dirige la acción del Gobierno y coordina las funciones de sus miembros.
Judicial	Juzgados y Tribunales	Facultad legislativa para el cumplimiento del marco jurídico y, de este modo, proteger los derechos y hacer cumplir las obligaciones y responsabilidades de los ciudadanos. Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional, los de mayor rango con jurisdicción en todo el territorio nacional.
<i>Fuente: Elaboración propia.</i>		

Una vez analizada la configuración de los estados democráticos y señalado que quien tiene la potestad de realizar el control de la actividad Administrativa de un país es el órgano Legislativo (Parlamento, en nuestro caso las Cortes Generales, que está compuesto por el Senado y el Congreso de los Diputados si hablamos del Estado; Parlamento Vasco en el caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi, y Juntas Generales en el caso de las Diputaciones de Bizkaia, Gipuzkoa y Araba), pasamos a centrarnos en el propio control de la administración comenzando con los órganos de control y su configuración tradicional.

1.2. Los Órganos de Control Externo o Entidades Fiscalizadoras

1.2.1. El control de la administración

Cualquier organización requiere, por su propia naturaleza, la existencia de unos mecanismos de control, tanto internos como externos, para que sean salvaguardados sus intereses y objetivos. Es muy difícil, por no decir imposible, una transparencia fiable de la gestión de fondos sin la existencia de estos mecanismos.

Poder y control corresponden a dos funciones que no pueden estar ligadas al mismo órgano institucional porque no funcionarían como medidas de contrapeso, sino que, tal y como señala Fernández-Carnicero González (1994), deben corresponder a dos manifestaciones integradas en la dimensión racional y democrática.

El ámbito público tiene unas características específicas como son: la falta de identidad entre lo público y los gestores públicos, puesto que estos últimos son mandatarios que varían según los resultados electorales (Moreno Urbano, 2011); y además, efectuar una actividad que está sometida al interés general donde los ciudadanos demandan legalidad, eficiencia y calidad de las Administraciones.

Dadas las dimensiones del Estado y las funciones a desarrollar, se necesita disponer de fondos en manos del poder ejecutivo. Uno de los objetivos del Gobierno es la de asegurar que las voluntades y programas de los partidos políticos se han llevado a la práctica sin irregularidades y de la forma más eficaz, eficiente y económica (Vallés Vives, 2001).

Todo ello hace que la gestión económica-financiera de los recursos públicos necesariamente esté sometida a control, de manera que se pueda garantizar que su gestión y administración cumplan con el ordenamiento jurídico y sobre la base de los principios de economía, eficacia y eficiencia (ICJCE, 2012). También ayuda a evitar que el Gobierno se extralimite en el desempeño de sus funciones y competencias al formular mecanismos que ejercen de “frenos y contrapesos”, tal y como manifestaba Montesquieu.

De este modo, el control democrático del poder que corresponde al legislativo no consiste únicamente en determinar la previsión de gastos mediante la aprobación de la Ley de Presupuestos, ni en cómo prevalecer las diferentes

partidas presupuestarias (decisión que corresponde al ejecutivo); sino también en comprobar cómo se ha gastado (Fernández-Carnicero González, 1994).

Balls (1963) afirma que para poder conseguir un control efectivo y completo de la actividad del Gobierno, además de las potestades para aprobar una vía de recaudación de fondos públicos y decidir su destino, el poder legislativo debe dotarse de una autoridad fiscalizadora o investigadora que pueda verificar que el dinero recaudado a través de los impuestos ha sido gastado de acuerdo a la Ley.

En definitiva, atendiendo a los principios de separación de poderes y a los conceptos de frenos y contrapesos, el poder ejecutivo elabora el programa en el que refleja su actividad y el legislativo, además de aprobar dicho programa, verifica si la gestión del Gobierno se ha producido acorde al programa inicial. Tal y como manifiesta Vallés Vives (2001), ningún poder actúa sin la posibilidad de ser controlado y, en su caso, corregido por el otro.

En términos teóricos, el principio democrático exige que la actuación del ejecutivo y de la Administración en general sea controlada. Para ello deben asegurarse mecanismos mediante los cuales se pueda comprobar que la voluntad legislativa ha sido efectivamente observada. Un estado democrático precisa de un sistema de control ya que, como dice Aragón Reyes (1998), la libertad de los ciudadanos sólo puede ser garantizada si el poder se encuentra limitado o controlado. Vallés Vives (2001) también se muestra en esta misma línea al declarar que la democracia depende de la libre circulación de información entre todos los elementos del sistema político y, si uno de esos elementos llegara a controlar y monopolizar el proceso de decisión político, se estaría impidiendo que las instituciones correspondientes ejercieran un control sobre dicho abuso de poder.

1.2.2. El Parlamento como mecanismo de control

El control de la administración se otorga al poder legislativo, si bien Kelsen (en Aragón Reyes, 1998) señalaba que “aunque la democracia y el parlamentarismo no son términos idénticos, no cabe dudar –puesto que la democracia directa no es posible en el Estado moderno– que el parlamentarismo es la única forma real en que puede plasmarse la idea de la democracia dentro de la realidad presente”. Controlar al poder ejecutivo o, más bien, controlar la gestión del programa de Gobierno es una de las funciones más importantes que el legislativo desarrolla en los estados democráticos, puesto que si este control se configura como excesivamente

débil o parcial, existe el peligro de que los diferentes departamentos, ministerios, empresas, organismos, agencias y entes públicos, que conforman el sector público, interpreten de forma equivocada la voluntad legislativa, convirtiendo sus actuaciones en una gestión ineficiente, ineficaz o hasta incluso, ilegal. Chubb señalaba (1952) que es necesario que el Parlamento examine todo el proceso para efectuar un control eficiente de la gestión presupuestaria.

El término *control* posee una pluralidad de significados y su vinculación al *parlamento* plantea, según Montero (1985), un problema adicional interpretativo. Sin embargo, en el contexto en el que estamos trabajando, coincidimos con la definición que señala este autor porque relaciona el concepto de control parlamentario con la exigencia de responsabilidad política del Parlamento: “es la actividad parlamentaria encaminada, a través de una multiplicidad de mecanismos, a la comprobación de la actividad del poder ejecutivo y a la verificación de su adecuación a los parámetros establecidos por el Parlamento, susceptible de producir consecuencias diversas y entre ellas la de la exigencia de la responsabilidad política del Gobierno”.

El Parlamento, junto con el Senado, representa al pueblo y ejerce como órgano de decisión por encontrarse entre sus funciones la potestad legislativa del Estado y el control de la acción del Gobierno. Sin embargo, aunque sea una cámara de representación ciudadana y deba actuar de manera que se hagan valer las opiniones plurales de los grupos que lo integran, puede obstaculizar el control a realizar por el propio Parlamento (Aragón Reyes, 1986). Es decir, el control parlamentario puede manifestarse de dos maneras: por un lado, a través de las decisiones de la mayoría y, por otro lado, mediante actuaciones de la minoría como preguntas, intervención en debates, etc. La primera forma es la que puede entorpecer los controles de la administración, pero no la segunda. Y es en esta segunda opción, el carácter deliberante del Parlamento, donde encontramos la importancia de los instrumentos de control.

Como el Parlamento solamente puede reflejar el criterio de la mayoría y ésta difícilmente va a emitir un juicio negativo de la actuación del Gobierno al cual apoya, los sistemas democráticos vieron la conveniencia de contar con órganos especializados para auxiliar al órgano legislativo en el ejercicio de su competencia de control de la gestión económico-financiera del ejecutivo, los órganos de control externo (Vallés Vives, 2001). Pérez Royo (1982) también manifestaba que cuánto más avanzada, más compleja y más plural fuera una sociedad, más necesidad hay de mecanismos de control; la democracia no

implica que la sociedad esté incondicionalmente sometida a la mayoría, sino un compromiso histórico entre los diferentes grupos representados en el Parlamento, mayoría y minoría.

Los órganos de control externo son herramientas que se han utilizado desde mucho antes de instaurar la democracia, y se han adaptado a la evolución institucional que se produce en el siglo XX básicamente por dos razones (Chandernagor, 1985):

- a) El control que ejercen requiere de conocimientos técnicos, por lo que debe ser confiado a una institución especializada.
- b) La gestión de los fondos públicos debe ser supervisada con especial atención y de manera muy rigurosa, lo que es posible con un órgano especializado.

En la actualidad, la idea de un organismo de control independiente se ha hecho inseparable de la forma política de los Gobiernos (Chandernagor, 1985). El Parlamento como mecanismo de control del Ejecutivo ya no es suficiente. Ello no quiere decir que la actuación del Legislativo se ponga en duda; ni que se desconfíe de la actividad del parlamento ni de su independencia. Sin embargo, es necesario crear otros mecanismos que protejan el interés de todos los ciudadanos, tanto de la mayoría como de la minoría.

1.2.3. Modelos tradicionales de control externo: el modelo anglosajón y el modelo continental

La interpretación sobre cómo mantener la independencia del Parlamento condiciona la forma en que cada Estado controle la gestión de sus fondos públicos. Caben destacar dos grandes modelos históricos: el modelo anglosajón y el modelo continental (Esperón Lázaro, 1986).

Los dos modelos tradicionales del control de la gestión económico-financiera de la Administración obedecen a las distintas concepciones constitucionales sobre la mejor forma de garantizar una fiscalización del gasto independiente. En cualquier caso, los Estados constitucionales y democráticos, más allá de dirigir sus esfuerzos a cuestionar el modelo de organización del órgano de control, se han centrado en asegurar que la fiscalización de la gestión económico-financiera del Ejecutivo consista en garantizar que el ejercicio se efectúa de manera independiente y eficaz (Vallés Vives, 2001).

- **Modelo Anglosajón**

Su característica fundamental consiste en la creación de un órgano de control de carácter técnico vinculado a la institución parlamentaria, como órgano auxiliar del poder legislativo. Son órganos unipersonales y no colegiados, y asumen la absoluta responsabilidad en el ejercicio del control externo de los fondos públicos (Esperón Lázaro, 1986). Estas propiedades hacen que se refuerce su independencia porque el órgano unipersonal es totalmente independiente del ejecutivo y únicamente depende respecto al legislativo, desvinculándose de cualquier interferencia o control del Gobierno que, tal y como manifiesta Vallés Vives (2001), es el principal sometido a su control.

Entre los países que tienen este modelo de órgano de control externo encontramos a Reino Unido (*National Audit Office, NAO*), Estados Unidos (*Government Accountability Office, GAO*) y Canadá (*Office of the Auditor General of Canada*).

- **Modelo Continental**

Responde a un modelo similar al anterior. Se crea un órgano externo técnico ligado al Parlamento, con la función de controlar la actividad económico-financiera del Ejecutivo aunque, en este caso, se trata de un órgano colegiado a quien también se le reconoce, adicionalmente, una función propia jurisdiccional de modo que sus miembros se equiparan a los del poder judicial. Se considera que las competencias jurisdiccionales y sancionadoras del órgano de control público son esenciales de manera conjunta por dos razones (Esperón Lázaro, 1986): por un lado, para asegurar la independencia de los funcionarios encargados de manejar los fondos públicos y, por otro lado, para dotar al órgano de control de medios eficaces de coacción que logre la colaboración de todos los implicados en el proceso de control.

Entre los países que tienen este modelo de órgano de control externo encontramos a Francia (*Cour des Comptes*), Alemania (*Bundes Rechnungshof*, Tribunal Federal de Cuentas; en este caso se produce una pequeña variación como más adelante analizaremos) y España (Tribunal de Cuentas).

En cualquiera de los dos modelos, la función de los órganos de control externo es el mismo: asistir al Parlamento en sus tareas de control presupuestario o financiero; y el objetivo también: conseguir un control efectivo de la gestión económica financiera de los fondos públicos realizada por la Administración. La

base fundamental radica en que la rendición de cuentas se haga ante un órgano que ofrezca garantías de imparcialidad y objetividad en el ejercicio de sus funciones, que asegure los mecanismos necesarios para poder detectar y, en su caso, depurar la responsabilidad en la que hayan podido incurrir los cuentadantes (Palao Taboada, 1985). En este contexto, André Chandernagor (1985), Presidente del Tribunal de Cuentas de Francia en el periodo 1983-1990, considera que el órgano de control externo, tanto en un régimen de tipo presidencialista como de tipo parlamentario, se debe fundamentar en la separación de poderes para poder asistir al Parlamento en sus tareas de control presupuestario y financiero.

A continuación analizaremos con más detalle estos dos modelos de control implantados en diferentes países que, tanto por su historia como por su situación económica, son actualmente ítems de referencia.

1.3. El Control Externo Público del Reino Unido

1.3.1. Composición y estructura actual

Dada la composición territorial del Reino Unido, en la actualidad, existen varias instituciones encargadas del control público:

- Oficina Nacional de Auditoría (*National Audit Office*, NAO): es el ente fiscalizador más importante y fiscaliza el Gobierno central.

La NAO está dirigida por el Controlador & Auditor General, y se divide en siete departamentos. Seis de ellos realizan trabajos de fiscalización del sector público del ámbito del Reino Unido y el séptimo centraliza el trabajo de carácter administrativo.

Para su organización, la sede central está en Londres y cuenta con una oficina territorial en Newcastle.

- Comisión de Auditoría (*Audit Commission*): se encargaba de las auditorías de las corporaciones locales. Esta Comisión cerró definitivamente en marzo de 2015. En el epígrafe “1.3.3. Evolución histórica” se explican los detalles.
- Oficina de Auditoría de Escocia (*Audit Scotland*): compuesto por el Auditor General y la Comisión de Cuentas. El primero es responsable de la auditoría de la mayoría de los organismos públicos, a excepción de las autoridades locales, que compete a la Comisión de Cuentas.

- Oficina de Auditoría de Gales (*Wales Audit Office*): le corresponde el control externo de casi todo el sector público de Gales¹.
- Oficina de Auditoría de Irlanda del Norte (*Northern Ireland Audit Office*)²: le corresponde el control externo de casi todo el sector público de Irlanda del Norte.

Cada institución tiene su propia jurisdicción y ninguna está subordinada a otra (Bourn, 2005), aunque trabajan de manera coordinada y suelen cooperar cuando alguna fiscalización afecta a más de una jurisdicción. En 1998 se creó el Foro de Auditoría Pública (*Public Audit Forum*), presidido por el Controlador y Auditor General (C&AG) y formado por todas las oficinas anteriores. Este foro trata de coordinar el trabajo y la colaboración de todos los auditores, así como buscar mejoras en las técnicas de auditoría.

Todos estos órganos tienen competencia para efectuar tanto auditorías financieras como auditorías operativas. Las primeras se dirigen a fiscalizar todas las cuentas del ámbito público correspondiente y las segundas consisten en examinar si los entes públicos han administrado y ejecutado sus presupuestos conforme a los principios de eficacia, eficiencia y economía (Jiménez Rius, 2007). Los informes que elaboran tienen como principal objeto garantizar que los fondos públicos hayan sido gastados legalmente (Auditoría de Cumplimiento), y que las cuentas reflejen adecuadamente las operaciones financieras de la autoridad (Auditoría Financiera), así como hacer recomendaciones para que los servicios públicos sean cubiertos de una manera más económica, eficiente y efectiva (Auditoría de “*Value for Money*”) (García Crespo, 2005-a).

1.3.2. Modelo de órgano de control

En el ámbito territorial del Reino Unido nos centraremos en la NAO ya que es a quien corresponde el control del poder ejecutivo.

La NAO corresponde a un órgano de control externo, modelo anglosajón, con las siguientes características (NAO, 2015):

- a) Órgano de carácter unipersonal: la dirección, representación y responsabilidad de la NAO recae sobre una única persona, el

¹ Determinados entes públicos de Gales, por ejemplo Organismos de la Salud, se auditaban bajo la *Audit Commission*.

² Determinados entes públicos de Irlanda del Norte, por ejemplo Organismos de la Salud, se auditaban bajo la *Audit Commission*.

presidente de la institución; es decir, el Controlador y Auditor General (C&AG).

El Controlador y Auditor General (C&AG) es nombrado por la Corona de acuerdo con la propuesta del Primer Ministro; es independiente del Ejecutivo y actúa en el marco de la Cámara de los Comunes.

La independencia de los auditores respecto a los auditados (Ejecutivo), es el pilar sobre la que se sustenta la existencia y el trabajo de la NAO.

- b) Carece de función jurisdiccional: esta institución no puede declarar ilegal un gasto determinado o efectuar sanciones, de manera que la responsabilidad de un uso incorrecto de los caudales públicos se comunica a la jurisdicción ordinaria que será quien exija los requerimientos oportunos. No obstante, sí puede hacer recomendaciones a las autoridades pertinentes en situaciones delictivas, señalando actuaciones ilegales.

En el Reino Unido no hay Constitución escrita, por lo que los auditores del sector público no gozan de rango constitucional especial (Bourn, 2005).

1.3.3. Evolución histórica

Pueden encontrarse manifestaciones de disposiciones de supervisión al menos desde 1314, cuando los representantes del rey en las diversas provincias eran requeridos para devolver, al Gobierno central, los fondos sobrantes (Johnson, en Vallés Vives, 2001). Sin embargo el sistema de auditoría pública en el Reino Unido, en el marco en el que se conoce hoy en día, tiene su origen en el siglo XIX, produciéndose, desde entonces, un largo recorrido (Bourn, 2005; Jiménez Rius, 2007).

Para conocer la base del actual sistema de control externo en el Reino Unido, es necesario remarcar tres fases que a continuación desarrollamos:

- **Periodo anterior a 1983**

No nos remontaremos ni a 1314 ni a 1559 cuando la Reina Elizabeth I nombró una serie de auditores para controlar sus caudales. Aunque, tal y como manifiesta Jiménez Rius (2007), sí es necesario destacar de este periodo histórico los dos siguientes acontecimientos:

1844: Por primera vez, las corporaciones locales están obligadas a someter sus cuentas al control público. Para ello se crea un comité específico, el

Servicio de Auditoría de Distrito (*District Audit Service*), dependiente de un ministerio del Gobierno Central.

Históricamente, el Gobierno de Inglaterra ha correspondido a la monarquía y al Parlamento. En este período, a pesar de que el Parlamento se había consolidado como órgano legitimado para aprobar los ingresos y autorizar el gasto, apenas tenía protagonismo en su control. Socialmente estaba aceptado que la rendición de cuentas debía hacerse ante el Rey/la Reina (Vallés Vives, 2001), y ello hacía que el control sobre el gasto fuera muy débil.

Cabe destacar que en esta época se exigen las primeras contribuciones forzosas de fondos públicos para combatir la mendicidad y el saneamiento de las ciudades. La sociedad acepta desembolsar estos nuevos tributos aunque exige que realmente sean destinados al fin para el que han sido recaudados y, en consecuencia, demandan un seguimiento del gasto; es decir, un control del gasto, mediante inspecciones (Viñas Bosquet, 2007). Es entonces cuando se crea la comisión específica: el Servicio de Auditoría de Distrito. Una de las competencias de este comité fue el control externo de las corporaciones locales, y ha sido la institución precursora de la "*Audit Commission*".

- 1866: Se aprueba la Ley de los Ministerios del Tesoro y de Auditoría (Ley EADA; Exchequer and Audit Departments Act 1866), obligando, por primera vez, a examinar todos los gastos e ingresos de todos los departamentos gubernamentales británicos.

Ante la escasa autoridad del Parlamento en la fiscalización de los fondos públicos en esta etapa, alrededor de 1860 se comienzan a tomar medidas para fiscalizar de una manera adecuada el gasto público. Esta reforma tuvo como protagonista al entonces Diputado en el Parlamento británico, William Ewart Gladstone.

Gladstone, Ministro de Hacienda desde 1859 hasta 1866 y después Primer Ministro, inició una importante reforma para dotar al Parlamento de mayores poderes con el fin de controlar mejor y más eficazmente los fondos públicos. Como consecuencia de estos movimientos, tal y como relata Bourn (2005), en 1857 la Comisión Parlamentaria de Fondos Públicos recomendó que las cuentas que comparaban el gasto con los presupuestos votados por el Parlamento se remitieran anualmente a una Comisión del Parlamento; en 1861 se

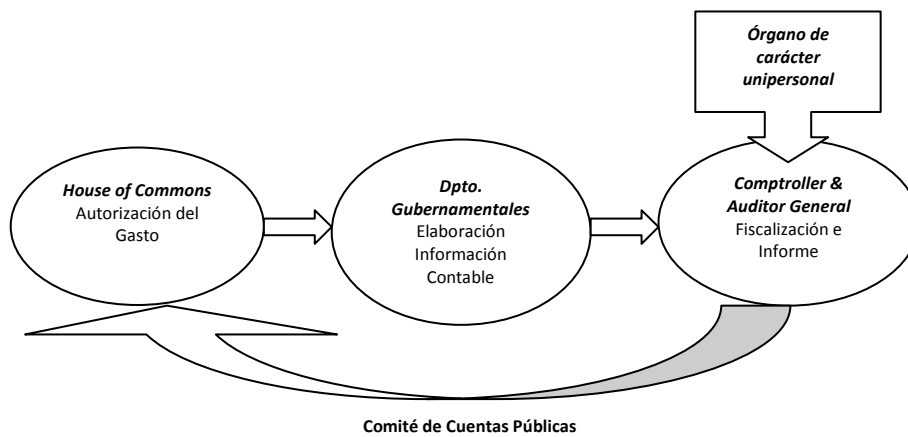
creó el Comité de Cuentas Públicas como órgano responsable de la supervisión de que los gastos del gobierno se efectuaban de manera eficaz y honesta; y en 1866 se aprueba la Ley de los Ministerios del Tesoro y de Auditoría (Ley EADA).

La Ley EADA ha sido considerada como el movimiento más significativo del movimiento presupuestario clásico (Normanton, 1966) puesto que estableció un ciclo en la rendición de cuentas de los fondos públicos:

- La Cámara de los Comunes (una de las Cámaras del Parlamento) autoriza el gasto.
- El Controlador y Auditor General (C&AG) controla el proceso del gasto.
- Las cuentas son elaboradas por todos y cada uno de los departamentos y auditados por el Controlador y Auditor General.
- Los resultados de las investigaciones del C&AG son considerados por un comité parlamentario específico, el Comité de Cuentas Públicas (PAC).

La ilustración 1.1 refleja de manera esquemática este ciclo.

Ilustración 1.1: Ciclo de la rendición de cuentas en el Reino Unido, según la Ley EADA



Fuente: Elaboración propia.

De la Ley EADA podemos resaltar los siguientes hechos:

- ✓ Recae en el Parlamento tanto la autorización del gasto como el control presupuestario, otorgándole una autoridad suficiente.
- ✓ Obliga, por primera vez, a todos los departamentos gubernamentales británicos a elaborar cuentas anuales.
- ✓ Se crea el Departamento de Hacienda y Auditoría (Exchequer and Audit Department), con el Controlador y Auditor General (Comptroller & Auditor General) al frente, órgano unipersonal, del control de fondos públicos.
- ✓ El Controlador y Auditor General se erige como agente independiente que asume las funciones de controlar y auditar los fondos públicos y elabora el informe de fiscalización, el cual se realiza por encargo de la Cámara baja del Parlamento británico (House of Commons).

Con este sistema, el control financiero británico comienza a actuar bajo el servicio del Parlamento y cada vez es más independiente del Ejecutivo. Además, se logra un control más completo de la actividad de los departamentos ministeriales, que eran casi inmunes al antiguo control judicial (Vallés Vives, 2001).

- **1983, creación de la actual National Audit Office (NAO)**

Con el paso de los años la Administración Pública británica sufre un espectacular incremento y, en consecuencia, el sistema de control financiero y presupuestario no es suficiente. En este contexto, parlamentarios y académicos exigieron una reforma del sistema de control de los fondos públicos motivada, fundamentalmente, por el desfase que se había producido entre un desarrollado sector público y un apenas modificado sistema de control (Bourn, 2005). La Ley de 1866 obligaba a examinar todos los gastos e ingresos, tarea que resultaba imposible dado el volumen que estaba adquiriendo la Administración; en 1921 esta situación se resuelve mediante una nueva Ley de Hacienda y Auditoría que permitía utilizar un muestreo en las verificaciones. Sin embargo, el cambio más significativo se produce con la aprobación de la Ley de Auditoría Nacional en 1983 (*National Audit Act*).

A partir de esta Ley se desarrolla la *National Audit Office* (NAO) como auditor público del gobierno central, que también incluye la mayoría de los organismos externalizados y entidades públicas de ámbito estatal. Este nuevo organismo sustituyó al Departamento de Hacienda y Auditoría fundado en 1866.

La recién creada NAO, que corresponde con la que actualmente existe, fue y es una institución de carácter unipersonal presidida por el Controlador y Auditor General (C&AG), un oficial de la Cámara Baja del Parlamento del Reino Unido, que carece de competencias jurisdiccionales.

El personal de la NAO, personal independiente respecto al ejecutivo y el parlamento, informa al Controlador y Auditor General (C&AG) quien, a su vez, informa a la Comisión de Cuentas Públicas, siendo ésta una comisión especial de la Cámara de los Comunes o Parlamento. Esta información de resultados, además, puede producirse en cualquier momento que se considere oportuno, sin la necesidad de esperar a que se finalice el trabajo o el ejercicio presupuestario.

Para la realización de las fiscalizaciones es la NAO quien selecciona sus trabajos a verificar aunque sí tiene en cuenta la opinión del Comité de Cuentas Públicas, los intereses del Parlamento británico y el impacto que el resultado pueda tener en la gestión de los fondos (Jiménez Rius, 2007; NAO, 2015).

Como novedad de esta norma está la nueva corriente de trabajo que comenzó a llevar a cabo la auditoría del “Value For Money”, auditorías no financieras para medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto público (Bourn, 2005). Las competencias de la NAO y el Comité de Cuentas Públicas no permiten cuestionar la política; a través de la auditoría de “Value for Money” sólo examinan la aplicación de la política. La responsabilidad de cuestionar la política se deja para otros comités selectos y para las cámaras de debate del Parlamento (Jiménez Rius, 2007).

Actualmente la NAO sigue realizando las auditorías financieras, que verifican el cumplimiento y la regularidad del gasto público. Se llevan a cabo en los mismos términos que las auditorías privadas y se aplican las Normas Internacionales de Auditoría elaboradas por la IFAC (ISA).

- ***2010-actualidad, cambios en el sistema de control público en el ámbito de las entidades locales***

Mediante la Ley sobre la Financiación del Régimen Local (*Local Government Finance Act of 1982*) se creó la Comisión de Auditoría, que sustituyó al Servicio de Auditoría de Distrito (creado en 1844) como organismo independiente, entrando en funcionamiento el 1 de enero de 1983. Dos consecuencias importantes de esta Ley fueron (Viñas Bosquet, 2007):

- a) La realización de auditorías y el nombramiento de auditores es un mecanismo de control exigido a las entidades locales por las leyes

inglesas, totalmente independiente de los gestores y políticos y de otras personas con intereses en las entidades auditadas.

- b) Con la creación de la *Audit Commission*, el Gobierno inglés puso la auditoría, más concretamente, la obligación de examinar la totalidad de la gestión pública de los gobiernos locales, bajo el control de una única entidad.

La *Audit Commission* era la responsable de nombrar los auditores en el ámbito local, así como en otros organismos, por ejemplo el organismo de la salud de Gran Bretaña y Gales. Económicamente recibía muy pocas ayudas del Gobierno central puesto que básicamente se financiaba a través de las retribuciones de auditoría, siendo éstas aproximadamente el 80% de la facturación (EURORAI, 2007).

En la actualidad la auditoría del Reino Unido está sufriendo un cambio drástico en el ámbito local, en concreto, la *Audit Commission*. En agosto de 2010, el Reino Unido anunció medidas en relación a la fiscalización de las corporaciones locales en Inglaterra; una propuesta fue transferir todo el trabajo de auditoría del sector público local, que llevaba a cabo la sección fiscalizadora interna de la *Audit Commission*, al sector privado mediante la externalización de contratos. Todo ello dentro de las medidas de reducción del gasto público ya que estimaban el ahorro de unos 50 millones de libras. Se trataba de un objetivo a largo plazo que culminaría en 2015 con el cierre definitivo de la *Audit Commission*.

Tal y como recoge la página web de la *Audit Commission*, una de las consecuencias de su supresión es la de otorgar a los ayuntamientos y otros organismos públicos el poder para designar a sus auditores, de manera que todo el trabajo interno de la Comisión de Auditoría pasaría a ser realizado por firmas privadas. En marzo de 2012 se adjudicaron a cuatro empresas privadas contratos de una duración de cinco años. El 1 de noviembre de 2012 alrededor de 700 auditores fueron transferidos a empresas privadas y la Sección de Fiscalización de la Comisión de Auditoría fue cerrada definitivamente.

La Comisión de Auditoría seguiría existiendo con la finalidad de supervisar los contratos y otras funciones estatutarias, y con una dimensión muchísimo menor. Finalmente, mediante la Ley de Auditoría y Rendición de Cuentas Local 2014 (Local Audit and Accountability Act 2014), el 31 de marzo de 2015 se suprime este organismo y sus funciones, a partir del 1 de abril, han sido asumidas por la Comisión de Nombramientos de Auditoría del Sector Público Ltd (Public Sector Audit Appointments Ltd), la NAO, el Consejo de Información

Financiera (Financial Reporting Council) y la Oficina del Gabinete (Cabinet Office). La Comisión de Nombramientos de Auditoría del Sector Público Ltd es la Comisión encargada de supervisar y administrar el proceso de contratación de los auditores, así como los honorarios, desde el 1 de abril de 2015 hasta diciembre de 2017-2020. Las irregularidades que se detecten en el ámbito local se denunciarán ante el Controlador y Auditor General.

1.4. El Control Externo Público de Estados Unidos

Fuera de la Unión Europea, Estados Unidos es un país de referencia en todos los contextos y, en particular, por su forma de gestionar y controlar el ámbito público. Es un país que sigue el modelo anglosajón para el control externo público.

1.4.1. Composición y estructura actual

El órgano de control externo del sector público de ámbito federal de Estados Unidos es la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno, conocida como GAO (*U.S. Government Accountability Office*).

La GAO se define como “una agencia nacional independiente y no partidista que trabaja para el parlamento”. Su misión fundamental consiste en verificar cómo ha gastado e invertido la Administración Federal los fondos públicos e informar de ello al Parlamento. Se creó para cumplir con la Constitución de Estados Unidos al imponer al poder legislativo el mandato de ejercer el control del ejecutivo; es una agencia independiente del poder ejecutivo cuyo objetivo principal es la de colaborar con el Parlamento en el control de los fondos públicos americanos. Desde su creación la GAO existe para apoyar al Congreso en el cumplimiento de sus responsabilidades constitucionales, y para ayudar a mejorar el rendimiento y garantizar la rendición de cuentas del Gobierno federal en beneficio del pueblo estadounidense.

La GAO posee un carácter único entre los organismos de apoyo al poder legislativo, ya que sus informes exponen datos originales y análisis profesionales extraídos de un amplio trabajo de campo; la información que proporciona al Congreso suele ser de carácter oportuna, objetiva, basada en hechos, no ideológica, imparcial y equilibrada. De este modo, los informes de la GAO reflejan tres valores centrales: rendición de cuentas, integridad y fiabilidad.

Las funciones tradicionales y más importantes de la GAO han sido la fiscalizadora y la consultiva, sin embargo en la actualidad desempeña muchas más que Jiménez Rius (2007) resume del siguiente modo:

- a) Función Fiscalizadora: control eficiente y eficaz de la gestión del gasto público federal.
- b) Función Consultiva: asesoramiento económico y presupuestario al Parlamento.
- c) Función de visionar, predecir y anticiparse a retos futuros. Esta misión fue impulsada por el Controlador D. Walker (Controlador durante 1998-2008).

La GAO proporciona al Congreso una supervisión de los programas federales, una visión sobre las formas de mejorar el gobierno, y una previsión sobre las tendencias a largo plazo. Aunque gran parte de su trabajo está dedicado a revisar la eficacia de las actividades gubernamentales cotidianas, la GAO también se muestra atenta a los problemas emergentes que exigen la atención de los legisladores (GAO, 2015).

- d) Función Normativa: elabora normas y formula principios contables para todo el sector público americano, elabora y actualiza las normas de auditoría gubernamental (se publican en el Libro conocido como "Yellow Book"), y dicta y actualiza las normas reguladoras de los controles internos.

La iniciativa fiscalizadora corresponde a la propia institución, sin embargo, también tienen capacidad para solicitarlo los siguientes órganos (GAO, 2015): el Controlador General, la Cámara de Representantes (la Cámara baja del Congreso de Estados Unidos) y las Comisiones Parlamentarias. Actualmente, casi el 90% de los trabajos que realiza es a petición del Parlamento (GAO, 2015; Jiménez Rius, 2007).

Las Funciones que la GAO realiza corresponden al ámbito federal; para su organización tiene la sede en Washington D.C. y 11 oficinas en diversos Estados (GAO, 2015).

La fiscalización de los cincuenta Estados norteamericanos, por tanto, no corresponde a la GAO sino que compete a los auditores nombrados por los propios Parlamentos regionales; son las Asambleas Legislativas quienes han creado sus propias Oficinas de Auditoría para fiscalizar la gestión de los fondos

públicos del Estado en que estén ubicadas. Los auditores de estas Oficinas están sujetos a las normas y principios dictados por la GAO.

1.4.2. Modelo de órgano

Se corresponde al modelo anglosajón, heredero del sistema parlamentario del Reino Unido, por lo que se caracteriza por:

- a) Ser órgano de carácter unipersonal. La dirección y representación de la GAO recae sobre una única persona, el Controlador General, que será elegido por el Presidente a propuesta del Parlamento.
- b) Carecer de función jurisdiccional, por lo que la responsabilidad de un uso incorrecto de los caudales públicos se comunica a la jurisdicción ordinaria, que será quien exija los requerimientos oportunos.

1.4.3. Evolución histórica

La configuración del actual órgano de control, la GAO, está ligada a la experiencia anglosajona, puesto que tiene sus orígenes en las colonias británicas y la guerra de independencia (Mosher, 1979). Para conocer las características del actual sistema de control externo de Estados Unidos podemos destacar los siguientes acontecimientos:

- ***Las colonias británicas y su independencia***

Inglaterra dispuso para sus colonias en América un sistema político similar al que funcionaba en el Reino Unido. De este modo, las trece colonias crearon sus propias Cámaras legislativas, siendo éstas las instituciones que asumían el control de los fondos públicos.

En 1776, en plena guerra de Independencia y rota la vinculación con Inglaterra, los nuevos Estados mantienen las prácticas constitucionales que ya tenían; sin embargo entre 1776-1789 insistieron en dar mayor autoridad al poder Legislativo sobre las finanzas, estableciendo mecanismos de control. No obstante, la Nueva Nación financieramente era muy débil y este hecho fue un factor determinante en la adopción de una estructura federal de gobierno centralizado (Trask, 1991).

Los Gobernadores, que antes de la guerra eran designados desde Inglaterra y los colonos apenas tenían capacidad para su nombramiento y/o destitución, eran los encargados de llevar a cabo las cuentas de los gastos e ingresos que,

previamente, habían sido habilitados por la cámara legislativa inglesa. Por ello, una vez obtenida la independencia, las Asambleas Legislativas nombraron a sus propios interventores con el objetivo de asegurar que sus intereses, objetivos y finalidades quedasen garantizados (Mansfield; en Vallés Vives, 2001). En este contexto, los representantes de la Nueva Nación asignaron al Congreso los poderes necesarios para crear tributos y autorizar el gasto, excluyendo al poder Ejecutivo. Desde el inicio de su andadura como estado independiente, mantiene la separación de poderes señalada por Montesquieu: el legislativo tenía el reconocimiento como portavoz y representante del pueblo, y el ejecutivo como ejecutor de dicha voluntad.

En 1787 se aprueba la Constitución de Estados Unidos, siendo, tal y como se ha visto en el primer apartado, el primer texto legislativo en reconocer la teoría de la separación de poderes. Recordemos que esta constitución no menciona expresamente ninguna oficina de control, aunque sí impone que el poder legislativo debe realizar el control del poder ejecutivo.

Posteriormente en 1789, el Congreso aprobó la Ley del Departamento del Tesoro (*The Treasury Department Act, 1789*), creando el Departamento del Tesoro (*Treasury Department*) y compuesto por cinco miembros (Trask, 1991):

- Auditor, quien recibía y certificaba las autorizaciones de pago.
- Controlador, quien verificaba las certificaciones emitidas por el auditor.
- Tesorero, con responsabilidad para efectuar los pagos.
- Secretario, que actuaba como supervisor general.
- Registrador, encargado de llevar las cuentas.

Con este sistema, tal y como señala Vallés Vives (2001), la responsabilidad de los pagos queda en manos del poder Ejecutivo, aunque los informes y conclusiones del Departamento del Tesoro se presentaban ante el Congreso. Así mismo, la relación entre estos cinco miembros y el Ejecutivo estaba condicionada al propio Presidente, que era quien los nombraba y cesaba. Es decir, el sistema formalizaba un control a priori realizado por el Departamento del Tesoro cuyos miembros eran nombrados y cesados por el Presidente, faltando un control a posteriori; y si éste se asignaba al departamento del poder Ejecutivo, se vulneraban los fundamentos básicos del control externo.

La ausencia de un control a posteriori, por parte del Congreso, provocó que una serie de leyes presupuestarias aprobadas por el Congreso fueran acompañadas de medidas limitadoras para que hubiera un mayor control previo en la autorización del gasto, situación que provocó más tensiones entre

el poder Ejecutivo y el poder Legislativo (Trask, 1991). El Congreso aprobaba medidas para solucionar problemas puntuales, sin entrar a realizar una profunda reforma.

Esta situación se resuelve con la aprobación de la Ley de Presupuestos y Contabilidad de 1921 (*The Budget and Accounting Act*).

- **1921, creación de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno (GAO)**

La GAO fue creada en 1921 como un organismo independiente del poder legislativo dentro del Gobierno federal, que materializaría el control externo en una institución específica.

La doctrina de esa época consideraba que un sistema presupuestario debía incorporar distintas fases, donde la primera era la preparación del presupuesto y la última la fiscalización. El control final formaba parte del sistema presupuestario como un elemento más (Mosher, 1979), por lo que resultaba necesario reformar y modernizar el presupuesto federal.

Además, la cuantiosa deuda originada por la I Guerra Mundial desencadenó en una sobrecarga del sistema financiero que, en consecuencia, provocó la creación de mecanismos para proteger y aumentar el poder del Presidente. Estos mecanismos fueron muy debatidos porque el Congreso consideraba que aunque el presupuesto era, efectivamente, una iniciativa gubernamental, el presidente no debía tener, al mismo tiempo, potestad para fiscalizar su ejecución, ni siquiera que el control del gasto se llevara a cabo por el Controlador del Departamento del Tesoro.

Con todas estas consideraciones finalmente se aprobó la Ley de Presupuestos y Contabilidad de 1921 (*The Budget and Accounting Act of 1921*). Con esta Ley el Congreso buscó mecanismos para obtener una mejor información y un mayor control sobre el gasto gubernamental. Creó la GAO, una agencia independiente fuera de la órbita del Ejecutivo y dentro del poder legislativo para fiscalizar la forma en que se gastaban los fondos federales. También se incluyeron numerosas medidas de protección para la independencia orgánica y funcional de la GAO (Vallés Vives, 2001).

En esta época la GAO se dedicó a controlar que los gastos federales se ejecutaran conforme a la normativa vigente; para ello su tarea consistía, principalmente, en la verificación de los comprobantes y pagos (GAO, 2015).

Tras la II Guerra Mundial, la GAO comenzó a realizar auditorías financieras más amplias, puesto que con la evolución y aumento del gasto público era imposible continuar verificando todos los recibos. El Controlador de esta etapa, Lindsay C. Warren (periodo del mandato 1940-1954; GAO, 2015), hace posible que la GAO se centrara en auditorías que examinaran la economía y la eficiencia de las actividades del Gobierno. También en esta etapa se amplía el ámbito de actuación a fiscalizar entes y corporaciones públicas y semipúblicas que no estaban sometidas al control público de la GAO, mediante la “Ley de Control de las Empresas Públicas” de 1945.

A partir de la década de los sesenta la GAO amplió sus actividades a la evaluación de programas, examinando si los programas del gobierno cumplían sus objetivos, siendo los trabajos que realiza actualmente. Desde entonces la GAO examina la forma en qué se gastan los caudales públicos y asesora a los legisladores y a los responsables de organismos del Ejecutivo sobre mejoras en los métodos de trabajo del Gobierno.

En la actualidad es considerada como una de las principales entidades fiscalizadoras superiores, ya que cuenta con un sistema de garantía de calidad que aplica en todos los trabajos que efectúa (García del Castillo, 2007).

Queremos finalizar este epígrafe con la observación que hace Vallés Vives (2001) sobre la Ley creadora de la GAO: la mayoría de las previsiones del Título III de la *Budget and Accounting Act* siguen intactas 80 años después, por tanto, podemos concluir diciendo que la Ley de Control (1945) ha superado el paso del tiempo.

1.5. El Control Externo Público de Francia

En Francia se sigue el modelo continental de control y en la actualidad, dada su organización territorial, existen diversas instituciones de control.

1.5.1. Composición y estructura actual

El control de los fondos públicos franceses es realizado por órganos colegiados, que de acuerdo con el ámbito competencial territorial y regional, son los siguientes:

- El Tribunal de Cuentas (*Cour des Comptes*), que tiene la jurisdicción en materia de control financiero en el ámbito público a nivel de Estado.

- Las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas (*Chambres Regionales & Territoriales des Comptes*), que tienen la jurisdicción en ámbito regional y territorial.

- **Tribunal de Cuentas: Cour des Comptes**

El Tribunal de Cuentas de Francia, cuya regulación se recoge en el Código de Jurisdicciones Financieras (*Code des Jurisdictions Financieres*, más conocido como “*Code*”), se materializa como la única entidad fiscalizadora pública hasta la aparición de las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas. Tiene la competencia de controlar, con carácter obligatorio, al Estado, establecimientos públicos nacionales, empresas públicas y los organismos de la Seguridad Social. Y controlar, con carácter facultativo, a los organismos de derecho privado, en los cuales la mayoría del capital o de los derechos de voto pertenece a organismos públicos o éstos tengan un poder preponderante en el proceso de decisión o de gestión, así como a los organismos de derecho privado que se beneficien de algún modo de fondos públicos, nacionales o de la Unión Europea, o estén habilitados para percibir tasas fiscales, imposiciones o cotizaciones obligatorias (*Code*, art. 3-8, en Cabaleiro y Buch, 2007).

De acuerdo con lo establecido en esta normativa (*Code*), el Tribunal de Cuentas ejerce tanto un control de regularidad como de gestión, y sus funciones son las siguientes:

- Juzgar las cuentas de los contables públicos.
- Verificar la regularidad de los ingresos y los gastos.
- Asegurar el buen empleo de los créditos, fondos y valores generados por los servicios del Estado.
- Realizar la verificación de las cuentas y la gestión de las empresas públicas, expresando su opinión sobre las mismas y proponiendo, en su caso, las oportunas mejoras.

El Tribunal de Cuentas es un órgano independiente tanto del poder legislativo como del ejecutivo, ya que tiene su propia jurisdicción y decide el programa de fiscalizaciones (véase el epígrafe “*Evolución histórica*” fecha 1807). Asimismo establece un programa plurianual determinando el trabajo a realizar y las líneas de trabajo de los siguientes tres años. A su vez, es el Presidente de la Corte quien establece el plan anual estableciendo los trabajos que se efectuarán y su duración (Jiménez Rius, 2007).

El Tribunal tiene su sede en París y, a diferencia de otros Tribunales de Cuentas, no tiene oficinas ni delegaciones territoriales, ya que cuenta con las

Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas, que jerárquicamente dependen del Tribunal de Cuentas. Sus miembros tienen la calidad de magistrados y son inamovibles.

- ***Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas: Chambres Regionales & Territoriales des Comptes***

Se trata de instituciones al servicio del Estado; descentralizadas e independientes; constituidas por miembros que tienen el estatus de magistrados. Cada Cámara regula libremente las condiciones del ejercicio de sus actividades de control en el ámbito de su competencia (EURORAI, 2007). Los Presidentes de las Cámaras regionales proceden del Tribunal de Cuentas o, en caso de que provengan de las propias Cámaras, adquieren la calidad de miembros del Tribunal de Cuentas.

Sus competencias, tal y como manifiesta Jiménez Rius (2007), se extienden con carácter obligatorio a todas las entidades territoriales de su ámbito geográfico: la región, los departamentos y los municipios, así como sus establecimientos públicos. Y con carácter facultativo, a otros organismos de la esfera pública que reciben fondos de dicha naturaleza, como son las sociedades de economía mixta (sociedades de gestión urbanística, por ejemplo), o las asociaciones subvencionadas por las entidades locales (culturales, turísticas, deportivas...). También pueden actuar por delegación del Tribunal de Cuentas sobre determinados tipos de establecimientos públicos nacionales ubicados en su ámbito territorial.

Las competencias de las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas se concretan en tres tipos de control (EURORAI, 2007), y se recogen en la ilustración 1.2.

Ilustración 1.2: Competencias de las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas

<p>1- Control Administrativo</p>	<p>Control, a posteriori, de los actos presupuestarios y de su ejecución. Un control previo al control jurisdiccional.</p>
<p>2- Control Jurisdiccional</p>	<p>Control, a posteriori, de la regularidad de las operaciones registradas en la contabilidad. Desde 2008, se diferencian las funciones de investigación, procesamiento y enjuiciamiento. En consecuencia, las Cámaras Regionales se pronuncian sobre las cuentas, aprobando la gestión de los contables públicos o reconociendo la existencia de una deuda; y este informe se remite al Ministerio, que es a quién compete en exclusiva la apertura de un procedimiento jurisdiccional.</p>
<p>3- Control de la Gestión</p>	<p>Control, a posteriori, de la gestión del ordenante.</p>
<p>Las Cámaras Regionales de Cuentas, para poder ejercer estos controles, tienen la potestad de sancionar, directamente, bien imponiendo multas financieras con límites máximos a los imputables que se retrasen en la presentación de sus cuentas, bien entablado una demanda penal contra las personas que se opongan al ejercicio de sus derechos de investigación y comunicación (delito denominado "obstáculo a las funciones").</p>	

Fuente: Elaboración propia, partiendo de los documentos EURORAI, 2007 y EURORAI, 2014-b.

Cabaleiro y Buch (2007) realizan un análisis de la profundidad y del ámbito territorial de estos controles presentando los siguientes hechos:

- **Control Administrativo:** se considera una función menor de las Cámaras ya que la iniciativa del mismo corresponde al Tribunal de Cuentas, situación heredada del procedimiento existente con anterioridad a 1982.
- **Control jurisdiccional:** centrado en el campo de la regularidad y con escasos recursos debido a las actuaciones que requiere el Control de la Gestión.

Las características de los procedimientos jurisdiccionales se cuestionaron ante las jurisdicciones financieras (el Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas), poniendo en duda el carácter equitativo de quien lo ejercía y criticando su duración excesiva. En 2008 se refundieron los procedimientos jurisdiccionales para ponerlos en consonancia con las disposiciones del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades fundamentales (EURORAI, 2014-b); la competencia de la apertura de cualquier procedimiento jurisdiccional se estableció en el Ministerio público (véase ilustración 1.2 anterior). De esta forma, cada Cámara cuenta al menos con un fiscal, elegido entre los magistrados de la Cámara, y ejerce como interlocutor del Fiscal General ante el Tribunal de Cuentas; es decir, ejerce las funciones

del Ministerio público y representando al Estado dentro de la Cámara, con la misión de promover la unidad de la jurisprudencia.

- Control de la gestión: se puede considerar como la función con mayor dedicación de las Cámaras Regionales de Cuentas, puesto que éste se tiene que efectuar sobre las entidades que forman el entorno local que corresponda a cada territorio; está integrado por un gran número de Administraciones Locales, así como por un abundante número de entidades con competencias para atender a una gran variedad de cometidos públicos.

Se puede observar la importancia que tiene el control de la gestión en las actuaciones de las Cámaras Regionales y Territoriales y ello, en lugar de tener consecuencias negativas, puede provocar un efecto muy positivo en la actualidad, ya que, tal y como manifiestan Cabaleiro y Buch (2007), “permite utilizar unos amplios bagajes de conocimiento en la realización de unas actuaciones más centradas en las líneas de control que se demandan en la actualidad, que valoran aspectos tales como la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos públicos”.

La EURORAI (2007), por otro lado, valora la eficacia de las Cámaras Regionales y Territoriales por el estatus jurisdiccional que otorga una independencia total a sus miembros.

- ***Coordinación entre el Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas***

La relación jerárquica entre estos dos órganos de control queda claramente puesta de manifiesto en la propia normativa (*Code*, artículo 111), donde se señala que el Tribunal de Cuentas tiene encomendada «una misión permanente de inspección» de las Cámaras.

Con el fin de asegurar una actuación coordinada en la totalidad del ámbito de la jurisdicción financiera, existe el Consejo Superior de las Cámaras Regionales de Cuentas (*Conseil Supérieur des Chambres Regionales des Comptes*), presidido por el primer presidente del Tribunal de Cuentas e integrado por 6 miembros de las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas, que se reúne periódicamente.

1.5.2. Modelo de órgano de control

Se trata de órganos que siguen el modelo continental, por lo que sus características principales son las siguientes:

- a) Son órganos colegiados, de manera que la dirección no recae sobre una única persona, sino en un colectivo; y sus miembros tienen calidad de magistrados.
- b) Poseen función jurisdiccional, por lo que la responsabilidad de un uso incorrecto de los caudales públicos es exigida por su propia jurisdicción.

1.5.3. Evolución histórica

Para conocer cuál ha sido la evolución que se ha producido históricamente, al igual que en el caso del Reino Unido, es necesario marcar varios hitos temporales que se presentan a continuación:

- ***Hasta la Revolución Francesa, las Cámaras de Cuentas***

El antecedente más remoto de control de los fondos públicos en Francia también se encuentra relacionado con la monarquía. Es en el siglo XII donde se comienza a requerir a los oficiales reales de finanzas que rindieran cuentas al Rey. Este tipo de control va persistiendo a lo largo de los años hasta que la monarquía y la Corte Francesa van perdiendo prestigio (Jiménez Rius, 2007).

En este periodo existían los oficiales reales de finanzas que con el tiempo se denominaron Corte de Cuentas. En 1320, mediante una ordenanza se establecen los principios fundamentales que organizan las Cámaras de Cuentas. Como consecuencia, los agentes de cuentas de la Corte Francesa se organizaron y se constituyeron en varias Cámaras. La función de estas Cámaras, según la ordenanza aprobada, eran dos: por un lado la verificación de las cuentas y, por otro lado, el control de la propiedad (Fawtier, en Vallés Vives, 2001). Tal y como manifiesta Jiménez Rius (2007) la Cámara se convierte en el órgano más importante de la Monarquía, después del Consejo, ya que incluso tenía funciones jurisdiccionales para imponer sanciones y multas. Sin embargo, este aspecto jurisdiccional va perdiendo intensidad y eficacia, quedando prácticamente paralizado (Magnet, en Vallés Vives, 2001).

- **1807, creación del Tribunal de Cuentas (*Cour des Comptes*)**

Con la Revolución francesa (1789-1799) desaparece el Antiguo Régimen, así como el absolutismo de la monarquía, surgiendo un régimen donde la burguesía y, en algunas ocasiones, las masas populares, se convirtieron en la fuerza política dominante del país. Así mismo, las cámaras de cuentas fueron suprimidas cediendo todo el poder presupuestario y fiscal, así como el control de los fondos públicos franceses, a la Asamblea Legislativa. Chandernagor (1985) explica el funcionamiento presupuestario y su control en esta época con las siguientes palabras: “La Asamblea constituyente surgida de los Estados Generales de 1789 suprimió las Cámaras de Cuentas (...) devolución del poder presupuestario y fiscal a una Asamblea legislativa, decidiendo confiar a la misma el control de las cuentas públicas. Un departamento de contabilidad compuesto por quince comisarios estaba encargado de verificar las cuentas, cuya aprobación volvía a la Asamblea por medio del informe de la Comisión de Finanzas”.

Este sistema fracasa y, en 1791, se crea un organismo dependiente del Parlamento que intenta responsabilizarse del control de los fondos públicos, la Oficina de Contabilidad (*Bureau de Comptabilité*). Esta oficina reemplaza a la suprimida Cámara de Cuentas, y actúa como órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa. Su principal misión era la de vigilar el uso que se estaba dando a los fondos públicos y exigir su justificación, dejando en manos de la Asamblea el descargo a los contadores y la intervención de las cuentas (Raynaud, en Vallés Vives, 2001). Este organismo, por tanto, carecía de autoridad bien para tomar decisiones bien para resolver conflictos. El procedimiento de control en esta época estaba en manos de tres agentes: la Oficina de Contabilidad, quien elaboraba y examinaba las cuentas; la Asamblea Legislativa, quien tenía la potestad de intervenir en las cuentas; y los tribunales de justicia, quienes tenían potestad para resolver los litigios contables y asegurar el cobro de los débitos. Este sistema es interrumpido durante la Revolución, aunque se mantiene la preocupación del control de los fondos creando diferentes entidades (Comisión de Contabilidad Nacional; *Commission de Comptabilité Nationale*) que sustituyen la Oficina de Contabilidad, separados del poder Legislativo y más cerca del Ejecutivo.

Estas nuevas instituciones fueron incapaces de ejercer la autoridad requerida puesto que carecían de medios que garantizaran la regularidad y eficacia de los fondos públicos. Resultaron unos órganos de control no muy competentes en sus funciones de control (Jiménez Rius, 2007; Vallés Vives, 2001; Cour des Comptes, 2015).

Finalizada la Revolución y con Napoleón Bonaparte como Gobernador de Francia, es cuando se crea el Tribunal de Cuentas (1807) como un único órgano centralizado del control de las cuentas públicas, y sin habilitar ningún vínculo especial con el Parlamento (Chandernagor, 1985). Mediante la Ley de 16 de septiembre 1807 se organiza el control de los fondos públicos tal y como se conoce en la actualidad, un modelo centralizado y único (Cour des Comptes, 2015).

Este Tribunal de Cuentas aseguraba la máxima honestidad y diligencia de las personas que ejercían el control de la ejecución presupuestaria (Esperón Lázaro, 1986). Para ello, se instrumentalizó la distinción entre el ordenante y el contable, de manera que se realizó una separación clara de funciones y responsabilidades; se atribuyó la competencia para juzgar las cuentas del Estado al órgano encargado del control. La separación de funciones del ordenante y el contable operaba como control recíproco: el contable sólo debía efectuar los pagos una vez recibida la orden y verificado su regularidad, y el ordenante, quien no tenía acceso a la salida de fondos salvo por mediación del contable, es quien prescribía la realización del gasto (Chandernagor, 1985).

Hay que destacar, que el Tribunal de Cuentas no se creó como órgano auxiliar del poder legislativo, de manera que sus informes estaban destinados al máximo responsable del Ejecutivo. Su naturaleza era esencialmente jurisdiccional en la medida en que tenía por objeto destacar la responsabilidad de la gestión de los fondos públicos (Vallés Vives, 2001).

El Tribunal de Cuentas, asimismo, era un organismo encargado del control del conjunto de las cuentas públicas de las colectividades territoriales y sus establecimientos públicos. La EURORAI (2007) lo define como el juez único de todas las cuentas públicas del Estado, puesto que fiscalizaba:

- ✓ En primer lugar, las cuentas del Estado; es decir, la contabilidad financiera llevada por el Ministerio de Hacienda y las contabilidades administrativas llevadas por los ministerios que efectuaban los gastos.
- ✓ De manera accesoria, las cuentas más importantes de las colectividades territoriales.

Con relación a las demás entidades, la fiscalización y comprobación de las cuentas correspondía a los servicios locales del Ministerio de Hacienda. El Tribunal de Cuentas conservaba una competencia exclusiva con relación a los elementos que podían dar lugar a una demanda contra el contable y el ordenante.

La regulación del Tribunal de Cuentas está contenida en el *Code* y, hasta 1982, se materializa como la única entidad fiscalizadora pública con una concepción centralizada.

También es importante destacar que la creación del Tribunal de Cuentas es anterior a la instauración de la democracia en la República Francesa, hecho que sucede en 1815, cuando Francia recupera su tradición parlamentaria (Esclassan; en Vallés Vives, 2001).

- **1982, descentralización territorial del control de los fondos públicos**

El siguiente cambio significativo se produce en 1982 con las leyes de descentralización, cuando surgen las Cámaras Regionales de Cuentas, es decir, las “*Chambres Regionales & Territoriales des Comptes*”.

La Ley de 2 de marzo de 1982, relativa a los Derechos y Libertades de los Municipios, los Departamentos y las Regiones, manifiesta que “los municipios, los departamentos y las regiones son administrados libremente por consejos electos”, otorgando cierto nivel de descentralización y concediendo mayor autonomía a las autoridades locales (Jiménez Rius, 2007). Como consecuencia de esta Ley, el control de los fondos públicos se descentraliza en instituciones independientes integradas por personal especializado y territorialmente cercano; es decir, en las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas, personas jurídicas de derecho público independientes del Estado.

Inicialmente se crearon 26 Cámaras Regionales de Cuentas (EURORAI, 2007): una en cada una de las 22 Regiones metropolitanas; 3 en los tres departamentos de las Antillas, con una única sede en Guadalupe; y una en Saint Denis. Posteriormente se crearon dos Cámaras Territoriales: en 1988 una nueva en Nueva Caledonia, y en el año 2000 otra en la Polinesia Francesa. En 2007, en el marco de una reforma profunda del derecho aplicable en los departamentos de ultramar, se crearon nuevas Cámaras Territoriales de Cuentas para San Pedro y Miquelón, San Martín, San Bartolomé y Mayotte.

En 2011, se produce una nueva reforma donde se reflexiona sobre la existencia de una Cámara por cada Región. En consecuencia, el Presidente de la República Francesa propone al Presidente del Tribunal de Cuentas una fusión orgánica de algunas Cámaras Regionales y en 2012 siete cámaras pequeñas se reagruparon con cámaras de cuentas más grandes (EURORAI, 2014-b). En la actualidad existen 18 Cámaras Regionales (15 en la Región y 3 en los departamentos de ultramar) y 5 Cámaras Territoriales (en colectividades y

archipiélagos de ultramar: Nueva Caledonia, Polinesia francesa, San Pedro y Miquelón, San Martín y San Bartolomé) (Cour des Comptes, 2015).

Todas las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas tienen la misma estructura, aunque con algunas matizaciones y de tamaño desigual debido a las características del territorio en el que tienen su potestad.

1.6. El Control Externo Público de Alemania

Alemania es hoy en día uno de los países de referencia de la Unión Europea que sigue el modelo continental con particularidades que se describen en los siguientes epígrafes.

1.6.1. Composición y estructura actual

La Constitución Alemana configura la República Federal de Alemania como un Estado Federal formado por la Federación y 16 Estados Federados. La principal característica del Estado Federal es la división de las funciones estatales entre la administración central (la “Federación”) y las administraciones regionales (“Länder”), donde cada región goza de absoluta independencia, posee una Constitución propia y tiene sus órganos propios del poder ejecutivo, legislativo y judicial; es decir, son verdaderos Estados y el poder soberano que ostentan hace que estén al mismo nivel que el Estado central o Federación (Wedel, 2005; Presidenta del Tribunal de Cuentas Federal durante el periodo 1993-2001).

En base a este modelo organizativo en Alemania existen 17 Tribunales de Cuentas totalmente independientes entre sí. Uno corresponde al Estado federal y el resto a las 16 regiones. Todos ellos garantizados por la Constitución. Se produce cierta similitud con el sistema de Francia, donde el control externo público también tiene la división de instituciones con competencias de control en el ámbito del Gobierno central (Cour des Comptes, garantizada por la Constitución), e instituciones con competencias en el ámbito regional (Chambres Regionales des Comptes, que no están recogidas en la Constitución). Las especificidades del sistema de Alemania se resumen en la tabla 1.2.

Tanto en el caso del Tribunal Federal como en el caso de los Tribunales Regionales, por la aplicación del *Principio de Integridad y Control de las Finanzas Públicas*, no hay ningún área de actuación que quede exenta del control (EURORAI, 2007). Además, su ámbito de actuación abarca todo el

sector público, de manera que pueden estar sometidos al control de los tribunales, las entidades públicas siempre que obtengan ingresos o realicen gastos, o lleven a cabo algún tipo de actividad económico-financiera relevante; entidades ajenas a la Administración cuando han recibido subvenciones; empresas privadas en las que el Estado Federado participa de modo directo o indirecto; personas jurídicas de derecho público sometidas a la supervisión del Estado federado; grupos parlamentarios; corporaciones locales; etc.

Tabla 1.2: Especificidades de Alemania y sus órganos de control externo

Estructura del País	Características	Órganos de Control
Federación (Estado Central)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Estados autónomos e independientes entre sí en gestión presupuestaria ✓ Cada Estado tiene su Tribunal de Cuentas independiente. 	<p>BUNDESRECHNUNGSHOF Tribunal de Cuentas Federal: Función de fiscalización de la gestión económico-financiera (control financiero externo) de la Federación.</p>
16 Estados Federados	<p>Nota: A pesar de esta independencia entre Estados, la Federación tiene la competencia básica en el sentido de fijar las normas presupuestarias generales, para que haya una uniformidad, y ésta está establecida en la <i>Ley de Principios Presupuestarios de 1969</i>.</p>	<p>LANDESRECHNUNGSHÖFE Tribunales de Cuentas Regionales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Función de fiscalización de la gestión económico-financiera en el ámbito regional. • Órganos de control autónomos e independientes sometidos únicamente a la Ley; no están subordinados al órgano Federal ni son órganos subsidiarios.

Fuente: Elaboración propia en base a Engels (2002) y Wedel (2005).

• **Tribunal de Cuentas Federal: Bundesrechnungshof**

La organización del Estado Federal de Alemania corresponde a la división de poderes donde la legislación se realiza a través del Parlamento, la ejecución de dicha legislación a través del Gobierno Federal y el control de su ejecución por el Parlamento y el Poder Judicial. No obstante, en este sistema de división de poderes, este control del Estado Federado, en concreto, el control de la gestión financiera del Gobierno y de los organismos subordinados, se asigna a un órgano supremo: el Tribunal de Cuentas Federal.

Este Tribunal está amparado por la Ley Fundamental o Constitución, y ello le garantiza determinadas facultades. Dieter Engels (2002), Presidente de dicho Tribunal en el periodo 2002-2014, señalaba dos de ellas como las más significativas:

1. Le asegura su existencia como institución, puesto que sólo se podría eliminar mediante una enmienda a la Constitución.
2. Reconoce una independencia judicial a sus miembros, lo que implica que no están obligados a cumplir ningún tipo de instrucción ni a seguir ningún tipo de indicación ni del Parlamento ni del Gobierno; tampoco se les puede exigir que analicen o controlen determinadas materias. Es el propio Tribunal quien selecciona los entes a fiscalizar en lugar del Parlamento. No obstante, deberá remitirles los resultados obtenidos, tal y como recoge el artículo 114.2 de la Ley Fundamental (Jiménez Rius, 2007): “El Tribunal de Cuentas Federal, cuyos miembros gozarán de independencia judicial, fiscalizará las cuentas, así como la economía y legalidad de la gestión presupuestaria y económica. Deberá informar directamente todos los años, además de al Gobierno Federal, también al Consejo Federal”.

Así mismo, la Ley Fundamental también manifiesta como otras funciones del Tribunal de Cuentas Federal: el asesoramiento al Parlamento o Bundestag sobre la base de la fiscalización, y el apoyarlo tanto en su trabajo legislador como en su tarea de controlar al Gobierno Federal, bien por petición bien por iniciativa propia, en base a la información obtenida en las fiscalizaciones.

Actualmente, el Tribunal de Cuentas Federal tiene su sede en Bonn y cuenta con varias oficinas regionales que colaboran con él en las fiscalizaciones del Gobierno Federal.

- ***Tribunales de Cuentas de los Estados Federados: Landesrechnungshöfe***

Respecto a la organización de los Estados Federados o Länder, éstos también tienen condición de Estado al tener sus propias Constituciones y se organizan del mismo modo que el Estado, por lo que el control financiero externo público corresponde al Tribunal de Cuentas de la región correspondiente.

Los Tribunales de Cuentas de las diferentes regiones tienen las mismas atribuciones y competencias que el Tribunal de Cuentas Federal aunque dentro del ámbito territorial correspondiente. Están garantizados por la Constitución de cada territorio, lo que les confiere una posición jurídica institucional, independencia judicial de los miembros, e independencia también en relación a un núcleo esencial de competencias.

Como órganos de control autónomos e independientes, sometidos únicamente a la Ley, los Tribunales de Cuentas regionales no dependen de ninguno de los tres poderes del Estado federado, sino que se encuentran entre el Parlamento y el Gobierno, sin llegar a ser “órganos subsidiarios” de ninguno por lo que no pueden recibir órdenes ni del Legislativo ni del Ejecutivo (EURORAI, 2007; Wedel, 2005).

Respecto a las funciones que realizan, fiscalizadora y consultiva, éstas se presentan en la tabla 1.3 con mayor detalle.

Tabla 1.3: Características de las funciones fiscalizadora y consultiva de los Tribunales de Cuentas Regionales de Alemania

Función	FISCALIZADORA
	<ul style="list-style-type: none"> • Se fiscaliza la contabilidad que el Ministro de Finanzas de la región debe presentar en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión del Gobierno regional. • Se analiza la economía, eficacia y eficiencia de la gestión económico-financiera del Estado federado. • Se verifica la regularidad de la gestión económico-financiera del Estado federado.
Función	CONSULTIVA
	<ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento dependiente. Está vinculado a actuaciones de fiscalización concretas. No se trata únicamente de propuestas y recomendaciones en el marco de las conclusiones de auditoría, sino que consiste en un procedimiento que se realiza durante la auditoría, como un intercambio informal de ideas y opiniones respecto problemas de la Administración, inspirando un espíritu de colaboración. • Asesoramiento independiente. Está vinculado a los parlamentos, gobiernos y ministros; no suele estar relacionado con procesos de control. Los Tribunales no tienen obligación de realizar funciones consultivas, sin embargo, se les puede solicitar su opinión y recomendación sobre, por ejemplo, la aplicación del programa de Gobierno o técnicas innovadoras de comunicación. En este caso, pueden satisfacer las peticiones de asesoramiento, en la medida en que sea justificable y posible en el marco de la planificación anual del trabajo, ya que aunque no esté relacionado directamente con el control, sí debe estar legitimado por el trabajo de fiscalización.
Fuente: Elaboración propia en base a EURORAI (2007) y Jiménez Rius (2007).	

• **Consejo de Directores de los Tribunales de Cuentas Alemanes**

La Constitución Federal establece claramente las competencias tanto del Gobierno Federal como de los diferentes Gobiernos regionales, ya que son instituciones autónomas e independientes, en concreto, en lo que respecta al presupuesto (Wedel, 2005). Este hecho conlleva a que el control de la gestión

de los diferentes presupuestos corresponda a cada Tribunal, al parecer sin problemas de competencias. Sin embargo, hay actividades y responsabilidades cuyos gastos corresponden a diferentes territorios y, en estos casos, siguiendo a Schäfer (en Wedel, 2005), es necesario remitirse a las normas relativas a competencias legislativas y administrativas, que están reflejadas en la Constitución, para determinar a qué Tribunal corresponde su control. No obstante, ante la existencia de múltiples órganos fiscalizadores y para evitar duplicidades, todos ellos trabajan conjuntamente de manera voluntaria; tal y como manifiesta Zavelberg (en Wedel, 2005), todos los Tribunales actúan, cuando la situación lo requiere, mediante auditorías conjuntas o mediante la cooperación.

Para facilitar esta cooperación existe una Conferencia de Presidentes de los Tribunales de Cuentas Federal y Regionales que establece diferentes comisiones para desarrollar sus actividades (Carreras Puigdengolas, 2001). La creación del Consejo de Directores se produce desde que existen los Tribunales de Cuentas de las regiones (Zavelberg; en Wedel, 2005), y actúa como órgano superior de coordinación. Se reúne dos veces al año; también participan en él regularmente el miembro alemán del Tribunal de Cuentas Europeo, el director del Control de Finanzas suizo y el presidente del Tribunal de Cuentas.

La Conferencia contribuye a resolver los conflictos correspondientes al ejercicio de la fiscalización mediante acuerdos; no se dedica a cuestiones concretas sino a cuestiones de procedimientos (EURORAI, 2007) y asume las siguientes funciones (EURORAI, 2010):

- Asegurar el intercambio de información así como el intercambio de experiencias fiscalizadoras y métodos de fiscalización.
- Conseguir una postura homogénea en cuestiones de gran trascendencia para el control externo de las finanzas públicas.
- Coordinar los proyectos de fiscalización de interés común que afecten a más de un Tribunal de Cuentas.
- Preparar convenios de auditoría.
- Discutir asuntos de interés general para los Tribunales de Cuentas, así como desarrollar actividades de formación profesional en común.
- Promover la representación de los Tribunales de Cuentas de cara al exterior.

1.6.2. Modelo de órgano de control

La organización de los Tribunales de Cuentas, tanto el Federal como los Regionales, se fundamenta en el modelo colegiado, es decir, en un modelo jurisdiccional. Su naturaleza colegiada implica que la facultad última de tomar decisiones recae sobre todos sus miembros en conjunto, no en ninguno de ellos de manera individual. Otra característica peculiar del modelo alemán, y por eso se podría considerar que es un modelo continental mixto, es que carece de competencia de enjuiciamiento. La ausencia de esta competencia lleva consigo la existencia de importantes problemas que afectan a la eficacia de su funcionamiento. Esperón Lázaro (1986), siguiendo a Gilbert Orsoni (1983), pone como ejemplo el modelo francés: el Tribunal de Cuentas de Francia careció de dicha competencia en la época de la Revolución y los resultados obtenidos fueron muy negativos, por lo que, posteriormente recuperó la función jurisdiccional. En los Tribunales de Cuentas Alemanes, sin embargo, no existe esa competencia.

El modelo de entidad fiscalizadora en Alemania, por tanto, tiene las siguientes características:

- a) son órganos colegiados, de manera que la dirección no recae sobre una única persona, sino en un colectivo, y
- b) no poseen la función jurisdiccional. Los propios Tribunales justifican este hecho manifestando que su misión no es la de emitir juicios valorativos sobre la actuación política del Gobierno, sino la de expresar una opinión y señalar las consecuencias económicas derivadas de la misma.

1.6.3. Evolución histórica

Para conocer cuál ha sido la evolución del control externo público en Alemania, de nuevo hacemos referencia a la Corona para hablar sobre las primeras instituciones fiscalizadoras en dicho país. Fue el Rey Federico Guillermo I de Prusia en 1714 quien fundó el primer órgano de control como institución propia bajo la denominación “Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia” (Wedel, 2005). La Contaduría Mayor era una institución autónoma e independiente de la Administración prusiana, de carácter colegiado, cuyo deber era la de examinar, comprobar y fiscalizar las cuentas del Estado, informar sobre los resultados obtenidos y formular propuestas y recomendaciones sobre diferentes reformas administrativas. Este comité únicamente respondía ante el

Rey. Posteriormente pasó a llamarse “Tribunal de Cuentas del Reich Alemán”, manteniendo la misma misión.

Finalizada la Segunda Guerra Mundial, se restaura el control externo bajo órganos de control con diferentes denominaciones: en 1945 pasó a llamarse “Tribunal de Cuentas para Tareas Especiales” y en 1948 “Tribunal de Cuentas de la Zona Económica Unida”. Así hasta la Ley Fundamental o Constitución alemana de 1950, que crea el Tribunal Federal de Cuentas.

En cuanto a los Tribunales de Cuentas de las Regiones, éstos surgen de las Constituciones de los Estados federados. De este modo, se garantiza jurídicamente la independencia de sus miembros y de sus competencias; es decir, la independencia y la libertad de decisión de toda la institución (EURORAI, 2007). Se trata de órganos de control autónomos sometidos a la normativa de cada Länder que surgieron tras la formación de los gobiernos regionales de la Administración, proceso que culmina, aproximadamente, en 1991 (Jiménez Rius, 2007).

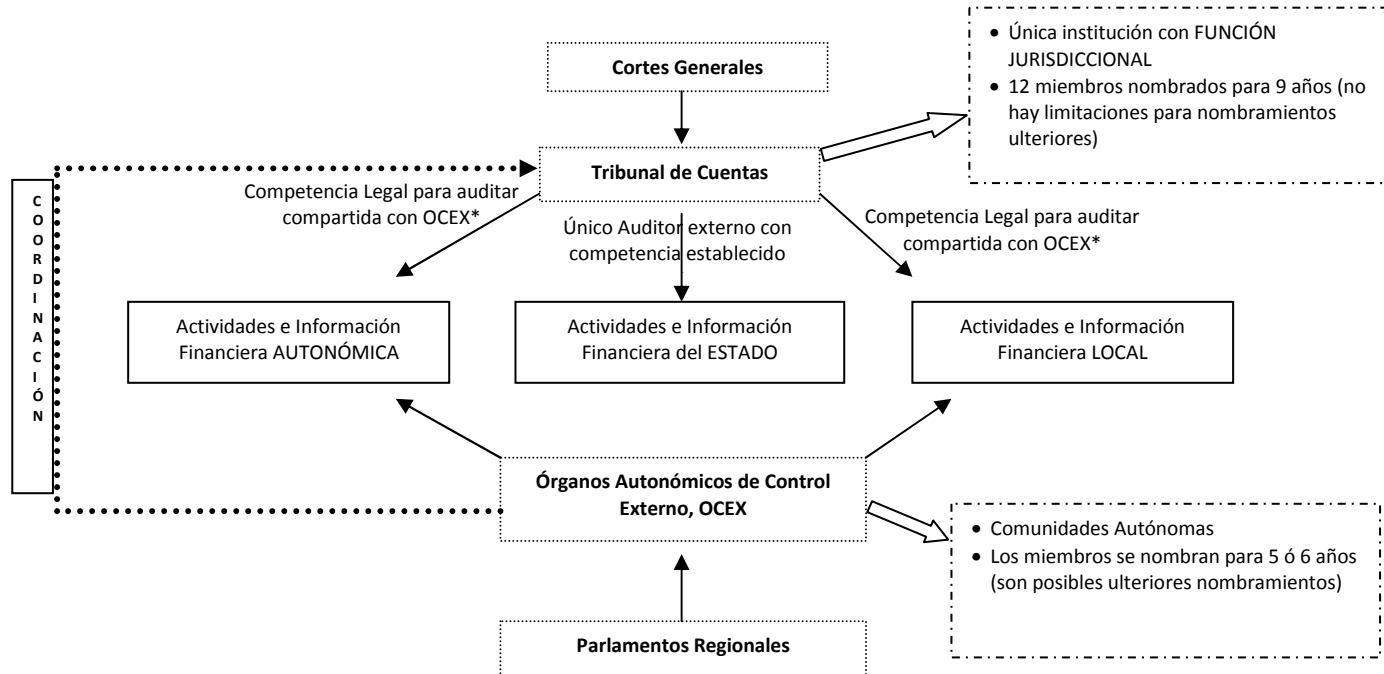
CAPITULO 2: El Control Externo Público de España y su configuración dentro del ámbito europeo e internacional

2.1. Estructura actual de los órganos de control externo público

Para el control externo de los fondos y la gestión pública en España existen dos tipos de instituciones: el Tribunal de Cuentas (TC) y los Órganos Autonómicos de Control (OCEX). Se trata de una situación similar tanto a Francia como a Alemania donde el Estado se divide en ámbitos regionales y, por tanto, existen organismos de control público para dichas regiones. No obstante, las características de estos órganos, así como sus competencias, tal y como se desprende en estos apartados, no son similares básicamente por la estructura de cada país. En nuestro caso, la ilustración 2.1 refleja el sistema de control externo existente en España.

La Constitución de 1978 solamente reconoce un órgano de control público, el Tribunal de Cuentas y, además, lo reconoce como órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público; así como a quien corresponde, también, el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas, tal y como recoge la tabla 2.1.

Ilustración 2.1: Instituciones de Control Externo en España



* Las Sociedades estatales, autonómicas y locales deben ser auditadas de acuerdo con la legislación mercantil

Fuente: López Hernández (2011-a; 2014-a): INSTITUCIONES DE CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA

Tabla 2.1: Tribunal de Cuentas en la Constitución española

Constitución Española, 1978	
Artículo 136	<ul style="list-style-type: none">• El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de 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.• 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.• (...)
Artículo 153	<ul style="list-style-type: none">• El control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá por el Tribunal de Cuentas, en lo relativo al económico y presupuestario.

Fuente: Elaboración propia en base a la Constitución Española.

A su vez, la Constitución también señala que España es un Estado descentralizado con 17 Comunidades en el que cada Comunidad Autónoma tiene la capacidad de decidir tanto económica como presupuestariamente y, en consecuencia, tiene también la necesidad de un control interno y externo de la ejecución presupuestaria.

La Constitución en sí misma no contempla la existencia de Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX), aunque tampoco lo prohíbe. Sin embargo, la Jurisprudencia y el cumplimiento de los Estatutos de Autonomía permitían que en algunas de ellas -Cataluña, Valencia, Galicia y Navarra- (Alabau i Oliveras, 1990) se crearan órganos específicos encargados de fiscalizar el correspondiente sector público autonómico. También la Ley Orgánica 2/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA 2/1980) reconocía esta capacidad de control externo a las Comunidades Autónomas (tabla 2.2).

Tabla 2.2: El control externo en las Comunidades Autónomas según la LOFCA 2/1980

Ley Orgánica 2/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas	
Artículo 17	Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: (...) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos.
Artículo 22	Además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por la Ley se autorizaran en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio del control que compete al Estado en el caso de transferencias de medios financieros con arreglo al apartado dos del artículo ciento cincuenta de la Constitución

Fuente: Elaboración propia en base a la Ley Orgánica 2/1980 de Financiación de las CCAA.

En base a esta normativa, la mayoría de las Comunidades Autónomas han ido creando su propio órgano de control externo. Los Estatutos de Autonomía que en su articulado crearon el respectivo OCEX fueron los siguientes (Fariña, Macho y otros, 2002):

- Estatuto de Autonomía de Cataluña (1979), art. 42
- Estatuto de Autonomía de Galicia (1981), art. 53.2
- Estatuto de Autonomía de Asturias (1981), art. 35 (este artículo fue nuevamente redactado en la Ley Orgánica 1/1999)
- Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (1982), art. 59
- Estatuto de Autonomía de Canarias (1982), art. 61
- Ley Orgánica de Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (1982), art. 18
- Estatuto de Autonomía de Islas Baleares (1983), art. 46
- Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (1983), art. 44

En algunas Comunidades Autónomas, como es el caso de Cataluña y Galicia, estatutariamente ya existía el Órgano de Control Externo (Sindicatura de Cuentas de Cataluña y el Consejo de Cuentas de Galicia) con anterioridad al Tribunal de Cuentas; en otros casos estos órganos se han fundado sin que su creación estuviera contenida directamente en su respectivo Estatuto de Autonomía (Lozano Miralles, 1996).

La Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas (LOTC) reconoció la existencia de estos órganos en el artículo 1.2 cuando señalaba que el Tribunal de Cuentas *“es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas pudieran prever sus Estatutos”*. La creación de los OCEX, por tanto,

no significa una reducción de las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, ni por razón de ámbito territorial ni por la naturaleza de la actividad o adscripción de la entidad a fiscalizar. No se produce un reparto legal, sino, tal y como manifiestan García Crespo (2000) o Lozano Miralles (1996), una concurrencia de competencias, cuyo ejercicio es necesario coordinar en la práctica.

Actualmente son 12 las Comunidades Autónomas que tienen órgano de control externo (tabla 2.3) siendo Cantabria, La Rioja, Murcia y Extremadura, junto con Castilla La Mancha*, las que carecen de ella.

Tabla 2.3: Órganos de Control Externo en las Comunidades Autónomas

Fecha Creación	Órgano de Control Externo
1980	Cámara de Comptos de Navarra - Cámara de Cuentas de Navarra
1984	Sindicatura de Comptes de Catalunya - Sindicatura de Cuentas de Cataluña
1985	Consello de Contas de Galicia - Consejo de Cuentas de Galicia
1985	Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana - Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana
1988	Herri kontuen Euskal Epaitegia - Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
1988	Cámara de Cuentas de Andalucía
1989	Audiencia de Cuentas de Canarias
1994-2014*	Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
1999	Cámara de Cuentas de Madrid
2003	Sindicatura de Comptes de les Illes Balears – Sindicatura de Cuentas de Islas Baleares
2003	Consejo de Cuentas de Castilla y León
2003	Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias
2010	Cámara de Cuentas de Aragón
(*) Suprimido en junio de 2014 por la Ley 1/2014 de supresión de la Sindicatura de Cuentas.	
Fuente: Elaboración propia.	

En consecuencia, el control externo de los fondos públicos españoles es realizado por el Tribunal de Cuentas y por los OCEX existentes de las Comunidades Autónomas, donde:

- El Tribunal de Cuentas actúa sobre el ámbito Estatal y sobre las cuentas y la gestión económica de aquellas Comunidades Autónomas que carecen de órgano de control público externo, aunque legalmente puede actuar sobre todas las Comunidades Autónomas.
- Cada OCEX actúa sobre las cuentas y la gestión económica de su respectivo Sector Público.

El Sector Público de las Comunidades Autónomas está integrado por la Administración Autonómica y sus organismos autónomos; las entidades locales, sus organismos autónomos y las empresas públicas

dependientes de las mismas, en el ámbito competencial de las instituciones de autogobierno; las empresas públicas, cualquiera que sea su forma jurídica, dependientes de la Administración Autonómica (Fariña, Macho y otros, 2002).

2.2. Colaboración y Coordinación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX

La relación existente entre todos estos órganos de control externo precisa dos matizaciones (García Crespo, 2005-b):

- a) No existe subordinación jerárquica. Los OCEX dependen de sus Parlamentos regionales, aunque en determinadas circunstancias el Tribunal de Cuentas puede delegar en los OCEX instrucciones de los procedimientos jurisdiccionales de responsabilidad contable.
- b) No existen vínculos de interdependencia entre los diferentes OCEX sino que cooperan entre sí. La cooperación entre los Órganos de Control Externo autonómicos se ha venido efectuando casi desde su constitución, y siempre se han potenciado los cauces de unión entre sí (TVCP/HKEE, 2015-a).

El hecho de que el Tribunal de Cuentas pueda ejercer su función fiscalizadora sobre la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas y que esta competencia la tengan también los respectivos órganos autonómicos de control externo, hace necesaria una colaboración y/o cooperación que evite duplicidades, ineficiencias e inadecuada delimitación de las funciones (Montesinos Julve, 2012). La coordinación debe facilitar la expansión y calidad de los controles así como racionalizar el gasto de las fiscalizaciones del sector público.

Las medidas de coordinación entre el Tribunal y los OCEX se regularon en la Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC), mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garantizaran la mayor eficacia en los resultados y evitaran la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras (artículo 29). A tal efecto:

- a) Los OCEX remitirán al Tribunal de Cuentas los resultados individualizados del examen y comprobación de las cuentas de las entidades del sector público autonómico, así como cualquier otra documentación que aprueben.
- b) El Tribunal de Cuentas, si lo estima oportuno, podrá realizar

ampliaciones y comprobaciones que considere preceptivas, e incorporar sus propias conclusiones a la documentación aprobada por los OCEX, para remitir todo ello a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

- c) El Tribunal de Cuentas podrá solicitar de los OCEX funciones fiscalizadoras concretas, referidas tanto al sector público autonómico como al local.

Así mismo, todas las leyes reguladoras de los OCEX incorporan la frase “sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas” cuando establecen sus funciones, además de la forma de materializar, con mayor o menor extensión, según los casos, las relaciones con el Tribunal de Cuentas (Cubillo Rodríguez, 2004).

En 1989, tras un acuerdo entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX de Valencia, País Vasco y Cataluña, se creó la *Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo* del Estado Español, que coordinaría tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX. Su objetivo era cumplir con el artículo 29 de la Ley 7/1989 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC): establecer criterios y técnicas comunes de fiscalización (Minguillón Roy, 2010).

La primera tarea realizada por la Comisión de Coordinación fue la de elaborar los “Principios y Normas de Auditoría del Sector Público” (publicados por primera vez en 1992 y a los que posteriormente se han añadido nuevas normas técnicas), que recogen los criterios fundamentales que deben observar los OCEX en la actividad de sus funciones fiscalizadoras.

Esta colaboración se volvió más activa cuando comienza a editarse la *Revista Auditoría Pública* (1995); todos los órganos autonómicos de control externo existentes a esa fecha participaron en la puesta en marcha de esta publicación, y sus Presidentes conforman su consejo editorial (TVCP/HKEE, 2015-a).

En 2006 se constituyó la *Conferencia de Presidentes de los Órganos de Control Externo*, al objeto de incrementar la cooperación entre sus miembros para impulsar un mayor y más eficaz control de los fondos públicos. Una de sus primeras actuaciones consistió en la redacción y suscripción unánime de la “Declaración de Pamplona”, que expone la situación del control de los fondos públicos en nuestro país, y marca una visión de lo que debe ser dicho control. En la tabla 2.4 se resumen las ideas básicas de dicha Declaración.

Tabla 2.4: Síntesis de la Declaración de Pamplona

Declaración de Pamplona, 2006	
Análisis de la situación anterior:	
Contexto	<ul style="list-style-type: none"> • Han transcurrido 25 años desde la puesta en marcha de la primera OCEX, Cámara de Comptos de Navarra (1982). • Existen 12 OCEX, cuyas funciones son la fiscalización del sector público de sus comunidades, y el asesoramiento a sus respectivos parlamentos en materias económico-financieras.
Objetivo	<ul style="list-style-type: none"> • Crear una conciencia pública del control, entendido no como un fin en sí mismo, sino como un medio que contribuya a una gestión cada día más transparente y eficaz.
Resultado	<ul style="list-style-type: none"> • Se ha cumplido un ciclo que ha servido para extender entre los responsables políticos y gestores de las administraciones la conciencia pública del control. • Las instituciones, tanto de ámbito autonómico como local, aceptan la labor y casi siempre comparten los diagnósticos y los puntos débiles subrayados en los informes de los OCEX.
Objetivos a futuro:	
Objetivo	<ul style="list-style-type: none"> • Complementar la fiscalización financiera con el análisis de la eficacia en la gestión pública. • En las fiscalizaciones, priorizar las áreas presupuestarias más importantes (ej.: salud, educación, bienestar social...) y prestar especial atención a las consideradas "áreas de riesgo": <ul style="list-style-type: none"> Subvenciones: fiscalizar su impacto en la sociedad y los objetivos para los que fue concedido; se aporta información sobre su eficacia de ellas, y serviría para valorar posteriores convocatorias. Obras públicas: sería conveniente acudir a colaboradores externos que apoyen el trabajo del auditor, aportando dictámenes técnicos que permitan un análisis mucho más completo de la gestión de dichas obras. Urbanismo: potenciar las auditorías urbanísticas en el marco del análisis del sector local (por los recientes escándalos producidos, especialmente en algunos ayuntamientos). • Las recomendaciones de los OCEX deben ser instrumentos útiles para mejorar día a día la gestión pública, especialmente la mejora de la eficacia. • La integración en la Unión Europea –cuyo gasto se realiza mayoritariamente a nivel autonómico– incrementa la complejidad del control externo, por lo que se debe reflexionar sobre la actualización del marco normativo correspondiente, atendiendo al respeto del principio de subsidiariedad.
<i>Fuente: Elaboración propia en base a la Declaración de Pamplona.</i>	

Esta Declaración señalaba las líneas básicas que han seguido los órganos de control externo, y que han estado dirigidas a lograr una conciencia pública de la necesidad del control externo para alcanzar una gestión transparente y eficaz. Los OCEX consideraron que la conciencia social ya se había extendido, por lo que se debía comenzar a trabajar por un segundo objetivo: lograr que

las recomendaciones de los OCEX fueran instrumentos útiles para mejorar la eficacia de la gestión pública.

A mediados de 2015, la *Conferencia de Presidentes de los OCEX* se transforma en la *Asociación de los Órganos de Control Externo Autonómicos*, con el objetivo de fomentar la cooperación entre los OCEX e impulsar la coordinación con el Tribunal de Cuentas para mejorar con ello el control eficaz de las finanzas públicas.

Las relaciones de colaboración que se producen entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX, así como entre los mismos OCEX, deben evitar un tratamiento desigual a las Comunidades Autónomas que tienen OCEX frente a las que no lo tienen. Estas relaciones no están expresamente contempladas en una normativa específica, más allá de lo que hemos comentado; sin embargo, tanto la Constitución como la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ambos de completa aplicación a las instituciones de control externo, regulan expresamente los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con pleno sometimiento a la Constitución Española, a la Ley y al Derecho, así como los principios de buena fe y confianza legítima, de cooperación y colaboración, entre otros.

El artículo 103 de la Constitución establece que “Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y *coordinados* de acuerdo con la ley” (artículo 103.2), y “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de *eficacia*, jerarquía, descentralización, desconcentración y *coordinación*, con *sometimiento pleno a la ley y al Derecho*” (artículo 103.1). Este artículo hace referencia a la Administración del Estado, sin embargo la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que regula toda la Administración Pública también se manifiesta en este mismo sentido de cooperación y sometimiento a la Ley y al Derecho cuando dice:

Artículo 3: Principios Generales

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.
2. Las Administraciones Públicas, en sus relaciones, se rigen por el principio de cooperación, y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos (...)

Artículo 4: Principios de las relaciones entre las Administraciones Públicas

1. Las Administraciones Públicas, en el desarrollo de su actividad y en sus relaciones recíprocas, deberán :
 - a) Respetar el ejercicio legítimo por las otras Administraciones de sus competencias.
 - b) Ponderar, en el ejercicio de las competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones.
 - c) Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias.
 - d) Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias.
- (...)
4. La Administración General del Estado, las de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local deberán colaborar y auxiliarse para aquellas ejecuciones de sus actos que hayan de realizarse fuera de sus respectivos ámbitos de competencias.

Por tanto, podemos decir que las relaciones entre los órganos fiscalizadores deben producirse en colaboración y sin ningún tipo de jerarquización. Ahora bien, actualmente estas disposiciones han quedado obsoletas y son insuficientes ya que, entre otros aspectos, no concretan los instrumentos de coordinación. La realidad jurídica y social en la que fue redactado ha cambiado y evolucionado de tal manera que exige una modificación del mismo (Jiménez Rius, 2007).

2.3. Tribunal de Cuentas

2.3.1. Características

El marco normativo de referencia para conocer el funcionamiento del Tribunal de Cuentas lo conforman la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas (LOTC) y la Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC).

Según la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas, éste es un organismo único en su orden que extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las comunidades autónomas puedan establecer sus Estatutos (tal y como viene recogido en la tabla 2.1). El Tribunal de Cuentas depende directamente de las Cortes Generales y su estructura orgánica está inspirada en el modelo continental.

Este marco jurídico señala que las entidades sujetas a este control son entidades tanto del ámbito administrativo estatal como del sector empresarial

público estatal; es decir: la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las entidades gestoras de la Seguridad Social, los Organismos autónomos y las Sociedades estatales y demás empresas públicas (LOTC, artículo 4). Sobre dicho ámbito subjetivo ejecutará sus dos funciones (LOTC, artículo 2):

- la fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público, y
- el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (enjuiciamiento contable).

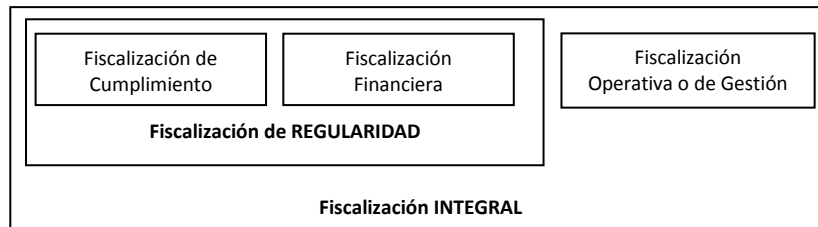
La función fiscalizadora, donde la iniciativa de las actuaciones corresponde tanto al Tribunal de Cuentas como a las Cortes Generales, incluye verificar, de manera continuada, si la actividad económico-financiera del sector público está sometida a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía, así como, en su caso, los principios de buena gestión. No obstante, tal y como señala el propio Tribunal de Cuentas, con las fiscalizaciones se pretenden conseguir diferentes objetivos y ello hace necesario distinguir entre las siguientes tipologías (Normas Internas de Fiscalización 1997 y Normas de Fiscalización 2013 del Tribunal de Cuentas):

- a) Fiscalización de cumplimiento: verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que está sometida la gestión económico-financiera de la entidad, actividad o programa que se fiscaliza.
- b) Fiscalización financiera: emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad en función de su adecuación a los principios, criterios y normas contables de aplicación a la misma.
- c) Fiscalización operativa o de gestión: proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad fiscalizada en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión. Tal valoración puede referirse a la adecuación de los sistemas y procedimientos de gestión con respecto a los objetivos que deben cumplir –fiscalización de sistemas y procedimientos- o al grado de cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía.

La combinación entre ellos se conoce como fiscalizaciones de regularidad, cuando se persiguen los objetivos de las fiscalizaciones de cumplimiento y financiera conjuntamente; y fiscalizaciones integrales, cuando se integran los

tres. La ilustración 2.2 esquematiza esta clasificación.

Ilustración 2.2: Tipología de las fiscalizaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas



Fuente: Elaboración propia en base a diferentes pronunciamientos.

Las actuaciones de fiscalización se efectúan, en la mayoría de los casos, aplicando las técnicas de auditoría más adecuadas para cada proceso, por lo que, tal y como indica el Tribunal de Cuentas en sus Normas de Fiscalización, la fiscalización suele consistir en una auditoría, entendida como actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto.

Las características básicas de la función fiscalizadora, siguiendo a Cabaleiro y Buch (2007), se resumen del siguiente modo:

- Es un control externo, puesto que se lleva a cabo desde fuera de la estructura del órgano fiscalizado (la fiscalización interna es la que llevan a cabo las intervenciones, IGAE, IGSS, etc.)
- Es un control que se realiza de manera permanente y afecta a todo el proceso de ejecución de los ingresos y gastos públicos.
- Y es un control consuntivo, es decir, se realiza a posteriori, una vez haya concluido y sea definitivo el proceso o actividad que se fiscalice.

Respecto a la función de enjuiciamiento, y más concretamente en relación a la responsabilidad contable, Sueiras Pascual (2004) la define del siguiente modo: "aquella en la que incurren quienes tienen a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos, cuando por acción u omisión contrarias a la Ley originasen el menoscabo de dichos caudales o efectos públicos, quedando obligados a la indemnización de los daños y perjuicios causados".

La ley contempla esta función como una auténtica jurisdicción que goza de respaldo constitucional, pero que ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de unos límites para que sea compatible con el ejercicio de la jurisdicción correspondiente al Consejo General del Poder Judicial. De este

modo, se le atribuye el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que se deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de recursos públicos e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves, originan menoscabo en los mismos a consecuencia de actuaciones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad, aplicable a las entidades del sector público o a receptores (sean personas físicas o entidades) de ayudas públicas.

Rincón Villagrà (2004) muestra una definición que recoge de forma resumida las características básicas del Tribunal de Cuentas cuando dice que “se configura como el supremo órgano de control de la legalidad del gasto, debiendo comprobar que la gestión económica de los entes que integran el sector público se ha ajustado a los principios constitucionales de equidad en la asignación de los recursos y eficiencia y economía, pero además, podrá exigir a los gestores de fondos públicos la responsabilidad contable en que hayan incurrido como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones derivadas de esa relación jurídica pública de gestión de caudales públicos en cuanto, sin estar integrado en el Poder Judicial, tiene atribuida la función jurisdiccional de enjuiciamiento contable”. Según esta misma autora, el enjuiciamiento se dirige a depurar la responsabilidad contable que hayan podido incurrir quienes manejan los caudales públicos.

Las dos funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas tienen naturaleza y finalidad claramente diferenciada y se desarrollan por cauces absolutamente distintos, aunque existe una estrecha relación. Por ello, para poder desarrollar sus funciones, el Tribunal de Cuentas se organiza en dos secciones:

- a) Sección de fiscalización, a la que corresponde la verificación de la contabilidad de las entidades del sector público; el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización; el examen de los procedimientos fiscalizadores tramitados; y la propuesta al Pleno de los resultados de los procedimientos fiscalizadores –informe, moción o nota- que se elevan a las Cortes Generales.
Esta sección se organiza en siete departamentos (véase la ilustración 2.3) y a cada departamento le corresponde desarrollar la función fiscalizadora en su ámbito de actuación.
- b) Sección de enjuiciamiento, a la que corresponde ejercer la función jurisdiccional; preparar la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales y formular la propuesta al Pleno; someter al Pleno las modificaciones que deban introducirse en la estructura de la Sección, así como la creación de

nuevas Salas cuando el número de los asuntos lo aconseje; sentar los criterios con arreglo a los cuales deba efectuarse el reparto de asuntos entre las Salas y entre los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento.

Esta sección se compone de tres Departamentos, y todos ellos tienen el mismo ámbito competencial (Redondo de la Vega, 2000):

- ✓ El conocimiento y fallo en primera instancia de los juicios de cuentas: el que por acción u omisión contraria a la Ley origine menoscabo de los caudales públicos está obligado a indemnizar los daños y perjuicios causados.
- ✓ Los procedimientos de reintegro por alcance: La LFTC entiende por *alcance* la ausencia de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales públicos; en consecuencia, los hechos constitutivos de *alcance de caudales* se pondrán en conocimiento de la Sección de Enjuiciamiento para dar comienzo a este procedimiento.
- ✓ El expediente de cancelación de fianzas: se trata de fianzas constituidas por quienes administran o custodian caudales públicos y cuyo reintegro solicitan cuando cesan en su función.

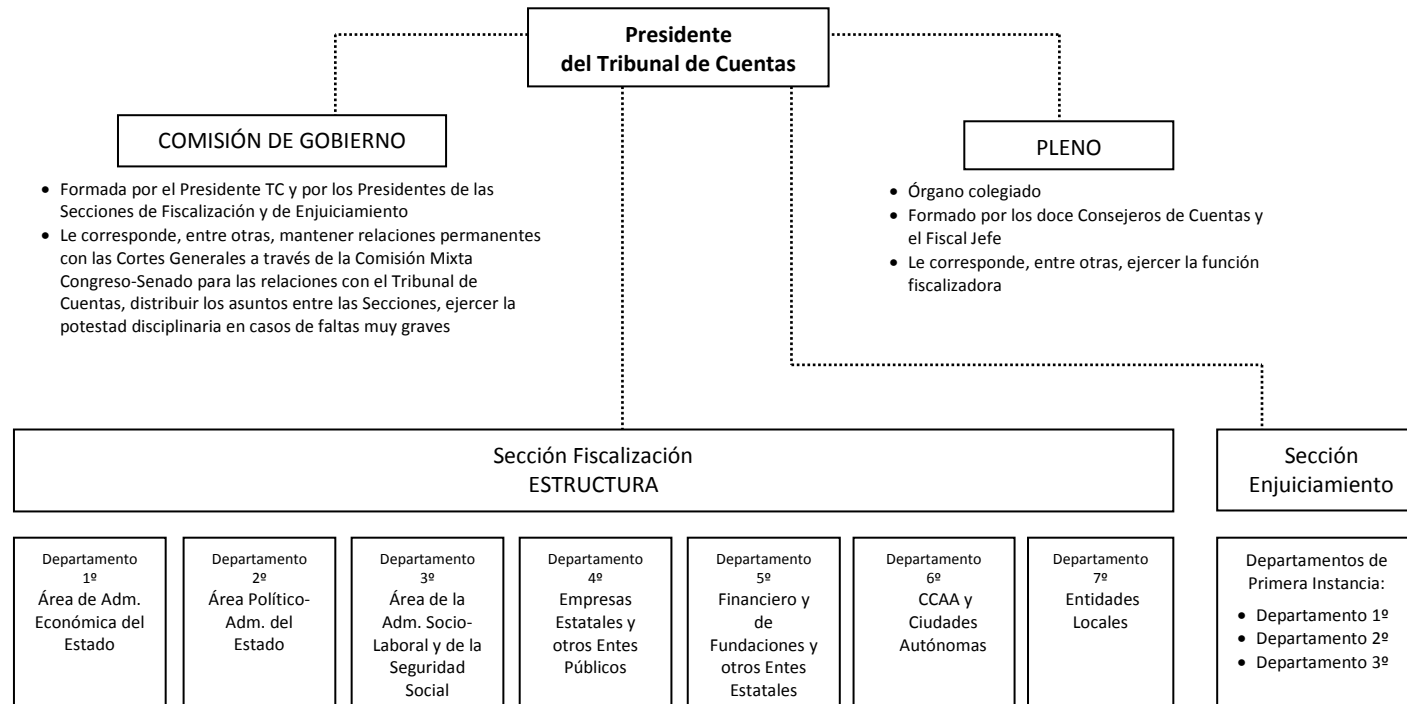
Asimismo, también corresponde a esta sección:

- ✓ El conocimiento de los incidentes de recusación promovidos contra los Secretarios y el resto de los funcionarios que intervengan en los procedimientos jurisdiccionales de su competencia por las causas y trámites establecidos en las Leyes Orgánicas del Poder Judicial y de Enjuiciamiento Civil.
- ✓ La vigilancia e inspección sobre los procedimientos de su competencia y ejercicio de la potestad disciplinaria sobre el personal de la Sección en caso de faltas leves.
- ✓ La ejecución de las costas declaradas en la primera y en la segunda instancia.

El Tribunal de Cuentas también cuenta con un Pleno y una Comisión de Gobierno para su organización, tal y como recoge la ilustración 2.3.

Aunque no se enumera como propia del Tribunal de Cuentas, otra posible función es el asesoramiento o la función consultiva. A diferencia de numerosos OCEX que sí la tienen específicamente atribuida en su legislación reguladora, el Tribunal podrá elevar a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las CCAA, a la vista de los informes emitidos, mociones o Notas en las que propondrá medidas conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público (Sueiras Pascual, 2004).

Ilustración 2.3: Organigrama del Tribunal de Cuentas



Fuente: Elaboración propia.

2.3.2. Modelo de órgano de control

El Tribunal de Cuentas de España es un modelo de órgano de control similar a la estructura del órgano francés. De este modo, sus características principales son las siguientes:

- a) Órgano de carácter colegiado: la dirección y representación recae sobre sus miembros, que de manera conjunta en el Pleno toman las decisiones correspondientes al Tribunal.
- b) Posee función jurisdiccional, por lo que la responsabilidad de un uso incorrecto de los caudales públicos son exigidas por su propia jurisdicción contable.

La independencia del Tribunal de Cuentas respecto al Poder Ejecutivo queda explícitamente concretado en el artículo 131.6 de la Constitución: *“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”* (véase la ilustración 2.3 anterior). Sin embargo su dependencia respecto a las Cortes Generales también tiene sus manifestaciones entre las que podemos destacar las siguientes (Sueiras Pascual, 2004):

- 1- Los Consejeros de Cuentas son designados por la Cortes Generales (Congreso y Senado).
- 2- Las Cortes Generales también ostentan la potestad de iniciar los procedimientos fiscalizadores, al igual que las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.
- 3- La función del Tribunal de Cuentas se enmarca dentro de lo que se puede denominar como *“actuación técnica del Estado”*.

En cualquier caso, el Tribunal de Cuentas goza de una autonomía que se recoge en su propio marco jurídico (Sueiras Pascual, 2004):

- 1- Tiene autonomía funcional en el ejercicio de su función fiscalizadora, de modo que puede iniciar cualquier procedimiento fiscalizador que considere oportuno desarrollar, en virtud de su carácter de supremo órgano fiscalizador (art.45, LOTC).
- 2- Los Consejeros son independientes e inamovibles (art. 30.2, LOTC), estando sujetos a las mismas causas de incompatibilidad, incapacidad y prohibiciones que los miembros del Poder Judicial, al tiempo que ejercen sus funciones de acuerdo con los principios de imparcialidad y dignidad que son inherentes a las mismas.

- 3- Elabora su propio presupuesto, que se integra en los Presupuestos Generales del Estado en una sección independiente.
- 4- Tiene competencia exclusiva para todo lo que concierne a su gobierno, régimen interior y personal a su servicio.

2.3.3. Evolución histórica

Pueden encontrarse varias manifestaciones de control externo público a lo largo de la historia, entre las que destacamos las siguientes:

- ***Contadurías de Cuentas Mayores asociadas a la monarquía***

Al igual que en todos los países que hemos analizado, el control externo de los fondos públicos en España también está ligado a la Corona. Mendizábal Allende (1965) nos lleva en el siglo XIII, a Sancho IV de Castilla (1258-1295), época en la que se creó una magistratura colegiada identificable como órgano de fiscalización de la Hacienda “para el mejor Gobierno del rey Sabio y para el bien del pueblo”. Sin embargo, es aproximadamente en 1388 cuando esta fiscalización adquiere significado al crear un cuerpo de Contadores Mayores de la Corte Castellana, que posteriormente ha dado lugar al actual Tribunal de Cuentas.

Las primeras ordenanzas que se entregan a la Contaduría Mayor de Cuentas datan de 1437, durante el reinado de Juan II de Castilla y León (1406-1454), y es en este momento cuando alcanza forma y, de alguna manera, comienza a regularse. Estas ordenanzas buscaban impulsar, mediante normas y leyes, las dificultades de la recaudación de tributos y de la ordenación de cuentas, especialmente las correspondientes a los años 1425-1436. Para ello regularon la actuación de la Contaduría como órgano titular de la censura de las cuentas *a posteriori*, y encomendaron a los Contadores de Cuentas la capacidad de reclamar las deudas originadas por el impago de los impuestos, convirtiéndose en jueces que podían imponer multas y sanciones (Murillo Bernáldez, 1985). En consecuencia, en las Ordenanzas de 1437, la Contaduría Mayor de Cuentas se configura como una auténtica jurisdicción, puesto que no sólo revisaba materialmente las cuentas, sino que enjuiciaba la legitimidad de los ingresos y pagos, y sus decisiones tenían fuerza ejecutiva (Mendizábal Allende, 1982).

Este sistema de control de la gestión de los fondos públicos se reafirma en 1442, cuando se ratifican las Ordenanzas de 1437; aunque con alguna modificación relacionada con la forma de pago de las ayudas reales que

sufragaban los gastos de los empleados del Rey. Los Contadores Mayores eran los encargados de llevar los libros de cargo y descargo de la Casa Real y sus miembros de realizar los pagos e incluso de pedir prestado para la Corona.

Durante el reinado de Enrique IV (Rey de Castilla en 1454-1474), la mayoría de los miembros de la Contaduría debían haber estudiado leyes y ser doctos en derecho. Ello les otorgaba una posición superior tanto intelectual como socialmente respecto a otros servidores de la Corona.

Posteriormente en la época de los Reyes Católicos, en 1476, se establecen dos Contadurías Mayores, con funciones claramente diferenciadas (Cubillo Rodríguez, 1999):

- a) La Contaduría Mayor de Cuentas: intervención de los gastos.
- b) La Contaduría Mayor de Hacienda: administración de impuestos, fiscalización de las cuentas, realización de los pagos, mediación y garantía de los préstamos a la Corona y asesoramiento en política monetaria.

En este periodo se vuelven a promulgar nuevas ordenanzas (1478) con el objetivo de acabar con el retraso de cuentas pendientes existentes desde 1454. Para ello la Contaduría tiene la autoridad privativa y absoluta para reclamar, censurar y fallar todas las cuentas de los funcionarios públicos que manejan caudales y efectos. Se otorga a los Contadores la potestad de revisar, determinar y juzgar el alcance de las cuentas, así como de proceder contra cualquier persona o Consejo y actuar en nombre de los Reyes.

Esta primera etapa se caracteriza por la existencia de Cámaras de Cuentas (y desde entonces siempre las ha habido) como consejos asesores de la Corona con potestad jurisdiccional. Las ordenanzas que históricamente diferentes monarcas iban promulgando identificaban el control externo con la Contaduría Mayor que, tal y como manifiesta Gómez Sánchez (2001), se caracterizaba por la delimitación de los bienes del Rey y del Estado; ello derivaba en una figura viciada ya que se consideraba que los Contadores únicamente estaban al servicio de los intereses de la Corona. En este escenario, el control económico-financiero de los fondos públicos no resultaba muy confortable y no siempre demostraban una eficacia real. A lo largo de la historia se ha producido, en palabras de Mendizábal Allende (1965), una trayectoria con una constante histórica: "tensión dramática entre el político que intenta vigorizar la institución para satisfacer el anhelo de la comunidad y las diversas fuerzas periféricas que plantean una soterrada oposición, con la clara finalidad de esterilizar este vital instrumento fiscalizador. Precisamente el permanente

cuidado de todos los monarcas españoles por la Contaduría revela, quizá, su interna debilidad y su incapacidad para abordar los grandes problemas de su función”.

Esta situación perdurará hasta 1798-1799, cuando finaliza la Revolución francesa.

- ***Las Contadurías Mayores en el contexto de las primeras Constituciones Españolas***

En esta segunda etapa observamos cómo la promulgación de las diferentes Constituciones no ha tenido el mismo impacto en el Tribunal de Cuentas ni en sus funciones. Todas ellas reconocen la existencia e importancia de un órgano de control externo de la gestión pública, aunque considerando los sucesos históricos (invasiones, guerras así como dictaduras), únicamente destacan dos fechas importantes que más adelante comentamos: 1828 y 1850.

El denominado Estatuto de Bayona de 1808, no se trató de una Constitución propiamente dicha ya que no fue el pueblo quien elaboró el texto, nació directamente de una decisión real. Sucede tras la Revolución Francesa cuando Fernando VII, junto con Carlos IV, cede la corona a favor de Napoleón y este último nombra a su hermano José Bonaparte como Rey de España (conocido como Gobierno Intruso). El texto reconocía una serie de atribuciones al Monarca y como consecuencia se desvirtuaba la teórica división de poderes (Mendizábal Allende, 2000).

El Estatuto de Bayona, en relación al control de los caudales públicos y su gestión, establecía que:

- “las cuentas de Hacienda dadas por cargo y data, con distinción del ejercicio de cada año y publicadas anualmente por medio de la imprenta, serán presentadas por el Ministerio de Hacienda a las Cortes, y éstas podrán hacer sobre los abusos introducidos en la Administración las representaciones que juzguen oportunas” (artículo 84); y además,
- “un tribunal de Contaduría general examinará y fenecerá las cuentas de todos los que deban rendirlas. Este tribunal se compondrá de las personas que el Rey nombre” (artículo 122).

Por primera vez se habla de que un Tribunal de Contaduría fue el heredero de las Contadurías Mayores de Cuentas. Se le otorgan potestades jurisdiccionales y es delegado del Monarca, que es quien nombra a sus miembros.

Al mismo tiempo, en parte como respuesta a la invasión francesa, las Cortes españolas nombran a Fernando VII Rey legítimo, se trasladan a Cádiz y se aprueba la Constitución de Cádiz de 1812. Esta Constitución combina las tendencias tradicionales españolas con las revolucionarias francesas de manera que incorpora principios del liberalismo democrático como la soberanía nacional y la separación de poderes. La soberanía, poder pleno y supremo del Estado, que correspondía al Rey pasa a la Nación; el Rey conserva una participación en el poder legislativo aunque limitado y la Nación se convierte en un ente supremo que representan los Diputados. Desde la Constitución de Cádiz se reconocen de forma clara y precisa tres clases de controles: el control político que es ejercido por las Cortes, el control administrativo a cargo de las Contadurías de Valores y Distribución, y el control jurisdiccional atribuido a las Contadurías Mayores de Cuentas (Vallés Vives, 2001). Como consecuencia de esta separación de poderes, la rendición de cuentas se produce ante las Cortes y no ante el Soberano, de manera que el Tribunal de Cuentas dependerá de las Cortes (Jiménez Rius, 2007; Vallés Vives, 2001).

Con la Constitución de Cádiz el Tribunal de Cuentas se mantiene como Tribunal Supremo de la Hacienda, es decir, como institución específica para el control de los fondos públicos, tal y como recoge su artículo 350: “Para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una Contaduría Mayor de Cuentas que se organizará por una Ley especial”. En respuesta a ello, el 7 de agosto de 1813 se aprueba el Decreto CCLXXX, que reorganiza la Hacienda Pública en una institución con doble función: por un lado, la Tesorería General y, por otro lado, la Contaduría Mayor de Cuentas. Asimismo, este texto resalta la jerarquía e independencia de los órganos de control, así como el procedimiento exhaustivo y el grado de sofisticación exigido para el ejercicio del control de los pagos (Vallés Vives, 2001). Sin embargo, durante el periodo 1814-1820 se produce una vuelta al absolutismo (se produce un golpe de estado instigado por el propio monarca para recobrar el poder absoluto, y se suprime el Tribunal Supremo), por lo que esta norma no llega a aprobarse (Mendizábal Allende, 2000).

- ***Primera regulación del control de la actividad económica-financiera del ámbito público***

En 1828 se aprueba la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828 sobre la “planta y atribuciones” del Tribunal Mayor de Cuentas. Esta cédula marca el primer hito importante en el ámbito del control público, ya que se trata de la

primera norma jurídica reguladora del control de la actividad económico-financiero del sector público como una función integrada por dos tipos de competencias: las administrativas y las jurisdiccionales (Cubillo Rodríguez, 1999). En concreto el artículo primero y tercero manifestaban lo siguiente:

- El artículo primero justificaba la existencia de un órgano de control externo: *“para el examen, aprobación y fenecimiento de las cuentas de la administración, recaudación y distribución de los efectos y productos de las rentas y ramos que constituyen mi Real Hacienda y cualesquiera otros públicos o del Estado, habrá en la Corte una autoridad especial y superior que se titulará Tribunal Mayor de Cuentas”*.

Se trataba de una institución colegiada con jurisdicción especial y privativa que se ejercía con carácter delegado del Rey, quien retenía y conservaba la potestad de juzgar (Mendizábal Allende, 2000).

- El artículo tercero otorgaba al Tribunal las dos funciones que, tradicionalmente, los Tribunales de Cuentas tenían: la función fiscalizadora (autoridad gubernativa) y la función jurisdiccional (autoridad judicial). Según Cubillo Rodríguez (1999), del contenido de dicho artículo, se podía deducir que el Tribunal de Cuentas podía ejercer estas dos funciones en un triple ámbito de competencias:

- ✓ sancionadora para la responsabilidad originada por una rendición de cuentas irregular;
- ✓ indemnizatoria para la responsabilidad originada por descubiertos detectados en los fondos públicos; y
- ✓ resolutive ante acciones delictivas como falsificación o abusos relacionados con la gestión de los fondos públicos.

Estas competencias, hay que considerarlas en la época en la que se suceden aunque, en cualquier caso, reflejaban que era necesario una “especialización jurídica para exigir el cumplimiento de obligaciones y las responsabilidades originadas como consecuencia de infracciones en la gestión de los caudales públicos” (Cubillo Rodríguez, 1999).

El fallecimiento de Fernando VII abre el paso a una nueva Constitución, el Estatuto Real de 1834. Fue una constitución flexible, breve e incompleta (época en la que regenta la Reina María Cristina y se produce la primera guerra Carlista). El texto regulaba la organización y las funciones de las Cortes, así como sus relaciones con el Rey dando paso a una soberanía compartida entre las Cortes y el monarca.

El Estatuto Real introdujo las instituciones y mecanismos parlamentarios que existían en los Estados europeos que en aquel tiempo estaban políticamente más avanzados, aunque en relación a la fiscalización del gasto público no hacía mención expresa sobre órganos específicos encargados de ello. En este periodo, sin embargo, destacan algunos hechos como los dos que se citan a continuación, y que subrayan la importancia del Tribunal de Cuentas:

- a) La aprobación de la Ley de Presupuestos el 26 de mayo de 1935, por la que se establece que “los jefes civiles y militares deben rendir cuentas al Tribunal Mayor” (artículo 7).
- b) El Tribunal de Cuentas supervisó dos “Desamortizaciones de Mendizábal”: en la primera, el proceso de restitución de los bienes expropiados por la inquisición a sus dueños legítimos, y en la segunda, el proceso de compensación de las Cajas por los bienes perdidos de la Iglesia.

- ***El control público ante el pensamiento del bienestar***

En los años siguientes, a consecuencia del hambre y el descontento social, suceden en Europa bastantes revoluciones (conflictos en Prusia, Baviera, Reannia, Austria, Hungría y Eslovenia) y se expande la idea de la administración de los impuestos como garantía de rentabilidad para el bienestar social. En 1849 se aprueban dos Reales Decretos: la “Instrucción, Ley y Reglamento del Tribunal de Cuentas” y la “Centralización de Fondos”, éste último para aclarar el alcance y funciones del Tribunal. Destacamos su artículo 6: “Los empleados de todos los ramos que manejan fondos del Estado, rendirán cuentas justificadas mensualmente al Tribunal Mayor de Cuentas”, puesto que coincide en la idea con el artículo 7 de la Ley de Presupuestos de 1835 que hemos mencionado.

Estos sucesos, así como el pensamiento del bienestar social, fueron el origen del segundo gran hito de los órganos de control externo que se produce en 1850, fecha en la que comienza la segunda gran reforma (la primera se producía en 1828) de la Contaduría Mayor de Cuentas con la reina Isabel II de Borbón como monarca:

- 1850: se publica la Ley de 20 de febrero de 1850 por la que se establecen las bases para la Contabilidad General, Provincial y Municipal, y se construye la estructura y funcionamiento del Ministerio de Hacienda (Vallés Vives, 2001).

En dicha estructura se crean ocho Direcciones Generales, una de ellas la Dirección General de lo Contencioso al que está vinculado el Tribunal de Cuentas (Real Orden de 21 de junio de 1850, artículo 4).

- 1851: se aprueba la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que constituye la base de la Institución actual, siendo la primera normativa que utiliza la denominación que ha perdurado hasta la actualidad.

Esta Ley Orgánica le atribuye al Tribunal de Cuentas la fiscalización financiera de la Administración Pública: *“el Tribunal de Cuentas ejercerá privativamente la autoridad superior para el examen, aprobación y fenecimiento de las cuentas de administración, recaudación y distribución de los fondos, rentas y pertenencias del Estado, así como también de las relativas al manejo de fondos provinciales y municipales, cuyos presupuestos requieran la real aprobación”* (artículo 1).

Al Tribunal de Cuentas se le concedieron amplias facultades para pedir cuenta de los actos de los funcionarios cuentadantes, teniendo la facultad suficiente para poder exigirles el reintegro de las cantidades que se hubiesen defraudado y “distráido de su legítima aplicación” (Tribunal de Cuentas, 2015-d).

- 1853: se dicta el Reglamento que desarrolla la Ley Orgánica, donde se define el Tribunal de Cuentas como un órgano independiente de las Cortes y la Administración, con funciones fiscales y jurisdiccionales.

Si la Ley Orgánica comienza a utilizar el término “Tribunal de Cuentas”, el Reglamento utiliza el nombre de “Tribunal de Cuentas del Reino”.

Concluimos esta etapa, que temporalmente coincide con el Siglo XIX, manifestando que fue una época muy convulsa con continuos cambios políticos, y que se realizaron intentos por mejorar la gestión de una Hacienda Pública arruinada e ineficiente (Mirón, Hernández y Escobar, 2011). Desde el Estatuto de Bayona fueron numerosas las leyes, ordenanzas y reglamentos que se dictaron en relación al control de las cuentas, y ello refleja la importancia que los gobernantes otorgaban al control de los fondos. Esta última normativa (Ley Orgánica de 1851 y el Reglamento de 1853) permaneció en vigor casi 20 años, hasta 1870 y, además, dio inicio a la tradición de la doble regulación legislativa y reglamentaria (Mendizábal Allende, 2000).

- ***El Tribunal de Cuentas vinculado al poder Legislativo***

Esta última etapa, en que hemos dividido la evolución histórica del Tribunal de Cuentas, se caracteriza por una efectiva separación de poderes entre el ejecutivo y el legislativo. Hasta ahora, esta separación ha sido más teórica que efectiva ya que el poder quedaba en manos de los diferentes monarcas, y eran ellos quienes dictaban y ejecutaban las normas. En toda la época anterior, el Tribunal de Cuentas dependía del Ejecutivo, la monarquía, quien ostentaba la potestad de nombrar a su Presidente y Ministros o Miembros (Palao Taboada, 1985).

Comenzamos con la Constitución de 1869. El artículo 58.5 atribuye a las Cortes la facultad de nombrar y separar a los ministros del Tribunal de Cuentas y en coherencia con ello, a partir de 1870, se producen los siguientes hechos:

1870: Se aprueba la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que define el Tribunal de Cuentas como *“La autoridad a quien compete el conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y de los asuntos que son objeto de esta Ley”* (Artículo 1).

Así mismo, se le reconoce la categoría de órgano superior (artículo 2) y se determina que la memoria relativa a la cuenta general de cada presupuesto se presente a las Cortes, aunque previamente deberá remitirse una copia al Gobierno para que los ministros puedan presentar la oportuna contestación de descargo (artículo 16) (Palao Taboada, 1985).

1871: Se aprueba, por Real Decreto, el Reglamento para la Ejecución de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas del Reino.

1873: Se suprime el Cuerpo de Inspectores, Visitas e Inspección. Esta facultad se ejercía por duplicado por los fiscales de Hacienda y del Tribunal de Cuentas.

1876: Se aprueba la Constitución de 1876. Se obliga a las Cortes a presentar las cuentas de la recaudación y la inversión de los caudales públicos para su examen y aprobación.

1877: Por Ley, se aprueba que el nombramiento y cese de los miembros del Tribunal se hiciera por Real Decreto del Consejo de Ministros, de manera que el Tribunal vuelve a depender del poder Ejecutivo (Palao Taboada, 1985).

En el siglo XIX caben destacar momentos muy importantes para el funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Así en 1924 se crea el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, como Organismo Superior Fiscal de la nación. Para ello, se unen en éste órgano el Tribunal de Cuentas, La Intervención del Estado, la Intervención Civil de Guerra y Marina, y el Protectorado de España en Marruecos; en consecuencia, se integran tanto las funciones de control externo como las de control interno del sector público. El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública se crea como órgano fiscalizador "único, elevado, amplio, independiente, de acreditada competencia y responsable" (Cubillo Rodríguez, 1999) y se le asigna la función de asesorar a las Cortes, tarea que ha sido realizada por el Tribunal de Cuentas en varias etapas de su historia.

En 1931, con la proclamación de la Segunda República, se aprueba una nueva Constitución que establece una dependencia directa del Tribunal, Tribunal de Cuentas de la República, respecto a las Cortes como órgano delegado en relación al examen de las cuentas públicas. Se instaura el Tribunal de Cuentas de la República como órgano fiscalizador de la gestión económica pública: *"las cuentas se rendirán anualmente y serán censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República que informará a las Cortes ante cualquier infracción"* (Artículo 109). Se define el Tribunal de Cuentas como: *"Órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado. Una Ley especial regulará su organización, competencia y funciones. Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales"* (Artículo 120).

Posteriormente en consonancia con la dependencia con respecto a las Cortes, se aprueba la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la República de 1934 y se establece que serán las Cortes quienes nombren y destituyan los miembros del Tribunal y reconociéndole, de nuevo, la categoría de órgano supremo: *"El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano al que, con jurisdicción especial y privativa, está encomendada la fiscalización de la gestión económica; corresponde a la categoría de los Supremos, y contra sus ejecutorias no se da recurso alguno"* (Artículo 1).

El régimen político del franquismo representa una nueva ruptura en esta trayectoria de dependencia/independencia del Tribunal, puesto que la Ley de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino de 1953 señala que el Tribunal de Cuentas dependerá del Jefe del Estado y de

las Cortes Orgánicas. Es considerado órgano superior de control externo del Estado, con la función de informar al Jefe del Estado y a las Cortes del resultado de su actividad de fiscalización y con el reconocimiento de una auténtica función jurisdiccional.

Esta situación se vuelve a revertir cuando la Ley 1/1967 Orgánica del Estado declara la plena independencia del Tribunal de Cuentas y define su función fiscalizadora:

- *“Al Tribunal de Cuentas del Reino corresponde, con plena independencia, el examen y comprobación de las cuentas expresivas de los hechos realizados en ejercicio de las Leyes de Presupuestos y de carácter fiscal, así como las cuentas de todos los organismos oficiales que reciban ayuda o subvención con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y de sus Organismos autónomos y realizar las demás funciones que le señale su Ley Orgánica”* (artículo 44).
- *“El Gobierno someterá a la aprobación de las Cortes la Cuenta General del Estado, una vez examinada y comprobada por el Tribunal de Cuentas del Reino”* (artículo 54.III).
- *“El Tribunal de Cuentas del Reino, en el ejercicio de su función fiscalizadora, deberá poner en conocimiento del Gobierno y de las Cortes, a través de las correspondientes memorias e informes, la opinión que le merezcan los términos en que hayan sido cumplidas las Leyes de Presupuestos y las demás de carácter fiscal, conforme a lo prevenido en la Ley que regula esta obligación y asimismo en todos aquellos casos en que, por su excepcional importancia, considere que debe hacer uso de esta facultad”* (artículo 55).

Finalmente, la Constitución Española de 1978 configura al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económico-financiera de todo el sector público, que es independiente del Poder Ejecutivo y se encuentra vinculado directamente a las Cortes Generales. Situación que se mantiene en la actualidad.

2.4. OCEX: Órganos de Control Externo Autonómico

2.4.1. Características y situación actual

Los Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX) son órganos a los que, con la máxima iniciativa y responsabilidad, les corresponde el control externo

económico y presupuestario de la actividad económico-financiera del sector público en su ámbito territorial (Olivas Arroyo, 2009). Son los órganos a quienes compete la fiscalización sobre la gestión económica, financiera y contable del sector público de la respectiva Administración autonómica y de las entidades locales de su ámbito territorial, sin que ello impida el ejercicio por parte del Tribunal de Cuentas de su función fiscalizadora sobre la totalidad del sector público, a nivel estatal, autonómico y local. De manera muy resumida, podríamos definir las como entidades fiscalizadoras supremas del sector público territorial correspondiente.

Tal y como hemos señalado, la Constitución configura al Tribunal de Cuentas como órgano supremo de fiscalización de las cuentas y la gestión económica del Estado y del sector público. Sin embargo, la organización del Estado en Comunidades Autónomas (CCAA) con una serie de competencias, ha hecho que en la actualidad la mayoría de éstas haya creado sus propios órganos de control externo, dependientes de los Parlamentos Autonómicos, que gozan de total independencia funcional para el mejor cumplimiento de sus fines.

La existencia de más de un órgano de control externo del sector público no es una situación específica de España puesto que, como ya hemos comentado, en Francia y Alemania también se da esta delimitación territorial. Sin embargo, lo que sí ocurre en España es que los OCEX no son órganos homogéneos; los órganos de control que existen dependen orgánicamente de su Parlamento Regional, donde cada Comunidad Autónoma tiene su gobierno ejecutivo y su Parlamento, y donde cada Comunidad Autónoma tiene unas competencias que no siempre coinciden con el resto. Ello hace que necesariamente los OCEX existentes sean heterogéneos y no tengan las mismas competencias (Jiménez Rius, 2007; Navarro, Rodríguez y Ortiz, 2007), aunque sí son similares.

En este sentido, los OCEX presentan una estructura, organización, funciones y régimen jurídico que coinciden básicamente con los del Tribunal de Cuentas, lo cual ha dado lugar a que el marco normativo regulador del Tribunal de Cuentas y los OCEX sea casi idéntico, o se hable en términos de “mimetismo normativo”, tal y como manifiesta Cubillo Rodríguez (2004). No obstante, se trata de organismos que tienen peculiaridades propias que iremos comentando a lo largo de este epígrafe.

Los órganos de control externo de ámbito territorial están siendo objeto de análisis y estudio por parte del Gobierno. La situación de crisis en la que nos

encontramos ha llevado a que muchos países tomen medidas para racionalizar el gasto, por lo que España no es el único país que se encuentra con esta tesitura. El Reino Unido suprime en 2015 la *Audit Commission*, institución encargada de contratar y supervisar la auditoría de los entes públicos de ámbito local, y Francia en 2012 culminó el proceso donde varios Tribunales de Cuentas Regionales de pequeña dimensión se integraron en otros más grandes.

En octubre de 2012, el Consejo de Ministros aprobó un Acuerdo por el que se creó la *Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas* (CORA) dentro de su Programa de Reformas del Gobierno. Dada la situación de crisis existente, el Gobierno consideraba necesario lograr una Administración Pública austera y eficiente, y para ello era preciso racionalizar estructuras, procedimientos y recursos. La Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, también, impulsaba esta idea al establecer objetivos concretos de gasto y endeudamiento para todas las Administraciones, así como la obligación de presentar planes dirigidos a su cumplimiento y los correlativos mecanismos para asegurar su consecución.

En opinión del Gobierno y, por extensión, de la Comisión CORA, la configuración del Estado autonómico presenta indudables ventajas, las Comunidades Autónomas pueden ganar en eficiencia ejerciendo sus facultades de auto-organización, permitiéndoles tomar decisiones de reducción o eliminación de dependencias y órganos administrativos. Sin embargo hay otras circunstancias a tener en cuenta como son:

- Como consecuencia del sistema autonómico, en determinadas situaciones, surgen duplicidades e ineficiencias que impiden que se haga plenamente efectivo el principio de «una Administración, una competencia» (pág. 15 Informe CORA, 2013).
- En algunos casos el sistema autonómico no presenta duplicidades, pero concurren competencias sectoriales y territoriales.
- El Estado puede contribuir a la mejora de la eficiencia en el ejercicio de las competencias autonómicas partiendo de la premisa de prestar el mismo servicio, con igual o mejor calidad, a menor coste.

Estos hechos llevaron a la Comisión CORA a elaborar un informe (finalizado y publicado en junio de 2013) en el que se propusieron 118 medidas (de un total de 218) dirigidas a evitar duplicidades. Una de las subcomisiones que se formaron para dicho informe fue la *Subcomisión de Duplicidades Administrativas*, cuyo objetivo era el de identificar y eliminar duplicidades y

reforzar los mecanismos de cooperación, de modo que se abaratase el coste de la actividad administrativa. De estas medidas, las que están relacionadas con los tres aspectos anteriores, son las siguientes:

- Cuando surgen duplicidades e ineficiencias, así como cuando el Estado pudiera contribuir a la mejora de la eficiencia: suprimir los organismos autonómicos de manera que organismos estatales asumirían las funciones que realizaban dichos órganos autonómicos.
- Cuando concurren competencias sectoriales y territoriales: reforzar mecanismos de planificación conjunta o de gestión integrada.

El propio informe señala que cuando se sugiere la posible eliminación de un órgano en concreto, esta decisión tan importante se hace considerando las siguientes circunstancias: se parte de la estructura que actualmente el órgano en cuestión tiene y del gasto en el que incurre; y se analiza el coste y la posibilidad de cubrir dichos servicios o actividades, con igual o mejor calidad, por parte de órganos estatales. En relación a las entidades fiscalizadoras, siguiendo este procedimiento, el Informe CORA (2013) propone suprimir los OCEX y ahorrar el presupuesto anual dedicado a su sostenimiento para “que sea el Tribunal de Cuentas el órgano de fiscalización de la Administración autonómica, al objeto de racionalizar, optimizando los recursos existentes, el sistema de control externo de las CCAA” (página 100). La solución que para ello plantea es crear 12 Secciones Territoriales (correspondientes a las CCAA que cuentan en la actualidad con OCEX, menos Madrid por ser ésta la ciudad sede del Tribunal de Cuentas).

Desde la publicación de este Informe CORA (2013) con la recomendación de supresión de los OCEX, se ha producido la eliminación de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (Ley 1/2014 de Supresión de la Sindicatura de Castilla-La Mancha). Los argumentos que se han utilizado, recogidos en el informe CORA, son: la duplicidad de competencias con el Tribunal de Cuentas y la racionalidad económica y optimización de recursos que se produce. Ahora bien, en la misma Ley 1/2014, se garantiza que la función fiscalizadora de su Comunidad Autónoma seguirá realizándose aunque por el Tribunal de Cuentas.

Derivado de las recomendaciones del Informe CORA, así como por la desaparición del OCEX de Castilla-La Mancha, han sido muchas las voces que se han pronunciado en contra de estas medidas subrayando que ni se produce ninguna duplicidad, ni está suficientemente argumentado el ahorro de costes. Así, el Síndico asturiano Antonio Arias (2013/07/25), señalaba que “es

momento de justificar ante la opinión pública la existencia, sin el viejo y fácil subterfugio nacionalista, sino apelando a los datos de los órganos de control externo”. De forma similar los catedráticos de Derecho Administrativo Mercedes Fuertes y Francisco Sosa Wagner publicaban su disconformidad a la desaparición de los OCEX de la siguiente forma:

Los órganos de control como los tribunales de cuentas, consejos consultivos y defensores del pueblo están en la picota por el coste que su creación y su funcionamiento han supuesto ya que han multiplicado cargos de confianza y personal no seleccionado por procedimientos de competencia pública y se han instalado con frecuencia en sedes dispendiosas (...)

*En cuanto a los tribunales de cuentas, sorprende que cuando es indispensable reforzar la fiscalización de los fondos públicos, se defienda su supresión. **Hay que decirlo claro: los tribunales autonómicos de cuentas, allí donde existen, no suponen duplicidad alguna con el de idéntico nombre del Estado** pues sus atribuciones se encaminan a la fiscalización de la Administración autonómica y de las entidades locales. Pretender que se creen secciones nuevas en el Tribunal de Cuentas de Madrid es un simple cambio de escenario que carece de la hermosura de los teatrales. No se olvide que este Tribunal de Cuentas soporta ya un ingente volumen de trabajo y que, por ejemplo, este año 2013 está aprobando informes de fiscalización de los ejercicios 2008 y 2009.*

*(Diario El Mundo, 5/07/2013)
<http://mercedesfuertes.es/varia/>*

El Presidente del Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña, Daniel Faura, calificaba como inaceptable la propuesta de supresión de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, y en su opinión, la Ley de Transparencia “puede servir de muy poco si se eliminan los instrumentos de control como la Sindicatura de Cuentas” (La Vanguardia, 7/07/2013). No obstante, sí cree necesario realizar una reforma urgente de los organismos fiscalizadores, para que ganen eficiencia, eficacia en su gestión y en las actuaciones profesionales y en la oportunidad de sus informes.

Según Ordoki Urdaci (2014) “la decisión (haciendo referencia a la Sindicatura de Castilla-La Mancha) se toma en el contexto de la crisis económica que atravesamos, por razones de racionalidad económica y para evitar duplicidades con el Tribunal de Cuentas que, se entiende, puede asumir sin mayor coste esa función de control que antes ejercía la Sindicatura. Todo ello además siguiendo las recomendaciones del informe CORA en este punto que plantea, entre otras alternativas, la supresión de todas las instituciones autonómicas de control externo y la asunción de sus funciones por el Tribunal

de Cuentas". Ordoki Urdaci se muestra en contra de ello argumentando, por un lado, que es cuestionable utilizar este tipo de manifestaciones para justificar la supresión de una institución autonómica de control externo que durante más de 20 años, a través de sus informes, ha reforzado la transparencia y el control financiero externo en los ámbitos autonómico y local de la Comunidad. Por otro lado, que la exposición de motivos de la Ley que creaba la Sindicatura lo justificaba porque se consideraba una institución básica y necesaria, tanto para el autogobierno como para el control y la transparencia contable y, por último, porque ni se produce ninguna duplicidad, ni está suficientemente argumentado el ahorro de costes.

De acuerdo con la propuesta del Informe CORA (2013), la supresión de los OCEX supondría que el Tribunal de Cuentas asumiría dichas competencias, con igual o mejor calidad y a menor coste. El estudio de los últimos informes de fiscalización publicados por el Tribunal de Cuentas en aquellas Comunidades Autónomas que carecen de órgano propio (Extremadura, Murcia, Cantabria, La Rioja, Aragón hasta 2010, Castilla-La Mancha desde 2014), véase la tabla 2.5, refleja un cambio sustancial en la emisión de sus informes en cuanto a la demora que venía siendo habitual. Por ejemplo, en el caso de la Comunidad Autónoma de La Rioja, las cuentas correspondientes a 2006 se liquidarían a mediados de 2007, momento en que formalmente se presentan al Tribunal de Cuentas; el informe de fiscalización debería haberse publicado en 2008 cuando el Tribunal de Cuentas lo publica en 2011, aproximadamente 3 años más tarde. Las cuentas de 2012, sin embargo, se presentan siguiendo el calendario señalado, es decir, de manera oportuna en el tiempo.

Esta situación se asimila a las fiscalizaciones de los OCEX, quienes suelen publicar el informe anual relativo a su Comunidad Autónoma en un plazo de 1-2 años desde que las cuentas les son remitidas. Sin embargo, la fiscalización del ámbito público de una Comunidad Autónoma efectuada por su órgano de control suele dar un resultado de aproximadamente una media de 40 informes anuales sobre diversas materias de gestión autonómica y local, que en el caso de Castilla-La Mancha, en 2010-2013, fueron 64 informes fiscalizadores (Ordoki Urdaci, 2014); aunque no siempre es el caso, como puede observarse en el TVCP/HKEE donde la media para ese periodo fue de 23 informes. En definitiva puede que, en cuestión de plazos, el Tribunal de Cuentas haya mejorado su situación asimilándose a los OCEX, sin embargo desaparece la realización de un control cercano e intenso para pasar a un informe generalizado de la CCAA.

Tabla 2.5: Fechas de publicación de los informes de fiscalización de las CCAA realizados por el Tribunal de Cuentas, situación a 30/11/2014

	Ejercicio Fiscalizado	Comunidad Autónoma Fiscalizada	Fecha de Aprobación	Fecha de publicación del informe respecto del año fiscalizado	
Órgano de Control Externo TRIBUNAL DE CUENTAS	2006-2007	Aragón	26/01/2013	6-7 años	
		Cantabria	26/01/2012	4-5 años	
		Extremadura	21/07/2011	4-5 años	
		Murcia	30/06/2011	4-5 años	
		La Rioja	29/09/2011	4-5 años	
	2007-2008	Aragón	29/11/2012	3-4 años	
		Cantabria	28/05/2013	4-5 años	
		Extremadura	28/05/2013	4-5 años	
		La Rioja	28/02/2013	4-5 años	
		Murcia	31/01/2013	4-5 años	
	2010-2011	Aragón	<i>OCEX propio desde 2010</i>		
		Cantabria	27/02/2014	3-4 años	
		Extremadura	27/02/2014	3-4 años	
		La Rioja	30/01/2014	3-4 años	
		Murcia	28/11/2013	2-3 años	
2012	La Rioja	30/10/2014	2 años		

Fuente: Elaboración propia en base a los sitios web de los órganos de control.

Los OCEX han hecho un trabajo, oportuno y riguroso, y en sus informes han dado cuenta de situaciones de muy diversa índole. Sin embargo, la no existencia de una relación causa-efecto de las recomendaciones que efectúan en sus informes es lo que ha provocado que el público considere que no sean útiles o necesarios. Además al ser, la mayoría, órganos colegiados compuestos por profesionales, aunque nombrados por las Asambleas Legislativas, hace que pueda pensarse que incluyen un sesgo político que aporta ineficiencia y no ayuda a mejorar su imagen ni a mostrar el papel que juegan como órganos de control externo públicos.

La Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo (EURORAI) del sector público acordó, en su VIII Congreso (Halle [Alemania], 2013), emitir una declaración a raíz del debate surgido en España por las conclusiones del Informe CORA (2013), en defensa de los Órganos de Control Externo regionales, públicos e independientes para garantizar su eficacia. En opinión de los miembros de EURORAI, la existencia de órganos de control regionales, públicos e independientes es fundamental. En la tabla 2.6 se muestra el texto íntegro de la Declaración de la EURORAI.

Tabla 2.6: Declaración de la EURORAI en respuesta al Informe CORA (2013)

<p style="text-align: center;">DECLARACIÓN DE EURORAI SURGIDA DEL VIII CONGRESO Y ASAMBLEA GENERAL CELEBRADOS EN HALLE (ALEMANIA) -DEL 17 AL 18 DE OCTUBRE 2013-</p> <p>A raíz del debate que surgió recientemente en España con las conclusiones de la omisión para la Reforma de las Administraciones Públicas sobre la labor de los órganos autonómicos de control externo, el Comité Directivo de la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EURORAI), con el apoyo de la Asamblea General de las instituciones miembros de la Asociación, acordó emitir la siguiente declaración:</p> <p>En estos tiempos de recesión económica general y de recortes presupuestarios en los países europeos, EURORAI cree firmemente en la importancia de un control externo del sector público fuerte y eficaz ejercido in situ por entidades regionales, públicas e independientes:</p> <ul style="list-style-type: none">• Regionales, porque la cercanía a los entes sobre los que ejercen sus competencias fiscalizadoras permite a las instituciones regionales de control externo el acceso rápido a la información requerida, lo que facilita la elaboración de unos informes actuales que están disponibles a tiempo para poder adoptar medidas oportunas o incluso reconducir situaciones.• Públicas, porque los auditores públicos desempeñan un papel importante, especialmente en tiempos de cambios económicos, al analizar y transmitir datos sobre riesgos, resultados y gestión financiera facilitando de esta manera información fundamental para los gobiernos y parlamentos a fin de poder garantizar unas normas estrictas, un alto nivel de eficiencia y una optimización de recursos.• Independientes, porque la independencia de los auditores públicos del poder ejecutivo y de las entidades fiscalizadas es imprescindible para garantizar que puedan informar a los parlamentos y a los ciudadanos sin correr el riesgo de que su actuación sea restringida por los gobiernos o los entes fiscalizados. <p>Por otra parte, EURORAI en su calidad de asociación de órganos públicos de control externo con más de 80 miembros procedentes de 16 países europeos desea manifestar el pleno compromiso de sus instituciones miembros de apoyar a los gobiernos y parlamentos regionales y locales a través de su labor fiscalizadora y al mismo tiempo su empeño de alcanzar unos niveles de economía y eficiencia en los recursos de auditoría empleados.</p> <p>Por último, EURORAI continuará cumpliendo con los objetivos establecidos en sus Estatutos fomentando entre sus miembros el intercambio de conocimientos, experiencias y mejores prácticas en la auditoría del sector público y promoviendo mejoras en las administraciones regionales y locales europeas.</p> <p><i>Fuente: www.eurorai.org</i></p>

2.4.2. Funciones de los OCEX

Las funciones que, tradicionalmente, los Órganos de Control Externo pueden tener asignados son tres: fiscalizadora, jurisdiccional y consultiva. Cada OCEX actúa sobre las cuentas y la gestión económica de su respectivo sector público, el cual está integrado, tal y como sucede con el ámbito estatal, por la Administración Autónoma y las entidades locales. En ambos casos se incluyen los organismos autónomos, las empresas y las fundaciones públicas dependientes de las mismas. Recientemente, el Consejo de Cuentas de Galicia ha impulsado una nueva función “la prevención de la corrupción”.

• **Función Fiscalizadora**

La función principal de todos los OCEX es la función de fiscalizar la gestión o la actividad económica, financiera y contable del sector público regional/local (Navarro, Rodríguez y Ortiz, 2007), y comprende el control de legalidad, de regularidad financiera, y de eficacia, eficiencia y economía. La tabla 2.7 presenta un resumen de los OCEX tanto del ámbito subjetivo como de la función fiscalizadora en sí.

Tabla 2.7: Fiscalización de los OCEX

Ámbito de actuación	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Administración de la Comunidad Autónoma: entidades autónomas, fundaciones públicas y entidades que estén participadas mayoritariamente por la CCAA. ✓ Entidades Locales que conforman la Comunidad Autónoma: sus organismos autónomos y empresas públicas, y entidades que estén participadas mayoritariamente por la entidad local. ✓ Organismos y corporaciones incluidas en las leyes de la CCAA.
Función fiscalizadora	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Control externo de la gestión económico-financiera del sector autonómico de su competencia; es decir, de las entidades incluidas en el ámbito de actuación. ✓ El control se pronuncia en los siguientes aspectos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Auditoría de regularidad (financiera y de cumplimiento): Determinar si la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación, y si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos. ✓ Auditoría operativa (eficacia, eficiencia y economía): Evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente, y evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos comunes.

Fuente: Elaboración propia en base a Olivas Arroyo (2009).

• **Función Jurisdiccional y Consultiva**

A diferencia del Tribunal de Cuentas, ningún OCEX tiene competencia para el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable, puesto que las actuaciones de naturaleza jurisdiccional, son función exclusiva del Tribunal de Cuentas salvo que pueda haber una colaboración expresa (nombramiento del delegado instructor).

El artículo 26.3 de la LOTC señala que *“En las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en éstos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan*

a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos". De este texto se deduce que los OCEX tienen limitada su facultad a la función fiscalizadora, sin perjuicio de que puedan llevar a cabo la instrucción previa de los procedimientos cuando así se delegue por el Tribunal, atendiendo generalmente a la mayor eficacia en la realización de las actuaciones de instrucción (Redondo de la Vega, 2000).

Un ejemplo de que carecen de esta función lo podemos encontrar en la sentencia nº 187/1988 del Tribunal Constitucional (Lozano Miralles, 1996); en la creación de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña se quiso crear la sección de enjuiciamiento y el Tribunal Constitucional se pronunció en sentido contrario. Lo mismo sucedió cuando el Parlamento de Galicia quiso establecer la facultad de enjuiciamiento al Consejo de Cuentas de Galicia, el Tribunal Constitucional se manifestó en la misma línea en su sentencia nº 18/1991.

La carencia de esta función viene a ser sustituida por la obligación, que los OCEX tienen, de poner en conocimiento del Tribunal de Cuentas las situaciones sobre las que detectasen indicios de existencia de responsabilidad contable, para que éste proceda, en su caso, a su enjuiciamiento.

Respecto a la función consultiva, o de asesoramiento, ésta no es una función general en todos ellos, siendo únicamente Galicia, Castilla La Mancha –hasta su extinción-, Islas Baleares y Aragón, las Comunidades Autónomas que no lo tienen.

La función consultiva les permite emitir dictámenes no vinculantes a petición del Parlamento Autonómico o de los diversos sujetos del sector público autonómico (Cubillo Rodríguez, 2004) así como por iniciativa propia.

- ***Función de Prevención de la Corrupción***

En agosto de 2015 el Consejo de Cuentas de Galicia ha incorporado entre sus funciones la prevención de la corrupción en el ámbito de la actividad económico-financiera del sector público de la Comunidad Autónoma. Esta nueva atribución competencial es consecuencia de las sugerencias que reiteradamente se han venido haciendo desde la *Comisión de Estudio de Prevención de la Corrupción* creada por la Asamblea legislativa.


El Parlamento gallego ha creado para ello una sección específica en el Consejo de Cuentas, siguiendo el ejemplo existente en algunos países como es el caso de Portugal. Este precedente rompe con el planteamiento seguido en otras

comunidades españolas. Tal es el caso de la Oficina Antifraude adscrita al Parlamento creada por la Generalitat de Cataluña. Se trata de una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, específicamente dirigida a preservar la transparencia y la integridad de las administraciones y del personal al servicio del sector público en Cataluña, al objeto de reforzar las buenas prácticas en el sector público.

2.4.3. Modelos de órgano de control





La mayoría de los OCEX corresponden a órganos colegiados aunque hay dos que se configuran como órganos unipersonales: Navarra y Castilla la Mancha (suprimida en 2014). Las tablas 2.8 y 2.9 recogen un esquema de la composición de estos órganos, así como las características principales de los nombramientos, según el modelo que siguen.

Tabla 2.8: Composición de los OCEX que corresponden al modelo de órgano unipersonal

ÓRGANOS UNIPERSONALES		
OCEX	Composición	Características
CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA 	Presidente	Nombrado por el Parlamento de Navarra por un período de seis años
	Audidores	Cuatro auditores, seleccionados por concurso-oposición, forman los órganos de inspección y revisión
	Secretaría General	
SINDICATURA DE CASTILLA LA MANCHA <i>(suprimido en 2014)</i>	Síndico de Cuentas	Nombrado por el Pleno de las Cortes de Castilla La Mancha por un período de seis años
	Audidores	Nombrados por el Síndico mediante sistema de libre designación entre funcionarios Número no superior a cuatro

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 2.9: Composición de los OCEX que corresponden al modelo de órgano colegiado

ÓRGANOS COLEGIADOS (presentados por fecha de creación)		
OCEX	Composición	Características
SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA 	Pleno	Formado por siete síndicos, incluido el Síndico Mayor
	Síndico mayor	Propuesto por el Pleno entre sus miembros Nombrado por el Presidente de la Generalitat para un período de tres años
	Síndicos	Designados por el Parlamento
	Comisión de Gobierno	Nombrado por el Presidente de la Generalitat Valenciana de entre los Síndicos, por un período de tres años
	Secretaría General	
CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA 	Pleno	Formado por cinco Consejeros, incluido el Consejero Mayor Los Consejeros, en número de cinco, son designados por el Parlamento para un período de seis años (la Ley 4/1986 redujo el número de sus miembros de siete a cinco)
	Consejero Mayor	Nombrado por el Presidente de la Xunta, a propuesta del Pleno del Consejo de Cuentas de entre sus miembros, por un período de tres años
	Comisión de Gobierno	Constituido por el Consejero Mayor y los Consejeros de Cuentas Presidentes de Sección (existen dos secciones: de fiscalización y de enjuiciamiento)
	Secretaría General	
SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA 	Consejo	Órgano colegiado integrado por el Síndico Mayor, los Síndicos y el Secretario General
	Síndico Mayor	Nombrado por el Presidente de la Generalitat Valenciana de entre los Síndicos, por un período de tres años
	Síndicos	Los Síndicos, en número de tres, serán elegidos por las Cortes Valencianas para un período de seis años
	Secretaría General	
	Audidores	
TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS 	Pleno	Integrado por el Presidente, Vicepresidente y los Consejeros
	Presidente	Nombrado por el Lehendakari a propuesta del Pleno del Tribunal Vasco, por un período de tres años pudiendo ser reelegido por otros tres
	Vicepresidencia	Nombrado por el Lehendakari a propuesta del Pleno del Tribunal Vasco, por un período de tres años pudiendo ser reelegido por otros tres
	Consejeros	Los Consejeros, en número de siete (posteriormente uno de ellos será nombrado Presidente y otro Vicepresidente, quedando cinco Consejeros) serán nombrados por el Pleno del Parlamento Vasco por un período de seis años
	Secretaría General	

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA 	Pleno	Formado por siete Consejeros, incluido el Consejero Mayor (Ley 2/1996 incrementó el número de sus miembros de cinco a siete)
	Consejero Mayor	Nombrado por el Presidente de la Junta de Andalucía, a propuesta del Pleno de la Cámara de Cuentas de entre sus miembros, para un periodo de tres años, pudiendo ser reelegido
	Consejeros	Los Consejeros, en número de siete, serán designados por el Parlamento de Andalucía por un período de seis años
	Comisión de Gobierno	Formada por el Consejero Mayor y tres Consejeros designados por el Pleno
	Secretaría General	
AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS 	Pleno	Órgano colegiado compuesto por cinco auditores, incluido el presidente Elige de entre sus miembros al Presidente y propone su nombramiento
	Presidente	Nombrado por el Presidente de la Comunidad Autónoma de Canarias, a propuesta del Pleno de la Audiencia de Cuentas de entre sus miembros, para un periodo de tres años, pudiendo ser reelegido
	Auditores	Órganos unipersonales de la Audiencia de Cuentas elegidos por el Parlamento de Canarias, renovándose por períodos de tres y dos años las tres y dos quintas partes sucesivamente
	Secretaría General	
CÁMARA DE CUENTAS DE MADRID 	Consejo	Órgano colegiado integrado por siete Consejeros, incluidos el Presidente y Vicepresidente
	Presidente	Nombrado por el Presidente de la Asamblea de Madrid, a propuesta del Consejo de la Cámara de Cuentas, para un periodo de seis años
	Vicepresidente	Nombrado por el Presidente de la Cámara de Cuentas, a propuesta del Consejo de la propia Cámara de Cuentas
	Consejeros	Elegidos por la Asamblea de Madrid por un periodo de seis años
	Secretaría General	
SINDICATURA DE CUENTAS DE LAS ISLAS BALEARES 	Consejo	Órgano colegiado integrado por tres miembros: los Síndicos, incluido el Síndico Mayor (La Ley 8/1991 redujo el número de sus miembros de cinco a tres).
	Síndico Mayor	Nombrado por el Presidente de la Comunidad Autónoma, a propuesta del Consejo de la Sindicatura de Cuentas, por un periodo de tres años, pudiendo ser reelegido.
	Síndicos	Los Síndicos, en número de tres, serán elegidos por el Parlamento de las Illes Balears, para un periodo de seis años, pudiendo ser reelegidos
	Secretaría General	
CONSEJO DE CUENTAS DE CASTILLA Y LEÓN 	Pleno	Órgano colegiado integrado por tres consejeros, incluido el presidente
	Presidente	Nombrado por las Cortes de Castilla y León, a propuesta del Pleno del Consejo de Cuentas, por un periodo de cuatro años, pudiendo ser reelegido sólo para un segundo mandato
	Consejeros	Los Consejeros, en número de tres, serán elegidos por las Cortes de Castilla y León, por un período de cuatro años
	Secretaría General	
SINDICATURA DE CUENTAS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 	Consejo	Órgano colegiado integrado por tres Síndicos, incluido el Síndico Mayor
	Síndico Mayor	Nombrado por la Junta General del Principado de Asturias, acto seguido de los Síndicos y entre ellos, por un período de seis años pudiendo ser reelegidos por una sola vez
	Síndicos	Los Síndicos, en número de tres, serán nombrados por la Junta General del Principado de Asturias, por un período de seis años pudiendo ser reelegidos por una sola vez
	Secretaría General	
CÁMARA DE CUENTAS DE ARAGÓN 	Consejo	Órgano integrado tres miembros, incluido el Presidente Nombrados por el Presidente de las Cortes de Aragón, por un periodo de seis años, pudiendo ser reelegidos.
	Presidente	Nombrado por el Presidente de las Cortes de Aragón, a propuesta de los miembros del Consejo de la Cámara de Cuentas, por un periodo de seis años pudiendo ser reelegido

Fuente: Elaboración propia.

De la comparativa de las respectivas Leyes de creación de estos órganos de control se puede desprender que son muy similares; aunque correspondan a modelos diferentes, los objetivos y las funciones son las mismas.

Cualquiera de las dos alternativas de modelo presenta sus ventajas y desventajas. Lozano Miralles (1996) presenta una serie de argumentaciones que se debatieron en la creación de los diferentes órganos para determinar si finalmente se optaba por un modelo colegiado, al hilo de continuar el modelo del Tribunal de Cuentas, o por un modelo unipersonal.

De acuerdo con el mencionado autor, las principales características de ambos tipos de órganos son:

- Modelo colegiado: corresponde a un sistema democrático, con una composición plural con representación de distintas ideologías tanto políticas (donde las minorías políticas también estarían representadas) como profesionales. De este modo se obtendría una mayor imparcialidad, neutralidad e independencia, aunque trabajaría con niveles menos eficaces y con mayores costes.
- Modelo unipersonal: corresponde a un sistema monocrático, con mayor eficacia y menores costes, aunque con un grado superior de subjetividad.

Para conocer las similitudes y diferencias que se pueden producir entre los OCEX, hemos optado por realizar una comparativa entre los marcos normativos de la Cámara de Comptos de Navarra y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, que se presenta en la tabla 2.10. Además de por la cercanía territorial, se han escogido estos dos modelos por las siguientes razones:

- Cámara de Comptos de Navarra: el más antiguo en sus orígenes y corresponde a un modelo de órgano unipersonal. Además es el único que queda actualmente con esta estructura.
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas: corresponde al modelo de órgano colegiado del territorio autonómico al que pertenecemos.

Tabla 2.10: Comparativa de la Cámara de Comptos de Navarra y el TVCP/HKEE

	Comunidad Foral de Navarra <i>Ley Foral 19/1984 Reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra</i>	Comunidad Autónoma de Euskadi <i>Ley 1/1988 del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas / Herri-Kontuen Euskal Epaitegia</i>
Órgano fiscalizador	Es el órgano competente para fiscalizar las cuentas y la gestión económica y financiera del sector público de la Comunidad Foral, así como de aquellos fondos que tengan la consideración de públicos.	Es el órgano fiscalizador, de carácter supremo, de las actividades económico-financieras y contables del sector público vasco.
Ámbito de actuación	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Administración de la Comunidad Foral de Navarra. ✓ Corporaciones Locales de Navarra. ✓ Organismos Autónomos dependientes de las Administraciones Públicas de Navarra. ✓ Empresas con participación mayoritaria de las Administraciones públicas de Navarra. ✓ Entidades u Organismos Públicos que tengan a su cargo la gestión o manejo de fondos públicos de Navarra. <p>⇒ También: fiscalización de las subvenciones, créditos, avales, exenciones y bonificaciones fiscales y de cualquier otra ayuda del sector público que beneficie al sector privado</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Administración de la CCAA de Euskadi. ✓ Organismos Autónomos. ✓ Entes Públicos de Derecho Privado ✓ Sociedades Públicas ✓ Juntas Generales y Diputaciones Forales, así como los entes institucionales y sociedades públicas dependientes. ✓ Entidades Locales, así como los entes institucionales y sociedades públicas dependientes. ✓ Cualquier otra entidad que administre o utilice caudales públicos procedentes de los entes públicos <p>⇒ También: actividad de cualquier persona física o jurídica que perciba ayudas económicas o financieras (subvenciones, créditos, avales, exenciones y bonificaciones fiscales) del sector público vasco.</p>
Funciones	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Controlar las cuentas y la gestión económica del sector público de Navarra. ✓ Asesorar al Parlamento en materias económico-financieras. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fiscalizadora ✓ Asesorar al Parlamento en materias económico-financieras.
Función Fiscalizadora	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificación de la contabilidad pública durante la fase de ejecución de los Presupuestos, informando de su resultado al Parlamento, cuando aquélla lo estimase pertinente o éste lo solicitara. ✓ Examen y censura de las cuentas Generales de Navarra. ✓ Control de la Legalidad: Analizar la adecuación de la actividad financiera de los entes controlados al ordenamiento jurídico vigente. ✓ Control de eficacia: Determinar el grado en que se hayan conseguido los objetivos previstos, analizando las posibles desviaciones que se hayan podido producir y las causas que las originen. ✓ Control de economía o eficiencia: Analizar la forma en que se han alcanzado los objetivos previstos atendiendo al menor coste en la realización del gasto. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificar la adecuación al ordenamiento jurídico de la actividad económico-financiera de los entes del sector público vasco. ✓ Verificar el cumplimiento de la finalidad para la que han sido concedidas las ayudas económicas o financieras. ✓ Examinar la eficacia y eficiencia de la actividad económico-financiera de los entes del sector público vasco, y proponer medidas para su racionalización y mejora.
Función de Asesoramiento	La Cámara de Comptos podrá proponer y recomendar las medidas que considere oportuno adoptar para la mejora del control y de la gestión económica-financiera del sector público de la Comunidad Foral.	Asesoramiento al Parlamento Vasco en materia económico-financiera, que se ejercerá a requerimiento del Pleno de dicho Parlamento.

Fuente: Elaboración propia.

2.4.4. Evolución histórica

La existencia de los OCEX corresponde a una división territorial del Estado, organizado por CCAA, quienes han creado sus propios órganos de control externo públicos (en base a los Estatutos de Autonomía de las CCAA y la Ley Orgánica 2/1980 de Financiación de las CCAA), por lo que no existen hasta el siglo XIX. Sin embargo, históricamente han existido otros órganos de control, además del Tribunal de Cuentas, siempre vinculados a la monarquía, en una época en la que en España existía más de un reinado y a los que nos referiremos a continuación.

✓ *Cámara de Cuentas de Aragón: el Maestro Racional de Aragón*

Una reciente publicación de Fatás Cabeza (2015) expone cómo la Cámara de Cuentas de Aragón puede considerarse como el órgano de control del que se poseen los antecedentes históricos más remotos, aunque la Cámara, tal y como se conoce en la actualidad, ha sido la última en crearse en el año 2010.

Las referencias se encuentran en la figura del Maestro Racional quien, desde 1283, formaba una Institución principal junto con las Cortes, las Diputaciones y la Justicia, “examinaba las cuentas de los gastos, las libranzas, los cargos de alhajas y muebles, y ejercía otras funciones importantes” relacionadas con las finanzas del rey (Fatás Cabeza, 2015). Esta institución se crea por los Reyes aragoneses que trasladan esta tradición de los reinos itálicos, concretamente de Sicilia que, a su vez, tiene su origen en el Imperio Romano; una tradición relacionada con la gestión y el control de determinadas cuentas públicas.

El Maestro Racional ocupó el lugar que anteriormente correspondía al “mayordomo de la corte” y, más tarde, al “procurador o administrador del rey”, quien era el responsable de la contabilidad general, de los ingresos y los gastos de la Corona, teniendo a su cargo al resto de los oficiales de la administración o tesoreros. Los aspectos más significativos de la figura del Maestro se resumen a continuación (Fatás cabezas, 2015):

1035-1213: Constitución de la Corona en la época de los Ramírez.

Con Ramiro I (1035-1063) aparece la figura del “mayordomo” de la corte como responsable de algún control sobre el patrimonio de la Corona. Más tarde surgen los “merinos”, cuya tarea será la del control de las rentas y derechos, y los “magistrados superiores”, quienes cuidaban de la buena administración de los derechos y rentas del real patrimonio.

- 1283: Pedro III el Grande (1276-1285) institucionaliza el oficio siguiendo el modelo siciliano; aporta una nueva concepción de la administración y establece el Maestre Racional de la Corona como responsable del patrimonio público, las finanzas y la fiscalidad.
- 1344: Pedro IV el Ceremonioso (1336-1387) fortalece las funciones del Maestre subordinando a su jurisdicción contable un gran número de oficiales. El historiador especializado en Derecho medieval en la Corona de Aragón, Jesús Lalinde Abadía (en Fatás Cabezas, 2015), definió al maestre racional como “uno de los cuatro oficiales entre los que se reparte el gobierno de la casa y corte del rey, y al que corresponde la administración del real patrimonio, y la intervención general de los ingresos y gastos... Obligado a llevar tres libros, está ayudado de un lugarteniente y doce escribanos. Como oficiales directamente sometidos a él en la administración se encuentran el tesorero, el escribano de ración, los procuradores reales, los bailes generales y los administradores de las rentas reales”.

Posteriormente, las guerras y matrimonios, entre los diferentes reinados y linajes, hacen que las referencias de la figura del maestre se relacionen con la Corona de Castilla y los Reyes Católicos.

✓ ***Cámara de Comptos de Navarra y la Casa de Cuentas de Valladolid***

El órgano de control externo que se considera el más antiguo como “órgano” es la Cámara de Comptos de Navarra. Tal y como la web de la propia Cámara señala “*es el Tribunal de Cuentas más antiguo del Estado, se constituyó en 1365 a través de una Ordenanza dictada por el rey Carlos II*”, quién quiso reforzar el control de las finanzas reales mediante un órgano permanente al que otorgó un gran poder.

Sin embargo, previamente ya existía cierto control de los bienes reales; la historiadora María Puy Huici (1988) manifiesta que el primer libro de Comptos data de 1258. Hay que tener en cuenta que en la época 1274-1328, Navarra carecía de monarca privativo y era gobernada por monarcas franceses, país donde ya existían instituciones dedicadas al control del gasto público.

En 1365 se emite una Ordenanza que tenía como objetivo dotar al Reino de Navarra de un órgano que controlara la difícil situación económica por la que atravesaba. Las atribuciones concedidas inicialmente fueron: oír la rendición de cuentas de quienes recaudaban en nombre del Rey; administrar los derechos del Rey; y aconsejar en materia de finanzas reales. Estas atribuciones,

en la actualidad corresponderían a la fiscalización, administración y asesoramiento.

La Cámara de Comptos no tardó mucho en asumir el carácter de Tribunal de Hacienda por lo que pasó a llamarse Tribunal de la Cámara de Comptos. En los siglos XIV y XV la Cámara de Comptos gozó de una gran importancia y prestigio por sus competencias, profesionalidad e independencia.

En 1512, al quedar Navarra anexionada a Castilla, comenzaron los intentos de suprimir la Cámara de Comptos, auspiciados por el Virrey y apoyados, algunas veces, por las Cortes. Sin embargo, finalmente perduró hasta 1836, cuando se promulgó el Real Decreto que ordenaba el fin de la actividad de la institución.

Cabe señalar que en esta época también se conoce la existencia de la Casa de Cuentas de Valladolid creada en 1436 bajo el reinado de Juan II de Castilla y León. Sin embargo, tanto la Cámara de Comptos como la Casa de Cuentas corresponden a una época histórica totalmente diferente al actual, donde la rendición de las cuentas públicas se realizaba ante el monarca, y el Estado no estaba organizado en Comunidades Autónomas.

✓ ***Órganos de Control Externo Autonómicos***

El origen de los OCEX no está contemplado en la Constitución de 1978, aunque sí deja abierta esta posibilidad al señalar que cada Comunidad Autónoma tiene la capacidad de decidir tanto económica como presupuestariamente y, en consecuencia, tiene la necesidad de realizar un control interno y externo. La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas 8/1980 establece que las CCAA regularán la elaboración, el examen, la aprobación y el control de sus presupuestos (véase la tabla 2.3 anterior). De acuerdo con ello, las diferentes comunidades han ido creando sus OCEX. La tabla 2.11 muestra las Leyes de creación de cada OCEX. Se encuentra ordenada de forma cronológica atendiendo a su creación.

Tabla 2.11: Leyes de creación (y supresión) de los OCEX

COMUNIDAD AUTÓNOMA	ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO	LEY DE CREACIÓN
Navarra	Cámara de Comptos de Navarra	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ordenanza de Constitución de la Cámara de Comptos de 18 de febrero de 1365, del Rey Carlos II de Navarra ✓ Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra
Cataluña	Sindicatura de Comptes de Catalunya	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Cuentas (que deroga la anterior Ley 6/1984 de la Sindicatura de Cuentas)
Galicia	Consello de Contas de Galicia	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 6/1985 del Consejo de Cuentas ✓ Ley 4/1986, del 26 de diciembre, de modificación de la Ley 6/1985 ✓ Ley 8/2015, del 28 de agosto, de reforma de la Ley 6/1985 del Consejo de Cuentas y del texto refundido de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia (Decreto Legislativo 1/1999 para la prevención de la corrupción)
Valencia	Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de Mayo, de Sindicatura de Cuentas
Euskadi	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 1/1988 de creación del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas ✓ Ley 6/2012 por la que se modifica la ley 1/1988 en su artículo 2.1 (Ámbito y extensión del control)
Andalucía	Cámara de Cuentas de Andalucía	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 1/1988 de la Cámara de Cuentas de Andalucía ✓ Ley 3/2011, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía
Canarias	Audiencia de Cuentas de Canarias	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias
Castilla-La Mancha	Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Creado por la Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha ✓ Suprimido por la Ley 1/2014, de 24 de abril, de supresión de la Sindicatura de Cuentas
Madrid	Cámara de Cuentas de Madrid	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 11/1999, de 29 Abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid
Islas Baleares	Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares
Castilla y León	Consejo de Cuentas de Castilla y León	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León (consolidada)
Asturias	Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas
Aragón	Cámara de Cuentas de Aragón	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ley 11/2009 de la Cámara de Cuentas de Aragón
<p>(1) La Ley 1/1987, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears, incorporó esta institución a la organización de nuestra comunidad autónoma, sin embargo no es hasta febrero de 2003 cuando la Sindicatura queda constituida en febrero de 2003. Posteriormente la Ley 4/2004 de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears, sustituye íntegramente a la Ley 1/1987.</p>		
<p>Fuente: Actualizado partiendo de Lozano Miralles (1996) y Navarro, Rodríguez y Ortiz (2007).</p>		

2.5. El Tribunal de Cuentas Europeo y organismos supranacionales

Para finalizar el estudio sobre los órganos de control externo públicos haremos mención a los movimientos que se están efectuando en la Unión Europea y en el ámbito internacional. España, como Estado miembro, es receptora de fondos europeos que deben ser fiscalizados por el órgano de control Europeo, siendo éste el Tribunal de Cuentas Europeo. Los fondos europeos se utilizan para llevar a cabo programas de inversión y gasto ligados a actividades de entidades públicas, por lo que resulta necesario que exista una coordinación entre las entidades fiscalizadoras que deben actuar en el control de dichos fondos y programas.

Asimismo nos encontramos en un entorno totalmente globalizado, razón por la que se deben estudiar los movimientos que se están produciendo en las instituciones internacionales que agrupan estas entidades fiscalizadoras como son la INTOSAI, EURORAI y EUROSAL.

2.5.1. Tribunal de Cuentas Europeo

2.5.1.1. Composición y estructura actual

El Tribunal de Cuentas Europeo es el auditor externo de la Unión Europea, y se creó para auditar las finanzas de la UE con el fin de garantizar que los contribuyentes europeos obtengan la máxima fiabilidad y transparencia del uso de su dinero. Es el órgano que permite una transparencia en la forma de gestionar las finanzas de la Unión y contribuir a la rendición pública de cuentas, en lo que respecta a los ingresos y gastos del presupuesto de la UE, a través de la fiabilidad y el asesoramiento (Tribunal de Cuentas Europeo, 2015).

El marco jurídico que rige la actuación y funcionamiento del Tribunal de Cuentas Europeo es, principalmente, el siguiente:

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), (DOUE, Diario Oficial de la UE, 30/10/2010).
- Reglamento Financiero para el Presupuesto General de la Unión Europea: Reglamento Delegado de la Comisión, de 29 de octubre de 2012, sobre las normas de desarrollo del Reglamento (UE, Euratom) nº 966/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea lo define como la Institución encargada del control externo o fiscalización de las cuentas, ingresos y gastos del Presupuesto comunitario, así como de los presupuestos del resto de las entidades creadas por la Unión Europea siempre que sus actos constitutivos no se opongan. Según este Tratado, “La fiscalización, o control de cuentas de la Unión, será efectuada por el Tribunal de Cuentas” (artículo 285) con el doble fin de mejorar la gestión financiera e informar a los ciudadanos de Europa sobre la utilización de los fondos públicos por las autoridades encargadas de su gestión (Cubillo Rodríguez, 2004). Asimismo, su misión y funciones son las siguientes (artículos 285-287) (Castells, 2002; Lázaro Cuenca, 2006; Tribunal de Cuentas Europeo, 2015):

- Examinar la totalidad de los ingresos y los gastos de la Unión.
- Examinar la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier órgano u organismo creado por la Unión, en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen.
- Examinar la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos, garantizando una buena gestión financiera, informando de cualquier caso de irregularidad.
- Presentar al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes. Este informe se puede completar con observaciones específicas y se publica en el DOUE.
- Elaborar un informe anual con las observaciones del Tribunal respecto a las Instituciones junto con las respuestas recibidas de ellas. Este informe se elabora después del cierre de cada ejercicio, se transmite al resto de las Instituciones y se publica en el DOUE.
- Presentar observaciones sobre cuestiones particulares y emitir dictámenes a instancia de las instituciones. Este hecho se puede realizar en cualquier momento.
- Asistir al Parlamento Europeo y al Consejo en el ejercicio de su función de control de la ejecución del presupuesto.

Cubillo Rodríguez (2004) recoge cuáles fueron las funciones del Tribunal de Cuentas Europeo en el *Tratado Constitutivo* de la Unión Europea del siguiente modo:

1. Controlar la buena ejecución del presupuesto de la Unión con la doble perspectiva de mejorar sus resultados y rendir cuentas, al ciudadano europeo, de la utilización de los fondos públicos realizada por las autoridades responsables de la gestión.

2. Controlar la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos del presupuesto de la Unión Europea.
3. Controlar la buena gestión financiera; es decir comprobar que se hayan cumplido los objetivos de gestión, se deberá evaluar en qué medida se ha producido dicho cumplimiento y a qué precio.
4. Controlar a cualquier organismo o persona que gestione o perciba fondos comunitarios, lo que incluye a las Instituciones y Organismos de la propia Unión Europea, a las Administraciones Nacionales, Regionales o Locales que reciban subvenciones comunitarias, y a los particulares beneficiarios de este tipo de ayudas.

Posteriormente el TFUE agrupa todos estos controles en tres categorías: control sobre las cuentas (auditoría financiera), control sobre la legalidad y regularidad de ingresos y gastos (auditoría de cumplimiento) y la garantía de una buena gestión financiera enmarcada en los principios de economía, eficacia y eficiencia (auditoría operativa). Cada uno de ellos tiene objetivos diferentes por lo que la fiscalización puede abarcar un determinado tipo de auditoría o una combinación de varios.

En la actualidad, el Tribunal de Cuentas Europeo está organizado en cinco Salas a las cuales se adscriben los Miembros y el personal de auditoría:

- Sala I: Organización y Gestión de los Recursos Naturales
- Sala II: Políticas Estructurales, Transporte y Energía
- Sala III: Acciones Exteriores
- Sala IV: Ingresos, Investigación y Políticas Internas, e Instituciones y Órganos de la Unión Europea
- Sala CEAD: Coordinación, Evaluación, Fiabilidad y Desarrollo

Las cuatro primeras Salas son competentes para la auditoría de ámbitos específicos de los ingresos y gastos de la UE; la quinta, la denominada CEAD, se ocupa de cuestiones transversales. Cada Sala tiene dos ámbitos de competencia:

- ✓ adoptar informes especiales, informes anuales específicos y dictámenes;
- ✓ elaborar informes anuales sobre el presupuesto de la UE y los Fondos Europeos de Desarrollo, para su adopción por el Tribunal en pleno.

La competencia fiscalizadora del Tribunal se extiende a los 28 Estados miembros, a más de 150 países receptores de ayudas de diferente índole (humanitarias, de rehabilitación, etc.) y a millones de perceptores de ayudas

financiadas con fondos comunitarios (Lázaro Cuenca, 2006). Es decir, el alcance del Tribunal de Cuentas Europeo va más allá de los límites fronterizos de los Estados miembros; no se limita a las operaciones directamente realizadas por las Instituciones y Organismos comunitarios, ni a los fondos del Presupuesto, sino que tiene también competencia para verificar la gestión realizada, el cumplimiento de las condiciones y la utilización real de los fondos comunitarios por los terceros que las realizan.

Castells (2002) y Lázaro Cuenca (2006) señalaban que gran parte de los gastos comunitarios estaban materializados en forma de transferencias, no de prestación directa de servicios, por lo que un montante superior al 80% del Presupuesto comunitario era gestionado a través de los Estados miembros. Esta amplitud del ámbito de control conduce a la necesidad de estrechar la colaboración con los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros que perciben y gestionan proyectos y acciones específicas del Presupuesto comunitario.

2.5.1.2. Modelo de órgano de control

El Tribunal de Cuentas Europeo es el órgano de control externo comunitario y, aunque su naturaleza y funciones sean similares al resto de entidades fiscalizadoras, tiene unas características propias debido al marco en el que se encuentra. Castells (2002) se refiere a estas singularidades del siguiente modo:

1. **Arquitectura institucional:**

Las instituciones de control asisten al poder legislativo en su labor fiscalizadora del ejecutivo en cuanto a la actividad presupuestaria, contribuyendo de esta manera al juego de equilibrio de poderes y al control de los gobernantes por parte de los ciudadanos.

En el ámbito de la Unión Europea, los poderes legislativo y ejecutivo no se asemejan a los de los Estados miembros: la responsabilidad legislativa se comparte entre el Consejo y el Parlamento, si bien es cierto que el Parlamento tiene un papel especialmente relevante en el terreno presupuestario; la responsabilidad ejecutiva corresponde a la Comisión Europea, aunque comparte esta función con el Consejo puesto que es a quien, en última instancia, corresponde el poder de decisión de la política de la Unión Europea.

Hablamos, por tanto, de tres instituciones donde el Tribunal de Cuentas Europeo tiene que participar: Consejo, Parlamento y Comisión.

2. Confluencia de tradiciones de control muy diversas:

Ya hemos visto que los órganos de control externo públicos de los países miembros de la Unión Europea pueden corresponder a dos modelos de órgano: modelo continental de carácter colegiado y el anglosajón de carácter unipersonal. Las primeras, en la mayoría de los casos, tienen asignadas las funciones fiscalizadoras y de enjuiciamiento, mientras que las segundas, únicamente la función fiscalizadora. A su vez, existen los órganos de control de carácter territorial que también son diferentes.

Hablamos, por tanto, de diversas modalidades de órganos de control que confluyen en el órgano de control externo público europeo.

Esta pluralidad de características necesariamente influye en el Tribunal de Cuentas Europeo, y en buena medida responde a una síntesis y un equilibrio de todas ellas. De este modo, el Tribunal de Cuentas Europeo es un órgano de carácter colegiado compuesto por 28 miembros, uno por cada Estado miembro, nombrados por el Consejo de la Unión Europea previa consulta con el Parlamento Europeo y para un mandato de seis años renovable. Los Miembros eligen a uno de ellos Presidente del Tribunal por un período de tres años renovable.

Como órgano colegiado, las decisiones se adoptan por el Pleno y de las dos funciones tradicionales de este modelo de órgano de control, únicamente tiene asignada la función fiscalizadora de las finanzas de la UE.

El Tribunal de Cuentas Europeo carece de función jurisdiccional, por tanto no tiene competencia para enjuiciar y/o sancionar conductas que ocasionen perjuicio al presupuesto comunitario, aunque debe poner de manifiesto los fraudes e irregularidades detectados en el curso de su trabajo de fiscalización. La detección y persecución del fraude corresponde a la Oficina de Lucha Antifraude (OLAF).

2.5.1.3. Evolución histórica

El Tribunal de Cuentas Europeo fue creado por el Tratado de Bruselas de 1975 aunque no entró en funcionamiento hasta octubre de 1977.

Desde la creación de la Comunidad Europea (Unión Europea en la actualidad), en 1958, siempre han existido diversos órganos técnicos como el Comisario de Cuentas -en la Comunidad Europea del Carbón y del Acero- y la Comisión de

Control -para la Comunidad Económica Europea y la Comunidad Europea para la Energía Atómica-, que se encargaban del control externo. Estos órganos tenían competencia para el ejercicio de las fiscalizaciones en las áreas correspondientes, para lo que gozaban de cierta autonomía, aunque con una serie de debilidades: ejercían su misión a tiempo parcial; dependían del Consejo de la Unión Europea en temas relacionados con medios personales y materiales que no les dotaba de recursos necesarios; sin embargo no tenían capacidad para presentar directamente sus informes ni de controlar el uso que se estaba haciendo de la mayor parte del presupuesto comunitario que era gestionado por los Estados miembros (Lázaro Cuenca, 2006; Alabau i Olivera, 1990).

Esta situación junto con dos acontecimientos de particular importancia, la ampliación de las competencias del Parlamento Europeo en el ámbito del control presupuestario y la plena financiación del presupuesto de la Comunidad Europea con cargo a sus recursos propios, impulsaron la creación del Tribunal de Cuentas Europeo como una manera de reforzar el control externo público para que el Parlamento y el Consejo de la Unión Europea pudieran garantizar un control democrático de sus finanzas.

En la cronología del Tribunal de Cuentas, cada Tratado que se ha aprobado le ha otorgado diferentes facultades, donde destacan los siguientes:

1975: Tratado de Bruselas. Crea el Tribunal de Cuentas Europeo que es considerado como una quasi-institución, y como consecuencia de ello:

- Cuenta con una sección presupuestaria específica, se le dota de medios materiales y humanos, así como de competencia para su organización.
- Las garantías de independencia son reforzadas.
- Las modalidades de control son reconocidas y precisadas.
- Sus informes se publican en el Diario Oficial de las Comunidades.

1992: Tratado de Maastricht. Fortalece la importancia del Tribunal de Cuentas dotándole de rango de Institución Comunitaria (junto con el Consejo Europeo, el Consejo de la Unión Europea, el Parlamento Europeo, la Comisión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Banco Central Europeo), lo que refuerza su independencia y competencias.

El Tratado de Maastricht introdujo lo que actualmente se reconoce como el trabajo distintivo del Tribunal: la declaración anual de

fiabilidad sobre la fiabilidad de las cuentas de la UE y la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes a las mismas.

1997: Tratado de Ámsterdam. Destacan dos aspectos de este Tratado:

1. Se refuerza nuevamente la independencia del Tribunal de Cuentas Europeo al abrirle la posibilidad de recurso ante el Tribunal de Justicia Europeo en salvaguarda de sus prerrogativas por otras instituciones de la Unión Europea, subrayando, de este modo, la importancia del Tribunal de Cuentas Europeo en la lucha contra el fraude.
2. Se desarrolla la cooperación entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las Instituciones nacionales de control, estableciendo que dicha cooperación se realice con espíritu de confianza y manteniendo su independencia.

2001: Tratado de Niza. Considerando la posible incorporación de nuevos miembros a la Unión Europea, se produce un debate en relación a la reorganización de sus Instituciones. En consecuencia y respecto al Tribunal de Cuentas Europeo, se decide que estará formado por un representante de cada Estado miembro y se abre la posibilidad de crear diferentes Cámaras al objeto de aprobar determinados dictámenes en las condiciones establecidas en el Reglamento Interno.

2007: Tratado de Lisboa. Reafirmó el mandato del Tribunal y su calidad de institución europea, e introdujo cambios en la manera en que se han de gestionar y controlar los fondos de la UE, reforzando las competencias presupuestarias del Parlamento Europeo y haciendo hincapié en la responsabilidad de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto.

El Tribunal de Cuentas Europeo en la actualidad está compuesto por 28 miembros (inicialmente fueron nueve) y cinco Cámaras con sede en Luxemburgo.

2.5.2. INTOSAI, EUROSAI y EURORAI

2.5.2.2. INTOSAI, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

La Organización Internacional de los órganos de control externo (INTOSAI) es un organismo profesional, no gubernamental, autónomo, independiente y apolítico, que representa a las entidades fiscalizadoras superiores de países vinculados a las Naciones Unidas (ONU) o a sus organismos especializados.

Para la INTOSAI, las entidades fiscalizadoras superiores son aquellas instituciones públicas de un Estado que ejercen, de acuerdo con las leyes, la máxima función de control financiero del mismo. Coincide con la denominación de Tribunal de Cuentas del ámbito europeo continental, y sería el equivalente a la *National Audit Office* del Reino Unido (NAO) y la *Government Accountability Office* (GAO) de Estados Unidos.

Desde su fundación en 1953 por 34 Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), en la actualidad cuenta con 192 miembros de pleno derecho (actualizado a septiembre de 2015), incluido España donde le representa el Presidente del Tribunal de Cuentas. La INTOSAI ha proporcionado un marco institucional tanto para la transferencia y el aumento de conocimientos como para el intercambio de ideas y experiencias en auditoría gubernamental, con el objetivo de mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son autoridades nacionales con responsabilidad, dentro de su sistema constitucional, para auditar actividades financiadas con fondos públicos. Por lo que el intercambio de conocimientos y de puntos de vista entre estas EFS garantizaría que la auditoría del sector público mejorara continuamente. La INTOSAI es la organización central para la fiscalización pública exterior, que posibilita todos estos intercambios y apoyos. Así mismo, coopera también con la ONU en promover la buena gobernanza y la lucha contra la corrupción, y ha proporcionado un marco institucional para que las entidades fiscalizadoras superiores mejoren el nivel y las capacidades profesionales.

La INTOSAI se organiza en varios órganos: el Congreso, el Comité Directivo, la Secretaría General y los Grupos Regionales de Trabajo.

El Congreso de la INTOSAI, llamado INCOSAI (*International Congress of Supreme Audit Institutions*), es el órgano superior de la INTOSAI. Se compone de todos sus miembros, se celebra cada tres años y es donde se aprueban los principios, las resoluciones y las recomendaciones con el propósito de mejorar la fiscalización pública a nivel mundial.

El Comité Directivo está compuesto por 18 miembros que, para representar de manera equilibrada a todos los países miembros, están representados por los siete Grupos Regionales y los principales tipos de sistemas de fiscalización del sector público.

En cuanto a los Grupos Regionales de Trabajo, son siete y su labor principal es el apoyar las metas de la INTOSAI a nivel regional, para lo cual ofrecen un foro para una cooperación específica y profesional. Los siete Grupos Regionales de Trabajo existentes son los siguientes:

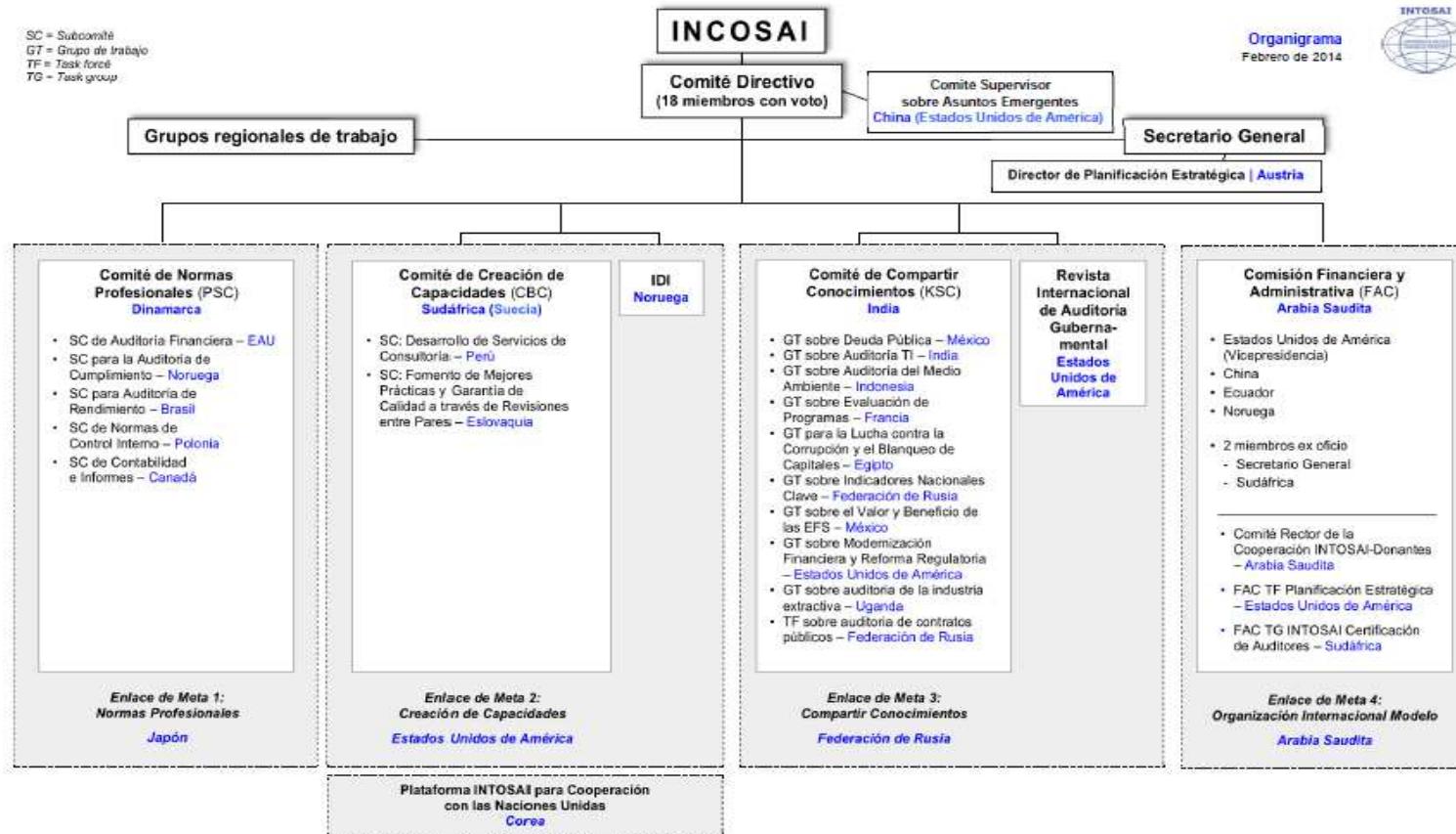
- ✓ OLACEFS: Organización Latinoamericana y del Caribe de EFS, fundada en 1965
- ✓ AFROSAI: Organización de EFS de África, fundada en 1976
- ✓ ARABOSAI: Organización Árabe de EFS, fundada en 1976
- ✓ ASOSAI: Organización de EFS de Asia, fundada en 1978
- ✓ PASAI: Asociación de EFS del Pacífico, fundada en 1987
- ✓ CAROSAI: Organización de EFS del Caribe, fundada en 1988
- ✓ EUROSAI: Organización de las EFS de Europa, fundada en 1990

A su vez, en la INTOSAI funcionan varios Comités, Subcomités y Grupos de trabajo. La ilustración 2.4 refleja el último esquema de la organización aprobado en 2013 (INCOSAI celebrado en China).

El trabajo de la INTOSAI, desde 2004, se organiza en los denominados “Planes Estratégicos” y hasta la fecha se han aprobado dos: uno correspondiente al periodo 2005-2010 y el segundo para el periodo 2011-2016. El fin de dichos planes es el de reorientar sus objetivos y en ambos se ha mantenido la misma estructura: impulsar el logro de cuatro metas, las cuales se basan en los siete valores centrales de la INTOSAI, independencia, integridad, profesionalidad, credibilidad, inclusión, cooperación e Innovación (INTOSAI, 2015):

- Meta 1: Rendición de Cuentas y Normas Profesionales.
Promover EFS fuertes, independientes y multidisciplinarias proporcionando y manteniendo Normas Internacionales para las EFS (ISSAI) y contribuyendo al desarrollo y adopción de normas profesionales apropiadas y eficaces.

Ilustración 2.4: Organigrama de la INTOSAI



Fuente: www.intosai.org

- Meta 2: Creación de Competencias Institucionales.
Crear las competencias y capacidades profesionales en las EFS mediante la formación, la asistencia técnica y otras actividades de desarrollo.
- Meta 3: Compartir Conocimientos y Servicios de conocimiento.
Alentar la cooperación, la colaboración y la mejoría continuada de las EFS, a través de la comunicación de conocimientos, que incluye las evaluaciones comparativas, los estudios sobre mejores prácticas, y la investigación sobre temas de interés y preocupación mutuos.
- Meta 4: Organización Internacional modelo.
Organizar y Gobernar INTOSAI de una forma que promueva prácticas de trabajo económicas, eficientes y eficaces, la toma de decisiones en el momento oportuno y las prácticas eficaces de gobernanza, realizando al mismo tiempo una adecuada defensa de la autonomía y el equilibrio regionales y los diferentes modelos y enfoques de las EFS miembros.

Dentro del segundo Plan Estratégico, que es el que está actualmente en vigor, la INTOSAI señala que “los ciudadanos del mundo, los poderes legislativos, los medios de comunicación y los miembros de la comunidad internacional dependen de las EFS para ayudar a asegurar el uso apropiado de los fondos públicos y el patrimonio de las naciones” (Plan estratégico 2011-2016), por lo que se identifican estrategias prioritarias que se consideran cruciales en la lucha contra la corrupción y para promover la rendición de cuentas, la transparencia y la buena gobernanza:

1. Ayudar a asegurar la independencia de las EFS.
2. Implementar el marco de las ISSAI.
3. Fortalecer la creación de capacidades de las EFS.
4. Demostrar el valor y los beneficios de las EFS.
5. Fomentar la lucha contra la corrupción.
6. Incrementar las comunicaciones de la INTOSAI.

Esta organización ha publicado textos de gran trascendencia en la auditoría del sector público donde destacan las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público (ISSAI, International Standards of Supreme Audit Institutions), especialmente la *Declaración de Lima: líneas básicas de fiscalización* (ISSAI 1).

Las ISSAI contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las EFS y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas. Tienen como objetivo salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora, y apoyar a los miembros de la INTOSAI en la consecución de ello. La primera serie completa de ISSAIs fue puesta en marcha en el XX Congreso de la INTOSAI (2010) y se debatieron aspectos como la implantación de las ISSAI como marco de referencia común para la auditoría del sector público.

Las ISSAIs forman una jerarquía de pronunciamientos oficiales con cuatro niveles, que se refleja en función de los dígitos:

- ✓ *Nivel 1: Principios Fundamentales.* Aquéllos que figuran en la Declaración de Lima (1977).
- ✓ *Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.* Figuran en la Declaración de México (2007).
- ✓ *Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría.* Corresponden a los principios básicos para la realización de auditorías de entidades públicas.
- ✓ *Nivel 4: Directrices de Auditoría.* Trasladan los principios de auditoría fundamentales a directrices más específicas, más detalladas y operacionales, que se pueden utilizar diariamente en las tareas de auditoría.

La Declaración de Lima de 1977 se ha convertido en la principal referencia del control externo del sector público; la mayoría de las EFS de todo el mundo ha basado tanto sus normas de creación y organización como su regulación interna en las directivas contenidas en la misma. Esta declaración fundamental articula el enfoque filosófico y conceptual de la INTOSAI, y requiere el establecimiento de EFS efectivas, para lo que proporciona una serie de criterios (véase la tabla 2.12).

La Declaración de México de 2007, por su parte, pone de relieve la independencia y los valores democráticos, y recoge los pronunciamientos sobre las condiciones previas necesarias para el adecuado funcionamiento y conducción profesional de las EFS, que incluyen principios y requerimientos sobre independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y control de calidad (López Hernández, 2013). Estos pronunciamientos pueden verse en la tabla 2.13.

Tabla 2.12: Declaración de Lima, Nivel 1 de las ISSAI

DECLARACIÓN DE LIMA	
Generalidades	Art. 1 Finalidad del control Art. 2 Control previo y control posterior Art. 3 Control interno y externo Art. 4 Control formal y control de las realizaciones
Independencia	Art. 5 Independencia de las EFS Art. 6 Independencia de los miembros y funcionarios de las EFS Art. 7 Independencia financiera de las EFS
Relación con Parlamento, Gobierno y Administración	Art. 8 Relación con el Parlamento Art. 9 Relación con el Gobierno y la Administración
Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	Art. 10 Facultad de investigación Art. 11 Ejecución de las verificaciones de control de las EFS Art. 12 Actividad pericial y otras formas de cooperación
Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias	Art. 13 Métodos de control y procedimientos Art. 14 Personal de control Art. 15 Intercambio internacional de experiencias
Rendición de informes	Art. 16 Rendición de informes al Parlamento y al público Art. 17 Redacción de los informes
Competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	Art. 18 Base constitucional de las competencias de control; control de las operaciones estatales Art. 19 Control de las autoridades e instituciones en el extranjero Art. 20 Control de los ingresos fiscales Art. 21 Contratos públicos y obras públicas Art. 22 Control de las instalaciones de elaboración electrónica de datos Art. 23 Empresas económicas con participación del Estado Art. 24 Control de instituciones subvencionadas Art. 25 Control de Organismos Internacionales y Supranacionales
Fuente: www.intosai.org	

Tabla 2.13: Nivel 2 de las ISSAI

ISSAI 10-99. Prerrequisitos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores		Fecha de aprobación	Fecha de revisión prevista
ISSAI 10	Declaración de México sobre Independencia de las EFS	2007	Al menos cada 15 años → 2022
ISSAI 11	Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS	2007	Al menos cada 9 años → 2016
ISSAI 12	El Valor y Beneficio de las EFS, marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos	2013	Al menos cada 9 años → 2016
ISSAI 20	Principios de transparencia y rendición de cuentas	2010	Al menos cada 15 años → 2025
ISSAI 21	Principios de transparencia y responsabilidad Principios y buenas prácticas	2010	Al menos cada 9 años → 2019
ISSAI 30	Código de Ética	1998	Al menos cada 15 años → 2013 ³
ISSAI 40	Control de Calidad para la EFS	2010	Al menos cada 9 años → 2019
Fuente: http://es.issai.org			

³ La ISSAI 30 *Código de Ética* contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores con el objetivo de fortalecer las ISSAI. Su revisión estaba prevista para 2013, aunque a fecha de noviembre de 2015 aun no ha sido actualizada.

2.5.2.2. EUROSAL, Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores

La Organización Europea de los Órganos de Control Externo (EUROSAL) es uno de los Grupos de Trabajo Regionales de la INTOSAI, y lo conforman las EFS de Europa. La idea de su establecimiento se remonta a la propia fundación de INTOSAI (1953) y los primeros pasos efectivos se dieron en el VIII Congreso de INTOSAI (1974) celebrado en Madrid; finalmente su creación se produce tras el XIII Congreso de la INTOSAI (1989, Berlín) que aprueba la Declaración de Berlín, que contenía el acuerdo de creación de la Organización Europea de las EFS. En 1990 se celebró la Conferencia Constitutiva en Madrid, y comienza la existencia de esta Institución.

En la constitución de la EUROSAL formaron parte 30 países: EFS de 29 Estados europeos y el Tribunal de Cuentas Europeo. En la actualidad el número de EFS de Estados europeos asciende a 49. El Tribunal de Cuentas de España, como entidad fiscalizadora superior, es el miembro español de la EUROSAL donde, a su vez, está la Secretaría de la institución.

Al ser la EUROSAL parte del organismo internacional, tanto su organización, sus objetivos, como su forma de trabajar coinciden aunque con la necesaria adaptación al ámbito de la Unión Europea. Los objetivos de la EUROSAL, que se integran en el marco de la INTOSAI, son: promover la cooperación profesional entre las EFS; estimular el intercambio de información, ideas y experiencias en el ámbito de la fiscalización de las finanzas públicas; promover el estudio teórico y práctico de las materias y problemas relacionados con la fiscalización y disciplinas afines; fomentar la organización de seminarios y cursos para el estudio y perfeccionamiento de la fiscalización del sector público, y realizar todo lo conducente para la consecución de un mejor entendimiento de los problemas y materias relacionados con la fiscalización pública (artículo 1 de los Estatutos de EUROSAL).

También tiene su trabajo organizado en Planes Estratégicos, aunque en este caso únicamente se ha aprobado un único plan, el correspondiente al periodo 2011-2017. Este plan se basa en cuatro objetivos:

- Meta 1: Creación de Capacidades. Desarrollo de habilidades, conocimientos, estructuras y formas de trabajo que hacen que una organización sea más eficaz, que aproveche los puntos fuertes existentes y haga frente a las deficiencias y puntos débiles.

- Meta 2: Normas Profesionales
- Meta 3: Intercambio de Conocimientos
- Meta 4: Gestión y Comunicación

Estos objetivos se desarrollan en el marco de la institución internacional (INTOSAI). En consecuencia, la EUROSAI, en relación con las Normas Profesionales, promoverá y facilitará las ISSAI. Con relación a la tercera Meta, el objetivo es el de mejorar el intercambio de conocimientos, de información y de experiencias entre sus miembros y con los socios externos con el fin de fortalecer la fiscalización, la rendición de cuentas, el buen gobierno y la transparencia del sector público.

La EUROSAI debe evaluar la capacidad que tiene para alcanzar los objetivos señalados, por lo que la Meta 4 persigue analizar esta capacidad y garantizar la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones y el funcionamiento de la Institución.

2.5.2.3. EURORAI, Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Regionales

Tanto la INTOSAI como EUROSAI son organizaciones que agrupan a las entidades fiscalizadoras *superiores*; en nuestro caso, el Tribunal de Cuentas. Sin embargo, como ya se ha visto en epígrafes anteriores, la configuración del control externo público suele incluir tanto órganos supremos como órganos regionales, y es la EURORAI la Institución que agrupa las entidades fiscalizadoras de ámbito territorial.

La EURORAI forma parte de un proyecto de cooperación entre órganos de control externo del sector público en Europa. Fue constituida el 1 de octubre de 1992, en una asamblea constitutiva celebrada en Manchester (Reino Unido), y sus miembros pueden ser los órganos de control externo que ejercen sus competencias fiscalizadoras a nivel regional y local; es decir, las instituciones regionales de control externo del sector público de Europa. También es posible admitir instituciones fiscalizadoras como miembros asociados sin derecho a voto y determinar las condiciones para esta adhesión.

En 1992, fecha de fundación de este organismo, los miembros fundadores fueron diez órganos de control regionales, y destaca que la mayoría de ellos fueron OCEX españoles: dos fueron de Alemania (2 Tribunales de Cuentas Regionales de los 16 existentes), uno de Austria, uno de Irlanda y seis de España (de 7 que existían en 1992). En la tabla 2.14 se muestran los miembros

actuales de los países que hemos analizado, indicando la fecha de incorporación, así como el número de organismos que aun no pertenecen.

La EURORAI se financia principalmente del pago de las cuotas anuales de los miembros de la Organización, aunque también recibe apoyo de la Comisión Europea por medio de la cofinanciación de algunas actividades que están dentro del marco del Programa de Intercambio de Experiencias, programa creado para fomentar la cooperación de carácter técnico y científico entre organismos regionales en Europa.

Entre las actividades de la EURORAI destacan sus publicaciones (Estudios, Informes Nacionales, etc.) y, en concreto, un estudio comparativo sobre “El control externo del Sector Público Regional en Europa” (EURORAI, 2007), donde se facilita una guía de las principales características de las instituciones de control del sector público a nivel regional y local en once países europeos (Alemania, Austria, España, Francia, Irlanda, Países bajos, Polonia, Portugal, reino Unido, Rusia y Suiza). Su objetivo ha sido presentar información comparable sobre diversos aspectos relacionados con estas instituciones, tales como el marco jurídico, el alcance de su actividad de control, tipos de control que realizan, vínculos con otras instituciones de control, procedimientos de auditoría destinatarios de los informes de auditoría, publicaciones de informes, así como recursos financieros y humanos.

Tabla 2.14: Miembros de la EURORAI

PAÍS	FECHA Incorporación y renuncia	ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO PÚBLICOS MIEMBROS DE LA EURORAI
REINO UNIDO <i>NO ES MIEMBRO:</i> <i>La Oficina de Auditoría de Irlanda del Norte</i>	1993	Oficina de Auditoría de Escocia
	2005	Oficina de Auditoría de Gales
FRANCIA <i>NO SON MIEMBROS:</i> <i>8 Cámaras Regionales y Territoriales</i> <i>(en la actualidad existen 22 Cámaras)</i> <i>Nota: dos Cámaras renuncian a ser miembros de la EURORAI en 2015</i>	1995	Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas de: ✓ Alsacia ✓ Provenza-Alpes-Costa Azul, ✓ Auvernia, Rodenas-Alpes ✓ Mediodía-Pirineos ✓ Norte-Paso de Calais, Picardía
	1995-2015	Cámara Regional y Territoriales de Cuentas de Norte-Paso de Calais, Picardía
	1997-2015	Cámara Regional de Cuentas de Languedoc-Rosellón
	1998	Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas de: ✓ Aquitania, Poitou-Charentes ✓ Isla de Francia
	2002	Cámara Regional de Cuentas de Baja Normandía, Alta Normandía
	2009	Cámaras Regionales de Cuentas de: ✓ Córcega ✓ Champaña-Ardenas, Lorena
	2012	Cámaras Regionales de Cuentas de: ✓ Borgoña, Franco-Condado ✓ Centro, Lemosín
2015	Cámaras Regionales de Cuentas de: ✓ Bretaña ✓ Países del Loira	
ALEMANIA <i>NO SON MIEMBROS:</i> <i>5 Tribunales Federados</i> <i>(en la actualidad existen 16 Tribunales)</i>	1992	Tribunales de Cuentas de los Estados Federados de: ✓ Sajonia-Anhalt, ✓ Tribunal de Cuentas de Hesse
	1993	Tribunal de Cuentas del Estado Federado de Schleswig-Holstein
	1994	Tribunal de Cuentas de Sajonia
	1996	Tribunal de Cuentas de Renania-Palatinado
	1998	Tribunales de Cuentas de los Estados Federados de: ✓ Baden-Wurtemberg ✓ Mecklemburgo-Pomerania Occidental
	2001	Tribunales de Cuentas de los Estados Federados de: ✓ Brandeburgo ✓ Turingia
	2013	Tribunal de Cuentas de Berlín
2014	Tribunal de Cuentas del Estado Federado de Baja Sajonia	
ESPAÑA <i>TODOS LOS OCEX PERTENECEN A LA EURORAI</i>	1992	✓ Audiencia de Cuentas de Canarias ✓ Cámara de Comptos de Navarra ✓ Consejo de Cuentas de Galicia ✓ Sindicatura de Cuentas de Cataluña ✓ Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana (Sede de la Secretaría General de la EURORAI) ✓ Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
	1993	Cámara de Cuentas de Andalucía
	1995-2014	Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
	2001	Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid
	2003	Consejo de Cuentas de Castilla-León
	2004	Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares (Miembro del Comité Directivo de la EURORAI)
	2005	Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias
2012	Cámara de Cuentas de Aragón	

Fuente: Elaboración propia. Actualizado a julio de 2015.

PARTE II

LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

En la segunda parte nos centraremos en desarrollar en qué consiste una de las funciones que efectúan los órganos de control externo: la función fiscalizadora.

Comenzamos especificando el alcance de la labor fiscalizadora, y la diferencia respecto al concepto de control y auditoría que en muchas ocasiones se utiliza de manera indistinta para referirse a la función fiscalizadora. Así mismo, abordamos los objetivos que persigue, considerando los diferentes tipos de fiscalizaciones que se efectúan: la fiscalización de regularidad (financiera y de cumplimiento) y la fiscalización operativa o de gestión.

Continuaremos estudiando las fases en las que se realiza todo procedimiento fiscalizador, pormenorizando las peculiaridades de: la planificación –cómo se elabora el programa anual de las fiscalizaciones-; la ejecución del trabajo – cómo se obtiene la evidencia justificativa de las conclusiones de los auditores, fase en la que prestaremos especial atención a la normativa que rige la actuación de los auditores públicos-; y, finalmente, la elaboración del informe –cómo es el formato, el contenido y el procedimiento que se sigue para formular el informe definitivo-.

CAPITULO 3: Concepto de la función fiscalizadora y su procedimiento de actuación

3.1. Concepto y definición de la función fiscalizadora

3.1.1. Introducción

Las funciones habituales que desarrollan los órganos de control externo suelen ser tres: la función fiscalizadora, la función jurisdiccional o enjuiciamiento contable y la función de asesoramiento. En este trabajo únicamente nos centraremos en la función fiscalizadora por ser la única función que realizan todos ellos (los OCEX carecen de la competencia jurisdiccional y algunos tampoco realizan la función de asesoramiento parlamentario y gubernamental en materia presupuestaria), y por ser la actividad principal y la que les da significado en los estados democráticos y de derecho.

Tal y como señalábamos en el segundo capítulo, el artículo 136 de la Constitución Española reconoce la función jurisdiccional al Tribunal de Cuentas, ya que es el órgano supremo fiscalizador, con competencia para ser quién juzgue y ejecute lo juzgado en el ámbito de la responsabilidad contable (www.tcu.es). Esta función consiste en:

- El enjuiciamiento sobre las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.
- La responsabilidad contable ante situaciones en las que se detecten irregularidades contables, malversaciones de fondos públicos o fraudes económicos.

La responsabilidad contable, que puede ser directa o subsidiaria, se exige mediante tres procedimientos jurisdiccionales: el juicio de cuentas, el

procedimiento de reintegro por alcance y el expediente de cancelación de fianzas; y viene delimitada por la normativa específica del Tribunal de Cuentas así como por la doctrina que la desarrolla.

Esta función jurisdiccional no forma parte de las competencias de los doce OCEX españoles, salvo que la ejerzan por delegación del Tribunal de Cuentas (LOTC, artículo 26.3). Si recordamos los modelos de órgano de control, los modelos anglosajones o unipersonales carecían de esta función; sin embargo el modelo colegiado o parlamentario, sí. En España, salvo la Cámara de Comptos de Navarra, el resto corresponde a modelos colegiados. Por una distribución de ámbito territorial existe un único órgano supremo, el Tribunal de Cuentas, mientras que el resto tienen competencias de control público dentro de su Comunidad Autónoma. Es por ello que actualmente los OCEX, sean modelo colegiado sean modelo anglosajón, carecen de esta función. Con todo ello, los OCEX no están libres de actuación ante situaciones de responsabilidad contable puesto que las Leyes de creación, en general, manifiestan lo siguiente: *“Si, en el ejercicio de su función fiscalizadora, la Cámara de Cuentas advirtiera la existencia de indicios de responsabilidad contable o de responsabilidad penal, lo trasladará sin dilación al Tribunal de Cuentas del Estado y a la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, respectivamente, a los efectos de su posible enjuiciamiento”* (Ejemplo de la Ley 11/2009 de la Cámara de Cuentas de Aragón, artículo 13.4). Por tanto los OCEX deben colaborar con el Tribunal de Cuentas en caso de detectar situaciones de enjuiciamiento contable.

3.1.2. Concepto de fiscalización

Para denominar la labor que constituye el control externo público, es decir aquél control efectuado a posteriori por organismos institucionales sobre la gestión de entidades públicas, suele producirse un error habitual que es utilizar diferentes términos para abordar el mismo aspecto. Se utilizan de manera indistinta las palabras “fiscalización” y “auditoría” e incluso, “control”. Por ello, para poder definir lo que se entiende por función fiscalizadora es necesario, en primer lugar, precisar el significado de estos tres términos puesto que, tal y como a continuación se muestra, hacen referencia a diferentes conceptos y actividades.

Comenzamos presentando una delimitación jurídica de cada término utilizando tanto definiciones doctrinales como legales, para concluir con una propuesta final.

3.1.2.1. Definición de los términos “fiscalización”, “auditoría” y “control” en la doctrina

El Diccionario de la Real Academia de la lengua española, institución que trabaja en mantener y velar por el significado de las palabras, según la versión electrónica (www.rae.es; edición nº 22 con los cambios producidos hasta 2012) define los tres términos de la siguiente manera:

- *Fiscalizar*: “criticar, traer a juicio las acciones u obras de alguien”.
- *Auditoría*: no figura la palabra en si aunque sí las dos siguientes:
 - *Auditoría contable*: “revisión de la contabilidad de una empresa, de una sociedad, etc., realizada por un auditor”.
 - *Auditar*: “examinar la gestión económica de una entidad a fin de comprobar si se ajusta a lo establecido por ley o costumbre”.
- *Control*: “comprobación, inspección, fiscalización, intervención”.

En el ámbito del sector público, el Diccionario Terminológico de la IGAE define estos conceptos de una forma más extensa y con mayor detalle. A pesar de que la Intervención General es el órgano responsable del control interno de los entes, que conforman el sector público estatal, ha realizado un diccionario que presenta definiciones que abarcan tanto el control interno como el externo, así como controles que se efectúan por organismos públicos y privados. Es por ello que, al recoger términos que no se limitan únicamente al control interno público estatal, sus definiciones podrían resultar de ayuda y aclaración para nuestro objetivo. En este caso, los términos en que se definen estos conceptos son los siguientes:

- *Fiscalizar*: “examinar, controlar, censurar ciertas operaciones para garantizar su legalidad”.
Asimismo reconoce diferentes tipos de fiscalizaciones como la fiscalización desfavorable, la favorable, la previa de derechos e ingresos, la previa limitada, etc.
- *Auditoría*: al igual que sucedía con el Diccionario de la Real Academia, no figura la palabra como tal aunque sí se definen diferentes tipos de auditorías como: Auditoría de Cuentas, Auditoría de Cumplimiento, Auditoría de Objetivos Limitados, Auditoría Financiera, etc. En cualquier caso, todas quedan vinculadas al *control financiero*, y la definición generalizada es que se trata de “un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencia, de manera objetiva, respecto de afirmaciones concernientes a actos económicos, para determinar el

grado de correspondencia entre tales afirmaciones y criterios establecidos”.

- *Control*: sucede lo mismo que con el término auditoría; no figura como tal pero existen múltiples definiciones que hacen referencia a todo tipo de controles como son: control de calidad, de eficacia y eficiencia, de legalidad, etc. Uno de ellos es el *Control Externo*, que se define como “el ejercido en el ámbito de la actividad financiera por un órgano que es totalmente ajeno a la Administración controlada y que, por tanto, no está en su propia órbita de actuación. La actividad económico-financiera es objeto de dos tipos diferentes de control externo: por un lado, el control político que ejercen las Cortes Generales sobre la actuación del Gobierno que se denomina control parlamentario, y por otro, el control técnico que ejerce el Tribunal de Cuentas”.

Destacar también que todas las tipologías de control quedan vinculadas bien al ámbito de la función interventora bien al ámbito del control financiero propio; y tal y como acabamos de señalar, el “control externo” hace referencia al control financiero pero en el ámbito público, es decir, queda fuera de la órbita de la intervención.

Pasemos a continuación a revisar el marco jurídico básico del Tribunal de Cuentas, LOTC y LFTC, para ver en qué términos se refiere a ellas:

- *Fiscalizar/Fiscalización*:
 - LOTC, art. 9: “La *función fiscalizadora* del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía”.
 - LFTC, art. 27.1: “La *función fiscalizadora* del Tribunal de Cuentas tiene carácter externo, permanente y consultivo y se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.
- *Auditoría*: no se presenta ninguna definición aunque se relaciona con “técnicas”:
 - LFTC, art. 27.3: “Asimismo, en los procedimientos de fiscalización de entidades singulares comprendidas en (..... de la LOTC), el Tribunal de Cuentas podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida”.
- *Control*: no se define como tal en ninguno de los dos textos legales.

Más recientemente, tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX han aprobado una nueva normativa con el objetivo de adecuarse a las normas internacionales; en estos textos las definiciones que se presentan son las siguientes:

- Glosario de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas aprobadas por el Pleno el 23/12/2013:
 - *Fiscalización*: conjunto de actuaciones del Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y, en su caso, otros de buena gestión.
 - *Auditoría*: actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto.
 - *Control*: No se define.
- Adaptación de las ISSAI 100 a 400 realizada por las Instituciones Públicas de Control Externo (ICEX), julio de 2014:

La Introducción del texto reconoce que los términos *fiscalización* y *auditoría* se emplean para traducir lo que en inglés se denomina “*audit*” y, para su aclaración, se remite a la definición efectuada en las Normas de Fiscalización aprobadas en 2013. Sin embargo matiza con mayor detalle ambos términos:

- *Fiscalización* se emplea en las ISSAI-ES para designar la función constitucional, estatutaria o legalmente asignada a nuestras Instituciones.
- *Auditoría* como una de las técnicas empleadas para ejercer esa función (no la única técnica posible, pero sí la más frecuentemente utilizada y la que ofrece mejores garantías de realizar un trabajo de calidad).

La ISSAI-ES 200 es la única norma que mantiene el término *auditoría* y la mayor parte del texto se refiere a la *auditoría financiera*, mientras que las ISSAI-ES 300 y 400 se refieren, respectivamente, a la *fiscalización de cumplimiento* y a la *fiscalización operativa*. Asimismo, la primera de las ISSAI adaptadas, la ISSAI-ES 100, también emplea la expresión *fiscalización del sector público* (en el capítulo cuatro pueden consultarse las ISSAI-ES mencionadas).

3.1.2.2. Concreción del concepto de fiscalización

Considerando las diferentes definiciones que se han encontrado es fácil observar que, aunque habitualmente *fiscalización*, *auditoría* y *control* se utilicen de manera indistinta, no son sinónimos y engloban diferentes conceptos. Lozano Miralles (1995) manifiesta que según el Diccionario de la Real Academia, *control* se puede entender como un mero proceso de comprobación y *fiscalizar* como una actividad auxiliar de la función de *control*, ya que se está utilizando el término *fiscalizar* dentro de la definición de *control* y pierde entidad. Sin embargo, el Diccionario de la IGAE presenta el sentido contrario, ya que incorpora el control dentro de las actividades de fiscalización: “examinar, controlar, censurar ciertas operaciones para garantizar su legalidad”.

Esta confusión que surge de estas dos definiciones y, por tanto, provoca dudas sobre la supremacía de uno sobre otro queda aclarada con Schäfer (1979), que manifestaba que los Tribunales de Cuentas constituían un cuarto poder junto con el poder legislativo, ejecutivo y judicial, y la función principal que efectúan dichos órganos es la de *fiscalización*, de lo que se deduce que fiscalizar no se puede interpretar como una actividad auxiliar del control, al menos en el contexto de los OCEX.

Por otro lado, el término *auditoría* tradicionalmente ha estado más ligado al ámbito privado empresarial que al sector público, y se utiliza para referirse al control de la actividad económica del sector privado, tal y como refleja la IGAE. A su vez, tal y como se ha podido observar en las definiciones, el marco normativo hace referencia a ello como “técnicas”. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) desarrolladas por la INTOSAI también utilizan el término *auditoría* para designar una de las técnicas más frecuentemente empleada en el ejercicio de la función fiscalizadora. Vallés Vives (2001) declara: “la auditoría como la tipificación de criterios científicos que examinan cuentas, actos y conductas, para determinar si la gestión de una empresa es sana y haciendo constar un juicio que evalúa el comportamiento”.

En países anglosajones el término auditoría y fiscalización no se distinguen (recordemos que, por ejemplo, en el Reino Unido la supervisión de los entes locales se realiza por firmas de auditoría privadas, coordinado por la Comisión de Auditoría, el cual ha sido suprimido en 2015); y es más, se utilizan como sinónimos. “*Audit*” se utiliza como integrador de ambas definiciones, de manera que cuando se audita se está fiscalizando, y a la inversa (Urías

Valiente, 1985). De hecho, Martín Oar (1985) ya señalaba que inicialmente dicho vocablo se entendía como la verificación del reflejo contable de la actividad del ente auditado y que actualmente se ha ampliado a aspectos relacionados con la auditoría de gestión, es decir, con la verificación de la eficiencia, eficacia y economía. De este modo se acercan los conceptos de auditoría y fiscalización, es decir, el control que se realiza en el ámbito privado (básicamente verificación económico-financiera) y en el ámbito público (cumplimiento de la legalidad de manera eficiente, eficaz y económica).

López Hernández (2011-b) dice que la auditoría en el sector público constituye un proceso sistemático para llevar a cabo la fiscalización, ya que mediante dicho proceso se obtiene evidencia relevante y suficiente con respecto a la información concerniente a la realidad económica de una entidad, con el objetivo de establecer el grado de correspondencia entre dicha información y los principios y normas establecidos.

Utilizar un único término para hacer referencia a la función que efectúan las entidades fiscalizadoras es una práctica bastante difícil porque, aunque acabamos de demostrar que tienen diferente significado, es habitual utilizarlos de manera indistinta, con el mismo grado de importancia y para referirnos a la “actividad de comprobación de la actuación del sujeto fiscalizado y de verificación de su adecuación a unos parámetros previamente establecidos” (Lozano Miralles, 1995). No obstante, en nuestra opinión lo más correcto sería hablar de *fiscalización* cuando se está en el ámbito público a pesar de que diversos autores (Martínez Arias, 2005; López Hernández, 2011-b) utilizan el término de *auditoría pública* para referirse a la función fiscalizadora, aunque delimitan su definición de manera que, a diferencia de la Auditoría de Cuentas, ya señalan que abarca un mayor número de objetivos.

Las razones por la que consideramos que el término más correcto es el de *fiscalización* son las siguientes:

- El *control* implica comprobación y verificación, lo que supone que se puedan producir unas consecuencias como la imposición de sanciones o exigencias de responsabilidad, que no entran dentro del concepto de fiscalización, sino que correspondería a la función jurisdiccional.
- La misma Ley de Funcionamiento del TC señala que el tribunal podrá utilizar técnicas de *auditoría* en su función fiscalizadora (LFTC art. 27.3) sin estar obligado a ello. Por tanto, cuando se utiliza el término de *auditoría*, el marco jurídico hace referencia a métodos o sistemas, no a

un proceso de verificación de información con el objetivo de emitir una opinión sobre su razonabilidad.

- Cuando la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo dictó los *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público* en 1992, (se puede apreciar que el mismo título recoge el vocablo *Auditoría*) definió la fiscalización como “el control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales, consistente en la realización de diferentes tipos de auditoría, profundizando de forma especial en el cumplimiento de la legalidad”. Se puede concluir, por tanto, que la fiscalización es más conocida como el equivalente a la auditoría del sector público, cuando ésta es ejecutada por un órgano institucional.
- En las ISSAI el término *fiscalización* se emplea para designar la función constitucional, estatutaria o legalmente asignada a las Instituciones de Control Externo.

3.1.3. Función fiscalizadora

La *actividad fiscalizadora* que llevan a cabo los órganos de control externo del gasto y la gestión económico-financiera del sector público tiene diferentes propósitos. Vallés Vives (2001) al definirla recoge de manera muy adecuada los objetivos que se persiguen con dicha función:

“Aquella función de control, ejercida de forma permanente y a posteriori, sobre la actividad administrativa, la composición económica y la gestión de los entes y órganos que conforman el sector público de un país y que tiene como finalidad:

- i. la verificación de la documentación contable relativa a la utilización de los fondos públicos;
- ii. la búsqueda de una gestión rigurosa; y
- iii. la regularidad de la acción administrativa, que deberá atenerse a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, convirtiéndose, de este modo, en una actuación profesionalizada, técnica, y proyectada sobre la actividad económico-financiera de la Administración Pública”.

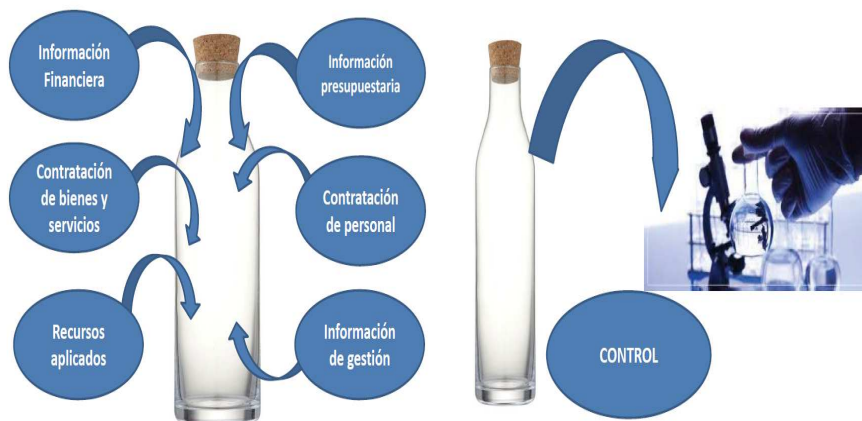
Martínez Arias (2005) señala que la fiscalización consiste en la verificación de la actividad económico-financiera del sector público mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte el órgano responsable de efectuar dicha función. El

mismo autor considera que esta actividad puede adoptar las modalidades de auditoría de regularidad contable, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa, distinguiendo en este último la auditoría de programas presupuestarios, auditoría de sistemas y procedimientos y auditoría de economía, eficacia y eficiencia. Montesinos Julve (1994) hacía referencia de una manera más técnica al concepto: “La auditoría en el sector público está constituida por el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia suficiente, pertinente y válida, para informar sobre diferentes aspectos relacionados la gestión económico-financiera de una entidad o su plasmación en documentos informativos”.

Las definiciones de la *fiscalización* se acercan mucho a lo que se entiende por Auditoría de Cuentas del ámbito privado, sin embargo, al efectuarse en éste adquiere connotaciones diferentes (Faura Llimós, 1997; Percy, 2001; Díaz Zurro, 2001; López y Ortiz, 2005): implica la revisión de los estados financieros de una sociedad. En el ámbito público conlleva informar sobre la legalidad y la gestión de los servicios, en términos de eficacia, eficiencia y economía.

Ruiz Espinós (2014) expuso de manera gráfica (véase la ilustración 3.1) todo lo que implica el trabajo de fiscalización efectuado por los órganos de control externo.

Ilustración 3.1: Concepto de “control” en el Sector Público



Fuente: Ruiz Espinós (2014).

Este autor recoge de una manera visual todos los aspectos mencionados sobre la función fiscalizadora:

- 1- Verificación de la documentación contable relativa a la utilización de los fondos públicos: comprobar que se han respetado las normas jurídicas en relación a la legislación presupuestaria y la contabilidad pública, o comprobar los estados financieros en aquellos casos donde la entidad pública está sometida a legislación mercantil → *Verificación Financiera*
- 2- Verificación de otra documentación relativa al derecho público que rige la actuación de los entes públicos: comprobar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas a las que está sometida y le son de aplicación, como por ejemplo la Ley de Contratos del Sector Público → *Verificación de la Legalidad*
- 3- Verificación de una gestión rigurosa: comprobar si se adecua a los principios de buena gestión y gobierno, en concreto el uso eficaz de los recursos públicos, partiendo del análisis de las finalidades y objetivos que se obtienen, y si éstos son razonables en función de las necesidades públicas a las que se han destinado; el uso eficiente partiendo del análisis de la relación entre bienes y servicios que se obtienen y los recursos invertidos; así como facilitar información que mejore la responsabilidad pública y el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas (López Hernández, 2011-b) → *Verificación Operativa*.

Estas atribuciones coinciden con los diferentes tipos de fiscalizaciones que pueden efectuar las instituciones públicas encargadas del control externo: fiscalización financiera, fiscalización de cumplimiento y fiscalización operativa. Si nos remitimos a la ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas, su artículo 9 señala que “la función fiscalizadora del TC se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía”, lo que vendría a referirse, aunque de manera mucho más escueta, a los tres apartados anteriores.

López Hernández (2011-b) va en la misma línea al señalar que las fiscalizaciones, siguiendo la línea marcada por los principales organismos dedicados a la emisión de normas, como la INTOSAI, la General Accounting Office, la International Federation of Accountants y, en nuestro país, la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo, la

Intervención General de la Administración del Estado o la Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público, pueden adoptar la modalidad de auditoría de regularidad (modalidad que integra la auditoría financiera y de cumplimiento) o de auditoría operativa.

A continuación desarrollaremos cada una de ellas y haremos referencia a los principios generales que deben regir en cualquier tipo de fiscalización.

3.1.3.1. Principios generales de fiscalización sobre la actuación de quiénes intervienen

En toda actividad fiscalizadora pueden distinguirse tres sujetos participantes que deben cumplir unos principios generales. La ISSAI-ES 100 recoge los principios fundamentales de referencia para las fiscalizaciones del sector público. En ella se hace referencia a las tres partes que implica un trabajo de fiscalización:

- ✓ El órgano fiscalizador: la ICEX y las personas a las que se asigna la tarea de realizar las fiscalizaciones. La responsabilidad general de la fiscalización del sector público se establece conforme al mandato de la ICEX.
- ✓ El fiscalizado: el ente público que va a ser sometido a trabajos de fiscalización.
- ✓ Destinatarios de los informes: individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quiénes el fiscalizador elabora el informe de fiscalización. Los destinatarios pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión, con facultades de gobierno, o la ciudadanía en general.

En este subapartado nos centraremos en los principios generales por los que debe regirse la actuación de las personas que forman parte del equipo fiscalizador, donde estarán integrados tanto el Consejero/Síndico responsable, el auditor jefe y el resto de miembros del equipo. Las otras dos partes se analizan en siguientes epígrafes.

Tradicionalmente, los principios que definían la actuación del sujeto fiscalizador eran de naturaleza personal y se referían tanto a su actuación en la fiscalización como a su competencia profesional. En este contexto podemos

distinguir los siguientes (PyNASP, 1992; Normas Internas de Fiscalización, 1997):

1. **Formación técnica y profesional:**
La auditoría deberá ser realizada por personas con formación técnica (conocimientos de técnicas de auditoría; de principios y normas contables, presupuestarias y económico-financieras; del funcionamiento y organización del sector público; de procedimientos para evaluar la legalidad, eficacia y eficiencia de la gestión del sector público, etc.), experiencia profesional adecuada y con una actualización permanente de conocimientos.
2. **Independencia:**
Durante su actuación profesional tanto los órganos de control externo como los auditores mantendrán una actitud independiente, objetiva e imparcial evitando situaciones de incompatibilidad. Para ello evitarán vínculos personales o profesionales con las personas que desempeñen funciones de responsabilidad en el ente fiscalizado, que puedan afectar a la imparcialidad.
3. **Diligencia profesional:**
Quiénes intervienen en una fiscalización deberán actuar de manera eficiente y eficaz en todo el proceso de la fiscalización, desde que comienza con la planificación hasta que se emite el informe, lo que implica: el cuidado cumplimiento de la normativa, la supervisión y recurrir a expertos independientes, entre otros.
4. **Responsabilidad:**
El auditor deberá realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas.
5. **Secreto profesional:**
Los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones, no pudiendo utilizar los datos relativos al ente fiscalizado para otros fines distintos, ni en provecho propio ni en provecho de terceros. Además, deberán conservar debidamente custodiados los papeles de trabajo que constituyen el soporte de las conclusiones emitidas.

Los nuevos marcos normativos (véase cuarto capítulo) también regulan la conducta del personal que participa en las fiscalizaciones y mantienen los requerimientos anteriores aunque se producen las siguientes novedades:

- ✓ **Cumplimiento de un Código Ético:**
Se exige el cumplimiento del Código Ético de la INTOSAI (ISSAI 30) y, además, se amplía este requerimiento a todo el personal que participe en las fiscalizaciones (no sólo a los miembros del Tribunal, Cámara o Consejo).
- ✓ **Control de Calidad Interno:**
Se debe garantizar que las fiscalizaciones se llevan a cabo a un alto nivel, lo que se efectuaría mediante procedimientos de control de calidad, es decir, se debe garantizar que las EFS cumplen con los mismos requerimientos que la ISQC-1 exige a los auditores privados. Estos sistemas deberían incluir aspectos como la dirección, revisión y supervisión del proceso de fiscalización y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos complejos o controvertidos. A modo de guía señala la norma ISSAI 40, Control de Calidad para las EFS.
- ✓ **Efectuar las fiscalizaciones considerando el riesgo de auditoría y la materialidad:**
Son conceptos que explícitamente se incorporan a los principios generales y que cambian el planteamiento tradicional de los trabajos de fiscalización:
 - El riesgo de auditoría se compone tanto del riesgo de incorrecciones materiales como del riesgo de detección y se refiere a la probabilidad de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales, por lo que debe planificar su trabajo considerando reducir dicho riesgo y teniendo en cuenta que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta, sino una seguridad razonable (NIA-ES 200, A32 y A33).
 - La materialidad (o importancia relativa) es una cuestión de juicio profesional que depende de la interpretación que cada auditor haga de las circunstancias y de la evidencia obtenida, lo que puede derivar en que un asunto se juzgue como significativo o no.

De estos nuevos requerimientos, el cumplimiento del Código Ético es el más conocido y el que, mediante sistemas que garanticen la independencia de quienes participan en una fiscalización, mejor ayudaría a evitar situaciones de incompatibilidades.

Respecto a los controles de calidad interno y el riesgo, aunque no son cuestiones novedosas en el ámbito de la auditoría de cuentas de entidades mercantiles, no sucede igual en el ámbito público. Los Controles de Calidad

vienen exigiéndose por parte del ICAC desde 1993, primera Norma Técnica de Auditoría sobre el tema, aunque el cambio más importante para las firmas se produjo con la entrada en vigor de la ISQC 1 (RICAC 26/10/2011). En el sector público, sin embargo, va a suponer establecer sistemas y procedimientos que garanticen la calidad de los trabajos de fiscalización, protocolos inexistentes en la actualidad.

Respecto a la importancia relativa, el ICAC emitió la Norma Técnica en 1999, y en la actualidad son de aplicación las NIA-ES. El enfoque de riesgo y el concepto de importancia relativa están regulados en el bloque normativo 300-499 sobre Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados (NIA-ES 300, 315, 320, 330, 402 y 450). Los auditores de cuentas llevan varios años realizando la auditoría en base a estos conceptos que ahora se tendrán que utilizar en el ámbito público.

3.1.3.2. Fiscalización de Regularidad: control de legalidad y auditorías financieras

El control de la regularidad es el control más antiguo que se ha efectuado en el sector público y el más elemental. Tradicionalmente ha estado vinculado a la contabilidad presupuestaria con la finalidad de “verificar que en cualquier expediente administrativo que lleve aparejado el manejo de fondos públicos, han sido respetadas las normas legales que regulan el procedimiento de disposición de tales fondos públicos” (Fuentes, en Torres Prada, 1992). El TVCP/HKEE recoge en su página web este hecho cuando señala que el control externo inicialmente tenía como objetivo verificar que no existiera ningún tipo de desviación ni de irregularidad contable y, con el tiempo, fue incluyendo también un control de la legalidad para comprobar que las actuaciones institucionales cumplen los preceptos legales aplicables a cada caso.

Sin embargo, actualmente su campo es más amplio ya que también incluye la valoración del cumplimiento de las leyes, la integridad y corrección de las decisiones, así como otras cuestiones consideradas de interés, tal y como manifiestan López y Ortiz (2005).

Según la organización internacional INTOSAI, la fiscalización de regularidad ha de recoger los siguientes aspectos (López y Ortiz, 2005):

- la fiscalización de las cuentas rendidas por las entidades públicas, que incluye el examen y evaluación de los registros contables y la emisión de la opinión sobre las mismas;

- la fiscalización de la Cuenta General;
- la fiscalización de los sistemas y las operaciones financieras;
- la fiscalización del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos;
- la fiscalización de la adecuación de las decisiones administrativas adoptadas;
- la fiscalización acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que el órgano de control externo público considere que debe ser puesto de manifiesto.

En el ámbito de estas fiscalizaciones de regularidad encontramos, por tanto, dos tipos de controles diferenciados:

- El control de legalidad, donde se verifica si las operaciones financieras y contables son correctas y se han realizado conforme a lo que dispone la Ley. Suelen ser objeto de este trabajo todos aquellos documentos que reflejan las distintas fases de los procedimientos de gasto, de pago y de ingresos, con la finalidad de poder observar si la gestión presupuestaria que ha efectuado la Administración, o la gestión que ha efectuado cualquier entidad pública, es la adecuada; si existe crédito para llevarla a cabo; si los pagos se realizan conforme a derecho, etc.
- El control financiero, donde se comprueba si las operaciones financieras y contables se han llevado a cabo, abonado, cobrado y contabilizado correctamente, conforme al Plan General de Contabilidad Pública (de aplicación obligatoria en el caso de las entidades integrantes del sector público administrativo estatal) o Plan General de Contabilidad (de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas).

La evolución que la concepción de estos controles ha sufrido como consecuencia de los nuevos marcos jurídicos adoptados por el proceso armonizador internacional, se recogen en la tabla 3.1. En ella se puede observar que básicamente se siguen sustentando en la misma idea: verificar el cumplimiento de la legislación a la que está sometida el ente público y verificar si la información económica y financiera se ha formulado siguiendo principios, criterios y normas aplicables. Lo que sí ha ido cambiando es el marco

normativo (tanto jurídico como económico y financiera) al que está sometida la actividad de las entidades públicas (Leyes de Contratación pública, Leyes de sostenibilidad, Leyes de suministro y pago a proveedores, etc.), lo que exige que los miembros que forman parte del equipo fiscalizador estén en constante formación.

Tabla 3.1: Definiciones de Fiscalización en la normativa: de Cumplimiento y Financiera

	Fiscalización de Cumplimiento	Fiscalización Financiera
Normas Internas de Fiscalización del TC (1997) Artículo 5	Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (normativa que se estime relevante para poder emitir un juicio sobre el mismo) a que está sometida la entidad a fiscalizar.	Comprobar la adecuación de los estados contables de una entidad a los principios y criterios contables de aplicación a la misma, con el fin de emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran dichos estados.
Normas Internas de Fiscalización del TC (2013) Normas Técnicas 2.2	Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que está sometida la gestión económico-financiera de la entidad, programa o actividad que se fiscaliza.	Tiene por objetivo emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad en función de su adecuación a los principios, criterios y normas contables de aplicación a la misma.
PyNASP (1992) Apartado 1.2.1.	Verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.	Verificar si, a juicio del auditor, los estados contables del organismo auditado se presentan adecuadamente según los principios de contabilidad que le son aplicables.
ISSAI-ES 100: Principios Fundamentales de Fiscalización Del Sector Público Apartado 10	Determinar si un asunto en particular cumple con las leyes y disposiciones que lo regulan, evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con la normativa (reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos, términos acordados o principios de buen gobierno y conducta de los funcionarios públicos) que regula la actividad de la entidad auditada.	Determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de información financiera que resulte aplicable, obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita al auditor expresar una opinión acerca de si la información financiera está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
ISSAI-ES 200: Principios Fundamentales de la Fiscalización Financiera apartado 10 ISSAI-ES 400 Principios Fundamentales de la Fiscalización de Cumplimiento Apartados 9 y 10	ISSAI-ES 400: Determinar si un asunto cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal, evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada. La fiscalización de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento de la normativa vigente) o sobre la ética (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento recogidos en el código de conducta de los funcionarios públicos).	ISSAI-ES 200: El objetivo es aumentar el grado de confianza de los usuarios. Se logra mediante la emisión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (en la mayoría de los marcos de información dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel y se presentan, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco).

Fuente: Elaboración propia.

En la actualidad, coincidiendo con lo que manifestaba la EURORAI (2014-a) en un estudio de los órganos de control externo regionales europeos, la mayoría de los recursos están dirigidos a realizar las fiscalizaciones de cumplimiento y dada la multitud de funciones que los órganos de control deben llevar a cabo

para efectuar estas verificaciones, poco es el espacio que queda tanto para las fiscalizaciones financieras como para las operativas. El mismo estudio señalaba que estos órganos no deben olvidar que también se deben realizar estas últimas fiscalizaciones de manera que, ante esta situación, el volumen de recursos necesarios para llevar a cabo las fiscalizaciones de regularidad va a estar en relación inversamente proporcional al nivel de eficacia, credibilidad y fiabilidad contable que tenga el órgano interno de la Administración objeto de fiscalización.

En países con unos buenos sistemas de información y gestión presupuestaria, modernos sistemas contables e informatizados, buen control interno, bajo nivel de corrupción, etc., los órganos de control externo han ido dedicando cada vez menos recursos a la fiscalización de regularidad y mayor esfuerzo a la fiscalización operativa (Vallés Vives, 2001).

3.1.3.3. Fiscalización Operativa o de Gestión

Las fiscalizaciones de regularidad han constituido básicamente los trabajos que las entidades fiscalizadoras venían efectuando. Sin embargo, resultaba necesario incluir un nuevo criterio porque no era suficiente con que las diferentes administraciones cumplieran las leyes y normativas a la hora de invertir los fondos públicos, debían demostrar que habían elegido la mejor opción entre todas las posibles (Web TVCP/HKEE).

Este tipo de fiscalización analiza el cumplimiento de los objetivos establecidos en base a la observación de los principios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión del gasto público; es decir, trata de medir el resultado de la gestión que realiza la administración. Con carácter general podríamos señalar que la auditoría operativa tiene como objetivo principal la optimización de recursos; esto es, eliminar gastos innecesarios y mejorar la prestación de los servicios públicos (Torres Prada, 1992; Morala Gómez, 1992).

La organización internacional INTOSAI, en el XII Congreso celebrado en 1986 en Sídney, abordó como primer tema las “Auditorías Operativas”, concluyendo que estas auditorías debían cubrir los siguientes aspectos (Termés Inglés, 1991):

- 1- Utilizar un indicador que aporte, en la medida de lo posible, el mismo valor que la cuenta de resultados tiene para las empresas privadas.
- 2- Mejorar la rendición de cuentas.
- 3- Introducir la gestión competitiva a través de la planificación, la gestión motivada y la medición final de resultados. Evidenciar los éxitos y los

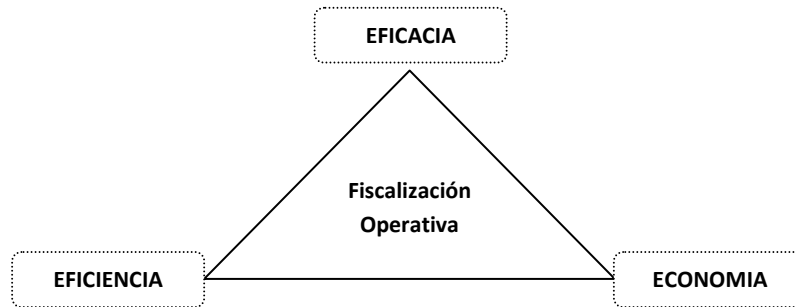
fallos de gestión determinando los puntos en los que se han producido.

- 4- Facilitar el control del gasto público evitando el despilfarro voluntario o involuntario.
- 5- Controlar la mejor utilización de los recursos humanos y materiales disponibles.
- 6- Descubrir y detectar los fallos burocráticos y de gestión.
- 7- Evaluar la eficiencia del sector público.
- 8- Aclarar los objetivos perseguidos por la Administración y fijar su grado de cumplimiento.
- 9- Suministrar bases para mejor programación y facilitar argumentos para la correcta asignación de créditos presupuestarios.
- 10- Motivar al funcionariado, y en especial a los ejecutivos de las Administraciones Públicas, al permitirles evaluar la eficacia y la eficiencia de su trabajo.
- 11- Establecer sistemas de remuneración condicionados a los resultados.

El mismo autor señalaba que el principal problema de estas fiscalizaciones radica en la dificultad para medir el cumplimiento de todos estos objetivos, concretamente, la delimitación de los conceptos de eficacia, eficiencia y economía. Problemas no existentes en el ámbito privado puesto que dichas empresas se miden con otros índices: por ejemplo la cuenta de resultados. De este modo, una empresa que pierde dinero se considera “ineficaz”, si gana dinero “eficaz”, y si mejora la eficiencia (reducción de costes, aumento de ventas, etc.) mejora también la cuenta de resultados. El sector público, por el contrario, presenta una panorámica totalmente diferente en gran medida porque no se guía por la cuenta de resultados, que además no existe en el ámbito de la contabilidad presupuestaria.

Así pues, el punto de partida de las fiscalizaciones operativas es la delimitación de las tres “E”, una terminología que últimamente está muy extendida para hacer referencia a la eficacia, eficiencia y economía. Las “3-E” (véase la ilustración 3.2) corresponden a unos parámetros difícilmente objetivables relacionados con el personal (nivel de formación, capacidad y experiencia) que haya efectuado el análisis, ocasionando que los informes elaborados en atención a estos criterios puedan ser objeto de crítica por parte de sus destinatarios, ya que permiten múltiples interpretaciones (Lozano Miralles, 1997; Duran Alba, 2000).

Ilustración 3.2: Las "3-E" de la Fiscalización Operativa

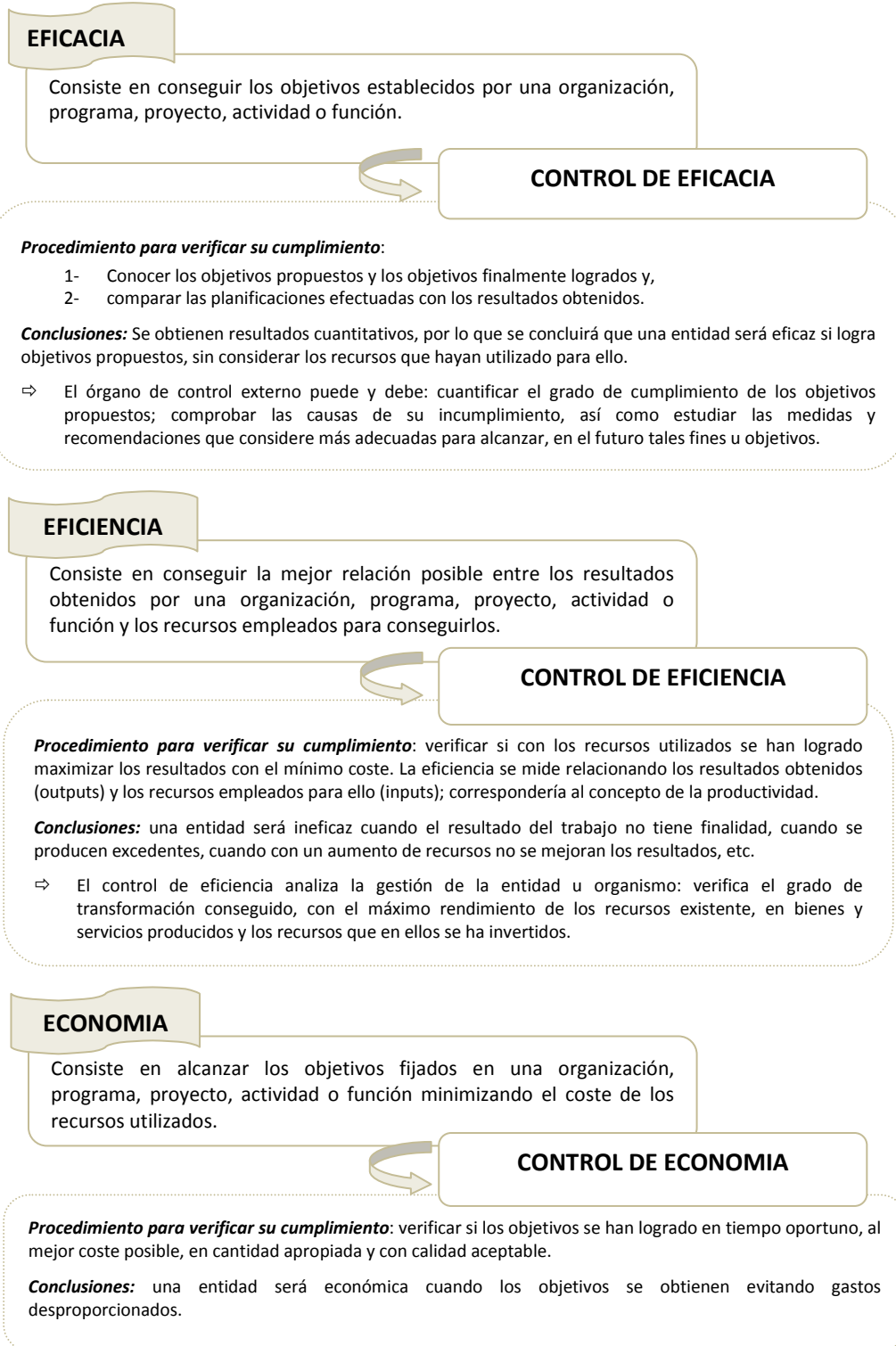


Fuente: Elaboración propia.

Una definición más concreta de cada uno de estos principios, considerando a autores como Ortigueira Bouzada (1987), Termés Anglés (1991), Fabado i Alonso (1991), Albi Ibáñez (1992), Reider (1994), Lozano Miralles (1997) y Alejos Garmendia (2002), así como las definiciones que muestran diferentes marcos normativos (Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas e ISSAI-ES), se detalla en la ilustración 3.3, junto con la interpretación que Vallés Vives (2001) efectúa en relación al control de cada uno de ellos.

Estos términos en la actualidad se reconocen como *principios*, y no como normas, por lo que forman parte de los fundamentos básicos que debe regir una actividad de manera que su incumplimiento degradaría los resultados de dicha actividad (López Hernández, 2011-b).

Ilustración 3.3: Los tres principios de la gestión económica y su control



Fuente: Elaboración propia.

Definido el significado de cada uno de los términos, el siguiente paso para poder efectuar las fiscalizaciones operativas es el de poder medir la aplicación de dichos niveles en el ámbito de la gestión pública. Esta medición implica evaluar el equilibrio entre la eficacia, eficiencia y economía, puesto que el objetivo no puede ser verificarlos de manera individualizada. Por ejemplo, si el trabajo de fiscalización operativa se limita a verificar si se han alcanzado los objetivos planificados obteniendo un resultado positivo, no se presta detalle a que el cumplimiento de los objetivos puede ser consecuencia de situaciones de mala gestión o gestión ineficiente; es necesario, al mismo tiempo, analizar y evaluar aspectos como:

- si para lograr un único objetivo se han podido utilizar todos los recursos humanos, materiales y económicos de los que se dispone imposibilitando otros objetivos; o
- si para lograr cumplir con todos los objetivos se ha podido ir al coste mínimo, que podría derivar en elementos de mala calidad casi inservibles o en servicios improductivos, teniendo que volver a adquirir otros o a contratar nuevos servicios.

Otras dificultades asociadas a la evaluación de las “3-E” se resumen del siguiente modo (Termés Inglés, 1991; TVCP/HKEE, 2015-b):

- Inexistencia de indicadores generales para considerar qué niveles de eficiencia, eficacia y economía corresponden a una buena gestión.
- Dificultad para fijar y cuantificar con anterioridad determinados objetivos sociales.
- Necesidad de realizar planteamientos en términos no monetarios lo que implica un cierto grado de subjetividad.
- Existencia de decisiones políticas que en algunas ocasiones pueden conllevar escasa economicidad e incluso pueden ir en contra de intereses nacionales.
- Sistema de información, tanto contable como presupuestario, inadecuado para evaluar estos criterios (normalmente no contienen información sobre el coste de las actividades o programas de forma individualizada).

En España tradicionalmente han predominado las fiscalizaciones de regularidad financiera y legalidad (EURORAI, 2014-a; García Crespo, 2000), si bien existe una tendencia a incrementar los esfuerzos para llevar a cabo controles de eficacia, eficiencia y economía, a pesar de todas estas dificultades.

Las entidades fiscalizadoras (Tribunal de Cuentas y OCEX) llevan años trabajando en ello y preocupándose cada vez más por medir el resultado de la gestión pública, conforme a unos objetivos previamente establecidos y sobre la base de indicadores ad hoc (Fernández Llera, 2011). Así el TVCP/HKEE ha mostrado en repetidas ocasiones su interés en profundizar en las fiscalizaciones operativas, sin embargo, las insuficiencias en la elaboración de los presupuestos por programas, al señalar los objetivos, las acciones y los indicadores, impiden en la mayoría de los casos lograr este objetivo.

La ciudadanía no es ajena a estas fiscalizaciones, especialmente en una crisis como la actual donde los recursos escasean y se conocen los excesos y derroches que se han cometido (sin olvidar los fraudes que se están conociendo como los casos Gurtel, Púnica, etc.). Es ahora cuando más en cuestión se pone si realmente se han efectuado fiscalizaciones operativas y si éstas han sido adecuadas. Sin embargo, tal y como Fernández Llera (2014) señala, el control público es igual de importante en época de crisis que en épocas de bonanza. En todas estas circunstancias económicas, positivas o negativas, el gestor público y el supervisor deben poner de relieve no sólo los objetivos clásicos de cumplimiento de la legalidad y aspectos económico-financieros, sino también aspectos relacionados con una gestión eficiente, eficaz y económica.

3.2. Procedimiento de las actuaciones fiscalizadoras

3.2.1. Introducción

La función fiscalizadora que desarrollan el Tribunal de Cuentas y los OCEX tiene carácter externo y permanente, y se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, tal y como todo el marco jurídico exige (LOTG, TFGC, Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas del 23/12/2013, Adaptación de las ISSAI 100 a 400 realizada por las Instituciones Públicas de Control Externo –ICEX-, julio de 2014, entre otros).

Consiste en un proceso sistemático de obtención de evidencia respecto a la información concerniente de la realidad económica y financiera de una entidad pública, y que consta, al igual que cualquier trabajo de auditoría de cuentas del sector privado, de tres fases:

1. Planificación del trabajo: en esta fase hay que diferenciar dos aspectos, por un lado el programa anual de las fiscalizaciones que los órganos de control externo van a efectuar; y, por otro lado, la planificación más concreta para cada una de las fiscalizaciones.
2. Ejecución del programa: llevar a cabo las actuaciones planificadas y obtener evidencia suficiente y adecuada.
3. Elaboración del informe final: emitir una conclusión sobre las fiscalizaciones efectuadas en base a la evidencia obtenida.

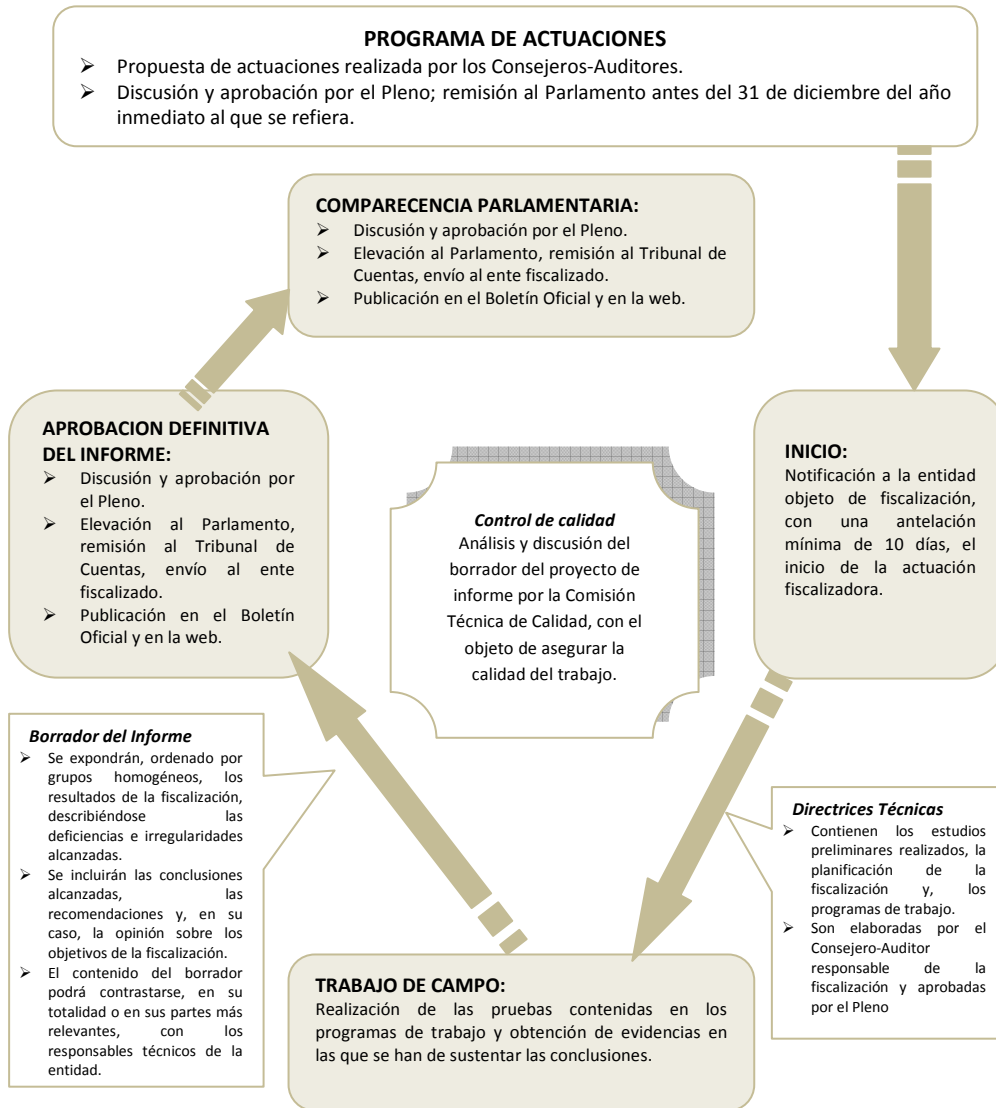
Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (PyNASP) aprobados en 1992 por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo recogían estas tres fases para la realización de los trabajos de auditoría, fases que quedaban sujetas al cumplimiento de determinados principios sobre la realización del trabajo de auditoría (planificación, supervisión, control interno, evidencia, revisión del cumplimiento legal e importancia relativa y riesgo) y relativos al informe (presentación en forma debida, entrega a los destinatarios, adecuada preparación, contenido mínimo y publicidad). La Comisión señalaba que, si las auditorías se efectuaban siguiendo estos principios, se tendría la garantía de que los auditores han aplicado procedimientos que les han permitido alcanzar los objetivos del trabajo, puesto que habrán obtenido pruebas suficientes y válidas para apoyar razonablemente las opiniones, juicios y conclusiones, respecto a los objetivos de auditoría.

La normativa actual de los OCEX (ISSAI-ES de tercer y cuarto nivel) se manifiesta en términos muy similares, puesto que recoge estas fases como *Principios relacionados con el proceso de la auditoría*: planificación de una auditoría, riesgo de auditoría, materialidad, documentación y confidencialidad, realización de una auditoría, elaboración de informes y seguimiento, comprobaciones de información ajena, elaboración de información propia, opinión y seguimiento (ISAI-ES 100).

Si observamos la normativa correspondiente al Tribunal de Cuentas (Normas Internas de Fiscalización de 1997 y Normas de Fiscalización de 2013), volvemos a repetir el mismo proceso (véase ilustración 3.4): planificación (integra la elaboración del programa de trabajo y el estudio y evaluación del sistema de control interno), ejecución del trabajo (recoge el concepto de la evidencia en la fiscalización, las pruebas de fiscalización, los resultados de las pruebas, los papeles de trabajo, la utilización de trabajos de terceros, el archivo y custodia de la documentación, la supervisión y las relaciones con la entidad fiscalizada)

e informes de fiscalización (regulando la estructura y presentación, el contenido mínimo y otros resultados de la actividad fiscalizadora como memorias, mociones y notas).

Ilustración 3.4: Fases del procedimiento fiscalizador



Fuente: Adaptación propia tomando como base el esquema presentado por el Tribunal de Cuentas (2015-c).

A continuación desarrollaremos cada una de las tres fases de trabajo, donde tendrán cabida los principios y tareas que se han mencionado (evaluación del control interno, análisis de riesgo, etc.).

3.2.2. Planificación de las fiscalizaciones

La primera fase del proceso fiscalizador supone efectuar dos tipos de planificaciones: en primer lugar, la entidad fiscalizadora u órgano de control externo público debe elaborar el Programa Anual de Fiscalizaciones, el cuál debe ser aprobado por el Pleno de dicha Institución de control; y en segundo lugar, se debe planificar el trabajo de cada una de las fiscalizaciones aprobadas, es decir, se deben elaborar programas donde se especifican el alcance, la naturaleza, el detalle y el momento en que se llevarán a cabo las diferentes tareas.

3.2.2.1. Programa Anual de Fiscalizaciones

La elaboración del programa de actuaciones es un instrumento básico en el ejercicio de la función fiscalizadora porque en él se establece el marco de las actuaciones que deben desarrollarse y, en consecuencia, aquello que no se recoge en el programa queda fuera del control efectuado por la entidad fiscalizadora en el periodo de la fiscalización planificada.

El Programa Anual es el resultado de una planificación racional de los objetivos establecidos y los medios personales y materiales disponibles, y cuya ejecución debe permitir formar un juicio suficiente sobre la calidad y regularización de la gestión económico-financiera, contable y operativa del sector público que corresponda.

Cada órgano de control externo conoce el ámbito que puede ser objeto de la fiscalización y las actuaciones que, en cada caso, debe realizar. También se debe tener presente la finalidad que se persigue en cada trabajo porque no todos estarán orientados a verificar si la actividad de los entes se lleva a cabo con el cumplimiento de la legalidad, si la información económico-financiera refleja la imagen fiel y si todo ello se cumple siguiendo los principios de eficacia, eficiencia y economía. En ocasiones, los trabajos de las fiscalizaciones persiguen objetivos parciales o limitados como por ejemplo, una fiscalización informática.

En definitiva, los órganos de control externo deben delimitar cuál va a ser el ámbito de la fiscalización, lo que implica determinar estos tres aspectos:

- 1- **Ámbito subjetivo:** determinar qué entidad o entidades se fiscalizan.
- 2- **Ámbito objetivo:** determinar qué programa o actividad se fiscaliza.
- 3- **Ámbito temporal:** determinar a qué período se va a referir la fiscalización.

La delimitación del ámbito fiscalizador, es decir, la iniciativa fiscalizadora, en general corresponde a los propios órganos fiscalizadores, Tribunal de Cuentas y OCEX, aunque no es una función exclusiva de estas instituciones puesto que también está atribuida a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas (LOTC, art. 45; LFTC, art. 3). Asimismo, algunas Leyes que regulan la creación de los órganos autonómicos, sea el caso de Aragón, Baleares, Canarias, Asturias y Madrid, también habilitan al Gobierno Autónomo como a las Corporaciones Locales en determinadas fiscalizaciones que puedan ser de su interés. La tabla 3.2 recoge quién tiene la iniciativa fiscalizadora en cada OCEX, según las Leyes de creación de cada órgano de control externo autonómico.

En el caso del Tribunal de Cuentas, la normativa también señala expresamente, que no se dará curso a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias que se han mencionado (art. 32, LFTC).

Finalmente, una vez delimitado qué entes públicos, qué programas y/o actividades y qué ejercicios van a ser fiscalizados, esto es, una vez elaborado el Programa/Planificación/Memorandum (las instituciones de control utilizan diferentes términos para referirse a la planificación), éste se discute y aprueba, si procede, por el Pleno o Comisión de la entidad fiscalizadora. El Plan de Trabajo Anual identifica las fiscalizaciones que son a realizar por el ICEX. Su inclusión es significativa cuando viene exigida por la Ley o por acuerdo del Pleno de la Asamblea Legislativa. El OCEX discrecionalmente incorporarán a su Plan de Trabajo las solicitudes formuladas por la Comisión del Parlamento correspondiente o por terceros, si así lo estima, atendiendo a sus limitaciones de medios y a sus objetivos institucionales.

Tabla 3.2: Iniciativa fiscalizadora en el caso de los OCEX

OCEX	INICIATIVA FISCALIZADORA
ANDALUCIA (art. 6)	<ul style="list-style-type: none"> a) Cámara de Cuentas y Parlamento de Andalucía. b) Gobierno de la Comunidad Autónoma, a través de la Comisión de Hacienda y Presupuestos del Parlamento de Andalucía, que se pronunciará sobre la propuesta. c) Entidades locales, previo acuerdo del respectivo Pleno, y a través de la Comisión de Hacienda y Presupuestos del Parlamento de Andalucía, que se pronunciará sobre la propuesta.
ASTURIAS (art. 12)	<ul style="list-style-type: none"> a) Sindicatura de Cuentas y Junta General del Principado. b) Integrantes del sector público autonómico.
ARAGON (art. 8)	<ul style="list-style-type: none"> a) Cámara de Cuentas. b) Cortes de Aragón, a requerimiento del Pleno.
CANARIAS (art. 8)	<ul style="list-style-type: none"> a) Audiencia de Cuentas. b) Parlamento de Canarias, se requiere el acuerdo de la Cámara por un mínimo equivalente a la sexta parte de los Diputados o por dos Grupos Parlamentarios. c) Gobierno de la Comunidad Autónoma. d) Entidades Locales, previo acuerdo de sus Plenos. e) Universidades, por acuerdo de sus órganos competentes.
CASTILLA Y LEON (art. 3)	Consejo de Cuentas y Cortes de Castilla y León.
CATALUÑA (art. 35)	<p>Sindicatura de Cuentas, que actúa por mandato legal, a instancia del Parlamento o de oficio.</p> <p>⇒ La Sindicatura de Cuentas tiene plena libertad para decidir la forma y los procedimientos para llevar a cabo las tareas que tiene encomendadas.</p>
EUSKADI (art. 11)	<ul style="list-style-type: none"> a) Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. b) Parlamento Vasco, a requerimiento del Pleno. <p>⇒ El Tribunal Vasco de Cuentas, previamente a la aprobación definitiva del programa de trabajo, debe consultar preceptivamente al Parlamento Vasco y a las Juntas Generales, al objeto de que expresen las prioridades que puedan existir.</p>
GALICIA (art. 24)	<p>Consejo de Cuentas y Parlamento de Galicia.</p> <p>⇒ Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites.</p>
ISLAS BALEARES (art. 10)	<p>Sindicatura de Cuentas. Su iniciativa no podrá verse menoscabada por el derecho de solicitud de los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Parlamento de las Illes Balears (ya sea en Pleno o por medio de la Comisión que tenga competencias en materia de Hacienda y Presupuestos). b) Los integrantes del sector público, mediante sus respectivos órganos de gobierno. En el caso de entidades locales es preciso el acuerdo previo del pleno de la corporación, adoptado por mayoría absoluta del número legal de miembros que lo integren. <p>⇒ Los procedimientos de fiscalización se tramitarán de oficio.</p>
MADRID (art. 10)	<ul style="list-style-type: none"> a) Cámara de Cuentas y Asamblea de Madrid. b) Sujetos integrantes del sector público madrileño, previo acuerdo de sus órganos competentes. <p>⇒ Los procedimientos de fiscalización se tramitarán de oficio.</p>
NAVARRA	---
VALENCIA (art. 14)	<p>Sindicatura de Cuentas. Su iniciativa no podrá verse afectada por el derecho de solicitud de trabajos de fiscalización de los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Cortes Valencianas, a requerimiento del Pleno. También están facultadas las Comisiones de Investigación de las Cortes Valencianas, siempre que el acuerdo de petición se apruebe por mayoría simple de sus miembros que, a su vez, representen, al menos, la tercera parte de los miembros de la respectiva Comisión. b) El Consell, con carácter excepcional y condicionado a la previa aprobación de la Mesa, oída la Junta de Portavoces de las Cortes Valencianas. c) Entidades Locales, con carácter excepcional y condicionadas a la previa aprobación del Pleno de la Entidad.

Fuente: Elaboración propia partiendo de la Ley de creación de cada órgano de control externo.

3.2.2.2. Programa de trabajo para cada fiscalización

Los trabajos de fiscalización, una vez aprobado el programa anual, se asignan a equipos de trabajo con un miembro del Consejo o Pleno del Órgano de Control Externo como responsable, y con un auditor jefe que va a dirigir la fiscalización. Este equipo de trabajo será quien desarrolle esta fase, junto con el resto de las fases, ejecución e informe, de la fiscalización.

La normativa exige que los auditores planifiquen su trabajo y tanto la antigua como la nueva normativa (véase cuarto capítulo) se manifiestan en términos similares:

- ✓ Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo, 1992): “El auditor deberá planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría a realizar y de determinar el método para alcanzarlos de forma económica, eficiente y eficaz”.
- ✓ ISSAI-ES 100, nº 36 (2014): “los auditores deben planificar su trabajo para garantizar que la auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente”.

En cualquier caso, la planificación de auditoría consiste en la elaboración de un programa de trabajo detallado en función de los objetivos del mismo y variará según la naturaleza del ente a fiscalizar, del conocimiento de su actividad, de su entorno operativo, de la calidad del control interno y del tipo de fiscalización a efectuar (PyNASP, 1992), e incluye aspectos estratégicos y operativos orientados a la reducción del riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo (ISSAI-ES 10, Nº 36):

- ✓ Aspectos estratégicos: definir el alcance (definir la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar), los objetivos (definir el propósito de la auditoría) y el enfoque de la auditoría (descripción de la naturaleza y la extensión de los procedimientos que se aplicarán para obtener la evidencia de auditoría).
- ✓ Aspectos operativos: establecimiento de un cronograma de trabajo que incluya la naturaleza del trabajo, el calendario de ejecución y la extensión de los procedimientos.

La elaboración de un programa de trabajo de esta magnitud es un proceso complejo que necesita de varias etapas. La EURORAI (2007) recoge tres fases

para la planificación de las auditorías de regularidad (auditoría financiera y auditoría de legalidad) que generalmente siguen las instituciones de control externo de las Comunidades Autónomas:

- 1- Primera fase: determinar los objetivos del trabajo de fiscalización asignado.

El punto de partida de cualquier planificación está en definir los objetivos del trabajo. En nuestro caso, los objetivos que se persiguen en una fiscalización vienen determinados por el tipo de fiscalización a efectuar:

- En auditorías de regularidad, los objetivos se dirigirán a obtener una seguridad razonable de que la información del ente fiscalizado se ha elaborado conforme a los principios contables que le son aplicables y de que cumple las disposiciones legales.
- En el caso de auditorías operativas, se deberá evaluar si los procedimientos del ente fiscalizado garantizan que la gestión de los recursos se realiza con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

- 2- Segunda fase: efectuar un estudio y evaluación del sistema de control interno existente.

Esta etapa determina la calidad y bondad del control interno (intervención) de las entidades públicas de manera que se establece el nivel de confianza en el mismo. En consecuencia, se podrá diseñar la naturaleza, el alcance y el calendario de los procedimientos de auditoría a aplicar, es decir, la siguiente fase.

- 3- Tercera fase: elaborar los programas específicos para cada una de las áreas en las que se divide el trabajo de fiscalización, lo que comprende tres apartados: introducción, objetivos y procedimientos.

Es necesario comenzar con una revisión global del ente a fiscalizar junto con la toma de datos, lo que proporciona un conocimiento del ente y sus particularidades. En base a la información obtenida, el auditor encargado de la fiscalización desarrolla el memorándum de planificación teniendo en cuenta que el trabajo de los auditores no suele limitarse a la revisión de documentos, sino que también se efectúan reuniones con el personal responsable con el fin fundamental de conocer los procesos de gestión y de control interno de la entidad fiscalizada. Planificar esta labor requiere conocer o recopilar información previa sobre (PyNASP, 1992):

- la normativa legal que regula la actuación del ente público, desde su naturaleza jurídica y sus grados de responsabilidad hasta el conocimiento de sus objetivos y su desarrollo presupuestario, puesto que la función administrativa pública está fuertemente determinada por las disposiciones legales;
- el estudio de fiscalizaciones o informes anteriores, incluido el posible análisis de los papeles de trabajo correspondientes;
- el conocimiento de la estructura organizativa y funcional de la entidad;
- los procedimientos y principios contables que le son aplicables.

Otros aspectos a considerar son los siguientes:

- identificar los sistemas operativos y contables a revisar;
- realizar una valoración de los riesgos con profundidad (ISSAI-ES 100, nº 34 y 35): valorar el riesgo de que haya áreas con posibles errores o irregularidades significativas, así como la respuesta de la dirección de los entes públicos ante riesgos identificados, y valorar el riesgo de fraudes que sean relevantes para la fiscalización.

Finalizada la planificación y diseñados los programas de trabajo, los miembros que componen el equipo de trabajo comenzaran a aplicar los procedimientos, de manera que éstos aporten evidencia suficiente y adecuada que sirva como soporte de las conclusiones que emitan.

Es necesario subrayar que, como dice la ISSAI-ES 100, la planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que tiene lugar durante toda la auditoría. Según se va obteniendo evidencia, si se considera que ésta no es suficiente ni/o adecuada, es necesario volver a planificar procedimientos alternativos. En la actualidad, una vez conocido el ámbito de actuación y elaborada la planificación, ésta se aprueba por el Pleno y no puede modificarse salvo que exista la celebración de otro Pleno; el equipo de trabajo de los OCEX se debe limitar a realizar la planificación aprobada y, por consiguiente, efectuar tareas no incluidas podría considerarse una extralimitación en su responsabilidad y quedar fuera de la aprobación del informe de fiscalización. Hoy por hoy existe una disfuncionalidad entre lo que es y lo que debería ser la fase de planificación. Las ISSAI-ES requieren una continua adaptación a los riesgos que van surgiendo, es decir, una planificación dinámica y, sin embargo, es un proceso estático e inamovible una vez haya sido aprobado por el Pleno.

3.2.3. Ejecución de los programas de fiscalización

Una vez planificadas las actuaciones a llevar a cabo en cada fiscalización, se inicia el trabajo de campo.

La dirección de los trabajos está asignada a los consejeros o síndicos y a un auditor jefe que actúa como responsable del equipo de trabajo y, bajo esa dirección, comienza la ejecución de los programas. El primer paso consiste en notificar el inicio de las actuaciones fiscalizadoras a las Administraciones, organismos, consorcios, empresas, fundaciones, asociaciones y demás entidades que vayan a ser controladas, requisito exigido en las Leyes de creación de los OCEX.

Una vez notificado al ente a fiscalizar el inicio de la fiscalización se ejecutan los programas con la finalidad de obtener evidencia. Las actuaciones que los órganos de control externo pueden llevar a cabo son diversas, tales como: la inspección, observación, indagación, confirmación, revisión de los cálculos, procedimientos analíticos y otras técnicas de investigación. Para ello es necesario:

1. Solicitar a todos los entes sometidos a su control cuantos datos, documentos, antecedentes e informes estimen convenientes. La documentación que las instituciones fiscalizadoras pueden requerir a los entes fiscalizados puede ser de muy diversa índole, en función del tipo de informe a emitir según se ha establecido en el programa de fiscalizaciones; pero, en cualquier caso, se trata tanto de datos contables, como de información relacionada con la aplicación de la normativa vigente o la ejecución del gasto e ingreso en términos de economía, eficacia y eficiencia.
2. Inspeccionar y comprobar todos los datos y documentos de las entidades públicas.
3. Requerir la colaboración y cooperación de los entes controlados quienes, a su vez, están obligados a colaborar.

La naturaleza y alcance de los procedimientos a seleccionar dependerá de la valoración del riesgo o del análisis del ámbito de actuación. También se pueden utilizar técnicas y procedimientos de auditoría que resulten idóneos al objetivo de la fiscalización, incluido el análisis de la eficacia de los sistemas de control de legalidad y regularidad internos (este hecho ya está considerado en el momento en que se efectúa la planificación), evaluando las estructuras y procedimientos de la gestión económica financiera, para lo que podrá recabar

y utilizar los datos correspondientes a cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en los entes a fiscalizar (Ley 2/2002, Consejo de Cuentas de Castilla y León, art. 6; Ley 11/1999 de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, art. 7).

Los integrantes del sector público que vayan a ser fiscalizados tienen la obligación de colaborar con el órgano de control externo (recogido en la Legislación de los OCEX) y, además, esta colaboración se debe realizar de manera directa. En caso de que se produzca cualquier clase de obstrucción que impida o dificulte el ejercicio de estas funciones, o cuando la información solicitada no sea atendida o se hayan incumplido los plazos fijados, el órgano de control externo informará al Parlamento correspondiente proponiendo, en su caso, a quien corresponda, la exigencia de responsabilidades en que se hubiera incurrido, y tomará medidas adicionales para obtener la evidencia requerida y necesaria (Leyes de creación de los OCEX).

Los resultados obtenidos constituyen la evidencia que los auditores van a utilizar para alcanzar las conclusiones en las que basar su opinión, por ello esta evidencia debe ser suficiente y adecuada (ISSAI-ES 100, nº 37):

- ✓ Suficiencia: “medida cuantitativa de la evidencia de auditoría y bastará para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables”.
- ✓ Adecuación: “medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su validez, relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor”.

Es importante que el auditor evalúe si tiene la suficiente y adecuada evidencia y que lo haga de manera objetiva y sin sesgo. Así mismo, siguiendo la ISSAI-ES 100, si es necesario reconsiderará la valoración inicial de los riesgos y de la materialidad para determinar si es preciso realizar procedimientos adicionales a los previamente planificados.

Todo lo anterior forma parte del fichero completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas, y constituyen los papeles de trabajo de la fiscalización. La documentación debe proporcionar una comprensión adecuada del trabajo realizado, así como de la evidencia obtenida y de las conclusiones emitidas en base a ella, y debe prepararse con suficiente detalle y rigurosidad porque también sirven para otras finalidades como (ISSAI-ES 100 nº 30 e ISSAI 200 nº 64):

- a) Facilitar la organización, supervisión y seguimiento de la fiscalización.
- b) Servir de fuente de información para elaborar documentos o resúmenes.
- c) Acreditar el cumplimiento de las normas de fiscalización.
- d) Posibilitar el control de calidad de la fiscalización.
- e) Servir de guía y referencia para fiscalizaciones futuras.
- f) Facilitar la continuidad del trabajo en caso de sustitución del personal.

Una adecuada documentación debería permitir que cualquier auditor ajeno a la fiscalización pueda comprender la naturaleza y el alcance del trabajo, así como los resultados obtenidos y, en consecuencia, las conclusiones y recomendaciones emitidas.

Los órganos de control externo deben conservar y custodiar adecuadamente los papeles de trabajo en sus archivos. Para ello establecerán procedimientos que garanticen su protección y conservación durante el tiempo que se regule como necesario. En el caso del Tribunal de Cuentas, una vez finalizado todo el proceso de la fiscalización, tras la tramitación parlamentaria y aprobación por parte del Pleno del informe definitivo de fiscalización, la documentación se remitirá al archivo general del Tribunal, quien asegurará, mediante los procedimientos oportunos, su integridad, conservación y consulta futura (Normas de Fiscalización de 2013, Norma Técnica 5.6.58).

Así mismo es importante señalar que las personas que han intervenido en la fiscalización deben mantener la confidencialidad en relación a la documentación obtenida y no deben utilizarla para otros fines que no sea la propia fiscalización, ni facilitarla a terceros ni en beneficio propio, salvo excepciones que legalmente se establezcan (ISSAI-ES 100 nº 30).

La ejecución de los programas para obtener evidencia suficiente y adecuada está regulado en el marco normativo de actuación de los órganos de control externo, normativa que estos últimos años está inmersa en un constante cambio. A finales de 2013 el Tribunal de Cuentas aprobó nuevas normas de fiscalización, durante 2014 lo han hecho los OCEX y para 2015, se espera que culmine el proceso de la IGAE. Dada la trascendencia del cambio que se ha producido, analizamos este proceso de manera separada en el capítulo cuarto.

3.2.4. Elaboración del informe de fiscalización definitivo de las ICEX

La culminación de toda fiscalización es la emisión del informe definitivo, que será la herramienta de trabajo no únicamente del ente fiscalizado, sino también del Parlamento para medir la gestión en dicho ente público y para analizar y evaluar el progreso del sector público (Termes Inglés (1991).

El informe o memoria (se utilizan diversos términos), en base a la evidencia obtenida siguiendo el alcance de los programas de trabajo, expone el resultado de la fiscalización que se elevará a las Cortes Generales, o a las Asambleas Legislativas en el caso de los OCEX, publicándose, una vez aprobadas, en el Boletín Oficial que corresponda (LOTIC, artículo 12.1). Además, todas las ICEX publican los informes de fiscalización tanto en su página web como de manera conjunta en la plataforma de la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómico (www.informesocex.es).

El informe es muy importante porque constituye la finalización del trabajo de las Instituciones de control; es decir, han recibido la documentación necesaria (financiera y no financiera), han examinado y evaluado si cumplen los requisitos legales, y si la gestión ha sido eficaz, eficiente y económica, y finalmente, emiten un documento en el que plasman las conclusiones a las que han llegado junto con unas recomendaciones, si fuesen necesarias. La OCDE señala que las Entidades Fiscalizadoras elaboran informes de auditoría objetivos y rigurosos, destinados a lograr un cambio positivo en la forma en la que los gobiernos administran los recursos públicos y a reducir el fraude (OCDE, 2007).

Por todo ello, los informes deben seguir un procedimiento de elaboración adecuado además de un contenido y formato regulado en la normativa de cada órgano de control:

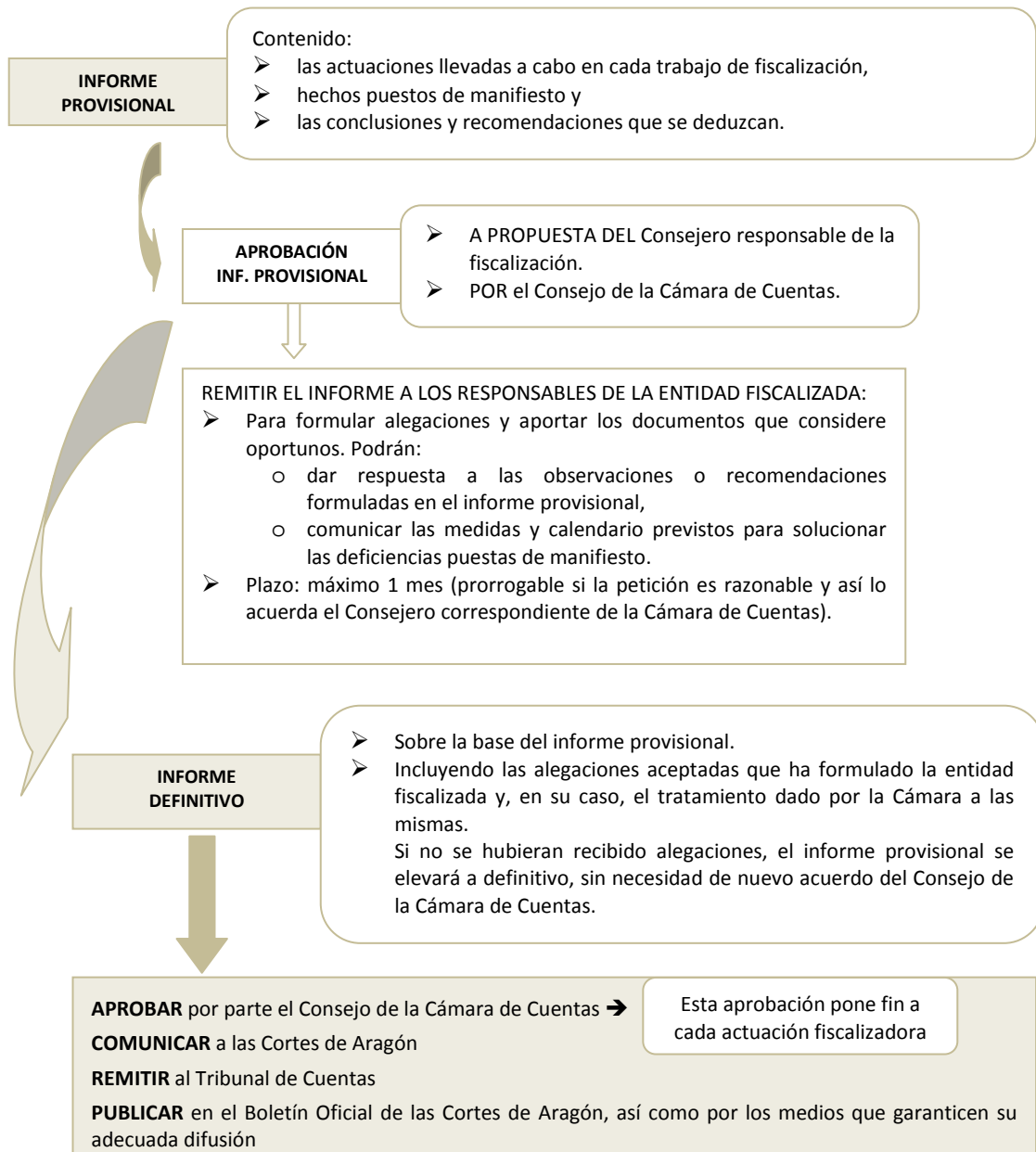
- En casi todos los casos se sigue el mismo proceso. Comienza con la elaboración de un informe provisional que se comparte con el ente fiscalizado para que este último pueda presentar las alegaciones oportunas. En el siguiente epígrafe desarrollaremos con mayor detalle este procedimiento.
- Otro aspecto que requiere un estudio pormenorizado es el formato de los Informes que las ICEX aprueban. Las instituciones de control pueden efectuar fiscalizaciones financieras, de cumplimiento y operativas de manera que los informes resultantes pueden ser más largos que un informe de auditoría de cuentas. Sin embargo el

problema está en su contenido: la normativa que regula la actuación de los OCEX no ha contemplado un formato estándar ni homogéneo para todos los órganos de control. Tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX han venido presentando informes con formato y contenido diferentes.

3.2.4.1. Fases y procedimiento para la tramitación de los informes

La aprobación del informe final y definitivo que se publica en el Boletín Oficial es consecuencia de un procedimiento de trabajo que cada órgano de control externo tiene regulado en sus propios Reglamentos de organización y funcionamiento. En la ilustración 3.5 presentamos el procedimiento que recoge la Cámara de Cuentas de Aragón (Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Cámara de Cuentas de Aragón aprobado en 2010, artículos 31-38) por ser una de las que más detalladamente regula este proceso.

Ilustración 3.5: Procedimiento para la elaboración del informe de fiscalización definitivo en la Cámara de Cuentas de Aragón



Fuente: *Elaboración propia en base al Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Cámara de Cuentas de Aragón aprobado en 2010, art. 31-38.*

El reglamento de organización y funcionamiento de otros órganos de control o bien es muy similar o muchísimo menos exhaustivo, como por ejemplo es el caso del TVCP/HKEE. Dicho organismo carece de un Reglamento conocido por lo que nos tenemos que remitir a la Ley 1/1988 de su creación donde el artículo 13 establece únicamente lo siguiente:

1. Informar de los resultados de las fiscalizaciones efectuadas a las personas o entes fiscalizados para que puedan realizar las alegaciones oportunas o aporten los documentos o justificaciones que consideren oportuno en la forma y plazo que se establezca.
2. Elaborar el Informe de Fiscalización que contendrá, además de los resultados obtenidos en el trabajo de la fiscalización, las respuestas y alegaciones recibidas por parte de los entes fiscalizados.
3. Remitir el informe al Parlamento Vasco (también a las Juntas Generales cuando afecte a los Territorios Históricos y a las Corporaciones Municipales, en su caso) y enviarlo al Gobierno Vasco y a la respectiva Diputación Foral.
4. Las conclusiones de los Informes de Fiscalización se publicarán en el Boletín Oficial correspondiente en un plazo máximo de dos meses.

Así mismo la Sindicatura de Valencia (Reglamento de Régimen Interior de la Sindicatura de Cuentas aprobado en 1986, artículos 60-65) fija las siguientes fases para la aprobación definitiva de los informes de las fiscalizaciones:

1. El auditor jefe del equipo redactará un proyecto de informe o memoria que presentará al Síndico responsable de la fiscalización.
2. El Síndico responsable, en base al proyecto redactado por el auditor, elaborará un borrador de informe o memoria.
3. Este borrador, del que tendrá conocimiento el Consejo de la Sindicatura, será remitido por el Síndico al cuentadante para que éste formule las alegaciones que estime pertinentes en el plazo que se señale al efecto, y que no podrá exceder de un mes.
4. Recibidas las alegaciones o transcurrido el plazo sin que se formulen, el Síndico elaborará el informe o memoria, el cual, junto con el proyecto, borrador y alegaciones, elevará al Síndico Mayor.
5. La documentación citada estará a disposición de todos los miembros del Consejo que podrán solicitar las aclaraciones que estimen necesarias.

6. Corresponde al Consejo la aprobación de los informes, memorias y demás documentos en que se materialice el resultado de la función fiscalizadora.

Queda de manifiesto que, con mayor o menor detalle, las fases presentadas por el Reglamento de la Cámara de Cuentas de Aragón podrían corresponder al trabajo que las ICEX en general efectúan a la hora de aprobar los informes definitivos. No obstante, este procedimiento podría quedar más completo si se incluyeran las siguientes pautas:

- Remitir el informe definitivo también al Tribunal de Cuentas Europeo, siempre que así proceda (recogido por la Cámara de Cuentas de Andalucía).
- El Consejero/Síndico responsable de cada fiscalización podría aprobar resoluciones dirigidas a la mejora de la gestión en los entes fiscalizados, que se tendrán en cuenta en sucesivas fiscalizaciones (recogido por la Cámara de Cuentas de Andalucía).
- Informar a las Cortes o Asambleas Legislativas sobre la actuación de los organismos controlados, en relación a las recomendaciones y sugerencias que hubiese formulado el órgano de control en informes anteriores (recogido por la Cámara de Comptos).

3.2.4.2. Contenido y formato de los informes

Los informes de fiscalización que resultan del marco regulatorio, hasta hace unos años (2014-2015), han sido informes bastante diferentes. La normativa anterior que reglamentaba la actuación de las ICEX no presentaba un formato estándar para los informes de Fiscalización, más allá de un contenido mínimo, que en el caso del Tribunal de Cuentas se recogía en las Normas Internas de Fiscalización (1997), artículos 136-155, y en el caso de los OCEX en los PyNASP (1992), apartado relativo al informe. La ilustración 3.6 presenta de manera resumida el formato que debían seguir los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y la tabla 3.3 los informes de los órganos autonómicos.

Ilustración 3.6: Esquema de los Informes de Fiscalización del Tribunal de Cuentas según las Normas Internas de Fiscalización (1997)

INTRODUCCIÓN

- Contenido mínimo:
 - programa anual de fiscalizaciones,
 - fecha de la sesión del Pleno en que se aprobó dicho programa, iniciativa de la fiscalización (Tribunal de Cuentas u otros organismos/instituciones),
 - identificación de la entidad fiscalizada (o actividad), su naturaleza jurídica y normativa de aplicación,
 - ejercicios económicos fiscalizados.
- En función de los objetivos y del ámbito de la fiscalización, brevemente: principales actividades de la entidad fiscalizada, sus características más significativas, naturaleza de los recursos que la financian, etc.
- Indicar si la entidad fiscalizada ha cumplido regularmente con su obligación de rendir cuentas al Tribunal.
- Descripción con la máxima fidelidad y precisión, los objetivos y el ámbito de la fiscalización establecidos en las Directrices Técnicas.
- Limitaciones que hayan dificultado o impedido la aplicación de los procedimientos de fiscalización y los efectos sobre los objetivos y el ámbito previstos.

RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

- Descripción de las deficiencias e irregularidades significativas detectadas, incluyendo las del control interno acompañadas de la información relevante que permita formar una opinión acerca de su naturaleza e importancia relativa.
- Distinguir con claridad entre lo que constituye deficiencias en la gestión y las irregularidades.
- Concretar los importes de las operaciones, expedientes o saldos afectados, así como los de las irregularidades en ellos detectados.

CONCLUSIONES

- Síntesis de los resultados más relevantes de la fiscalización y la valoración de los mismos.
- Juicio crítico sobre el cumplimiento de la normativa, sobre la fiabilidad de las cuentas, de los sistemas y de los procedimientos analizados, o sobre la gestión económica de las entidades fiscalizadas.
- Descripción, de forma resumida, de las limitaciones e incertidumbres anteriores.
- Hacer constancia de los incumplimientos detectados.

RECOMENDACIONES: Se propondrán medidas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad fiscalizada.

ANEXOS: Anexos necesarios para la comprensión del texto del Informe.

Fuente: Elaboración propia, partiendo de los artículos 136-155 de las Normas Internas de Fiscalización (1997)

Tabla 3.3: Características y contenido mínimo de los Informes de Fiscalización de los OCEX

Principios Relativos al Informe	Normas que desarrollan los Principios
1. Presentación en forma debida	Informes efectuados por escrito, elaborados de forma clara, concisa, objetiva, ponderada y adecuada.
2. Entrega a los destinatarios	Destinatarios establecidos en la normativa legal, que normalmente son los respectivos parlamentos; entrega del informe en tiempo oportuno.
3. Adecuada preparación	Informes preparados adecuadamente, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, adaptadas a la realidad del sector público y al contenido de los PyNASP. Es conveniente recabar manifestaciones por escrito de los responsables de la entidad auditada, sobre aspectos significativos de la auditoría realizada.
4. Contenido mínimo	<ol style="list-style-type: none"> 1. Título. 2. Identificación de las personas, entidades u órganos auditados. 3. Identificación de aquéllos a quienes va dirigido. 4. Descripción clara de las razones, objetivos y alcance de la fiscalización. 5. Descripción clara de las normas de auditoría aplicadas. 6. Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes. 7. Opinión o conclusión. 8. Recomendaciones, en su caso. 9. Fecha y firma del emisor del informe.
5. Publicidad	Transcripción del informe original y evitar circunstancias que puedan inducir a confusión sobre aspectos que cubre el informe y no cubre.

Fuente: Elaboración propia en base a los PyNASP (1992).

Estos cinco principios relativos al informe de fiscalización constituyen una orientación básica de cómo deben ser los informes de las fiscalizaciones pero, a partir de ahí, las ICEX han venido publicando informes de fiscalización bastante diferentes. A título ilustrativo presentamos en la ilustración 3.7 algunos informes de fiscalización relativos a las Cuentas Generales de las Comunidades Autónomas, aprobados por cada Pleno o Consejo durante 2014, así como el número de páginas que lo componen.

En todos estos informes se observa un contenido similar y todos coinciden en un esquema básico compuesto por una *Introducción*, seguido de *Conclusiones* –salvo el TVCP/HKEE quien emite una *Opinión* de auditoría sobre la totalidad de las Cuentas Anuales o de la legalidad de la actividad económico-financiera– para finalizar con las *Recomendaciones*, las *Alegaciones* y las *Réplicas*. Cada OCEX, sin embargo, incorpora de diferente manera otros contenidos y la extensión de los informes es muy diferente; algunos OCEX incluyen el contexto en el que se efectúa la fiscalización de la Cuenta General, lo que abarca toda la información sobre la Liquidación Presupuestaria, la Contabilidad Financiera y

las Magnitudes Financieras Relevantes, incrementando de manera significativa el número de páginas. Todo ello hace que los informes, muy similares en cuanto al esquema básico, no mantengan una estructura similar y las páginas de las que se componen varíen desde 89 páginas a casi 300 (hacemos referencia a los ejemplos expuestos en la ilustración 3.7).

Ilustración 3.7: Índice de informes de Fiscalización sobre la Cuenta General de determinadas Comunidades Autónomas

Cuentas Generales de Navarra, 2013 Noviembre 2014 (297 páginas)	
1.	Introducción.
2.	Delimitación del Sector Público Foral en 2013
3.	Objetivo
4.	Alcance
5.	Opinión <ul style="list-style-type: none">✓ Opinión financiera sobre las Cuentas Generales 2013✓ Opinión sobre cumplimiento de legalidad✓ Situación económico-financiera a 31 de diciembre de 2013✓ Cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera✓ Seguimiento de recomendaciones
6.	Resumen de la Cuenta General de la Administración de la Comunidad Foral 2013
7.	Análisis del trabajo realizado
Anexos:	
	✓ Evolución ingresos y gastos presupuestarios del Gobierno de Navarra (2008 a 2013)
	✓ Evolución del déficit y del endeudamiento del Gobierno de Navarra a efectos de la
	✓ Estabilidad presupuestaria (2008 A 2013)
	✓ Liquidación del presupuesto de 2013 de las instituciones parlamentarias de Navarra
	Resumen de la Memoria de la Cuenta General De 2013

Cuenta General de la Generalidad de Cataluña, 2012 Aprobado por el Pleno 29/07/2014 (273 páginas, más anexos digitales)	
1.	Introducción: Objetivo del informe, Metodología y Limitaciones y Contenido de la información anexa al informe de la Cuenta General
2.	Conclusiones
3.	Estados Consolidados de la Cuenta General de la Generalidad
4.	Cuenta de la Administración General de la Generalidad
5.	Cuenta de las Entidades Autónomas de Carácter Administrativo
6.	Cuenta del Servicio Catalán de la Salud, del Instituto Catalán de la Salud y del Instituto Catalán de Asistencia y Servicios Sociales
7.	Cuentas de las Entidades Autónomas de Carácter Comercial, Industrial o Financiero, de las Entidades de Derecho Público, de las Sociedades Mercantiles, de los Consorcios y de las Fundaciones
8.	Cuentas Generales de las Diputaciones Provinciales
9.	Trámite de Alegaciones
10.	Comentarios a las Alegaciones presentadas
11.	Voto Particular del Síndico
Anexo Digital:	
	✓ Cuenta General rendida por la Intervención General
	✓ Documentación del Sector Público No Administrativo

Cuenta de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, 2012
Aprobado por el Pleno 29/05/2014
(86 páginas apartado en castellano)

1. Introducción
 2. Opinión
 - ✓ Opinión sobre el cumplimiento de la legalidad
 - ✓ Opinión sobre la Cuenta de la Administración General
 3. Consideraciones sobre los Sistemas de Control Interno y Procedimientos de Gestión
 - ✓ Presupuestos y contabilidad
 - ✓ Gastos de personal
 - ✓ Subvenciones
 - ✓ Contratación
 - ✓ Gastos e ingresos territorializados
 - ✓ Otros aspectos
 4. Análisis Financiero
 5. Cuentas del Ejercicio 2012
- Anexos

Cuenta General de la Comunidad de Madrid, 2013
Aprobado por el Consejo 30/12/2014
(186 páginas)

1. Introducción: Presentación, Ámbito Subjetivo y Rendición de Cuentas
 - ✓ Objetivos y Alcance de la Fiscalización
 2. Conclusiones y Recomendaciones
 - ✓ Declaración sobre la fiabilidad y exactitud de la cuenta
 - ✓ Gestión económico-presupuestaria
 - ✓ Seguimiento de las observaciones realizadas en el Informe de Fiscalización del ejercicio 2012
 3. Resultados de la Fiscalización
 - ✓ Contenido de la Cuenta General de la Comunidad de Madrid
 - ✓ Cuentas de las Instituciones de la Comunidad de Madrid
 - ✓ Cuenta de la Administración de la Comunidad de Madrid
 - ✓ Cuentas de los Organismos Autónomos
 - ✓ Cuentas de los Entes Públicos
 - ✓ Ejecución del Presupuesto de Gasto por Programas
- Anexos

Fuente: Elaboración propia en base a los informes publicados por las ICEX correspondientes

El informe final es clave para la comunicación de los resultados del proceso de fiscalización. La presentación de informes es fundamental para influir en la percepción del valor de las fiscalizaciones y, hasta el momento, con los informes que los órganos públicos de control externo han venido publicando esto se ha hecho bastante difícil. Los OCEX rinden cuentas ante las Cortes o Asambleas Legislativas, según el caso, pero los ciudadanos también forman parte de los usuarios a quienes interesa conocer el rendimiento de la gestión pública (Herrero González, 2014) y, con los informes de fiscalizaciones que se publican, resulta muy difícil que puedan analizar el contenido. Un informe de

muchas páginas es poco atractivo para el ciudadano y, en consecuencia, no va a proceder a su lectura más allá de aspectos clave como el apartado de “conclusiones” y “recomendaciones”. En este contexto, Montesinos Julve (2015) subraya la importancia de las características de la información que se pone a disposición de la ciudadanía: “útil, accesible y de fácil comprensión”.

Si analizamos el Informe de Auditoría de Cuentas que acompaña a los Estados Financieros de las sociedades mercantiles de capital privado, el modelo choca con el que efectúan las ICEX. Este informe es breve, suele ocupar una página, a lo sumo dos o tres dependiendo de las salvedades que recojan, y siempre ha estado totalmente regulado tanto el contenido como el formato: inicialmente con las NTA-1991 (Normas Técnicas sobre Informes y Modelos de Informe; modificado mediante Resolución del ICAC en 2010) y actualmente con las NIA-ES sobre Conclusiones e Informe de Auditoría (NIA-ES 700, 705, 706, 710 Y 720).

Pucheta y Cortés (2000) consideraban que “es muy importante que los estados financieros de las administraciones públicas vayan acompañados de un informe de auditoría externa similar al que presentan los estados financieros de la mayoría de las empresas privadas, ya que con ello se ayudaría a mejorar la utilidad, transparencia e importancia de los estados financieros”. ES fundamental, por tanto, reorganizar el contenido de los informes de fiscalización de modo que sean más cortos, proporcionen información relevante, y sean homogéneos. Este ha sido el objetivo perseguido por los OCEX en los últimos años. Así, finalmente en 2015, para las fiscalizaciones financieras han conseguido aprobar la ISSAI-ES 1700 *Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros*.

Esta ISSAI-ES propone una guía que recoge el formato y el contenido del informe para las auditorías financieras; el modelo presentado es acorde a la NIA-ES 700 *Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros* aprobado por el ICAC para las auditorías financieras del sector privado mediante la Resolución del ICAC del 15/10/2013 (recordemos, que el número coincide por el sistema que se ha establecido para las ISSAI). En la tabla 3.4 se presenta el modelo de informe y contenido mínimo que recoge esta norma. La norma ISSAI-ES 1700 se aplicaría a las cuentas anuales de 2015 de las entidades fiscalizadas, por lo que los órganos de control externo públicos autonómicos deberán, en la preparación y emisión del informe definitivo de fiscalización financiera, seguir el formato y estructura establecidas en dicha norma.

Tabla 3.4: Modelo de Informe de Auditoría sobre Estados Financieros según ISSAI-ES 1700, basado en la NIA-ES 700

<p>Circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Auditoría de cuentas anuales de una Entidad Pública.✓ Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo tanto con la normativa aplicable como con el PGCP o la IMNCL2013.
<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA</p> <ul style="list-style-type: none">• Al órgano de gobierno de la entidad• Al Parlamento/Cortes <p>Informe de auditoría financiera</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la Entidad Pública XXX, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>Responsabilidad de _____ en relación con las cuentas anuales(1)</p> <p>El/Los _____ es/son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y de los resultados de la Entidad Pública XXX, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p> <p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad Pública XXX a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios</p>

contables y presupuestarios contenidos en la misma(2).
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios Informe sobre otras observaciones y hallazgos
Firma del responsable de la ICEX Fecha Lugar de Emisión
Notas: 1. Los responsables de las cuentas anuales serán, habitualmente, el ministerio/departamento/concejalía de hacienda, los directores-gerentes de la entidad, los secretarios generales o los administradores. 2. Se especificará con precisión el marco de información financiero público aplicable: PGCP, IMNCL2013, etc.
<i>Fuente: ISSAI-ES 1700.</i>

La aprobación del modelo de informe según ISSAI-ES 1700 ha supuesto un gran avance en el sector público. Sin embargo, no debe olvidarse que el marco normativo de las NIA, en las que se basan las ISSAI, está sometido a revisión y modificación periódica por la IAASB de la IFAC. Así, mientras los OCEX alcanzaban el acuerdo de aplicar la ISSAI-ES 1700, la IFAC el 15 de enero de 2015 publicaba revisiones y nueva norma en relación al informe de auditoría:

- Revisión de normas:
 - NIA 206-Revisada “Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad”,
 - NIA 570-Revisada “Empresa en funcionamiento”,
 - NIA 705-Revisada “Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente”,
 - NIA 706-Revisada “Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente” e
 - NIA 700-Revisada “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los EEFF”.
- Enmiendas de armonización en las siguientes NIA: 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 y 710.
- Nueva Norma: NIA 701 “Comunicación de Cuestiones de auditoría clave en el informe de Auditoría Independiente”

El Presidente del IAASB, Arnold Schilder, justificaba esta reforma señalando que “estos cambios revitalizarán la auditoría, así como los auditores cambiarán sustantivamente su comportamiento y el modo de comunicar su trabajo”; y Dan Montgomery, Ex Vicepresidente del IAASB y Presidente del proyecto

Auditor Reporting, manifestaba que “El IAASB ha respondido a las llamadas de los inversores y otros (...) para proporcionar una mayor transparencia sobre la auditoría que se realizó”. Así mismo decía que "el aumento del valor comunicativo del informe del auditor es fundamental para el valor percibido de la auditoría de estados financieros” (IFAC, 2015-a).

La tabla 3.5 recoge el nuevo modelo de informe de la NIA 700-Revisada, que tendrá vigencia para las auditorías de estados financieros de ejercicios que cierren a partir del 15 de diciembre 2016; vendría a modificar el modelo de informe tanto de la NIA-ES 700 aprobado por el ICAC como el modelo presentado en la ISSAI-ES 1700 aprobado por los OCEX, una vez el ICAC y los OCEX decidan adaptarla.

Tabla 3.5: Modelo de Informe de Auditoría sobre Estados Financieros según NIA 700 Revisada adaptada al sector público

<p>Circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Auditoría de cuentas anuales de una Entidad Pública. ✓ Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, de acuerdo con el PGCP o la IMNCL2013.
<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al órgano de gobierno de la entidad • Al Parlamento/Cortes <p><u>Informe de auditoría financiera</u></p> <p>Opinión Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la Entidad Pública XXX, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad Pública XXX a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en la misma(2).</p> <p>Bases de la Opinión Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestra responsabilidad, bajo esas normas, se detalla en el apartado “Responsabilidad del Auditor respecto a la Auditoría de las Cuentas Anuales” de este informe. Somos independientes de la Entidad Pública de acuerdo con el <i>Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad</i> elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) (Código IESBA) junto con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de las Cuentas Anuales en [jurisdicción], y cumplimos con nuestras otras responsabilidades éticas de acuerdo con estos requisitos y el Código IESBA.</p> <p>Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de una auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, han sido de mayor importancia en nuestra auditoría de las Cuentas Anuales (1) del período actual. Estas materias se trataron en el contexto de nuestra auditoría de las Cuentas Anuales (1) en su conjunto, así como en la formación de nuestra opinión al respecto, y no emitimos una opinión separada sobre estos asuntos. [Descripción de cada asunto clave de auditoría de acuerdo con la NIA 701.]</p>

Responsabilidad de la Dirección y del Gobierno de la empresa en relación a las Cuentas Anuales (1)

La Dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de las Cuentas Anuales adjuntas de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las Cuentas Anuales, la Dirección es responsable de evaluar la capacidad de la empresa para continuar como negocio en marcha, divulgando, en su caso, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento sobre la base de la continuidad de la contabilidad a menos que la gerencia pretenda liquidar la empresa o cesar operaciones, o no tiene otra alternativa más realista.

Los encargados del Gobierno son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la de la Entidad Pública.

Responsabilidades del auditor en la auditoría de las Cuentas Anuales (1)

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe de auditoría que exprese nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación siempre detecta un error material cuando existe.

Los errores pueden surgir de fraude o error y se consideran material si, de forma individual o en su conjunto, puede de manera razonable influir en las decisiones económicas de los usuarios sobre la base de las Cuentas Anuales (1).

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción].

[Dirección del Auditor]

[Fecha]

Notas:

1. Los responsables de las cuentas anuales serán, habitualmente, el ministerio/departamento/concejalía de hacienda, los directores-gerentes de la entidad, los secretarios generales o los administradores.
2. Se especificará con precisión el marco de información financiero público aplicable: PGCP, IMNCL2013, etc.

Fuente: Traducción y adaptación propia de la NIA 700-Revisada considerando la NIA-ES 700 y la ISSAI-ES 1700.

La estructura del nuevo informe cambia de manera significativa al comenzar directamente con el epígrafe de opinión del auditor. Con ello se pretende que el usuario no se pierda con tanta información y que lo primero que lea sea el dictamen del auditor. Con este cambio se cree que va a aumentar la atención del usuario. Otros cambios importantes que se detectan y que pueden ser trasladados al informe de fiscalización de empresas del sector público son los siguientes:

1. Como segundo bloque específico del informe aparecen las bases en las que se sustenta la opinión emitida por el auditor. Se recoge el marco normativo seguido para hacer la auditoría y las responsabilidades de éste.
2. Se incorpora un párrafo relativo a “Aspectos Clave” (KAM, Key Audit Matters), donde el auditor debe comunicar los asuntos más significativos de la auditoría junto con una explicación de cómo se abordaron en el contexto de la auditoría. Si no hubiera nada que destacar, el informe de auditoría incluirá esta sección con una manifestación explícita del auditor en el sentido de que no hay asuntos de importancia de los que informar (Herreros, 2015).

Este nuevo párrafo mejoraría la percepción de los usuarios respecto a los trabajos de auditoría. En palabras de Linda Beer (Presidenta del Grupo Asesor Consultivo IAASB) “La introducción de asuntos de auditoría clave para las entidades cotizadas es una mejora significativa que va a cambiar no sólo el informe del auditor, sino más ampliamente la calidad de los informes por lo tanto el valor informativo para los inversores y otras partes interesadas” (IFAC, 2015-a).

Este párrafo en principio está orientado a las sociedades que cotizan, pero también podría tener su importancia en el ámbito público, puesto que es dónde se podrían manifestar las Recomendaciones y las Alegaciones que se hayan podido efectuar tanto por el ente fiscalizador como el ente fiscalizado.

El nuevo modelo reorganiza por completo los párrafos del informe y con ello se espera obtener las siguientes ventajas (IFAC, 2015-b):

- ✓ Mejorar la comunicación entre los auditores y los inversores, así como con los encargados del gobierno corporativo.
- ✓ Aumentar la confianza del usuario en los informes de auditoría y en los estados financieros.
- ✓ Aumentar la transparencia y la calidad de la auditoría, así como dar mayor valor a la información.
- ✓ Lograr una mayor atención de quiénes preparan los estados financieros sobre las revelaciones que se hacen en el informe.
- ✓ Dar un enfoque renovado del auditor sobre asuntos que informa y que podrían aumentar el escepticismo profesional.
- ✓ Aportar información financiera mejorada para el interés público.

Es importante destacar el esfuerzo de los OCEX por mejorar la calidad de los informes de fiscalización pero no deja de ser curioso que recién aprobadas las ISSAI-ES de cuarto nivel, en concreto la ISSAI 1700, ya exista un nuevo modelo de informe que da la vuelta a su composición y que vendrá a sustituir el recientemente aprobado cuando aún no ha sido publicado ningún trabajo de fiscalización bajo este modelo. Esta situación se presenta más curiosa si cabe porque el IAASB, en el desarrollo de elaboración y publicación de estas nuevas normas, hizo consultas públicas en mayo de 2011, junio de 2012 y julio de 2013 (IFAC, 2015-c).

Por tanto, sería interesante que el sector público hiciera un esfuerzo adicional por adaptarse al ritmo del sector privado para que ambos pudieran utilizar de forma paralela en el tiempo la ISSAI-ES 1700 Revisada y la NIA-ES 700-Revisada.

Asimismo quedaría pendiente un modelo de informe reglado para las fiscalizaciones que no son financieras: las fiscalizaciones de cumplimiento y las operativas. Este tipo de informes serán más extensos que el propuesto por la ISSAI-ES 1700 puesto que deben recoger las recomendaciones y alegaciones, tanto cuando se verifica la eficiencia, eficacia y economía de la gestión pública, como cuando se verifica el cumplimiento de la legalidad, y es necesario precisar el extensivo marco normativo que las entidades públicas deben aplicar en la gestión diaria. En cualquier caso, es preciso que todos los órganos públicos de control utilicen un modelo de informe homogéneo tanto en las fiscalizaciones financieras como en las no financieras.

3.2.4.3. Responsabilidad sobre las recomendaciones efectuadas en los informes

Los órganos de control externo públicos, además de ejercer medidas de control en aras a mejorar la gestión económica del sector público, también deben proponer o adoptar, si fuera el caso, medidas para la mejora de dicha gestión económica y financiera (Torres y Brusca, 1995). Los informes de fiscalización recogen estos aspectos como “recomendaciones”.

Las recomendaciones son elaboradas y justificadas por los auditores y están basadas en la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo. Posteriormente, los informes provisionales se entregan al ente fiscalizado para que aporte las alegaciones oportunas siempre que lo considere necesario. Finalmente, se aprueba el informe final donde se recogen las recomendaciones, las alegaciones, si las hubiera, y en algunos OCEX también las réplicas (Consejo de

Cuentas de Galicia, por ejemplo). Ahora bien, las cuestiones que se nos plantean son ¿qué sucede con estas recomendaciones? ¿qué ocurre si se ignoran?.

Un hecho importante son las responsabilidades derivadas de los trabajos de fiscalización y las actuaciones que los Consejeros/Síndicos deben efectuar. El informe que la EURORAI presentaba sobre un estudio de las instituciones regionales de control externo público de Europa (2007; la versión 2012 coincide íntegramente) manifestaba cómo “las diversas instituciones regionales de control españolas, no tienen a su alcance medidas vinculantes para hacer cumplir sus recomendaciones: no imponen sanciones coercitiva, aunque sí pueden hacer un requerimiento del cumplimiento de dichas recomendaciones”.

En la actualidad, la normativa únicamente dice que si en el ejercicio de las fiscalizaciones se aprecia la existencia de indicios razonables de responsabilidades penales, contables o administrativas, éstas se pondrán en conocimiento del órgano competente en dicha materia. En el caso de las responsabilidades de naturaleza contable, éstas se comunicarán al Tribunal de Cuentas puesto que es quien tiene, junto con la función fiscalizadora, la función jurisdiccional. Es decir, los OCEX deben colaborar con el Tribunal de Cuentas comunicándole los resultados de la fiscalización que pudiera dar lugar a un expediente de responsabilidad contable y además cuando aceptan la delegación de la instrucción de las diligencias preliminares para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Vicente Queralt (2015) reflexiona sobre la función de control y la actividad judicial; expone que la actividad primaria de los ICEX no es “perseguir el fraude y la corrupción” sino poner de manifiesto las actuaciones que pudieran incurrir en algún tipo de responsabilidad, sea contable sea penal. De este modo, al no tener asignada la función jurisdiccional, son los Parlamentos quienes deben exigir el cumplimiento de las recomendaciones efectuadas en los informes como medida de prevención y detección del fraude.

No hay ningún tipo de responsabilidad ni causa-efecto para el ente fiscalizado que decide no hacer caso a las recomendaciones efectuadas por los Consejeros/Síndicos para la mejora de la gestión económico-financiera pública, al hilo de lograr una gestión más eficaz, más eficiente y más económica. Son situaciones que en la actualidad no originan ningún tipo de sanción; las recomendaciones no son vinculantes por lo que no es exigible su cumplimiento. López Hernández (2014), reconocía que uno de los retos de las

ICEX para potenciar los mecanismos de control y favorecer la transparencia era el de lograr la aplicación efectiva de las recomendaciones. Y para ello es necesario dotar de mecanismos adecuados a los OCEX. Queda pendiente establecer un procedimiento que regule las situaciones de incumplimiento de las recomendaciones que se efectúan en los informes de fiscalización

CAPITULO 4: Normas de Fiscalización

La actuación fiscalizadora, en cualquiera de sus fases (planificación, ejecución, informe), debe efectuarse considerando la normativa que esté en vigor. El marco jurídico de las fiscalizaciones ha sufrido un gran cambio estos últimos años por lo que, a continuación, desarrollamos dicho proceso así como a delimitamos las Normas de Auditoría Pública en vigor.

4.1. Normativa diversa y necesidad de armonización

En España, hasta hace unos años existía diversidad de normas para realizar las auditorías en el ámbito público. En la tabla 4.1 se recoge un resumen de las normas más significativas. En ella se muestra la normativa de los órganos de control externo e internos; hacemos referencia a la Intervención General de la Administración del Estado porque, a pesar de ser el órgano interno, los objetivos de los controles internos y externos coinciden con los que todas las entidades fiscalizadoras persiguen con sus actuaciones de control sea intervención sea fiscalización: una utilización regular y racional de los fondos públicos, una gestión rigurosa de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente. En consecuencia, muchas de las actuaciones del control interno coinciden con las actuaciones del control externo, y resulta acertado analizar toda la normativa referente al control de los fondos públicos. También hacemos referencia a las normas del ámbito privado emitidas por el ICAC puesto que, en caso de que determinados aspectos no estén regulados en la normativa de los diferentes órganos de control públicos, se aplicarán las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC de manera subsidiaria (manifestado en la normativa de cada organismo emisor).

Tabla 4.1: Normas de Auditoría del sector público español anteriores a la reforma

Organismo Emisor	Norma	Ámbito de Aplicación
Comisión de Coordinación de los OCEX	<ul style="list-style-type: none"> Principios y Normas de Auditoría del SP (1992) 	Todo tipo de Auditorías realizadas por los OCEX a entidades del sector público autonómico, cualquiera que sea su forma jurídica.
Tribunal de Cuentas	<ul style="list-style-type: none"> Normas Internas de Fiscalización (1997) Directrices Técnicas del Pleno para cada fiscalización que se acuerda 	Auditorías realizadas por el TC a cualquier entidad del SP o que deba justificar la aplicación de fondos públicos, cualquiera que sea su forma jurídica.
IGAE	<ul style="list-style-type: none"> Normas de Auditoría del SP (1997) Norma Técnica para la evaluación de la calidad de las Auditorías (1999) Normas Técnicas Específicas y Circulares (2002-2013) 	Auditorías Financieras, de Cumplimiento y Operativas realizadas por la IGAE a entidades del SP estatal, cualquiera que sea su forma jurídica.
ICAC	<ul style="list-style-type: none"> NTA y NIA-ES 	Auditorías de cuentas realizadas de acuerdo a la legislación mercantil.

Fuente: Elaboración propia a partir de Miaja Fol (2012).

Los OCEX han estado utilizando, como marco normativo de referencia, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (PyNASP) elaborados y emitidos por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992). Este marco recoge los criterios fundamentales por los que deben regirse los órganos institucionales de control externo en su ámbito competencial. Sin embargo, la propia introducción del texto señalaba “... se considera necesaria la elaboración de manuales que profundicen y concreten el contenido de este documento”, de manera que prácticamente la totalidad de los OCEX han elaborado manuales de procedimientos y normas internas para concretar la planificación y ejecución de sus trabajos de fiscalización (López Hernández, 2011-b). En consecuencia, no han existido unas normas técnicas comunes y obligatorias que se utilicen por todos los OCEX.

Por lo que al Tribunal de Cuentas se refiere, como señala Miaja Fol (2012), existían unas Normas Internas de Fiscalización aprobadas por el Pleno del Tribunal en 1997, que nunca llegaron a publicarse formalmente ya que fueron paralizadas por el Pleno celebrado el 23/01/1997, pero sí son citadas en alguno de sus informes (Cabaleiro y Buch, 2007). A estas normas únicamente se les otorgó carácter “orientativo” puesto que la decisión que se tomó en aquél Pleno fue la de recomendar que se adoptasen *criterios* de fiscalización basados

en tales normas (“Introducción” de Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013). Sin embargo, junto a las Directrices Técnicas que el Pleno de la Institución aprueba para cada fiscalización, la Normas Internas de Fiscalización han constituido la referencia a la que se han remitido los informes del Tribunal de Cuentas.

Las Normas de Auditoría del Sector Público de la Intervención General de la Administración del Estado (1997) tienen como finalidad el establecimiento de métodos y procedimientos homogéneos en la realización de sus trabajos de control. La Intervención General también ha emitido diversas Normas Técnicas de Auditoría que regulan aspectos relativos a la evaluación de la importancia relativa, a la calidad de las auditorías, a los informes de auditoría o a la colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas. Aunque la IGAE actúe como órgano de control interno estatal, la normativa que emite también es referencia para órganos de control interno del sector público autonómico y local.

En el ámbito público también existen empresas cuya actuación queda sujeta al derecho privado: las sociedades públicas y las sociedades mercantiles públicas (tema que desarrollaremos en el capítulo quinto). Estas empresas, sometidas a la legislación mercantil, están obligadas a auditar sus cuentas anuales siempre que superen los límites establecidos en la Ley de Auditoría y el Reglamento que la desarrolla (véase artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital de 2010 y el artículo 49 de la Ley de Emprendedores de 2013), o bien cuando lo decidan por voluntad propia, y con independencia de las fiscalizaciones e intervenciones que les puedan realizar dentro del programa de actuaciones los órganos de control externo público. Este hecho implica que no se puedan olvidar las Normas Técnicas de Auditoría emitidas por el ICAC, incluso aunque se trate de entes públicos.

A la vista de lo anterior, es evidente que el marco jurídico de la auditoría pública se ha caracterizado por su dispersión (las normas que se aplican varían según la institución que lo realiza) y falta de homogeneidad (derivado de los resultados de los trabajos en base a tanta normativa), mientras que la auditoría mercantil está regulada por un conjunto único de normas. López Hernández (2013) y Martínez Churiaque (2014-a), entre otros, solicitaban:

- ✓ Existencia de normas globalmente aceptadas en las auditorías del sector público. Esta exigencia ha venido siendo habitual históricamente, puesto que tal y como refleja la anterior tabla 4.1, las

fiscalizaciones no se efectúan de manera uniforme en los órganos de control externo de España.

- ✓ Necesidad de un alineamiento respecto a las normas internacionales. Esta exigencia es más reciente y cobra especial importancia una vez efectuada la adaptación internacional en el ámbito del sector privado con la entrada en vigor de las NIA-ES.

La implantación de unas normas internacionales homogéneas para la Auditoría Pública, de obligado cumplimiento para todos los organismos que realizan el control externo del sector público, permitiría mejorar la calidad, uniformidad y credibilidad de estas auditorías; además permitiría homogeneizar todos los trabajos de fiscalización efectuados en el ámbito público e ir en la línea de los requerimientos europeos e internacionales, tal y como sucede en el sector privado (Martínez Churriague, 2014-b).

A esta necesidad se le puede añadir el trabajo que desde la organización internacional INTOSAI se está llevando a cabo. Entre los objetivos de dicho organismo se encuentra el “promover Entidades Fiscalizadoras Superiores fuertes, independientes y multidisciplinarias y alentar la buena gobernanza” (Meta 1 de los dos Planes Estratégicos de la INTOSAI, véase epígrafe “Proceso armonizador internacional impulsado por la INTOSAI”). Para ello la INTOSAI ha centrado sus tareas en:

- 1- proporcionar un cuerpo normativo adecuado que se convierta en normativa de referencia común para la práctica de la auditoría pública a nivel mundial (Plan Estratégico 2005-2010);
- 2- impulsar la aplicación de dicho cuerpo normativo; para ello se puso a disposición de todas las entidades fiscalizadoras un bloque completo de Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras (ISSAI, por sus siglas en inglés) (Plan Estratégico 2011-2016).

A continuación presentamos el proceso armonizador efectuado en el ámbito de la auditoría de cuentas del sector privado para poder compararlo con el proceso armonizador del sector público.

4.2. Proceso armonizador del marco jurídico en la auditoría de cuentas del sector privado

Las Directivas europeas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 84/253/CEE relativas, entre otros, a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas marcan el inicio del proceso armonizador del marco jurídico en las auditorías de cuentas del sector privado. Desde entonces muchas han sido las revisiones y modificaciones realizadas para poder disponer de la actual regulación en materia de auditoría de cuentas: la Directiva 2014/56/CE y el primer Reglamento europeo que regula requisitos específicos para las auditorías legales de las Entidades de Interés Público.

El Procedimiento 2004/0065 (COD) de propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y modificación de las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, publicada en 2004 (supuso la Directiva 2006/43/CE modificada posteriormente en 2014 por la 2014/56/CE), proponía que todas las auditorías legales prescritas por el Derecho comunitario debían ser realizadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, ISA en sus siglas en inglés: *International Auditing Standard*), entendiéndose por tales, las normas elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, *International Auditing and Assurance Board*) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, *International Federation of Accountant*) para la actividad de la auditoría de cuentas.

Uno de los objetivos de la IFAC consistía en lograr el reconocimiento de las NIA por parte de los reguladores de todo el mundo y la adopción de éstas a escala global por parte de todos los organismos miembros de la IFAC. Esta situación finalmente se hizo firme con la publicación definitiva de la VIII Directiva (2006/43/CE) donde su artículo 26 requería que “*los Estados Miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión...*”, entendiéndose por normas internacionales de auditoría las emitidas por la IAASB de la IFAC. La Directiva también recogía que los estados miembros debían adoptar y publicar las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a tal obligación antes de junio de 2008.

De forma paralela, la IFAC, con el objetivo de lograr unas normas consistentes, a través del proyecto llamado “Clarity”, comenzó con la revisión de las NIA con el fin de facilitar su adopción y aplicación en el entorno de los estados miembros de la UE (García-Delgado e Ipiñazar, 2014). Posteriormente, las

normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión Europea debían publicarse en su totalidad en todas las lenguas oficiales de la Comunidad en el Diario Oficial de la Unión Europea, hecho que no sucedió por lo que cada Estado Miembro optó por adaptar las NIA a su marco jurídico nacional de forma particular (García-Delgado e Ipiñazar, 2014).

En el caso de España, el ICAC mediante Resolución de 31/10/2008 constituyó un grupo de trabajo para traducir al español las Normas Internacionales de Auditoría de la IAASB, dentro del marco de un acuerdo con la IFAC (IFAC, 2011). Esta publicación se produjo en 2011 con la intención de que formase parte de la normativa de referencia para el ejercicio de la auditoría una vez fueran adoptadas por la Unión Europea. Sin embargo, en 2013 la Comisión aun seguía sin adoptar las NIA con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 48 de la citada Directiva, y el ICAC tomó la decisión de efectuar la adaptación partiendo de la traducción ya realizada y siguiendo las siguientes pautas (Resolución 15/10/2013 del ICAC):

- Analizar las NIA a los efectos de detectar aquellos aspectos contrarios a la normativa en vigor en España, con la finalidad de suprimirlos.
- Suprimir las menciones relacionadas con trabajos o normas que quedan fuera del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo, tales como las referencias a las auditorías en el sector público o a la entrada en vigor de las NIA.
- Incorporar, cuando se considerase oportuno, notas aclaratorias a las normas con el fin de precisar y clarificar una adecuada aplicación en España, bien porque algún aspecto se recoge de forma más específica en la normativa nacional, bien porque en las NIA se recoge de forma distinta o no se contempla.
- Incorporar los criterios que deben observarse de forma obligada en la aplicación de estas NIA en España.

La Resolución 31/01/2013 del ICAC sometió a información pública, por un plazo de seis meses, las nuevas normas técnicas (denominadas NIA-ES para diferenciarlas de las originales, NIA) y finalmente, tras considerar e incorporar, en base a las alegaciones recibidas, algunas correcciones, se aprobaron las nuevas NIA-ES mediante Resolución 15/10/2013. Las correcciones no supusieron una modificación sustancial del contenido inicialmente publicado aunque sí facilitaban la comprensión y consistencia del conjunto de las NIA-ES. La obligación de aplicar en España las nuevas normas técnicas fue para las auditorías de cuentas correspondientes a ejercicios que se iniciaron a partir de

1 de enero de 2014; y en cualquier caso, para los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015.

Actualmente el marco normativo de las NIA-ES aplicable en España para la auditoría de cuentas de empresas mercantiles es el que recogemos en la tabla 4.2.

Junto con las NIA-ES, el marco normativo español en materia de auditoría se completa con la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por la Ley 22/2015 y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1517/2011 (pendiente su modificación para ser adaptada a la LAC 22/2015), las Normas de Ética y las Normas de Control de Calidad Interno. Sin olvidar que sigue en vigor el contenido de las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) que no se encuentre regulado en la nueva normativa y no sea contradictorio con lo dispuesto en ésta (por ejemplo, NTA sobre relación entre auditores, Resolución de 20 de mayo de 2012).

Desde que España incorpora a su ordenamiento jurídico la Directiva 84/253/CEE, varias han sido las modificaciones acaecidas en la legislación. En la tabla 4.3 reflejamos los cambios más significativos que se han efectuado en la regulación de la Auditoría de Cuentas, desde que ésta fuera regulada por primera vez en 1988.

Tabla 4.2: NIA-ES aprobadas por el ICAC

NIA-ES	TÍTULO	Fecha Aprobación
NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las NIA	Resolución 15/10/2013
NIA-ES 210	Acuerdos de los términos del encargo de auditoría	
NIA-ES 220	Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros	
NIA-ES 230	Documentación de Auditoría	
NIA-ES 240	Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude	
NIA-ES 250	Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros	
NIA-ES 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad	
NIA-ES 265	Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad	
NIA-ES 300	Planificación de la Auditoría de Estados Financieros	
NIA-ES 315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno	
NIA-ES 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría	
NIA-ES 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados	
NIA-ES 402	Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	
NIA-ES 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría	
NIA-ES 500	Evidencia de Auditoría	
NIA-ES 501	Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas	
NIA-ES 505	Confirmaciones Externas	

Los Criterios Internacionales en la Evolución del Control Externo del Sector Público

NIA-ES	TÍTULO	Fecha Aprobación
NIA-ES 510	Encargos iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura	Resolución 15/10/2013
NIA-ES 520	Procedimientos Analíticos	
NIA-ES 530	Muestreo de Auditoría	
NIA-ES 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar	
NIA-ES 550	Partes Vinculadas	
NIA-ES 560	Hechos posteriores al cierre	
NIA-ES 570	Empresa en Funcionamiento	
NIA-ES 580	Manifestaciones escritas	
NIA-ES 600	Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)	
NIA-ES 610	Utilización del Trabajo de los Auditores Internos	
NIA-ES 620	Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor	
NIA-ES 700	Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros	
NIA-ES 705	Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente	
NIA-ES 706	Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente	
NIA-ES 710	Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos	
NIA-ES 720	Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	
NIA-ES 805	Auditoría de un solo estado financiero	Resolución 20/03/2014
<i>Fuente: Elaboración propia en base a www.icac.meh.es</i>		

Tabla 4.3: Evolución del marco jurídico en la Auditoría de Cuentas

	Normativa consecuencia de la adaptación europea/internacional			Modificaciones		
Ley de Auditoría de Cuentas	Ley 19/1988	Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero		Ley 12/2010 por la que se modifica la Ley 19/1988 RDL 1/2011 Ley 22/2015		
Reglamento de desarrollo de la LAC	RD 1636/1990	RD 180/2003	RD 1156/2005	RD 1517/2011 que desarrolla el Texto Refundido de LAC		
Normas Técnicas de Auditoría	NTA publicadas en el periodo 1991-2011 mediante RICAC			<ul style="list-style-type: none"> ✓ RICAC 15/10/2013, NIA-ES ✓ RICAC 20/12/2013, NTA-Principio Empresa en Funcionamiento ✓ RICAC 20/03/2014, NTA-Relación entre Auditores 		
Normas de Control de Calidad Interno	RICAC 31/05/1993 sobre Control de Calidad			<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">RICAC 26/10/2011</td> <td style="width: 50%;">RICAC 20/12/2013</td> </tr> </table>	RICAC 26/10/2011	RICAC 20/12/2013
RICAC 26/10/2011	RICAC 20/12/2013					
Formación continuada de auditores	No regulado, únicamente exigido por las Corporaciones			<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">RICAC 22/07/2014 sobre programas de formación teórica</td> <td style="width: 50%;">RICAC 21/10/2014, complementa RICAC 22/07/2014</td> </tr> </table>	RICAC 22/07/2014 sobre programas de formación teórica	RICAC 21/10/2014, complementa RICAC 22/07/2014
RICAC 22/07/2014 sobre programas de formación teórica	RICAC 21/10/2014, complementa RICAC 22/07/2014					
LAC= Ley de Auditoría de Cuentas; RD= Real Decreto; RDL= Real Decreto Legislativo; RICAC= Resolución del ICAC						
Fuente: Elaboración propia.						

La Resolución 15/10/2013 del ICAC por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, en su exposición señalaba que “No debe olvidarse que este proceso (haciendo referencia a la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría) ha de ser dinámico, dado que este bloque normativo de las NIA es sometido por los propios órganos competentes de la IAASB a revisión y modificación periódicamente. De este modo, cuando la IAASB modifique alguna de las NIA ya emitidas y adaptadas a la normativa nacional o cuando incorpore una nueva NIA, dicha modificación o incorporación deberá someterse al mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España.”

Así, en 2014 se inicia un nuevo periodo para reformar la LAC al objeto de adoptar la Directiva 2014/56/CE (modifica la Directiva 2006/43/CE) y el Reglamento 537/2014 (deroga la Decisión 2005/909/CE). El 20/07/2015 el ICAC publicó la nueva Ley de Auditoría de Cuentas que recogía estos requerimientos (publicado en BOE el 21/07/2015). La novedad más significativa a destacar es el tratamiento diferente que se produce para las empresas: las de interés público (EIP) y el resto. En cualquier caso, la normativa de aplicación sigue siendo la misma, seguimos con un marco jurídico único para todas las empresas, aunque más restrictiva en el caso de las entidades de interés público.

En el ordenamiento jurídico español siempre ha habido una separación clara entre las normas de auditoría de cuentas para el sector privado y público. Las NIA-ES, tal y como ya hemos comentado, no incluyen los apartados y párrafos de las NIA en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público, por estar fuera del alcance del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo. En consecuencia, las auditorías del sector público deben regirse por su propio marco normativo.

La auditoría de cuentas en el sector privado no solamente tiene un único marco normativo para todas las empresas españolas mercantiles (tanto entidades obligadas a auditarse como sociedades que voluntariamente deseen auditarse), sino también se ha logrado que a nivel de la Unión Europea todas las auditorías legales deban ser realizadas de acuerdo con las NIA de la IFAC.

4.3. Proceso armonizador del marco jurídico en el control de la gestión pública

Las continuas revisiones, modificaciones y adaptaciones habidas en el marco jurídico de la auditoría de cuentas de empresas no ha tenido efecto en el ámbito público. La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de 1988 (con modificaciones parciales como la Ley Orgánica 8/2007 de Financiación de Partidos Políticos o la Ley 15/2014 de Racionalización del Sector Público), así como las leyes que regulan los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas apenas han sufrido cambios significativos desde que fueran emitidas por las Asambleas Legislativas correspondientes, con las excepciones de Andalucía, Cataluña y Galicia.

La necesidad de un marco jurídico homogéneo en el ámbito de la fiscalización del sector público ha sido un tema muy debatido; cada entidad fiscalizadora ha tenido siempre su propia normativa. La defensa del derecho de autonomía organizativa de cada OCEX ha originado diferentes regulaciones para una misma actividad como es la fiscalización. Para poder armonizar dicha actividad, y aprobar un corpus único para todos los órganos de control externo público de España, las ICEX han impulsado un proceso que ha culminado con la aprobación de dos marcos jurídicos: las Normas de Fiscalización por parte del Tribunal de Cuentas de España y las ISSAI-ES por parte de las ICEX.

Ambos textos normativos se basan en las Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI en sus siglas en inglés) de la INTOSAI, por lo que la convergencia del marco jurídico del sector público se ha efectuado del mismo modo que en la auditoría de cuentas del sector privado: desde la perspectiva internacional.

El nuevo marco jurídico que se ha aprobado en España ha sido fruto de un proceso efectuado durante el periodo comprendido entre 2013-2015. Se ha logrado una homogeneización por parte de todas las ICEX, quienes han aprobado una adaptación de las ISSAI (denominada ISSAI-ES); el Tribunal de Cuentas, además ha aprobado sus propias Normas de Fiscalización, que se basan también en la ISSAI. En los siguientes epígrafes desarrollamos cómo se ha producido esta evolución normativa y cuál es el marco jurídico aprobado por cada entidad fiscalizadora.

4.3.1. Antecedentes de la situación

En el I Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, celebrado en 2004, los profesionales de la auditoría pública dejaban constancia de la necesidad de contar con un único cuerpo normativo para realizar auditorías de calidad. Así, en una de las conclusiones del Congreso, se decía que “existía una ausencia de normas técnicas de auditoría pública generalmente aceptadas, la práctica de las auditorías en el sector público difiere según quien las realice. Es preciso una mayor homogeneización en su práctica que abarque la totalidad de todos los aspectos técnicos de los trabajos y poder garantizar, de este modo, una calidad técnica” (Martínez Arias, 2005). La diversidad de normativa existente para la realización de las fiscalizaciones (véase la tabla 4.1 anterior) deriva en una escasa uniformidad y homogeneidad de los trabajos.

Cuando en 2006 los OCEX constituyeron la *Conferencia de Presidentes de los Órganos de Control Externo*, al objeto de incrementar la cooperación entre sus miembros e impulsar un mayor y más eficaz control de los fondos públicos, también manifestaron que para ello era necesario realizar sus trabajos dentro de un marco de normas técnicas y procedimientos armonizados que favorecieran una mayor homogeneidad en los informes de fiscalización (Declaración de Pamplona, 2006).

En este contexto, se encuentran numerosos profesionales que a título personal han señalado que es necesario trabajar en busca de esa armonización normativa (Minguillón Roy, 2010; López Hernández, 2011-b y 2013; FISAEP, 2012; Martínez Churiaque, 2012 y 2014-a; Miaja Fol, 2012; Zugaza Salazar, 2012-b).

Todos consideran que deben aplicarse las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, International Standards of Supreme Audit Institutions) desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), basadas en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC y que han sido adaptadas al sector público por la INTOSAI. Las ISSAI contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, así como los requisitos previos de auditorías de entidades públicas y, tal y como argumenta el Síndico Balear, “las normas de la INTOSAI son el marco de referencia internacional en la fiscalización pública, y su adaptación por parte de las instituciones de control externo de nuestro país permite disponer de herramientas técnicas homologadas, acordes con las exigencias que se demandan en la actualidad para la fiscalización del sector público” (SCIB, 2015).

La *Comisión de normas y procedimientos, Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas* (Comisión creada en una reunión de los Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos Externos de las Comunidades Autónomas en 2012, al objeto de homogeneizar, armonizar y actualizar las normas de auditoría pública sobre la base de los principios y normas internacionales) analizó la posibilidad de elaborar normativa propia; sin embargo, finalmente optó por la adopción de las ISSAI. Un argumento que justificaba esta decisión fue que las normas internacionales emitidas por la IFAC habían constituido la normativa de referencia impulsada por la Unión Europea (Miaja Fol, 2013):

- ✓ La Unión Europea ha promovido la adopción de normas internacionales para ordenar el trabajo de sus propios organismos de auditoría, como es el caso del Tribunal de Cuentas Europeo que utiliza este marco legislativo internacional en sus trabajos de fiscalización.
- ✓ La Unión Europea ha requerido a los Estados miembros la aplicación de las normas internacionales en aquellos ámbitos en los que la actividad de auditoría podía ser objeto de regulación comunitaria.

En consecuencia, las ISSAI han recibido el respaldo de las legislaciones nacionales.

4.3.2. Proceso armonizador internacional impulsado por la INTOSAI

La INTOSAI lleva años impulsando que sus normas internacionales, las ISSAI, conformen el marco jurídico para todas las entidades fiscalizadoras superiores. El primer Plan Estratégico, concretamente aquél que abarcaba el periodo 2005-2010, planteó un programa de adopción de normas profesionales que quedaría completado en el XX Congreso INCOSAI (celebrado en Johannesburgo, noviembre de 2010).

La Meta 1 de este primer Plan fue la de “Promover EFS fuertes, independientes y multidisciplinares y alentar la buena gobernanza:

- a) Proporcionando y manteniendo las Normas Internacionales para las EFS (ISSAI) y
- b) Contribuyendo al desarrollo y adopción de normas profesionales apropiadas y eficaces”.

En el proceso de elaboración de las “Normas Profesionales”, la INTOSAI creó el Comité de Normas Profesionales (PSC en sus siglas en inglés: *Professional Standards Committee*), siendo el Tribunal de Cuentas de España uno de sus miembros. La creación de este Comité se produce dentro del marco del primer Plan Estratégico de la INTOSAI, Plan Estratégico 2005-2010, que fue aprobado en el XVIII Congreso de la INTOSAI celebrado en Budapest en 2004. El objetivo de este Comité consistió en la Meta 1 señalada; para ello el Comité de Normas Profesionales se organizó en los sub-comités que recogemos en la tabla 4.4.

Tabla 4.4: Subcomités del Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI

Subcomités	Funciones Principales
Auditoría Financiera	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Desarrollar directrices de alta calidad que se acepten mundialmente para las auditorías de estados financieros en el sector público. ✓ Incorporar consideraciones del sector público en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).
Auditoría de Cumplimiento	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Elaborar y explicar el término "Auditoría de Cumplimiento", así como facilitar un resumen de los diferentes mandatos de las entidades fiscalizadoras superiores en relación a esta Auditoría. ✓ Desarrollar Directrices de la INTOSAI para la Auditoría de Cumplimiento.
Auditoría de Rendimiento	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Desarrollar directrices y normas para la Auditoría de Rendimiento basándose en las actuales Directrices de Implementación de la Auditoría de Rendimiento de la INTOSAI. ✓ Vigilar el desarrollo de reformas en el sector público y evaluar continuamente las consecuencias para la Auditoría de Rendimiento. ✓ Vigilar el desarrollo de teorías relevantes, métodos, evaluaciones etc. en universidades y otros centros de investigación relevantes y evaluar continuamente las consecuencias para la Auditoría de Rendimiento.
Normas de Control Interno	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Promover directrices y lineamientos reconocidos de control interno para el sector público. ✓ Ampliar el concepto de la administración del riesgo en el sector público. ✓ Desarrollar un concepto para los informes sobre el control interno.
Contabilidad e Informes financieros	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Observar y participar en las actividades de elaborar directrices de contabilidad para el sector público del IFAC IPSASB.
Fuente: Elaboración propia en base a www.psc-intosai.org	

Posteriormente, en el XIX Congreso de la INTOSAI del año 2007 (México), se aprobó el establecimiento de un nuevo marco para las normas profesionales. Para ello el Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI (PSC), con el objetivo de hacer más consistente el marco de las ISSAI, reunió todos los documentos de la INTOSAI sobre auditoría y temas relacionados, clasificándolos del siguiente modo: *Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores* (ISSAI) y *Orientación de la INTOSAI para la gobernanza* (INTOSAI GOV) (Blegvad, 2012). Asimismo, las ISSAI fueron agrupadas en cuatro niveles y numeradas sistemáticamente (Schnipper, 2011). A partir de este momento, el PSC de la INTOSAI comienza un proceso de adaptación de las NIA a través de Directrices que, junto con la Declaración de Lima, el Código de Ética y las Normas de Auditoría, constituyen el cuerpo normativo de esta institución: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, *International Standards of Supreme Auditing Institutions*).

En el X Congreso celebrado en Johannesburgo en 2010, la INTOSAI aprobó la primera serie completa de las ISSAI en base a la nueva jerarquización y puso a disposición de las entidades fiscalizadoras de todo el mundo un bloque de normas profesionales comunes que comprendían (Miaja Fol, 2013): un código ético, una norma sobre calidad, un conjunto de normas básicas de carácter general y diversas directrices sobre los tres tipos de auditoría propios del sector público (financiera, de cumplimiento y de desempeño). Este marco normativo contiene los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores así como los requisitos previos para las auditorías de las entidades públicas (López-Hernández, 2011-b).

La Organización Internacional espera, con la Meta 1 y las ISSAI, mejorar en términos de calidad y uniformidad las auditorías del sector público, elevar el perfil y el prestigio de las normas de auditoría y, por último, promover la calidad, credibilidad y confianza en las auditorías del ámbito público e incrementar la profesionalidad de los auditores (Miaja Fol, 2012). Por esta razón, en el Congreso de Johannesburgo también se decidió abordar una revisión del texto de los primeros principios fundamentales que se habían desarrollado en base al marco elaborado en 1992, principalmente la revisión de las ISSAI 100-999; es decir, los principios fundamentales de auditoría o las normas de tercer nivel. Con esta revisión que debe realizar el PSC, se obtendría una base conceptual mejorada para la auditoría pública, ya que proporcionaría procedimientos de trabajo para la ejecución de este tipo de auditorías (www.intosai.org, PSC).

Si uno de los objetivos del primer plan estratégico fue elaborar un marco normativo consistente para que las EFS fueran fuertes, independientes y multidisciplinarios, el segundo Plan Estratégico de la INTOSAI, que cubre el periodo 2011-2016, incorporó como una de las prioridades estratégicas clave, la implementación de dicho marco al considerar que (Plan Estratégico 2011-2016 de la INTOSAI):

- ✓ Las ISSAI forman una “colección integral y actualizada de normas internacionales, directrices y mejores prácticas para la auditoría del sector público, que será de un valor considerable para sus miembros” y
- ✓ los beneficios previstos son:
 - Promover mejoras en términos de calidad y uniformidad en auditorías del sector público a través de la adopción y aplicación costo-eficiente de normas profesionales de acuerdo con los principios y valores centrales de la INTOSAI y sobre la base de las mejores prácticas internacionales.
 - Promover la calidad, credibilidad y confianza en las auditorías del sector público e incrementa el profesionalismo entre auditores.

Es importante resaltar que estas normas han sido elaboradas para ser referente de las normas de auditoría que deben regular los respectivos Estados; aun no son de obligado cumplimiento, deben ser adaptadas a las peculiaridades constitucionales, y deben ser referencia cuando se carezca de regulación expresa. El segundo Plan Estratégico de la INTOSAI ha abierto un periodo para la implantación de estas normas; se espera que la convergencia en los métodos de trabajo de las EFS de todo el mundo se vaya acentuando poco a poco.

4.3.3. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por la INTOSAI

Las ISSAI son las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos para realizar auditorías de entidades públicas; su origen se encuentra en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC, es decir, en las normas que

el sector privado ha adoptado en su proceso de armonización y homogeneización.

Los sub-comités en los que se organiza el Comité de Normas Profesionales (PSC), en relación a las actividades que le compete y en áreas que coinciden con la IFAC como la Auditoría Financiera o la Contabilidad Pública, colaboran con el Comité correspondiente de la IFAC. La IFAC y la INTOSAI cooperan de manera que la INTOSAI puede recurrir a las NIA y a la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1) para el desarrollo de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores. En consecuencia, para regular el control que efectúan las entidades fiscalizadoras superiores dentro del ámbito público, la INTOSAI propone las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), que a su vez son aquéllas que contienen las NIA de la IFAC (www.intosai.org). Claes Norgren (Auditor General de Suecia; la Oficina Nacional de Auditoría de Suecia era la sede de la Secretaría del Subcomité de Directrices de Auditoría Financiera de la INTOSAI), señalaba que “en el pasado, la auditoría en los sectores públicos y privado pertenecían a dos mundos diferentes, pero ahora esos mundos separados se han unidos en este camino único sobre una base global” (Norgren y Schilder, 2010).

En el segundo capítulo presentábamos una síntesis de los cuatro niveles en los que se organizan las ISSAI. Nivel 1, Principios Fundamentales: Declaración de Lima; Nivel 2, Requisitos Previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: Declaración de México; Nivel 3, Principios Fundamentales para la realización de auditorías de entidades públicas; y Nivel 4, Directrices más específicas y detalladas que se pueden utilizar en las tareas de auditoría.

La Declaración de Lima constituye el nacimiento de la normalización internacional de la auditoría pública y, desde entonces, la INTOSAI ha ido creando un cuerpo normativo cada vez más completo (Miaja Fol, 2013). Franz Fiedler, Secretario General de INTOSAI y Presidente del Tribunal de Cuentas de Austria en 1998, señalaba que el propósito esencial de la Declaración de Lima consistía en defender la independencia en la auditoría gubernamental externa y, en consecuencia, que esta independencia estuviera sancionada por la legislación, ya que los conceptos que recoge la Declaración de Lima o ISSAI 1 marca las líneas básicas de la auditoría del sector público (Prólogo de la publicación de la Declaración de Lima de 1998).

La Declaración de México o las ISSAI de segundo nivel reconocen ocho principios básicos relacionados con la independencia, derivados de la Declaración de Lima como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público. La tabla 4.5 recoge una breve descripción de estas normas.

Tabla 4.5: Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS según la INTOSAI

NORMA	OBJETIVO
ISSAI 10. Declaración de México sobre Independencia de las EFS	
	Presentación de ocho principios principales de la independencia de EFS como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público, que fueron elaborados basándose en la Declaración de Lima (ISSAI 1).
ISSAI 20. Principios de transparencia y rendición de cuentas	
	Contiene nueve principios para ayudar a las EFS a dar ejemplo a través de sus propias prácticas y gobierno en su función auditora.
ISSAI 21. Principios de transparencia y responsabilidad Principios y buenas prácticas	
	Contiene ejemplos para buenas prácticas para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas de las EFS.
ISSAI 30. Código de Ética	
	Contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores.
ISSAI 40. Control de Calidad para la EFS	
	Ayudar a las EFS a establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad que cubra todo el trabajo de estas entidades. Se basa en los principios clave de la Norma Internacional de Control de Calidad, ISQC 1 (IFAC)
Fuente: López Hernández (2013).	

Los *Principios Fundamentales de Auditoría* (Nivel 3) actuales han sido consecuencia de una gran revisión. En 2010 (X INCOSAI de Johannesburgo) se aprobó la revisión de estas normas, aunque en lugar de una simple actualización de las existentes ISSAI 100, 200, 300 y 400, el trabajo ha estado dirigido a elaborar el núcleo de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), definiendo cómo se pueden utilizar las ISSAI como normas de auditoría o como base para establecer las normas nacionales de la auditoría del sector público. El texto actualizado se aprobó en 2013 aunque con el compromiso de verificarlo periódicamente, tal y como recoge la tabla 4.6.

Tabla 4.6: Principios Fundamentales de Auditoría

	Aprobadas en 2001	Revisadas en 2013	Próxima revisión
ISSAI 100	Principios Básicos de Fiscalización Pública (<i>Basic Principles in Government Auditing</i>)	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público (<i>Fundamental Principles of Public Sector Auditing</i>)	Al menos cada 15 años
ISSAI 200	Normas Generales para la Fiscalización Pública y Normas éticas (<i>General standards in Government Auditing and standards with ethical significance</i>)	Principios Fundamentales de Auditoría Financiera (<i>Fundamental Principles of Financial Auditing</i>)	Al menos cada 9 años
ISSAI 300	Normas de Procedimiento para la Fiscalización Pública (<i>Field Standards in Government Auditing</i>)	Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño (<i>Fundamental Principles of Performance Auditing</i>)	Al menos cada 9 años
ISSAI 400	Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública (<i>Reporting Standards in Government Auditing</i>)	Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento (<i>Fundamental Principles of Compliance Auditing</i>)	Al menos cada 9 años

Fuente: Elaboración propia a partir de www.issai.org

Las Normas Internacionales de tercer nivel definen los aspectos esenciales de cada una de las tres fiscalizaciones que los órganos de control pueden desarrollar y podemos destacar de estas normas las siguientes características:

- **ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público**

Presenta la definición de la fiscalización del sector público y aporta los conceptos, elementos y principios esenciales que se aplican a todas las actividades de auditoría de dicho sector. También proporciona una base para los conceptos específicos que definen cada tipo de auditoría, auditoría financiera, de gestión y de cumplimiento, aunque sólo contiene los principios relevantes ya que las ISSAI 200, 300 y 400 los desarrollan de un modo más detallado.

Según la ISSAI 100, la auditoría del sector público es esencial para ofrecer información independiente y fiable a las legislaturas, los organismos de supervisión, los encargados de la gobernanza y el público. Además, la auditoría del sector público aumenta la confianza de los usuarios a quienes va dirigida, en el uso apropiado de los fondos y los activos públicos, la adhesión a las autorizaciones aplicables y el desempeño de la administración pública. Todo lo anterior queda reforzado con auditorías objetivas y donde los resultados parten de evidencia de auditoría suficientes y apropiadas.

Esta norma reconoce que las EFS realizan sus auditorías siguiendo diversa normativa, normas nacionales, regionales, internacionales, normas emitidas por la entidad fiscalizadora, normas adoptadas de otra fuente o, las directrices de las ISSAI. Por esta razón, en los informes de auditoría debe decirse si la auditoría se realizó de acuerdo con una norma nacional basada en los principios fundamentales de auditoría de las ISSAI o las ISSAI.

- ***ISSAI 200: Principios fundamentales de Auditoría Financiera***

Proporciona una visión general de la naturaleza, los elementos y los principios de la auditoría financiera de estados financieros, que son consistentes con las NIA emitidas por la IFAC.

La Información que proporciona detalla los siguientes aspectos:

- el propósito y la autoridad de los principios fundamentales de la auditoría financiera,
- un marco para auditar los estados financieros en el sector público,
- los elementos de una auditoría de estados financieros, y
- los principios de una auditoría de estados financieros.

- ***ISSAI 300: Principios fundamentales de Auditoría de Gestión***

Define y aporta los principios para auditar la economía, la eficiencia y la efectividad, es decir, el marco para realizar la auditoría de gestión. Destaca los elementos que se consideran relevantes en la auditoría operativa, ya que son esenciales para enfrentar diversas facetas del sector público y para alcanzar el objetivo de añadir valor mediante la provisión de nueva información, análisis o conocimientos y, cuando sea apropiado, recomendaciones adecuadas.

La Información que proporciona detalla los siguientes aspectos:

- la necesidad de ser flexibles para seleccionar diferentes enfoques y métodos,
- la importancia de una comunicación efectiva con los auditados y las partes interesadas relevantes,
- la definición del riesgo de auditoría, que va más allá de la inexactitud en las conclusiones,
- el concepto de salvaguarda de la calidad, incluida la necesidad de hacer actividades continuas de aprendizaje que apoyen al equipo de auditoría, a fin de que realice un informe de gestión de alta calidad,

- la actitud apropiada y la conducta profesional esperadas de los auditores de gestión cuando apliquen su criterio profesional, y
- la necesidad de elaborar un informe completo, que incluya toda la información y los argumentos relevantes que apoyen las conclusiones.

- **ISSAI 400: Principios fundamentales de Auditoría de Cumplimiento**

Define y proporciona los principios para efectuar la auditoría de cumplimiento de acuerdo con el marco jurídico correspondiente. La Información que proporciona detalla los siguientes aspectos:

- la naturaleza de la auditoría de cumplimiento y las diferentes formas de llevarse a cabo,
- los elementos de la auditoría de cumplimiento, y
- los principios que se han de aplicar cuando se realice este tipo de auditorías.

Respecto a las Normas ISSAI de nivel cuarto, las *Directrices Generales de Auditoría (ISSAI 1000-4999)* tratan de una manera más pormenorizada los principios fundamentales del tercer nivel, puesto que detallan y especifican cómo realizar las tareas más cotidianas de la auditoría financiera, de gestión y de cumplimiento, proporcionando una orientación para los trabajos de fiscalización del sector público. En la tabla 4.7 se recogen dichas normas.

La ISSAI 1000 contiene una introducción general y la ISSAI 1003 un glosario, con explicaciones complementarias del sector público. El resto de las ISSAI, correspondientes a las Directrices de Auditoría Financiera coincide con alguna de las NIA (las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC), con quien comparte las tres últimas cifras. Cada ISSAI va acompañada de una Nota Práctica que da orientaciones adicionales sobre aspectos diferenciadores del sector público, tales como cuestiones referentes a legislación específica aplicable, distintos modelos de entidades fiscalizadoras y subcontratación de tareas a empresas de auditoría externas, principios y prácticas contables específicos de las entidades públicas o características de determinados organismos y sectores públicos (López Hernández, 2013).

Las Directrices de Auditoría Financiera (ISSAI 1000-2999), que coinciden con las NIA emitidas por la IFAC (salvo en las peculiaridades del sector), son las que el ICAC ha adoptado para la Auditoría de Cuentas; de este modo, además de

homogeneizar la normativa del ámbito público, se está yendo en la misma línea que el sector privado.

Por otro lado, entre las Directrices de cuarto nivel también encontramos *las Directrices de Auditoría sobre temas específicos (ISSAI 5000-5999)*, que contienen criterios complementarios sobre temas específicos de auditoría u otras cuestiones importantes que pudiesen requerir atención especial de las EFS. Dichas normas pueden verse en la tabla 4.8.

Además de las anteriores ISSAI, la INTOSAI recoge Directrices de Buena Gobernanza (INTOSAI GOV 9100-9199, sobre el Control Interno, e INTOSAI GOV 9200-9299, sobre Contabilidad). Son normas que van más allá del alcance y objeto de esta Tesis Doctoral. De ahí que no se haga ningún desarrollo de las mismas.

Hasta ahora hemos presentado el marco internacional, que está siendo considerado como base por todas las entidades fiscalizadoras superiores miembros de la INTOSAI, donde se encuentran los países más importantes del mundo, incluidos los que hemos presentado en el primer capítulo: *National Audit Office (NAO)* del Reino Unido, *Cour des Comptes* de Francia, *Bundesrechnungshof* de Alemania, *Government Accountability Office (GAO)* de Estados Unidos y el Tribunal de Cuentas español.

A continuación desarrollaremos cómo ha efectuado esta adaptación y armonización el Tribunal de Cuentas de España, como Entidad Fiscalizadora Superior, así como las Entidades Fiscalizadoras Regionales (OCEX) y la Institución responsable del control público interno estatal (Intervención General de la Administración del Estado, IGAE).

Tabla 4.7: Directrices Generales de Auditoría

ISSAI 1000-2999: Directrices de auditoría financiera	
✓	ISSAI 1000 Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
✓	ISSAI 1003 Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
✓	ISSAI 1200 Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría
✓	ISSAI 1210 Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría
✓	ISSAI 1220 Control de calidad en una auditoría de estados financieros
✓	ISSAI 1230 Documentación de auditoría
✓	ISSAI 1240 Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
✓	ISSAI 1250 Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros
✓	ISSAI 1260 Directriz de auditoría financiera – Comunicación con los encargados de la gobernanza
✓	ISSAI 1265 Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección
✓	ISSAI 1300 Planificación de una auditoría de los estados financieros
✓	ISSAI 1315 Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno
✓	ISSAI 1320 La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría
✓	ISSAI 1330 Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados
✓	ISSAI 1402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
✓	ISSAI 1450 Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría
✓	ISSAI 1500 Evidencia de auditoría
✓	ISSAI 1501 Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales en determinados ámbitos
✓	ISSAI 1505 Confirmaciones externas
✓	ISSAI 1510 Encargos iniciales de auditoría: saldos de apertura
✓	ISSAI 1520 Procedimientos analíticos
✓	ISSAI 1530 Muestreo de auditoría
✓	ISSAI 1540 Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada
✓	ISSAI 1550 Partes vinculadas
✓	ISSAI 1560 Hechos posteriores
✓	ISSAI 1570 Empresa en funcionamiento

✓	ISSAI 1580 Manifestaciones escritas
✓	ISSAI 1600 Consideraciones específicas – Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
✓	ISSAI 1610 Utilización del trabajo de los auditores internos
✓	ISSAI 1620 Utilización del trabajo de un experto
✓	ISSAI 1700 Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros
✓	ISSAI 1705 Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
✓	ISSAI 1706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente
✓	ISSAI 1710 Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos
✓	ISSAI 1720 La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
✓	ISSAI 1800 Consideraciones específicas: Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales
✓	ISSAI 1805 Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero
✓	ISSAI 1810 Encargos para informar sobre estados financieros resumidos
ISSAI 3000-3099: Directrices de auditoría de desempeño	
✓	ISSAI 3000 Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI
✓	ISSAI 3100 Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave
ISSAI 4000-4999: Directrices de auditoría de cumplimiento	
✓	ISSAI 4000 Directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción general
✓	ISSAI 4100 Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros
✓	ISSAI 4200 Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros
Fuente: www.intosai.org ; www.issai.org	

Tabla 4.8: Directrices Específicas de Auditoría

ISSAI 5000-5099 Directrices de Auditoría de las Instituciones Internacionales	
✓	ISSAI 5000 Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales
✓	ISSAI 5010 Auditoría de las instituciones internacionales guía para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)
ISSAI 5100-5199 Directrices de Auditoría Ambiental	
✓	ISSAI 5110 Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental
✓	ISSAI 5120 Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad
✓	ISSAI 5130 Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
✓	ISSAI 5140 Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente
ISSAI 5200-5299 Directrices de Auditoría de la Privatización	
✓	ISSAI 5210 Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones
✓	ISSAI 5220 Lineamientos para la Mejor Práctica en la Auditoría de Financiamiento Público/Privado y Concesiones
✓	ISSAI 5230 Lineamientos para la Mejor Práctica en la Auditoría de la Regulación Económica
✓	ISSAI 5240 Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP)
ISSAI 5300-5399 Directrices de Auditoría de TI	
✓	ISSAI 5310 Information System Security Review Methodology (Directriz sobre el control de sistemas de seguridad de la tecnología de información - sólo disponible en inglés)

ISSAI 5400-5499 Directrices de Auditoría de la Deuda Pública	
✓	ISSAI 5410 Lineamientos para Planear y Ejecutar Auditorías de los Controles Internos de la Deuda Pública
✓	ISSAI 5411 Indicadores de Deuda
✓	ISSAI 5420 La Administración de la Deuda Pública y la Vulnerabilidad Fiscal: Tareas para las EFS
✓	ISSAI 5421 Lineamientos sobre la definición y la revelación de la Deuda Pública
✓	ISSAI 5422 Un Ejercicio de Términos de Referencia para realizar una Auditoría de Desempeño a la Deuda Pública
✓	ISSAI 5430 Contingencias Fiscales: Implicaciones en la Administración de la Deuda Pública y el Papel de las EFS
✓	ISSAI 5440 Guía para la Realización de una Auditoría de Deuda Pública – La Utilización de Pruebas Sustantivas en las Auditorías Financieras
ISSAI 5500-5599 Directrices de Auditoría de Ayuda del Desastre	
✓	ISSAI 5500 Introducción a la serie 5500 de ISSAI y a la INTOSAI GOV 9250
✓	ISSAI 5510 Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres
✓	ISSAI 5520 Fiscalización de la ayuda en caso de desastre
✓	ISSAI 5530 Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre
✓	ISSAI 5540 Uso de información geoespacial para fiscalizar la gestión de desastres y la ayuda en caso de desastre
ISSAI 5600 - 5699 Guía para Revisiones entre Pares	
✓	ISSAI 5600 Guía para revisiones entre pares
Fuente: www.intosai.org ; www.issai.org	

4.3.4. Proceso de adaptación efectuado por el Tribunal de Cuentas de España

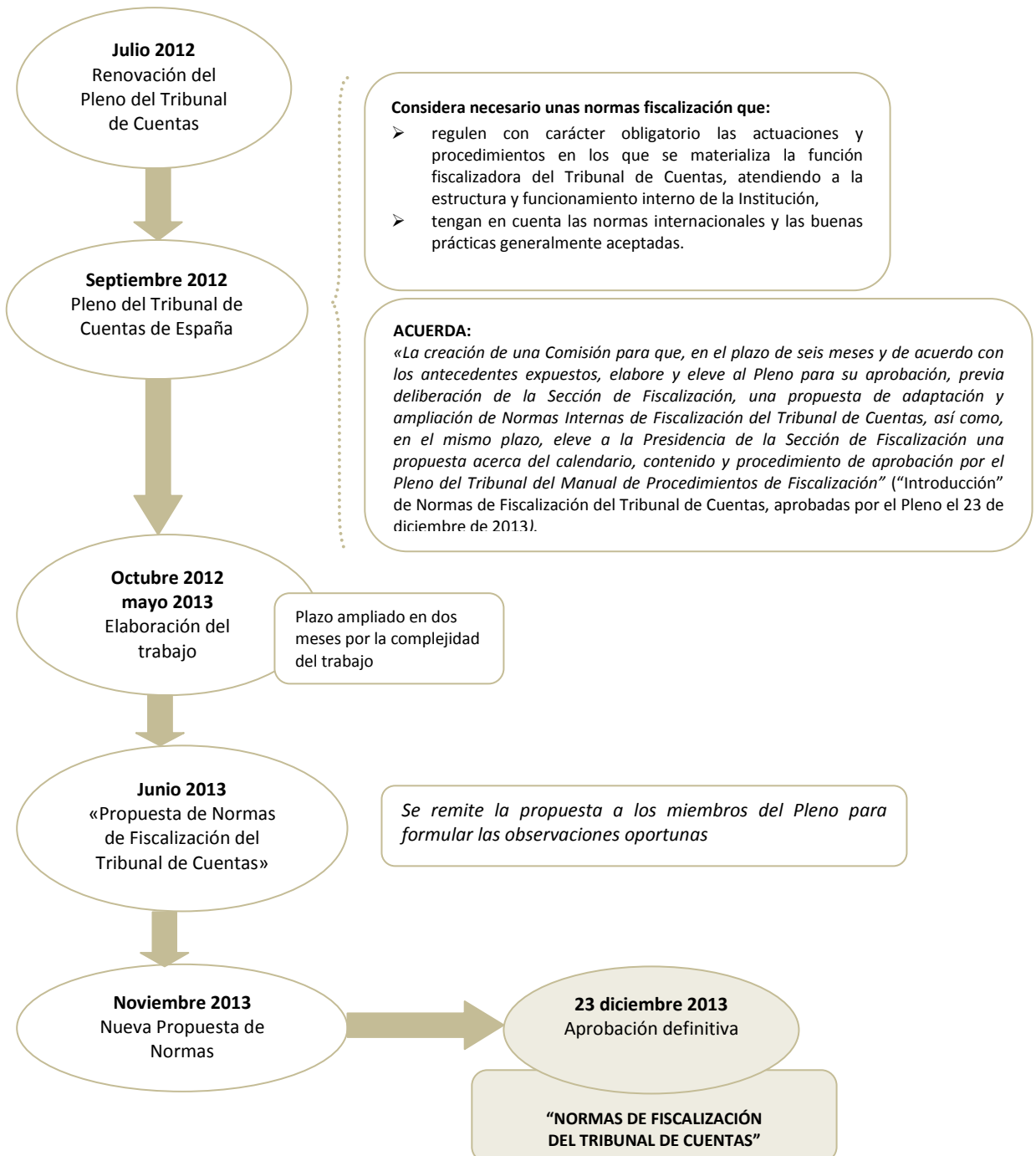
La búsqueda de una armonización global de las normas en el sector público llevó al Tribunal de Cuentas de España a un proceso de cambio y modificación del marco normativo en 2006. Sin embargo por falta de acuerdo del Pleno no pudo terminarse hasta octubre de 2010 cuando se aprobaron una Normas Internas relacionadas con el procedimiento fiscalizador (normas sobre la tramitación de los Proyectos de Informe, la documentación y las reuniones de la Sección de Fiscalización, etc.). Estas Normas no abordaban la totalidad de las normas internas de fiscalización de 1997 aunque son las que el Tribunal de Cuentas ha venido aplicando hasta la siguiente reforma, la adaptación a las Directrices internacionales. El proceso de adaptación ha sido duro, complejo y se ha alargado en el tiempo, entre otras causas, porque el Tribunal de Cuentas era muy reacio a los cambios (Miaja Fol, 2013).

El último Plan Estratégico de la INTOSAI y la entrada en vigor de las NIA-ES para la ejecución de la Auditoría de Cuentas, han hecho necesario abordar con urgencia la creación de un marco normativo homogéneo y acorde a dichas directrices. Con este objetivo, los Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos Externos de las Comunidades Autónomas celebraron una primera reunión en octubre 2012. En ella adoptaron el compromiso de establecer una *Comisión de Normas y Procedimientos*, bajo la presidencia del Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. El primer encuentro de dicha Comisión se produce en mayo de 2013 y todos los asistentes coincidieron en que era necesario homogeneizar, armonizar y actualizar las normas de auditoría pública sobre la base de los principios y normas internacionales.

Sin embargo, aunque el Tribunal de Cuentas de España ha formado parte de la *Comisión de Normas y Procedimientos*, siendo el Presidente de la misma el Presidente de la Sección de Fiscalización, ha seguido un proceso paralelo diferente a los OCEX, el cual ha culminado con la aprobación de normativa propia, “Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas”, en lugar de las ISSAI-ES aprobadas por los OCEX. En cualquier caso, estas normas se encuentran en sintonía con las normas internacionales (Medina Guijarro, 2015).

El proceso efectuado por el Tribunal de Cuentas ha seguido la cronología de la ilustración 4.1.

Ilustración 4.1: Cronología de la elaboración y formulación de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España



Fuente: Elaboración propia

El Tribunal de Cuentas ha adaptado sus directrices internas a las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), al objeto de que su cumplimiento sea más eficaz y eficiente. Asimismo establece que las NIA-ES, emitidas por el ICAC, se aplicarán con carácter supletorio en las fiscalizaciones financieras y, por analogía, si procede, en los restantes tipos de fiscalización (“Introducción” de Normas de Fiscalización del Tribunal de 2013).

El Texto aprobado por el Tribunal de Cuentas consiste en un cuerpo normativo único denominado *Normas de Fiscalización*, cuyo contenido es triple: Normas Técnicas, Normas de Procedimiento y un Glosario.

El primer apartado, Normas Técnicas, actualiza las anteriores Normas Internas de Fiscalización de 1997 y recoge las normas relativas a la planificación, la ejecución y la exposición de los resultados de los procedimientos llevados a cabo en el ejercicio de la función fiscalizadora. La tabla 4.9 recoge una comparativa de las Normas Técnica aprobadas en 2013 y las Normas Internas de Fiscalización de 1997, observándose que no se ha producido un gran cambio más allá de una reorganización del contenido más acorde a las normas internacionales.

El segundo bloque de las Normas de Fiscalización (2013) contiene las “Normas de Procedimiento” y trata de normas que regulan la tramitación interna de los procedimientos a través de los que se ejerce la función fiscalizadora. Los apartados que este bloque regula son los siguientes:

1. Ámbito de aplicación.
2. Función fiscalizadora.
3. Rendición de cuentas y remisión de documentación.
4. Planificación a medio y largo plazo y el programa anual de fiscalizaciones.
5. Directrices técnicas para la elaboración de informes.
6. Toma de conocimiento por el pleno del desarrollo e incidencias de los procedimientos de fiscalización.
7. Alegaciones.
8. Tramitación de los proyectos de informes, mociones y notas
9. Declaración sobre la cuenta general del estado.
10. Memoria anual del tribunal de cuentas.
11. Reuniones de la sección de fiscalización.

El tercer y último bloque lo conforma el “Glosario”, que ha sido totalmente actualizado de acuerdo a los términos recogidos en las ISSAI y publicados por la INTOSAI, así como a las NIA de la IFAC y a su adaptación en España, las NIA-ES.

Tabla 4.9: Comparativa de las Normas Internas de Fiscalización (1997 vs 2013)

NORMAS INTERNAS DE FISCALIZACION, 1997	NORMAS DE FISCALIZACIÓN, 2013 NORMAS TECNICAS Diferencias más significativas
APARTADO 1- Ámbito de Aplicación	
APARTADO 2- Conceptos Básicos: 2.1- Fiscalización. 2.2- Tipos de Fiscalización. 2.3- Principios de fiscalización: <ul style="list-style-type: none"> • Principios relativos a funcionarios que participan en las fiscalizaciones. • Principios relativos al Desarrollo de la Fiscalización. • Principios relativos al contenido y presentación de los resultados. • Principios relativos al procedimiento de elaboración de los informes. 	Ambos Textos muy similares. Los Principios de Fiscalización, que básicamente constituían un resumen del contenido de los siguientes apartados, desaparecen como tal.
APARTADO 3- Normas relativas a los funcionarios que participan en la fiscalización: 3.1- Normas Básicas. 3.2- Organización.	Cambia la denominación, pero su contenido es muy similar: APARTADO 3- <i>Personal que participa en las fiscalizaciones:</i> 3.1-Principios y normas de conducta. 3.2-Organización.
APARTADO 4- Normas para el desarrollo de la fiscalización	
4.1- Aspectos previos a la programación de las fiscalizaciones.	Desaparece.
4.2- Planificación de las Fiscalizaciones. 4.3- Estudio y Evaluación del Control Interno.	Pasa a ser el APARTADO 4. <i>Planificación de la Fiscalización.</i> ✓ Los aspectos relacionados con trabajos preliminares desaparecen. ✓ Integra el “Estudio y Evaluación del Control Interno”. ✓ Resto es muy similar.
4.4- Ejecución del Trabajo	Pasa ser el APARTADO 5. <i>Ejecución del Trabajo.</i> El contenido es muy similar en los aspectos más significativos.

Capítulo IV: Normas de Fiscalización

<p>APARTADO 5- Normas para la Emisión de Informes</p>	<p>APARTADO 6. Contenido y Presentación de los resultados de Fiscalización.</p>
<p>5.1- Presentación Formal. 5.2- Lenguaje y Redacción.</p>	<p>Se reorganizan estos dos apartados en un lenguaje más acorde a las ISSAI.</p>
<p>5.3- Contenido mínimo de los Informes.</p>	<p>Se incorporan “Otros resultados de la actividad fiscalizadora del TC: memorias, mociones y notas”.</p>
<p>APARTADO 6- Normas relativas al procedimiento de elaboración de los informes, mociones y notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Contraste de la revisión de los resultados provisionales de fiscalización con los gestores de la entidad fiscalizada. ✓ Elaboración del anteproyecto que se enviara a alegaciones. ✓ Trámite formal de alegaciones. ✓ Remisión del Proyecto de Informe a los miembros del Pleno y al servicio jurídico del Estado. ✓ Formulación de observaciones, sugerencias y propuestas de enmiendas. ✓ Redacción del proyecto de informe para su deliberación por la sección de fiscalización. ✓ Deliberación en Sección de Fiscalización. ✓ Presentación del proyecto al Pleno. ✓ Traslado del Informe de Fiscalización aprobado. ✓ Presentación en las Cortes. ✓ Tramitación de mociones y Notas. 	<p>APARTADO 7. <i>Alegaciones</i></p> <p>Toda la normativa relacionada con el procedimiento, desaparece de este primer bloque de “Normas Técnicas” y algunos aspectos pasan al segundo bloque “Normas de Procedimiento”.</p> <p>Dos matizaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Alegaciones: resume todo remitiéndonos a las “Normas de Procedimiento” del TC. ✓ Algunos aspectos relacionados con las mociones y notas se incluyen en el apartado anterior.
	<p>APARTADO 8- <i>Control de Calidad de los procedimientos de Fiscalización.</i></p> <p>Apartado nuevo consecuencia del requerimiento de la ISQC 1 de Control de Calidad Interno.</p>
<p><i>Fuente: Elaboración propia.</i></p>	

El Tribunal de Cuentas ha completado su Manual de Fiscalización con una serie de guías orientativas que pueden servir de apoyo para que la actuación fiscalizadora se lleve a cabo de una manera eficiente y eficaz. Los documentos que ha publicado para el conocimiento público de los procedimientos de su actuación han sido los siguientes:

- ✓ Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión (aprobado por el Pleno el 30/04/2015).
Incluye aspectos generales de la fiscalización operativa (definición, rasgos diferenciales y elementos característicos) y las diversas modalidades de fiscalización operativa (fiscalización de sistemas y procedimientos, fiscalización de eficacia, de eficiencia y de economía).
- ✓ Manual de procedimientos de Fiscalización de Regularidad (aprobado por el Pleno el 30/06/2015).
El objetivo de este trabajo es servir de guía en la realización de estas verificaciones en base a un enfoque basado tanto en criterios de riesgo como en el ejercicio de un juicio equilibrado.
- ✓ Manual de Estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas (aprobado por el Pleno el 23/07/2015).
Recoge los principios y normas que deben aplicarse en la elaboración de estos documentos, al objeto de presentar informes, memorias y mociones de mayor calidad y uniformidad.

4.3.5. Proceso de adaptación y homogeneización efectuado por los OCEX

Los OCEX, junto con el Tribunal de Cuentas de España, comienzan el proceso de adaptación y armonización de las normas del sector público en octubre de 2012 creando la *Comisión de Normas y Procedimientos*. El primer encuentro de este grupo de trabajo se produce en mayo de 2013, y al igual que sucediera en la reunión de creación de la Comisión (octubre 2012), los asistentes volvieron a incidir en la necesidad de homogeneizar, armonizar y actualizar las normas de auditoría pública sobre la base de los principios y normas internacionales. La siguiente reunión se produce en enero de 2014, en Madrid en la sede del Tribunal de Cuentas, volviendo a destacar la importancia que para estas Instituciones tiene la disposición de normas técnicas comunes que regulen las

actuaciones de fiscalización. Tal y como señalaban los OCEX (véase la introducción de la adaptación de las ISSAI 100 a 400 que han realizado) “disponer de normas comunes y aplicarlas adecuadamente debe asegurar la realización de fiscalizaciones de calidad que resulten apropiadas a las progresivamente mayores exigencias técnicas que se formulan a nuestras Instituciones y a la creciente demanda del ejercicio práctico de un eficaz control de la actividad económico-financiera de los respectivos sectores públicos sometidos a su función fiscalizadora”.

En abril de 2014 la Comisión aprobó un programa de trabajo para la adaptación de sus procedimientos de fiscalización a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de tercer nivel, desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI):

- ISSAI 100: *Principios fundamentales de fiscalización del sector público*
- ISSAI 200: *Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera*
- ISSAI 300: *Principios fundamentales de la fiscalización operativa*
- ISSAI 400: *Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento*

La nomenclatura que se utiliza para denominar estas normas y diferenciarlas de las originales es la de ISSAI-ES, tal y como el ICAC ha hecho para la Auditoría de Cuentas (NIA-ES). El proceso seguido consistió en revisar la traducción oficial española de las ISSAI para acomodarla a la terminología utilizada por los OCEX y adaptarla a la normativa reguladora de la fiscalización del sector público y, en general, al funcionamiento de la gestión económico-financiera del sector público. También se tuvo en cuenta la adaptación de las Normas de Auditoría Internacionales (NIA-ES) realizada por el ICAC.

Finalmente, el 27 de junio de 2014 se aprobaron las ISSAI-ES mencionadas. A partir de ese momento los doce OCEX existentes en España, cuando lo decidan sus órganos de gobierno, trabajarían con un mismo conjunto de principios y normas y, como consecuencia, los grupos de interés implicados en el control externo público como son las propias instituciones, los destinatarios de los informes y los ciudadanos en general, se verán beneficiados al homogeneizarse todo el proceso de fiscalización.

Las ISSAI-ES serán aplicables por los OCEX que así lo hayan decidido en las fiscalizaciones de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2015, y su incorporación supondrá una modernización de los principios y normas de

auditoría del sector público, que contribuirá a unificar los procedimientos de fiscalización, exigencias técnicas y de calidad en el control de los fondos públicos. Esta unificación en los procedimientos, a su vez, permitirá que las diferentes instituciones de control puedan coordinar trabajos de fiscalización, promoviendo la colaboración y favoreciendo una convergencia en los métodos y prácticas de trabajo, lo que dará lugar a más confianza, credibilidad, coherencia y globalidad a la función fiscalizadora, es decir, una fiscalización más eficaz y eficiente de los recursos públicos en todos los ámbitos (SCIB, 2015).

Con la idea de seguir reforzando el control de la actividad económico-financiero del sector público, los OCEX, en la misma reunión en la que se aprobaron las ISSAI-ES de tercer nivel (27/06/2014), acordaron continuar la tarea de adaptación del cuarto nivel de las ISSAI, en concreto las siguientes normas:

- ISSAI-ES 1000: *Directriz de auditoría financiera. Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de las ICEX.*
- ISSAI-ES 1003: *Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera.*
- ISSAI-ES 1700: *Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros.*
- ISSAI-ES 3000: *Normas y directrices para la fiscalización operativa.*
- ISSAI-ES 3100: *Anexo: Anexo a las directrices para la fiscalización operativa.*
- ISSAI-ES 4000: *Directrices para la fiscalización de cumplimiento.*

La adaptación de estas normas de cuarto nivel se ha realizado con determinadas matizaciones respecto a las normas originales, y se resumen en la tabla 4.10.

Tabla 4.10: Adaptación de las ISSAI de Cuarto Nivel

Precisiones consideradas por los OCEX en su adaptación de la ISSAI original	
ISSAI-ES 1000	La ISSAI 1000 contiene 91 puntos de los que la ISSAI-ES únicamente recoge 10, puesto que el contenido coincide con la ISSAI-ES 200.
ISSAI-ES 1003	Se recogen los dos glosarios de términos de auditoría financiera que contiene la ISSAI original pero revisando las definiciones para adaptarlas al contexto español, y empleando las definiciones del glosario de términos de las NIA-ES aprobado por el ICAC.
ISSAI-ES 1700	La ISSAI original contiene un texto principal con dos anexos, el primero es una copia de la ISA 700 y el segundo contiene ejemplos de redacción de informes de auditoría financiera, incluida la opinión. En la ISSAI-ES se ha mantenido el texto principal, se ha sustituido la ISA 700 por un esquema de la NIA-ES 700 aprobada por el ICAC, y se ha laborado un cuadro resumen de textos normalizados de los informes de auditoría financiera.
ISSAI-ES 3000	No se incluye el apéndice 7 de la ISSAI original, porque al tratarse de un conjunto de diagramas y flujogramas que resume el conjunto de la norma, no se considera necesario.
ISSAI-ES 3100	Se trata de un resumen de la ISSAI 300, por lo que únicamente se ha incorporado un anexo que acompaña a la ISSAI 3100 por la relevancia del contenido. Por esta razón esta norma se ha denominado ISSAI-ES 3100 ANEXO.
ISSAI-ES 4000	No hay consideraciones especiales
<i>Fuente: Elaboración propia partiendo de la introducción de las ISSAI-ES 1000-4000 (web OCEX Asturias).</i>	

Finalmente, el 4 de diciembre de 2014, la Conferencia de presidentes de las ICEX aprobó la adaptación de las normas de desarrollo de las ISSAI de cuarto nivel. Así las instituciones públicas de control externo llevarían a cabo las actuaciones fiscalizadoras guiadas por el mismo conjunto de principios y normas (Introducción de las ISSAI-ES 1000-4000).

Las últimas Directrices aprobadas facilitan una orientación para la realización tanto de auditorías financieras como de auditorías operativas y de auditorías de cumplimiento de entidades públicas, puesto que complementan los Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI-ES 100-400, tercer nivel). En consecuencia, su aplicación se efectuaría a fiscalizaciones de las cuentas contables correspondientes a 2015.

En el seno de la Conferencia de Presidentes de los OCEX se crea una Comisión Técnica cuya finalidad es elaborar guías de actuación para la aplicación de las ISSAI-ES. En noviembre de 2015 se publican los borradores de las primeras ocho *Guías prácticas de fiscalización de los OCEX*:

- ✓ GPF-OCEX 1240: Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude
- ✓ GPF-OCEX 1330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados
- ✓ GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
- ✓ GPF-OCEX 1316: El conocimiento requerido del control interno de la entidad
- ✓ GPF-OCEX 1317: Guía para la identificación y valoración de los Riesgos de Incorrección Material
- ✓ GPF-OCEX 1730: Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros
- ✓ GPF-OCEX 1805: Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero (NIA 805)
- ✓ GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes.

Las ISSAI-ES forman parte del marco jurídico que ya está aprobada por los OCEX y en marzo de 2015 estas instituciones se reunieron para establecer una estrategia conjunta para su aplicación, puesto que, recordando que en España tenemos doce OCEX, la mayoría de los OCEX a principios de 2015 aun no las habían incorporado a su propia normativa de actuación, normativa que figura en la página web de cada OCEX; en enero de 2015 los OCEX de Andalucía, Aragón, Asturias, Islas Baleares y Valencia eran los únicos que tenían publicadas las ISSAI-ES 100, 200, 300 y 400, y sólo Aragón, Asturias e Islas Baleares las ISSAI-ES de cuarto nivel; en mayo el TVCP/HKEE se encuentra entre estos OCEX y la Cámara de Cuentas de Andalucía tiene incorporadas las ISSAI-ES de cuarto nivel. En relación a las Guías prácticas de fiscalización, aunque no se han aprobado de forma definitiva, sí se encuentran publicadas en algún OCEX, por ejemplo la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Elena Herrero (2014), auditora de la Sindicatura asturiana, una de las Sindicaturas que tiene todas las nuevas normas recogidas en su página web, va más allá al señalar que “pese a que (...) se mencionan las ISSAI-ES, creemos necesario mantener las normas a las que éstas pretenden sustituir (haciendo referencia a las los PyNASP de 1992) ya que aún el proceso está sin concluir y

es necesario tener ambas como referencia”. No compartimos dicha opinión puesto que la normativa de referencia para efectuar las fiscalizaciones es la vigente, en este caso, las ISSAI-ES adoptadas por los OCEX, aunque efectivamente, se puede seguir utilizando la referencia de cualquier normativa anterior siempre que no haya contradicciones. Además consideramos que el proceso ya está finalizado una vez que éstas han sido aprobadas.

Destaca el caso de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana ya que incluye un resumen sobre el impacto que la aprobación de las ISSAI-ES ha tenido en su propio marco jurídico. En él pone de manifiesto que aunque las ISSAI se hayan adoptado en 2014, la Sindicatura valenciana llevaba trabajando desde 2003 en materia de actualización y renovación técnica; ese año inicia la elaboración de su “Manual de Fiscalización” donde va incorporando las “mejores prácticas” en auditoría plasmadas en las normas técnicas del ICAC, de la INTOSAI y en las Normas Internacionales de Auditoría. Como consecuencia, el Manual de Fiscalización actual de la Sindicatura recoge aspectos fundamentales referidos a la planificación y ejecución con el enfoque de auditoría basado en el análisis de riesgos; la adopción de las ISSAI-ES respalda el trabajo que la Sindicatura ha venido efectuando desde los últimos años, aunque se irá adaptando progresivamente a las ISSAI-ES y NIA-ES en todo aquello que todavía esté pendiente.

4.3.6. Proceso de adaptación efectuado por la IGAE

También la IGAE efectúa un proceso de modificación de su marco normativo, aunque se trate de una institución encargada del control interno público. Mediante la Resolución de 18/02/2014 ha publicado el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) emitidas por el ICAC, Instituto a quien compete la normalización de la Auditoría de Cuentas del sector privado y, más aún, a las normas que corresponden al control externo de las cuentas.

La IGAE, tal y como recoge la Resolución 18/02/2014, considera que la elaboración de normativa técnica de auditoría específica para el ámbito público constituye una tarea básica para el desempeño de la función de control, y su concreción debe abordarse tomando como referencia tanto la regulación del sector privado (en situaciones de ausencia de normativa, tradicionalmente las normas del ICAC han supuesto un marco susceptible de aplicación subsidiaria en el ámbito de las actuaciones de control y auditoría de la IGAE) como las pautas seguidas en el ámbito internacional. Estos dos

ámbitos quedan unificados si el cuerpo normativo que se pretende elaborar toma como base las nuevas normas internacionales aprobadas por el ICAC, las NIA-ES, ya que son el resultado de la adaptación internacional en el sector privado.

La IGAE es consciente de que existen las ISSAI, normativa desarrollada por la INTOSAI que, en su origen, corresponden a las NIA emitidas por la IFAC aunque con una nota práctica introductoria que las adapta al sector público, y que constituye la normativa que el Tribunal de Cuentas Europeo está aplicando y la normativa que los OCEX españoles han adaptado. Sin embargo, tal y como explica el Auditor de la ONA Cándido Gutiérrez (2014-a), se ha optado por las NIA-ES para crear un marco jurídico adecuado y consistente para el ejercicio de la función de control en el ámbito público, con independencia de que su ejercicio sea efectuado directamente por los órganos de control o bien acudiendo a la colaboración de firmas privadas.

La Oficina Nacional de Auditoría, uno de los Servicios Centrales en los que se organiza la IGAE, es la entidad encargada de iniciar, dirigir, coordinar e impulsar el proceso de adaptación e integración de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) y las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) aplicadas por la Intervención General de la Administración del Estado a las NIA-ES publicadas por el ICAC mediante la Resolución 15/10/2013. El proceso de adaptación e integración que se llevará a cabo requiere el cumplimiento de los siguientes criterios (artículo tercero de la Resolución 18/02/2014 de la IGAE):

1. Ha de efectuarse con el mayor grado de fidelidad y transparencia posibles a las NIA-ES, tanto en su estructura como en su contenido, de tal forma que sea posible identificar sobre las propias NIA-ES, o en documentos integrados en ellas, aspectos y disposiciones no aplicables y aspectos de aplicación adicional o específica.
2. Han de integrarse, en la medida de lo posible y en tanto no vulneren las NIA-ES, las normas de auditoría existentes que puedan seguir siendo de utilidad.
3. Ha de ser referencia para aunar y unificar las normas de auditoría aplicables en todo el sector público, con independencia del carácter, estructura, organización o dependencia del órgano de control que realice el trabajo.
4. Por motivos de coordinación sectorial y de los diferentes niveles de las Administraciones Públicas, se tendrán en cuenta las adaptaciones realizadas internacionalmente, además de aprovechar los criterios

adaptativos contenidos en las propias NIA-ES cuando algún apartado se refiera específicamente a aspectos del Sector Público.

5. Ha de respetar el espíritu y las reglas contenidas en la NIA-ES 200.

Las NIA-ES que la IGAE pretende adoptar considerando todo lo anterior se recogen en la tabla 4.11; normas que coinciden con las aprobadas por el ICAC (véase tabla 4.2 “NIA-ES aprobadas por el ICAC”).

Tabla 4.11: NIA-ES objeto de adaptación por la IGAE

NIA-ES	TÍTULO
NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.
NIA-ES 210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
NIA-ES 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES 230	Documentación de auditoría.
NIA-ES 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
NIA-ES 250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
NIA-ES 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
NIA-ES 265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
NIA-ES 300	Planificación de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES 315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
NIA-ES 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
NIA-ES 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
NIA-ES 402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
NIA-ES 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría NIA 500. Evidencia de auditoría.
NIA-ES 500	Evidencia de auditoría.
NIA-ES 501	Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas.
NIA-ES 505	Confirmaciones externas.

Capítulo IV: Normas de Fiscalización

NIA-ES 510	Encargos iniciales de auditoría-saldos de apertura.
NIA-ES 520	Procedimientos analíticos.
NIA-ES 530	Muestreo de auditoría.
NIA-ES 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
NIA-ES 550	Partes vinculadas.
NIA-ES 560	Hechos posteriores al cierre.
NIA-ES 570	Empresa en funcionamiento.
NIA-ES 580	Manifestaciones escritas.
NIA-ES 600	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
NIA-ES 610	Utilización del trabajo de los auditores internos.
NIA-ES 620	Utilización del trabajo de un experto del auditor.
NIA-ES 700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
NIA-ES 705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
NIA-ES 706	Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.
NIA-ES 710	Información comparativa-cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos.
NIA-ES 720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
<i>Fuente: Resolución 18/02/2014 de la IGAE (BOE de 10/03/2014).</i>	

Finalmente, en este proceso de adaptación e integración de la IGAE cabe destacar tres situaciones:

- a) Se justifica la adaptación de las NIA-ES del sector privado como vía de aunar y unificar el marco jurídico de las instituciones que pueden efectuar el control interno público.
Se puede concluir que se da más importancia a las personas/entidades que efectúan los trabajos de Intervención (sea la propia IGAE sea por auditores privados) que a las particularidades del sector público objeto de dichos trabajos; es decir se da mayor prioridad a quien realiza la actividad interventora que al sector en el que se encuentra.
- b) Aunque se esté dando prioridad a las NIA-ES adoptadas por el ICAC, la IGAE reconoce que es necesario considerar las adaptaciones específicas del sector público que incluye el marco internacional.
- c) La adaptación al ámbito internacional se hace en orden inverso al esperado: el punto de partida son las NIA-ES, basadas en la NIA emitidas por la IFAC que a su vez son la base de las ISSAI, que van a ser adaptadas considerando aspectos específicos del sector público que recogen las ISSAI.

Habrá que esperar el texto definitivo de las normas que finalmente apruebe la IGAE para ver si se consideran todas estas circunstancias.

4.4. Marco jurídico del control público tras la armonización nacional e internacional

El proceso de armonización llevado a cabo por los diferentes órganos de control de España, al contrario de lo que se podía esperar, no ha logrado aprobar un cuerpo jurídico único. Cada uno de ellos, considerando también la IGAE, ha realizado su propia adaptación de la normativa internacional (véase tabla 4.12). Sin embargo, hay que decir a favor del sector público, tal y como Martínez Churruarín (2014-a) manifiesta, que todas las normas han sido y son muy similares en cuanto a principios básicos y, es más, todas ellas han tenido en consideración las normas emitidas por la INTOSAI, las ISSAI.

Tabla 4.12: Normas de Auditoría del sector público español posteriores a la reforma

Organismo Emisor	Norma
OCEX	ISSAI-ES 100, 200, 300 y 400 ISSAI-ES 1000, 1003, 1700, 3000, 3100 Anexo y 4000
Tribunal de Cuentas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Normas de Fiscalización: <ul style="list-style-type: none"> ○ Normas Técnicas ○ Normas de Procedimiento ○ Glosario ✓ Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión. ✓ Manual de procedimientos de Fiscalización de Regularidad. ✓ Manual de Estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.
IGAE	NIA-ES publicadas por el ICAC adaptadas al sector público. En fase de elaboración.
<i>Fuente: Elaboración propia.</i>	

PARTE III

REFORMA Y ADAPTACION A LAS NECESIDADES DE UN ENTORNO ARMONIZADO

En los apartados anteriores hemos analizado los orígenes y la justificación de la existencia de los actuales órganos de control externo públicos españoles, tanto nacional como autonómicos, así como su naturaleza. También se ha hecho referencia al proceso de la función fiscalizadora que efectúan procediendo a una revisión del marco normativo al que deben ajustar su actuación, que se encuentra inmerso en un proceso de cambio.

Corresponde ahora abordar aquéllos aspectos de los órganos de control externo públicos que requieren un fortalecimiento así como reformas y modificaciones, considerando el actual entorno económico y financiero de la sociedad, con el objetivo de mejorar la confianza de los ciudadanos sobre la actividad que realizan.

En primer lugar, se manifiesta la necesidad de mantener órganos de control externo públicos de carácter territorial y con carácter supremo, al contrario de lo que se propone en el informe CORA (2013), y se presentan también las características de carácter general que deben asumir.

En segundo lugar, se analiza la independencia de los miembros de estos órganos. Las cualidades de imparcialidad y objetividad se han convertido en el garante de confianza de la actividad fiscalizadora; las ICEX deben trabajar en asegurar esta independencia. Presentamos la situación actual del marco jurídico español donde se detectan carencias, y planteamos una serie de propuestas para optimizar y fortalecer esta independencia.

Posteriormente nos centramos en el ámbito subjetivo de las fiscalizaciones. Presentamos las entidades públicas que forman parte de dicho ámbito, que se

compone de un amplio número de entes de diversa índole, y lo comparamos con los programas anuales de trabajo de las fiscalizaciones de los OCEX. De este estudio encontramos que existe un escaso control de la gestión pública. Por otro lado, se observa que para la elaboración de los programas de fiscalizaciones no existen ni criterios objetivos, que determinen la selección de las entidades a fiscalizar, ni un porcentaje mínimo del ámbito subjetivo a fiscalizar. Esta situación provoca un problema de credibilidad que hay que tratar de evitar, para lo que presentamos una serie de propuestas.

El aumento de entidades que gestionan fondos públicos provoca que las ICEX actualmente carezcan de medios para fiscalizar el ámbito de actuación; una alternativa es la colaboración con los auditores privados, tal y como se está impulsando en la Unión Europea. Se analiza su contratación y el marco jurídico que lo posibilita, las colaboraciones que en la actualidad se están produciendo, las debilidades y fortalezas que se derivan de ello, para terminar con una mención especial de la situación de las corporaciones locales.

Finalmente afrontaremos el contenido de los informes de fiscalización. Aunque los destinatarios de los informes de fiscalización, en principio, sean los respectivos Parlamentos o Plenos, no debemos olvidar que cualquier ciudadano podría tener interés en conocer cómo se han gestionado los fondos públicos. En consecuencia, nos centraremos en analizar el modelo y el contenido de los informes de fiscalización emitidos, principalmente los relacionados con los trabajos de auditoría financiera; en base a este análisis determinaremos las modificaciones más significativas que deberán producirse tanto en relación a los párrafos de salvedades como a la emisión de una opinión, tal y como la ISSAI-ES 1700 propone para este tipo de auditorías.

CAPITULO 5: Entidades Fiscalizadoras eficaces e independientes

5.1. Fortalecimiento de las Entidades Fiscalizadoras

El control de la gestión de los fondos públicos debe ser efectuado por órganos creados específicamente para ello, tal y como hemos señalado en el primer capítulo. La división de poderes en un estado democrático hace que sea necesario un control de contrapesos donde el Poder Legislativo controle al Poder Ejecutivo. De este modo el legislativo se ha dotado de un sistema basado en la creación de órganos técnicos, para que este control se efectúe de una manera independiente y efectiva.

Los orígenes de estas instituciones no se remontan a los textos constitucionales o estatutos, sino que se trata de un control que ha existido a lo largo del tiempo y donde los primeros indicios que se conocen están relacionados con el control de los fondos de la Corona, que requería un control sobre los tributos que habían otorgado las Cortes. Actualmente son los ciudadanos quienes exigen a sus poderes públicos una transparencia y gestión adecuada de los fondos públicos, lo cual se realiza mediante EFS, siendo éstas unas instituciones eficaces y eficientes.

Siempre ha existido algún sistema para controlar la gestión de los fondos públicos que, sin embargo, como consecuencia de las peculiaridades de cada país y de los sucesos históricos a los que se ha visto abocado, se ha desarrollado de diferente manera: modelos colegiados o unipersonales, sistemas centralizados o descentralizados territorialmente, instituciones respaldadas por los textos constitucionales, etc.

La crisis financiera que comenzó en el 2008, ha promovido que la Comisión para la reforma de las administraciones (CORA), entre otras medidas de

racionalización del gasto, proponga la supresión de los órganos de control territoriales. Sin embargo, es necesario impulsar y fortalecer su existencia aunque las particularidades de nuestra actualidad económica requieran que estos órganos adopten una serie de medidas que mejoren su funcionamiento actual.

5.1.1. Apoyo constitucional y coordinación

La creación y configuración de la mayoría de los órganos de control externo públicos, tal y como se conocen en la actualidad, se encuentra en las respectivas Constituciones. En casi todos los Estados de la Unión Europea son los textos de las Constituciones los que regulan las EFS como son los casos de España, Alemania y Francia. En otros países, como es el Reino Unido, se regula a través de un estatuto propio ya que carece de texto constitucional; en el caso de Estados Unidos, la Constitución no menciona expresamente a la GAO aunque sí manifiesta que el poder legislativo debe ejercer el control del poder ejecutivo. En la actualidad no hay duda de que cualquier Estado debe contar con órganos de control externo público cuyas funciones estén amparadas por la Constitución o por los valores constitucionales.

En España el Tribunal de Cuentas está amparado por la Constitución, no así los órganos de control autonómicos. Sin embargo estos órganos, que llevan a cabo la fiscalización del sector público autonómico por delegación de las respectivas Asambleas Parlamentarias, se encuentran totalmente consolidados en el sistema de control público español. Tal y como Biglino Campos (2008) señala el Tribunal de Cuentas goza de una posición de independencia por estar regulado directamente en la Constitución, y esta posición se traslada a las demás Instituciones mediante la diversa legislación de creación de las Autonomías asegurando su autonomía de gobierno, reglamentario y presupuestario.

El apoyo constitucional garantiza y enfatiza la supremacía de los órganos de control externo públicos. Sin embargo, la división territorial de un Estado, que a su vez también tiene órganos de control externo con competencia en el ámbito territorial en funcionamiento y con regulación propia, más allá de si su creación está o no amparada en la Constitución, puede plantear problemas en esa supremacía que otorga la Constitución. La existencia de un órgano supremo y doce órganos autonómicos requiere reflexionar sobre la relación que debe existir entre ellos más que la supresión de éstos últimos.

En países como Francia o Alemania existe un órgano de control externo supremo, con competencias fiscalizadoras en el ámbito Estatal, junto con instituciones territoriales con competencias propias en su ámbito regional. En España, sin embargo, no sucede así; el Tribunal de Cuentas se constituyó al margen de la distribución territorial y en consecuencia (Biglino Campos, 2008):

- ✓ no tiene obligación de aceptar los informes elaborados por los OCEX, sino que puede examinarlos y efectuar, en su caso, procedimientos adicionales que estime oportunos así como incorporar sus propias conclusiones;
- ✓ puede solicitar a los OCEX trabajos concretos de fiscalizaciones tanto en el ámbito estatal como autonómico.

Han sido varias las sentencias del Tribunal Constitucional que han puesto de manifiesto que el control del Tribunal de Cuentas y el de los OCEX no tiene por qué excluirse sino que pueden coexistir y superponerse⁴. Sin embargo, para evitar tanto conflictos como *duplicar* las actividades, el Tribunal Constitucional⁵ ha señalado que el Tribunal de Cuentas no es el único órgano fiscalizador de la actividad financiera pública pero sí quién mantiene una relación de supremacía frente a otros órganos fiscalizadores.

No hay duda, por tanto, de la posición del Tribunal de Cuentas frente a los OCEX: éstos están obligados a trabajar con el Tribunal de Cuentas en un marco de estrecha colaboración, sin sometimientos ni condicionamientos. Sin embargo desde los OCEX se requiere que se refuerce la coordinación, y se defina un concepto de supremacía acorde a un Estado descentralizado mediante una renovación de la legislación (XI Encuentros Técnicos OCEX, 2015).

La existencia de doce órganos territoriales, que deben coexistir en un mismo Gobierno, plantea otro problema: las relaciones entre estos órganos. Diversos autores han puesto de manifiesto que las distintas instituciones de control, incluido el control interno, deben cooperar para abordar eficazmente los problemas en su globalidad (Díaz Zurro, 2001; Velarde Fuertes, 2002; González

⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional 187/1988 y 214/1989, en Biglino Campos (2008).

⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 18/1991, 190/2000 y 98/2001, en Biglino Campos (2008).

Pérez, 2006; Durán Alba, 2008; Porras Gómez, 2014); por ello es importante prestar especial atención a efectuar fiscalizaciones de manera eficaz y eficiente mediante una adecuada coordinación entre todos los órganos de control, así como una adecuada categorización que evite duplicidades y retrasos en los trabajos.

En la práctica los órganos de control españoles deben y suelen coordinar su trabajo creando diversas Comisiones o Subcomisiones o firmando convenios para acciones específicas y “salvaguardando absoluto respeto al ámbito de las competencias de cada institución” (Tribunal de Cuentas, 2015-c). Entre las Comisiones más significativas encontramos la Conferencia de Presidentes de los OCEX creada en 2006 donde, además de los Presidentes de los OCEX, se convoca también el Presidente del Tribunal de Cuentas.

Más recientemente, marzo-abril de 2015, la XXIV Conferencia de Presidentes de los OCEX ha puesto en marcha una página web común que recoge todos los informes de fiscalización aprobados, así como noticias de interés y un foro técnico en el que compartir criterios sobre las labores de control (www.informesocex.es). En junio de 2015, con el objetivo de mejorar el control eficaz de las cuentas públicas fomentando la cooperación y apoyo mutuo entre todos los órganos fiscalizadores regionales e impulsando la coordinación con el Tribunal de Cuentas, se ha creado la Asociación de los Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX).

La asociación pretende establecer un foro común de cooperación y mejora de procedimientos en relación a los trabajos de fiscalización que efectúan en el ámbito del sector público regional y local, y será quien gestione el repositorio de los informes de fiscalización que publican.

Las ICEX españolas deben seguir en esta línea de cooperación impulsando que todos los órganos de control sean miembros de Comisiones y/o Conferencias que se vayan constituyendo. Trabajar en colaboración y coordinación aceptando el papel singular del Tribunal de Cuentas y asegurando la autonomía a los órganos autonómicos son aspectos a considerar para fortalecer la existencia de todas las ICEX.

5.1.2. Modelo de órgano

La mayoría de los órganos de control externo públicos responden a un modelo de órgano de control colegiado, como es el caso de los Tribunales de Cuentas

de Alemania, Francia y España, así como la mayoría de los OCEX españoles. Frente a este modelo encontramos el unipersonal como es el caso del Reino Unido y Estados Unidos y, en España, los OCEX de Navarra y Castilla-La Mancha (suprimido en 2014).

No se puede señalar que un modelo sea mejor que el otro, ni que uno funcione mejor que el otro, siempre y cuando la EFS mantenga su independencia y actúe con profesionalidad. Vera Santos (2001) analizaba la siguiente pregunta: ¿qué argumentaciones se utilizan para optar entre el sistema colegial o unipersonal? Para la respuesta nos remitimos a Lozano Miralles (1996) quien resaltaba la austeridad del órgano unipersonal frente a la neutralidad del órgano colegiado:

- 1- Los órganos colegiados, efectivamente, tiene un coste superior, aunque en un sistema democrático el coste viene compensado por la mayor representación del ciudadano.
- 2- La neutralidad, por otro lado, es discutible ya que la composición de los órganos depende del sistema de partidos.

Si bien es cierto que el modelo unipersonal tiene una evidente ventaja de economía: “La austeridad fundamenta la determinación de un único Síndico” (Lozano Miralles, 1996), entendemos que es el funcionamiento y la profesionalidad e independencia de sus miembros lo que hace que el órgano de control funcione adecuadamente, y estas características pueden sucederse en cualquiera de los modelos.

Robleda Cabezas (2014) va más allá cuando señala que “transcurridas algo más de tres décadas desde la puesta en marcha de las instituciones democráticas de control, el balance presenta más sombras que luces. Las instituciones de control no han funcionado adecuadamente, seguramente porque el modelo elegido abocaba a ello”. El problema que plantea es el sistema de los nombramientos de los miembros de los órganos de control que responden al modelo colegiado: elegidos a propuesta de los grupos parlamentarios sin centrarse en el perfil técnico que se debería requerir. En consecuencia, la trayectoria política, sea lejana en el tiempo o no, se convierte en el elemento clave.

El presidente de la Cámara de Comptos de Navarra (Robleda Cabezas, 2014) demandaba un cambio hacia un modelo institucional más ágil, económico y, sobre todo, más eficaz, tal y como sucede desde hace tiempo en los Estados anglosajones: instituciones unipersonales, con un presidente elegido por una

mayoría parlamentaria reforzada atendiendo a criterios de competencia profesional acompañado de auditores funcionarios seleccionados, también, con criterios de mérito y capacidad.

Al contrario, Medina Guijarro (2015), Consejero del Tribunal de Cuentas y Presidente de la Sección de Fiscalización, se decanta por el modelo colegiado por ser el que surge del devenir histórico de los países de nuestro entorno europeo y porque el carácter colegiado, a la hora de tomar decisiones, otorga una mayor calidad y rigor.

Cualquier modelo presenta ventajas y desventajas. Sin embargo, no hay duda de que los órganos de control externo públicos para el cumplimiento de sus funciones -fiscalización de la gestión de los fondos públicos de su ámbito y asesoramiento a sus respectivos legislativos en materia económica y financiera- deben ser unas instituciones eficaces y eficientes; para lo cual, además de evitar cualquier sesgo partidista, es necesario garantizar la independencia tanto de la institución como de sus miembros. Por tanto, tal y como se comentaba en los XI Encuentros Técnicos del OCEX (2015), “Es imprescindible reforzar el rol institucional de los OCEX, preservando su independencia y su autonomía funcional con respecto a instancias gubernamentales, parlamentarias o de otro tipo”, más allá del modelo de órgano.

5.1.3. Descentralización del control externo público: existencia y autonomía de Órganos de Control territoriales

En todos los países estudiados existe un órgano de control para el ámbito estatal y otros para el ámbito regional, independientemente de las características, del modelo y de las competencias que tengan dichos órganos, tal y como recogemos en la tabla 5.1.

Tabla 5.1: Configuración de Entidades Fiscalizadoras Superiores estatales y territoriales, en los países analizados

País	EFS	Características
Reino Unido	NAO	Ámbito Estatal
	Comisión de Auditoría/ Auditores Privados ⁶	Ámbito local
	Oficina de Gales	Sector Público de Gales
	Oficina de Escocia	Sector Público de Escocia
	Irlanda del Norte	Sector Público de Irlanda del Norte
Francia	Corte de Cuentas	Ámbito Estatal
	28 Cámaras de Cuentas Regionales	Ámbito territorial Subordinado a la Corte de Cuentas
Alemania	Tribunal de Cuentas Federal	Ámbito Estatal
	16 Tribunales de Cuentas Regionales	Ámbito territorial No están subordinados al Tribunal de Cuentas Federal
España	Tribunal de Cuentas	Ámbito Estatal Ámbito de las CCAA sin OCEX
	12 OCEX (en 2015)	Ámbito territorial

Fuente: Elaboración propia.

Tal y como está configurada España, donde cada autonomía tiene sus propias características, los OCEX -instituciones técnicas de control especializadas en la fiscalización de la gestión financiera pública de su CCAA- aportan unos controles con mayor rigor, profundidad, cercanía y periodicidad (Lozano Miralles, 1996; Ordoki Urdaci, 2014; Fernández Llera, 2015). Así mismo, algunos órganos de control autonómico llevan más de 25 años fiscalizando la gestión pública por lo que se encuentran totalmente consolidados. En la Conferencia de Presidentes celebrada en 2006 se señalaba que los OCEX, en el futuro, debían ser autónomos y totalmente independientes, como en los Tribunales Regionales de Alemania, y no meras delegaciones territoriales del Tribunal de Cuentas (Biglino Campos, 2008). También el Presidente del Parlamento Canario así como el Presidente de la Audiencia de Cuentas de Canarias se manifestaban en esta misma línea; en la celebración del 25º aniversario de dicha institución afirmaban que las entidades fiscalizadoras son

⁶ En 2015 se suprime la Comisión de Auditoría y las fiscalizaciones de entidades locales se trasladan a auditores privados.

un instrumento imprescindible para garantizar la eficacia y funcionalidad de la asignación y utilización de los recursos públicos, así como para responder a la creciente demanda de información que reclama la sociedad. Frente a cualquier “tentación reductora” habría que pensar siempre en mantener y reforzar los órganos de control público, especialmente aquéllos que afectan a las administraciones más cercanas para los ciudadanos (ACC, 2014).

La descentralización del control externo público presenta claras ventajas orientadas a la eficacia y eficiencia del sistema de control por el principio de proximidad (Porras Gómez, 2014):

1. Mayor transparencia y rendición de cuentas, así como una mayor capacidad de respuesta y representatividad. Mayor eficiencia administrativa y agilidad institucional, en lugar de una “deseconomía de escala” de un sistema centralizado con una dimensión excesivamente grande, sistema que apoya el informe CORA.
2. Mayor especialización de los auditores públicos, ya que contarían con un conocimiento más específico de la correspondiente normativa autonómica, permitiendo un control más eficaz.
3. Aumento de la competitividad mediante el benchmarking entre los OCEX. Se podrían realizar actividades de revisión entre pares, detectando las áreas a mejorar y que hayan podido pasar desapercibidas en el seno del propio OCEX.

En el caso español, el informe CORA (2013) señalaba que el ámbito autonómico se podría fiscalizar por el Tribunal de Cuentas y proponía suprimir los OCEX. Los argumentos utilizados para esta justificación fueron la heterogeneidad de la composición de los OCEX, la preeminencia del Tribunal de Cuentas respecto a los OCEX, la duplicidad de funciones, etc. Sin embargo, estas características son las que aportan las ventajas de los OCEX, tal y como acabamos de señalar (Porras Gómez, 2014).

Así mismo, siguiendo los criterios de los países que recoge la anterior tabla 5.1, y considerando que el modelo español de control público territorializado es similar al existente en los estados europeos descentralizados, todas las CCAA pueden tener su propio órgano de control atendiendo a las prioridades de servicios y prestaciones y a la sostenibilidad de sus cuentas públicas. La

inexistencia de un OCEX no implica menoscabo de control público por las competencias constitucionales atribuidas al Tribunal de Cuentas.

En las siguientes tablas (tablas 5.2, 5.3 y 5.4) se ofrecen datos correspondientes al periodo 2012-2014 de los OCEX. En concreto se presentan las cifras de los presupuestos, tanto el de las Comunidades Autónomas como de sus correspondientes Órganos de Control, los empleados que lo integran – diferenciando la plantilla directamente relacionada con los trabajos de fiscalización- así como los informes definitivos que han emitido en ese mismo periodo. La situación de los OCEX que se desprende de esta información podemos resumirla del siguiente modo:

- Presupuesto:

El presupuesto asignado a los órganos de control apenas llega al 0,1% del presupuesto de cada autonomía.

La Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha fue suprimida por las Cortes (Ley 1/2014) fundamentándose, entre otras razones, en los excesivos gastos que generaba, el escaso número de informes aprobados, etc. Las cifras de las tablas 5.2, 5.3 y 5.4 reflejan que desde un punto de vista económico, la existencia de los OCEX no implica un porcentaje significativo de los presupuestos de las CCAA.

La evolución del presupuesto durante el periodo 2012-2014 ha sido diferente según cada autonomía; algunos OCEX han manifestado en sus memorias de actuación que están haciendo un verdadero esfuerzo de “contención del gasto”, en algunos casos incluso ha supuesto una reducción de plantilla (Castilla y León, ejercicio 2013).

- Plantilla de empleados:

El personal de los OCEX se compone de la plantilla encargada de los trabajos de fiscalidad/auditoría y de otros como pueden ser los letrados o personal de administración.

Las Cámaras de Cuentas de Andalucía y Madrid mantienen el ratio más bajo en relación al coste presupuestario de la plantilla relacionada con las fiscalizaciones que se encuentra entre 51%-55%. En el lado opuesto encontramos los OCEX de Euskadi y la Comunidad Valenciana donde la mayoría del personal efectúa tareas de fiscalización (75%-80%).

El número de personas que trabajan en los OCEX ha sufrido pequeñas variaciones, generalmente sujetas a bajas, jubilaciones y puestos aprobados con RPT que estaban vacantes y han pasado a ocuparse. Sin embargo, el Consejo de Cuentas de Castilla y León sí ha sufrido una reducción significativa; la razón fundamental ha sido una reorganización del Consejo de Cuentas en la que se ha suprimido la Secretaría General atribuyendo sus funciones a una Secretaría General única de los diferentes órganos parlamentarios, que también ha afectado a varios puestos del área de fiscalización.

- Informes emitidos:

Los informes emitidos no pueden compararse en cifras absolutas puesto que no son homogéneos. Las cifras que se presentan corresponden al número total de informes definitivos que el Pleno de cada órgano ha aprobado, y éstas corresponden a fiscalizaciones de regularidad, fiscalizaciones operativas, seguimiento de recomendaciones o sobre la rendición de cuentas.

Tabla 5.2: Características de los OCEX españoles (datos de 2012)

OCEX -2012-		Andalucía	Aragón	Asturias	Canarias	Castilla y León	Cataluña	Euskadi	Galicia	Islas Baleares	Madrid	Navarra	Com. Valenciana
miles de €	Presupuesto CCAA (1)	32.020.075€	5.328.641€	4.360.433€	7.436.023€	9.720.048€	29.996.817€	10.474.631€	9.857.886€	3.690.438€	22.042.769€	3.837.716€	14.051.105€
	Presupuesto OCEX (2)	9.287€	3.074€	3.504€	4.530€	5.749€	13.617€	7.884€	5.844€	3.562€	7.730€	2.756€	6.879€
Personal Total(2)		121	23	34	46	86	99	89	88	43	85	34	89
Personal área fiscalización / auditoría (2) (4)		64	16	22	31	57	65	71	50	27	43	25	65
Informes emitidos (2) (3)		25	4	10	39	12	39	24	14	13	9	40	52
% del Presupuesto de cada OCEX		0,0290%	0,0576%	0,0803%	0,0609%	0,0591%	0,0453%	0,0752%	0,0592%	0,0965%	0,0350%	0,0718%	0,0489%
Personal Total/Personal Auditor		53%	70%	65%	67%	66%	66%	80%	57%	63%	51%	74%	73%

Fuente: elaboración propia en base a los siguientes datos:

(1): <http://serviciosweb.meh.es/apps/publicacionpresupuestos/asp/SelDescargaDC.aspx>

(2): Memoria Anual 2012 de cada órgano de control externo público

(3): www.informesocex.es

(4): Se han incluido todos los puestos de trabajo que, con diferente denominación, efectúan tareas de fiscalización así como, con criterio genérico, los letrados.

Tabla 5.3: Características de los OCEX españoles (datos de 2013)

OCEX -2013-		Andalucía	Aragón	Asturias	Canarias	Castilla y León	Cataluña	Euskadi	Galicia	Islas Baleares	Madrid	Navarra	Com. Valenciana
miles de €	Presupuesto CCAA (1)	30.706.702€	5.107.171€	3.803.594€	6.802.298€	9.481.615€	29.996.817€	10.474.631€	9.479.889€	3.598.337€	19.193.694€	3.837.716€	13.018.440€
	Presupuesto OCEX (2)	9.163€	2.912€	3.339€	4.439€	6.069€	11.157€	7.887€	5.294€	3.327€	6.928€	2.700€	6.834€
Personal Total(2)		117	27	34	46	80	95	87	89	39	85	36	88
Personal área fiscalización / auditoría (2) (4)		64	18	22	31	55	63	69	52	26	43	25	66
Informes emitidos (2) (3)		26	7	7	15	11	37	26	24	6	20	32	49
% del Presupuesto de cada OCEX		0,02984%	0,0570%	0,0878%	0,0652%	0,0640%	0,0371%	0,0752%	0,0558%	0,0924%	0,0360%	0,0703%	0,0524%
Personal Total/Personal Auditor		55%	67%	65%	67%	69%	66%	79%	58%	67%	51%	69%	75%

Fuente: elaboración propia en base a los siguientes datos:

(1): <http://serviciosweb.meh.es/apps/publicacionpresupuestos.aspx/SelDescargaDC.aspx>

(2): Memoria Anual 2013 de cada órgano de control externo público

(3): www.informesocex.es

(4): Se han incluido todos los puestos de trabajo que, con diferente denominación, efectúan tareas de fiscalización así como, con criterio genérico, los letrados.

Tabla 5.4: Características de los OCEX españoles (datos de 2014)

OCEX -2014-		Andalucía	Aragón	Asturias	Canarias	Castilla y León	Cataluña	Euskadi	Galicia	Islas Baleares	Madrid	Navarra	Com. Valenciana
miles de €	Presupuesto CCAA (1)	29.623.507€	5.373.528€	3.722.027€	6.904.043€	9.957.790€	32.138.852€	10.275.252€	10.281.347€	3.875.069€	20.702.599€	3.837.716€	16.386.399€
	Presupuesto OCEX (2)	9.112€	2.930€	3.339€	4.414€	4.854€	12.180€	7.777	5.233€	3.248€	6.833€	2.681€	7.058€
Personal Total(2)		117	27	34	46	66	94	87	88	40	85	37	87
Personal área fiscalización / auditoría (2) (4)		64	18	22	29	50	63	69	52	27	43	25	64
Informes emitidos (2) (3)		33	5	6	17	22	34	28	34	8	28	40	49
% del Presupuesto de cada OCEX		0,0307%	0,0545%	0,0897%	0,0639%	0,0487%	0,0379%	0,0756%	0,0509%	0,0838%	0,0330%	0,0698%	0,0430
Personal Total/Personal Auditor		55%	67%	65%	63%	76%	67%	79%	59%	68%	51%	68%	74%

Fuente: elaboración propia en base a los siguientes datos:

(1): <http://serviciosweb.meh.es/apps/publicacionpresupuestos/asp/SelDescargaDC.aspx>

(2): Memoria Anual 2014 de cada órgano de control externo público

(3): www.informesocex.es

(4): Se han incluido todos los puestos de trabajo que, con diferente denominación, efectúan tareas de fiscalización así como, con criterio genérico, los letrados.

5.2 La Independencia en la actividad fiscalizadora pública

5.2.1. Necesidad de EFS independientes

La principal tarea de los órganos de control externo públicos consiste en fiscalizar si los fondos públicos se gestionan de manera legal y eficiente. Desempeñan un papel muy importante en la actividad de la Administración Pública puesto que son los organismos que demuestran si ha sido correcta la gestión financiera y la rendición de cuentas de sus Gobiernos.

Considerando, por tanto, la trascendencia que tiene la actividad desarrollada por las EFS, éstas deben funcionar con plena independencia de las entidades públicas que fiscalizan, así como estar protegidas contra cualquier influencia externa. La INTOSAI (2010), además, señala que la independencia no sólo es cuestión de la institución fiscalizadora sino también de sus miembros, ya que la integridad moral de los auditores públicos o de las personas que intervienen en las fiscalizaciones es fundamental para garantizar la calidad y objetividad de estos trabajos de verificación. Vera Santos (2001) afirma que la independencia de los miembros de estos órganos de control, junto con su organización interna, es uno de los pilares básicos de estos organismos.

Los Estados miembros, o los países que cuentan con organismos de control externo públicos, deben comprometerse para garantizar no sólo la independencia de la propia institución responsable de efectuar el control de la gestión de los fondos públicos, sino también la actuación objetiva de las personas que los integran, puesto que únicamente de esta manera se podría garantizar que la información sobre los resultados de la auditoría sea imparcial, fiable y objetiva (INTOSAI, 2010).

En las conclusiones del último Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público (FIASEP, 2014) ponían de relieve esta independencia; señalaban que ante una crisis tan compleja como la que nos encontramos, el ciudadano ha de confiar en los trabajos de fiscalización que efectúan los órganos de control y, para ello, un aspecto esencial era que estuviesen constituidos por personas expertas e independientes que emitan opiniones fiables y críticas sobre la calidad de la gestión de los recursos públicos, especialmente cuando ocasionen perjuicio al interés general como consecuencia de conductas corruptas. La Presidenta del ICAC, Ana Martínez-Pina (2013), también subrayaba la importancia de esta independencia al considerarla como “uno de los pilares

fundamentales del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas”. En este sentido, es necesario señalar que aunque Ana Martínez hacía referencia al sector privado, no cabe duda que esta misma importancia es trasladable a las entidades fiscalizadoras públicas.

En este apartado analizaremos la independencia de los miembros de las ICEX dejando a un lado la independencia funcional del órgano, ya que coincidimos con el Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (Medina Guijarro, 2015) cuando señalaba que “lo realmente importante no es tanto su estructura, su composición o su ubicación, como el status de independencia orgánica y funcional del órgano llamado a ejercer la función del control. La independencia orgánica se consigue separándole del poder ejecutivo y la funcional, delimitando sus competencias (...) e, *ineludiblemente, la independencia del órgano lleva consigo la de sus miembros*”.

5.2.2. Requerimientos internacionales

La INTOSAI lleva trabajando en la independencia de las EFS y de sus miembros desde la publicación de la Declaración de Lima sobre Principios Básicos del Control Financiero (1977). La Declaración manifiesta que las EFS sólo podrán cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada, tanto funcional como organizativamente, y que dicha independencia debería regularse en la Constitución de cada país (artículo 5). También señala que la independencia de las EFS está unida a la independencia de sus miembros y, por tanto, tendría que tener amparo constitucional (artículo 6 de la Declaración de Lima, 1977).

Sin embargo es en el Plan Estratégico de la INTOSAI, para el periodo 2005-2010, cuando se trabaja con mayor profundidad en la independencia de las EFS, después de la Declaración de México sobre la Independencia (2007). El Secretario General de la INTOSAI, Josef Moser, en la propia introducción de la Declaración de México (INTOSAI, 2009) subraya la importancia de actuar con independencia y libre de influencias en la realización de auditorías gubernamentales externas así como disponer de personas moralmente impecables para garantizar informes de fiscalización equilibrados, fiables y objetivos sobre los resultados de la auditoría efectuada. Josef Moser considera la independencia no solo “de vital importancia para la transparencia de la administración pública”, sino un medio que asegura un control eficiente y sostenible de la gestión de los recursos públicos fomentando la confianza de la ciudadanía sobre las instituciones públicas (INTOSAI, 2010).

La Declaración de México señala, además, una serie de principios básicos que contribuyen al mantenimiento de la objetividad e independencia de los órganos de control y sus miembros frente a las entidades públicas fiscalizadas. De estos principios destacamos el que hace referencia a la independencia de los miembros de las ICEX cuando éstos sean colegiados. Según este principio, se debe garantizar “la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones”, es decir:

- 1- el proceso de selección de los miembros de las EFS debe estar regulado de manera que el proceso asegure su independencia respecto al Poder Ejecutivo;
- 2- deben ser nombrados para periodos prolongados de forma que les permita actuar sin temor a amenazas y represalias; y
- 3- tienen que ser inmunes frente a cualquier proceso por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del normal cumplimiento de sus obligaciones.

Este requerimiento de la Declaración de México, nos lleva necesariamente a la adopción de medidas preventivas que puedan evitar situaciones que afecten a la independencia de los miembros de las ICEX. Para poder implantar estas medidas analizamos la ISSAI 11 “Pautas Básicas y Buenas Prácticas” que recoge una serie de reglas principales relacionadas con la independencia, entre las que destacamos las siguientes:

- a) Para el nombramiento:
 - ✓ El Poder Legislativo (Parlamento o Asambleas Regionales) será quien designe y destituya (únicamente por causas de delito o cuando exista incapacidad para el cargo) al Presidente de la EFS.
 - ✓ En el caso de órganos colegiados, los miembros de la EFS serán promovidos para el cargo si satisfacen las condiciones y los criterios que serán aprobados por Ley.
- b) Durante el mandato:
 - ✓ Las EFS no deben participar, ni “parecer” que participan, en ningún aspecto de la gestión de las entidades que están fiscalizando.
 - ✓ Los miembros de las EFS no deben mantener, ni “parecer” que mantienen, una relación demasiado estrecha con las entidades que fiscalizan.

Con la Declaración de México, así como con el conjunto de normas de segundo nivel, la INTOSAI no dio por concluida la independencia de las EFS y sus

miembros. El segundo Plan Estratégico de la INTOSAI (periodo 2011-2016) sigue reconociendo la independencia como estrategia prioritaria junto con los otros siete valores centrales de todos sus planes estratégicos (promover EFS independientes, íntegras, profesionales, creíbles, inclusivas, cooperativas e innovadoras; INTOSAI, 2010); uno de los objetivos destacados es el de *"adoptar medidas concretas para fortalecer la independencia de las EFS"*.

En la actualidad (dentro del segundo plan estratégico), la INTOSAI sigue tanto trabajando en la independencia de las EFS y de sus miembros como proponiendo medidas para poder garantizarla. A modo de ejemplo se pueden citar el Seminario organizado en 2014 por el Asesor principal del Tribunal de Cuentas Francés, Jean-Raphael Alventosa (2014), junto con la Oficina de Auditoría del Estado de Hungría, titulado "La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores", o más recientemente en 2015, por un lado, el 23º Simposio Naciones Unidas/INTOSAI donde entre las conclusiones encontramos "la independencia es necesaria en las EFS", así como la importancia de que "los Estados Miembros deben apoyar esta independencia para garantizar su eficiencia", y por otro lado, la 3ª reunión de la Task Force⁷ titulada "Planificación Estratégica de la INTOSAI", donde se discutieron los temas a incorporar en el siguiente plan estratégico de la INTOSAI siendo uno de ellos el de la independencia de las EFS. Se puede concluir que la independencia es un aspecto que está sometido a controversia y que hoy requiere de nuevos principios, reglas y normas para su satisfacción.

5.2.3. Situación actual de las Entidades Fiscalizadoras españolas

En España, la independencia de las ICEX está regulada en diferentes cuerpos legislativos. Inicialmente por la Constitución y los Estatutos de Autonomía, lo que ha venido en llamarse el "bloque de constitucionalidad" y del cual derivan la Ley Orgánica y la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas por un lado, y las Leyes de creación y los Reglamentos de funcionamiento Interno de cada OCEX autonómico por otro lado, lo cual produce una variedad no siempre homogénea.

⁷ Las Task Force son grupos creados para debatir sobre temas que son importantes para un amplio número de EFS.

Para analizar la situación de las ICEX españolas vamos a considerar tres ámbitos en los que la independencia de estas instituciones no debe dar lugar a ninguna duda y, por tanto, en los que se debería prestar especial atención:

- 1- Nombramiento de los miembros del órgano de control.
- 2- Actuación durante el mandato.
- 3- Responsabilidad tras finalizar el mandato en el órgano de control.

5.2.3.1. El nombramiento de los miembros del órgano de control

Los OCEX españoles han sido configurados como órganos técnicos del Parlamento, como responsables del control de los fondos públicos, y como medida de control del órgano ejecutivo. Por ello es preciso que se mantengan como instituciones independientes sin dejarse influir por presiones de índole política o de cualquier otro tipo. El mecanismo de nombramiento de los síndicos, consejeros o vocales no es indiferente a la actuación independiente de los miembros elegidos.

El nombramiento de los miembros de las ICEX se realiza, bien por las Cortes bien por el Pleno del Parlamento correspondiente, entre las personas que reúnen los requisitos establecidos en la LOTC o en las diferentes Leyes de creación de los OCEX, según el caso. Para salvaguardar la independencia de los miembros, la normativa mencionada señala algunas incompatibilidades y limitaciones para dicho nombramiento. Los requisitos que se deben reunir para ser miembros del Tribunal de Cuentas de España se muestran en la tabla 5.5, y las correspondientes a los órganos de control externo autonómicos en la tabla 5.6.

Tabla 5.5: Requisitos e Incompatibilidades para el nombramiento de los miembros del Tribunal de Cuentas de España

REQUISITOS	
<ul style="list-style-type: none"> Titulación Académica y reconocida competencia: Censores del Tribunal de Cuentas, Censores Jurados de Cuentas, Magistrados y Fiscales, Profesores de Universidad y funcionarios públicos pertenecientes a Cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, Abogados, Economistas y Profesores Mercantiles. Experiencia profesional: más de 15 años. 	
INCOMPATIBILIDADES	Periodo
<ul style="list-style-type: none"> Ser autoridad o funcionario que tenga a su cargo la gestión, inspección o intervención de los ingresos y gastos del sector público. Ostentar el cargo de Presidente, Director o miembro en los Consejos de Administración de los Organismos Autónomos y sociedades integradas en el sector público. Ser un particular que, excepcionalmente, administre, recaude, o custodie fondos o valores públicos. Ser preceptores de subvenciones con cargo a fondos públicos. Persona con la condición de cuentadante ante el Tribunal de Cuentas. 	Cumplir alguno de estos supuestos durante los dos años anteriores
Fuente: LOTC, artículos 31 y 33.3.	

Tabla 5.6: Requisitos e Incompatibilidades para el nombramiento de los miembros de los OCEX

OCEX	Titulación académica superior	Experiencia profesional mínima	Periodo incompatibilidades ⁸
Andalucía	-	-	1
Aragón	Sí	10	2
Asturias	-	-	2
Canarias	-	-	2
Castilla y León	Si	10	2
Cataluña	Si	15	4
Euskadi	Si	10	-
Galicia	Si	12	5
Islas Baleares	Si	10	-
Madrid	Si	10 ⁹	5
Navarra	Si	-	2
C. Valenciana	Si	10	1
Fuente: Elaboración propia partiendo de las Leyes de creación de los OCEX.			

⁸ Las situaciones que originan la incompatibilidad previa coinciden, en general, con las que el Tribunal de Cuentas recoge y se resumen en la tabla 5.5.

⁹ El ejercicio profesional mínimo de 10 años, únicamente se exige para Abogados y Economistas.

En general, el acceso a la actividad fiscalizadora requiere básicamente el cumplimiento de tres requisitos: ser titulado superior, con un número mínimo de años de experiencia profesional y gozar de reconocido prestigio. Estos criterios van dirigidos a que la elección se efectúe entre miembros competentes e idóneos que puedan realizar un trabajo de carácter eminentemente técnico. Sin embargo, todo ello no garantiza la independencia de sus miembros; por ello existe el régimen de incompatibilidades donde los candidatos pueden ser “inelegibles”, tal y como señala Vera Santos (2001). Todos los OCEX tienen establecido un régimen de incompatibles para el ejercicio de las fiscalizaciones, salvo los órganos de Euskadi e Islas Baleares, que, además, está sujeto a una limitación temporal para que los miembros propuestos no puedan efectuar las tareas clasificadas como incompatibles en un determinado periodo anterior.

Establecer incompatibilidades temporales evita situaciones tales como que una persona que ha intervenido en la gestión de fondos públicos sea nombrada como miembro de dichos OCEX y efectúe su fiscalización, o a la inversa, que una persona que ocupa un cargo político (Senador, Diputado, Presidente de una empresa pública, Alcalde o concejal, etc.) renuncie a su cargo inmediatamente antes de ser nombrado miembro de las ICEX.

Un aspecto importante a considerar, que no se recoge en el sistema de nombramientos, es el procedimiento para designar al Consejero o Síndico de entre los candidatos que cumplen los requisitos exigidos, y que debe asegurar la objetividad e independencia del candidato elegido. Los grupos parlamentarios proponen a las personas que ellos identifican y seleccionan y, tras el análisis del cumplimiento de los requisitos, se someten a la aritmética parlamentaria. Si este proceso condiciona la independencia de los elegidos se cuestiona la Declaración de Lima (1977) que señala que “la independencia de las entidades fiscalizadoras superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros”.

Siguiendo la misma línea de opinión encontramos a algunos autores como Biglino Campos (2008) y Martínez Churiaque (2014-b); el primero reconoce que aunque la composición de estas instituciones no debería estar vinculada a criterios de representación política, tal y como sucede en la mayoría de los OCEX, al menos debe acompañarse de un régimen estricto de incompatibilidades. Martínez Churiaque, por su parte, señala que para reforzar

la independencia de las ICEX es necesario evitar un planteamiento partidista en el nombramiento de sus miembros.

En este contexto cabe resaltar que el Tribunal de Cuentas de España se ha sometido por primera vez a una “revisión entre pares” por parte del Tribunal de Cuentas Europeo y el de Portugal; se trata de un Memorando de entendimiento firmado en octubre de 2014 por las entidades fiscalizadoras mencionadas y cuyo principal objetivo consistía en, por un lado, evaluar la calidad y efectividad de la labor del Tribunal de Cuentas y, por otro lado, aportar sugerencias en las áreas que pudieran ser mejoradas (Torres Prada, 2015).

El informe de esta revisión, publicada en junio de 2015, destaca puntos fuertes y débiles relacionadas con la actividad y profesionalidad del Tribunal de Cuentas y, entre las recomendaciones efectuadas, se encuentra la de “revisar los procedimientos de nombramiento de los Consejeros de Cuentas, en concreto definir criterios objetivos, y precisar con más detalles las condiciones de acceso al cargo” (Torres Prada, 2015). Esta recomendación fue efectuada en respuesta a la siguiente observación detectada en la encuesta pública que efectuaron los revisores: “existe una percepción pública de influencia política en los Consejeros del Tribunal de Cuentas” (Tribunal de Cuentas, 2015-b).

Albi Ibáñez (1992) ya hacía mención a este hecho cuando señalaba que se debían “modificar los criterios de selección de los miembros del Tribunal de Cuentas, tratando de agregar al componente jurídico y contable, claramente predominante en los nombramientos, una vertiente formativa económica y de evaluación de la eficiencia del sector público, a la vez que debe preservarse su independencia profesional, lo que supone evitar la valoración política de las actividades controladas”.

En respuesta a esta apreciación, el presidente de la Sección de Fiscalización, Medina Guijarro (2015) señaló que el estatuto jurídico constitucional y legal asegura un ejercicio independiente de su función y que, por tanto, no se producen presiones políticas.

En agosto de 2015, mediante la Ley 8/2015, el Consejo de Cuentas de Galicia modifica la Ley 6/1985 incorporando nuevos criterios para el nombramiento de los Consejeros y reforzar la independencia. Las modificaciones más significativas son las siguientes:

- No podrán ser designados consejeros/as de cuentas las personas que *en los seis años anteriores*:
 - hayan sido miembros del Parlamento de Galicia, de las Cortes Generales, del Parlamento Europeo, del Consejo de Gobierno de la Xunta o de las entidades locales; o
 - hayan formado parte de los órganos de dirección de partidos políticos o de organizaciones representativas de los trabajadores y trabajadoras o de los empresarios y empresarias.
- No podrán ser designados consejeros/as de cuentas las personas que *en los dos años anteriores* hayan sido:
 - directivos o empleados del sector público de Galicia que hubiesen tenido a su cargo la gestión, inspección o intervención de los ingresos y gastos de dicho sector;
 - particulares que, excepcionalmente, hubiesen administrado, recaudado o custodiado fondos o valores públicos;
 - personas perceptoras de las subvenciones con cargo a fondos públicos, etc.

La nueva normativa diferencia el periodo de incompatibilidades siendo éste de seis años cuando existe una vinculación partidista, y de dos años cuando la vinculación corresponde a la gestión de entes del ámbito público. Asimismo, las personas candidatas propuestas por los grupos parlamentarios para ser miembros del Consejo de Cuentas deberán comparecer ante la comisión correspondiente del Parlamento de Galicia a fin de examinar su idoneidad para el cargo.

Por otro lado, el Pleno del Parlamento Vasco, en octubre de 2015, ha aprobado modificar la Ley 1/1988 de creación del TCPV/HKEE en orden a incorporar requisitos acerca de la carencia entre gestión de fondos públicos y el nombramiento.

En cualquier caso, es preciso evitar que la ciudadanía tenga este tipo de apreciaciones que socaban la reputación de los órganos de control públicos.

5.2.3.2. Actuación durante el mandato

El marco jurídico de los órganos de control externo públicos exige una dedicación absoluta y exclusiva con el fin de salvaguardar la independencia de

los miembros de las ICEX, y evitar la existencia de intereses particulares contrapuestos a los públicos. En este sentido, la actividad fiscalizadora es incompatible con el ejercicio de cualquier otra actividad pública o privada que no sea la administración del patrimonio personal o familiar.

Si observamos con mayor detalle las diferentes regulaciones, en el caso del Tribunal de Cuentas, tanto su Ley Orgánica como la Ley de Funcionamiento, señalan una serie de situaciones de incompatibilidad que resumimos en la tabla 5.7.

Tabla 5.7: Incompatibilidades de los miembros del Tribunal de Cuentas de España

INCOMPATIBILIDADES
<p>Están sujetos a las mismas causas de incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial:</p> <ul style="list-style-type: none">→ Incompatible con la ocupación de los siguientes cargos y empleos:<ul style="list-style-type: none">• cargo de elección popular o designación política;• cargo retribuido por la Administración del Estado, las Cortes Generales, la Casa Real, Comunidades Autónomas, Provincias, Municipios y cualesquiera entidades, organismo o empresas dependientes de unos u otras;• empleo, cargo o profesión retribuida, salvo la docencia o investigación jurídica, así como la producción y creación literaria, artística, científica y técnica, y las publicaciones derivadas de aquélla;• Director, Gerente, Administrador, Consejero, socio colectivo o cualquier otra que implique intervención directa, administrativa o económica en sociedades o empresas mercantiles, públicas o privadas, de cualquier género.→ Incompatible con las siguientes actividades/profesiones:<ul style="list-style-type: none">• Abogacía y Procuraduría.• Todo tipo de asesoramiento jurídico, sea o no retribuido.• Toda actividad mercantil, por sí mismo o por cuenta ajena→ Otras incompatibilidades:<ul style="list-style-type: none">• No podrán intervenir en las fiscalizaciones relativas a entidades públicas cuando con sus miembros estén relacionados por vínculo matrimonial o situación de hecho equivalente, o tuvieran parentesco entre sí dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad.
<p><i>Fuente: Adaptación de la LOTC (artículo 33) y Ley Orgánica del Poder Judicial 6/1985 (artículos 389-397).</i></p>

En el caso de los órganos de control autonómicos, en casi todas las Leyes de creación, se recoge un régimen de incompatibilidades que hace referencia a tres áreas:

- 1- El ejercicio de cualquier actividad privada, por cuenta propia o ajena (existen algunas salvedades como la participación ocasional en seminarios, cursos y conferencias, docencia universitaria como

profesor asociado, pertenencia a tribunales de tesis, la participación en entidades sin ánimo de lucro, etc. en algunos OCEX).

- 2- El desempeño de otros cargos públicos como Diputado, Senador, etc. y cualquier otra función administrativa del Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales o sus organismos, consorcios, empresas, fundaciones, asociaciones y demás entidades públicas y empresas participadas, cualquiera que sea su forma jurídica.
- 3- El desempeño de funciones directivas, ejecutivas o asesoras en partidos políticos, sindicatos, organizaciones empresariales y colegios profesionales.

Estas incompatibilidades coinciden, en general, con las que recoge el Tribunal de Cuentas (véase tabla 5.7 anterior). Sin embargo existen diferencias notables entre los órganos de control que Vera Santos (2001) agrupa en tres categorías:

- 1- Modelo nacional: cuando se remite de manera expresa al régimen de incompatibilidades establecido para los jueces por la Ley Orgánica del Poder Judicial. Es el caso de los OCEX de Navarra y Galicia que señalan que sus miembros están sujetos a las mismas causas de incompatibilidad que los Jueces, remitiéndose a la Ley Orgánica del Poder Judicial; el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas sigue esta misma línea aunque no remite de manera expresa a dicha Ley.
- 2- Listado de cargos y actividades incompatibles.
- 3- Establecimiento de doble prohibición referida a actividades públicas y privadas, junto con todas las situaciones posibles.

Otra diferencia se observa en la Sindicatura de cuentas de Cataluña y en el Consejo de Cuentas de Galicia; son los únicos que exigen a sus miembros una declaración en la que deben dejar constancia que no se encuentran en situación de incompatibilidad (en un plazo de 10 días desde que toman posesión del cargo en el caso de Cataluña y 15 días para el de Galicia) y, además, tienen la obligación de notificar al Pleno en caso de que incurran en alguna incompatibilidad durante el mandato.

Las relaciones familiares, de amistad o enemistad e intereses personales con los entes fiscalizados o con alguno de sus cuentadantes o administradores en ningún OCEX se consideran situaciones de incompatibilidad, sino que son escenarios de Abstención y Recusación. En estos casos, el afectado debería acogerse a la abstención aunque es el Pleno quien decide si finalmente se produce una causa de abstención, en cuyo caso se designaría a otro miembro

para que se haga cargo de la fiscalización. Además, la persona afectada por la abstención no podrá participar ni en el debate ni en la votación del informe de fiscalización.

Para que estas relaciones personales y profesionales sean consideradas contextos de abstención, se deben producir durante el período objeto de la fiscalización salvo en el caso del OCEX asturiano. La Sindicatura de Cuentas de Asturias abarca un periodo de dos años en el caso de prestación de servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar (Ley 3/2003, artículo 27.1.e).

5.2.3.3. Responsabilidad tras finalizar el mandato en el órgano de control

Tras haber analizado con detalle la LOTC, la LFTC y cada una de las Leyes de creación así como los Reglamentos de funcionamiento de las ICEX, se pone de manifiesto que en ningún caso se recoge un periodo de incompatibilidad posterior a la finalización de la actividad fiscalizadora pública. En este contexto normativo, cualquier síndico, auditor o consejero que realiza la fiscalización de una entidad pública puede, tras dejar de ser miembro del ICEX, desempeñar funciones ejecutivas o ejercer una actividad profesional privada en/con la misma entidad; o ser designado como alto cargo en algunas de las administraciones que ha fiscalizado.

La ciudadanía puede considerar que se producen presiones políticas para que miembros de los OCEX ocupen cargos en empresas fiscalizadas durante el mandato, restando credibilidad al sistema del control público y a la gestión de los fondos públicos; situación que también puede afectar al propio candidato al cuestionarse su capacidad profesional para ejercer el nuevo cargo. Regular un periodo posterior de incompatibilidad incrementa la percepción de independencia de las personas que ya no son miembros de los OCEX y deciden ejercer su actividad gestora en el ámbito público; se lograría una visión más positiva y menos politizada por parte de la población, recuperando su confianza sobre los trabajos de fiscalización y la preparación profesional de los nuevos gestores.

5.2.4. Reforma en la regulación de la independencia de las ICEX

El estudio de la situación actual de las ICEX en relación con la independencia que deben salvaguardar ha puesto de manifiesto que existen algunas carencias normativas. Las ICEX deberían regular la independencia de sus miembros de manera más acorde con los requisitos internacionales de la INTOSAI y las asociaciones que agrupan a los órganos de control de naturaleza regional (EURORAI, en el caso de Europa). Para ello, como base de referencia, consideramos importante analizar el tratamiento que se le da al principio de “independencia” en la auditoría del sector privado; esta actividad lleva considerando la independencia de los auditores desde que se regulara por primera vez.

5.2.4.1. La independencia en la auditoría de cuentas del sector privado

La auditoría de Cuentas del sector privado se regula por primera vez en España mediante la LAC 12/1988 con el fin de cumplir, entre otros, con los requerimientos de la Directiva 84/253/CE relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Podemos observar cómo la LAC regula la independencia en base una serie de reglas (Martínez-Pina, 2013):

1. Se entendía que el auditor en determinadas situaciones no era independiente y, en consecuencia, no podía efectuar la auditoría de cuentas. El artículo 8 (LAC 12/1988) exigía que los auditores fueran independientes en el ejercicio de sus funciones y enumeraba como situaciones incompatibles las siguientes circunstancias:
 - a. Ocupar cargos directivos o de administradores o ser empleados en las sociedades auditadas.
 - b. Ser accionistas o socios de las sociedades auditadas siempre y cuando la participación que se posea sea superior al 0,5% del nominal del capital social o que represente más del 10% del patrimonio personal.
 - c. Tener vínculos de consanguinidad o afinidad de hasta el segundo grado con los empresarios, directivos o administradores de las sociedades auditadas.

2. Se regulaba una limitación temporal tanto a la hora de comenzar con las auditorías como una vez finalizadas las mismas:
 - a. desde el ejercicio en que se realizan los trabajos hasta el tercer año anterior al ejercicio al que se referían los estados contables auditados;
 - b. y, tras la finalización de las auditorías o “cese de funciones”, durante los tres años siguientes los auditores de cuentas, Durante estos períodos los auditores no podían formar parte de los órganos de administración o de dirección de las sociedades auditadas, ni podían ocupar puesto de trabajo en las mismas.

La Ley de Auditoría, desde su entrada en vigor, se ha modificado en numerosas ocasiones reforzando en cada cambio el concepto de la independencia. Uno de los cambios más importantes se produce con la aprobación de la Ley 44/2002, de medidas de Reforma del Sistema Financiero, que incorporó el concepto de “parecer independiente”, concepto que ya se consideraba con anterioridad como una vertiente que podía afectar a la independencia de los auditores (García-Delgado y Andicoechea, 1995), e incrementó los supuestos de incompatibilidades. Esta Ley, que recogía los principios recogidos en la Recomendación Europea 2002/590/CE sobre la Independencia de los Auditores de Cuentas en la UE-Principios Fundamentales, se produjo tras varios escándalos financieros internacionales que supusieron la pérdida de confianza en el auditor de cuentas e incluso desencadenó la desaparición de una de las grandes firmas de auditoría, la firma Arthur Andersen (García-Delgado e Ipiñazar, 2003; Martínez-Pina, 2013). El establecimiento de mayores requisitos para garantizar la independencia de los auditores perseguía reforzarla aún más, por ser la manera que tenía la profesión para aportar credibilidad a la información financiera que publicaban las sociedades y, también, la herramienta de los auditores para demostrar que realizaban sus funciones de manera objetiva e íntegra (Recomendación Europea 2002/590/CE).

La crisis financiera puesta de manifiesto en el periodo 2007-2008 supuso de nuevo la pérdida de confianza en los trabajos de auditoría, y llevó a los estados miembros a cuestionar la función y el papel de los auditores así como la adecuación y suficiencia del marco normativo en esta materia (en concreto la Directiva 2006/43/CE); se concluyó que las auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir a la estabilidad financiera puesto

que aportan garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de las empresas.

La Comisión Europea publicó en 2010 el “Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de una crisis” (Comisión Europea, 2010), donde se reconoce, entre otros, la necesidad de recuperar y reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera, y para ello concluye que los trabajos de auditoría deberían mejorar su calidad. La Independencia se convierte, nuevamente, en el pilar para recuperar la confianza pública en la fiabilidad de los informes de auditoría; por ello la nueva normativa de la Unión Europea pretende reforzar tanto la independencia como la objetividad de los auditores. Los cambios incorporan requisitos más restrictivos que los de la Directiva 2006/43/CE, y se fomenta una actitud de escepticismo profesional así como un especial cuidado ante situaciones que pudieran dar lugar a conflictos de intereses, personales o profesionales; cambios que se han incorporado en nuestra normativa a través de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas (LAC 22/2015, BOE 21/07/2015).

En la actualidad, la LAC 22/2015 pretende adaptar la legislación española, en materia de auditoría de cuentas, tanto a la Directiva 2014/56/UE (que modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal) como al Reglamento (UE) nº 537/2014 (sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de entidades de interés público). El nuevo marco jurídico vuelve a introducir cambios significativos en el régimen de independencia de los auditores. Podemos destacar los siguientes (Martínez-Pina, 2015-a):

- a) El auditor debe seguir manteniendo una actitud de escepticismo profesional, es decir, “mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría” (artículo 13, LAC 22/2015).
- b) Se recoge un listado con las situaciones consideradas incompatibles en las que el auditor no puede aceptar el encargo. Con cada reforma del marco jurídico han ido aumentando estas situaciones. La tabla 5.8 recoge una síntesis de las incompatibilidades recogidas en la LAC 22/2015 (artículos 16-23, LAC 22/2015).
- c) Se sigue requiriendo que los auditores establezcan un sistema de amenazas y salvaguardas; este mecanismo pretende detectar los

factores, circunstancias, situaciones etc. que pueden comprometer la independencia del auditor (interés propio, familiaridad, confianza, intimidación, relaciones comerciales, financieras, laborales, familiares, etc.). Los auditores deben evaluar el riesgo de independencia y, cuando éste fuese significativo, deben aplicar una serie de salvaguardas para mitigarlo o eliminarlo. Si finalmente a pesar de las salvaguardas, la independencia del auditor estuviera en riesgo, no se debe aceptar el encargo (artículo 15, LAC 2015).

El sistema de amenazas y salvaguardas debe ser adecuado a la dimensión de la actividad de auditoría de la sociedad de auditoría, debe revisarse periódicamente y debe aplicarse para cada trabajo de auditoría.

La regulación de la independencia en la Auditoría de Cuentas del sector privado ha sido una de las características básicas para recuperar la confianza de los usuarios de la información económica-financiera de las empresas. En cada crisis económica y financiera que se ha producido, se han tomado medidas más severas para reforzar esta independencia encontrándonos, en la actualidad, con un marco jurídico que incorpora la prohibición de casi todos los servicios restantes; en el caso de empresas de interés público sólo se permiten realizar auditorías, prestar al mismo tiempo cualquier servicio adicional está prohibido.

Tabla 5.8: Incompatibilidades de los auditores de cuentas

Incompatibilidades según la nueva LAC 22/2015	
<p>1- Circunstancias derivadas de situaciones personales: solicitar o aceptar obsequios o favores (con valor significativo) de la entidad auditada.</p> <p>2- Circunstancias derivadas de servicios prestados: prestar a la sociedad auditada servicios de procedimientos de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera.</p> <p>3- Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables.</p> <p>4- Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.</p> <p>5- Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.</p>	<p>Clasificación de las incompatibilidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Leves: Servicios que puede prestar aunque limitados al 10% de los honorarios por auditoría. • Graves: Servicios que puede prestar aunque con autorización del comité de auditoría o del órgano de supervisión. • Muy Graves: Servicios prohibidos. <p>Sociedades de “Auditorías Puras”: Aquella sociedad de auditoría que perciba más de 1/3 de ingresos anuales por auditoría de grandes entidades de interés público y que pertenezca a una red cuyos miembros perciban en conjunto unos ingresos anuales por auditoría superiores a los 1.500 millones de euros en la UE no podrá prestar ningún servicio ajeno a la auditoría, es decir, debería operar como una “firma de auditoría pura”.</p>
Periodo de vigencia de las incompatibilidades	
<ul style="list-style-type: none"> • Situaciones personales: cuando se produce en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas finalice el trabajo de auditoría. • Prestación de servicios: cuando dichos servicios se presten en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados, hasta la fecha en que el auditor finalice el trabajo de auditoría. <p>Posesión de Instrumentos Financieros: si se produce de forma sobrevenida con posterioridad a la aceptación del encargo, el auditor de cuentas deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés financiero en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de tal circunstancia.</p>	
Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría	
<ul style="list-style-type: none"> • Durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas: no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades (siempre que sea significativo). • Incompatibilidad para auditar las sociedades del grupo, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes. 	
<p><i>Fuente: Elaboración propia en base al la Sección 2ª de la nueva LAC 22/2015.</i></p>	

5.2.4.2. Cambios en el marco normativo sobre la independencia de los miembros de las ICEX

Los cambios en la regulación de la auditoría de cuentas sobre la independencia de los auditores como vía para realizar auditorías de calidad pueden servir de referencia para las auditorías de ámbito público. En la actualidad estamos en una sociedad donde la existencia de numerosos casos tanto de mala gestión de los fondos públicos como de corrupción ha puesto en duda la independencia y la objetividad de quienes efectúan la auditoría pública. Es necesario que la independencia de las EFS no esté cuestionada por el ciudadano por lo que debe existir un marco jurídico que regule este aspecto. La INTOSAI sigue incorporando en sus planes estratégicos la independencia de las EFS como una de las metas a alcanzar, y considera que “sólo las EFS que sean totalmente independientes y profesionales pueden asegurar la rendición de cuentas, transparencia, buena gobernanza, así como la utilización racional de fondos públicos y la eficiencia de los esfuerzos contra la corrupción” (INTOSAI, 2010).

Una regulación más estricta, en criterios que garanticen la independencia de los miembros de las ICEX, es una exigencia que también puede percibirse desde el entorno de las propias Instituciones de Control:

- ✓ Los X Encuentros Técnicos de los OCEX celebrados en 2013 (Arias Rodríguez, 2013/05/31) expresaban que era necesario reforzar la independencia y la apariencia de independencia de los OCEX, y para ello establecían una serie de propuestas que garantizarían la independencia tanto en el acceso como durante el mandato: para el primero proponían una mayor exigencia en los criterios de selección, la integridad y la calidad profesional, y para el segundo, la posibilidad de que los auditores pudieran mostrar sus discrepancias sobre los informes aprobados.
En el siguiente encuentro, XI Encuentros Técnicos de los OCEX celebrados en Oviedo en 2015, seguían manifestando la misma necesidad sobre la independencia de los miembros de las instituciones fiscalizadoras (Muruzabal Lerga, 2015; Ordoki Urdaci, 2015).
- ✓ Biglino Campos (2008) y Robleda Cabezas (2014) señalaban que habría que evitar que la composición de estas instituciones respondiera a la orientación política de la Asamblea Parlamentaria, puesto que se trata de órganos que desempeñan, fundamentalmente, actividades técnicas vinculadas a representaciones políticas. Además, Biglino Campos considera que recoger en normas jurídicas este tipo de composiciones potencia el

peso de partidos políticos en ámbitos totalmente ajenos como es el control de los fondos públicos. Robleda Cabezas, por otro lado, manifiesta que siendo evidente la demanda social de un control más eficiente, la cuestión es si las formaciones políticas abordarán el cambio o seguirán como hasta ahora.

- ✓ Medina Guijarro (2015), Presidente de la Sección Fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España, presenta dos aspectos a considerar en el nombramiento de los miembros de las ICEX para garantizar su independencia y que van en la línea de los expresado en los X Encuentros Técnicos:
 - a) Reconocida competencia: un profundo conocimiento técnico de la materia expresamente vinculada al ámbito del control de la actividad económico-financiera del gasto público y al ejercicio de la función fiscalizadora.
 - b) Transparencia en el proceso de selección: citar a los candidatos a audiencias previas antes de su elección ante Comisiones de Nombramiento del Congreso y Senado (Parlamentos en caso de los OCEX).

Los cambios más significativos que se deberían producir para salvaguardar la independencia de las ICEX (véase tabla 5.9) deberían ir en la línea del ámbito privado que, además, cumplen los requerimientos recogidos en la ISSAI 10 así como las pautas básicas de la ISSAI 11, y en algunos ítems coinciden con los requerimientos que se vienen haciendo desde diversos foros como los Encuentros Técnicos de los OCEX o los Congresos de Auditoría del Sector Público de FIASEP o los autores mencionados.

Tabla 5.9: Propuestas de modificación en la normativa de las ICEX como medidas garantes de la independencia de sus miembros

Áreas de Actuación	PROPUESTAS
Para el nombramiento	<ol style="list-style-type: none"> 1. Valorar a los candidatos por su competencia profesional: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Profesionales de reconocida competencia en las siguientes actividades y profesiones (recogidos en la LOTC): Auditores de Cuentas inscritos en el ROAC como Ejercientes, Magistrados y Fiscales, Profesores de Universidad y funcionarios públicos pertenecientes a Cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, Abogados, Economistas y Profesores Mercantiles. ✓ Más de 10 años de experiencia profesional. ✓ Evitar criterios partidistas. Para ello, se puede evaluar la competencia profesional de la manera en que sucede en las comisiones norteamericanas: los candidatos son sometidos a una intensa explicación pública de su currículum, lo que lleva a los partidos a no arriesgarse a presentar candidatos con una trayectoria profesional que pueda ofrecer dudas (Lozano Miralles, 1996). 2. Listado homogéneo de actividades incompatibles, como por ejemplo el recogido por el Tribunal de Cuentas en el artículo 33.3 de la LOTC, para los dos años anteriores, coincidiendo con el periodo de la auditoría de cuentas del ámbito privado.
Durante el mandato	<ol style="list-style-type: none"> 1- Listado homogéneo para todas las ICEX de situaciones de incompatibilidad. En la actualidad, aunque en los aspectos más básicos coinciden, todos no contemplan las mismas situaciones; algunos hacen referencia a las incompatibilidades de los jueces, otros a altos cargos.... 2- Solicitar anualmente una declaración de compatibilidad/incompatibilidad a los miembros del órgano de control, tal y como sucede en los OCEX de Cataluña y Galicia. 3- Establecer un protocolo de actuación para los casos de incompatibilidad sobrevenida que sea pública.
Una vez finalizado el mandato	<ol style="list-style-type: none"> 1- Listado de actividades y situaciones incompatibles a desarrollar durante un periodo de, al menos, un año una vez finalizado el mandato.
<p><i>Fuente: Elaboración propia.</i></p>	

La propuesta que consideramos más relevante es la determinación de un periodo anterior y posterior para las incompatibilidades. En el sector privado, para garantizar la independencia de los auditores respecto a la entidad auditada, el marco jurídico recoge una serie de situaciones que denomina incompatibilidades; y añade un periodo que necesariamente debe transcurrir, tanto antes de realizar la auditoría de cuentas como una vez finalizada la incompatibilidad, para poder ocupar un cargo en las sociedades auditadas. La nueva LAC 22/2015 establece un periodo de un año, tras la finalización del trabajo de auditoría, en el que se prohíbe que a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría “formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes” (artículo 23); este periodo ha sufrido variaciones ya que inicialmente era de tres años, posteriormente se redujo a dos y actualmente ha quedado en un año.

En el sector público, ninguna de las Leyes de las ICEX limita la actuación de sus miembros una vez que terminan o dejan el cargo; únicamente el acceso a la actividad fiscalizadora recoge un periodo de incompatibilidades como medida de garantía de la independencia, aunque no en todos los OCEX. En consecuencia, una persona puede acceder a cargos de dirección o mantener relaciones profesionales que pudieran tener un interés personal económico en las entidades fiscalizadas.

Es necesario evitar que términos conocidos coloquialmente como “puerta giratoria” dejen de tener significado, y el concepto de la independencia, incluida la “independencia aparente”, quede fortalecida. Trasladar este requisito temporal al ámbito de la auditoría pública reforzaría la credibilidad sobre la independencia de los miembros de los OCEX así como sobre la calidad de sus trabajos de fiscalización.

Otro aspecto importante es el peso específico de la ideología política de los miembros de las ICEX. El pensamiento político de cada ciudadano no debería influir, ni se debe pensar que así sucede, en la profesionalidad de quienes efectúan las fiscalizaciones de las instituciones públicas. Sin embargo, el sistema de nombramiento que existe en los órganos colegiados, y el no limitar las actividades profesionales y cargos a efectuar una vez finalizado el mandato como miembro de las ICEX, puede poner en duda esta objetividad. Es por ello

que evaluar a los candidatos mediante criterios técnicos haciendo públicos sus currículos, evitaría un tratamiento partidista.

Los cambios introducidos por la Ley (Ley 8/2015 de 28 de agosto) en el Consejo de Cuentas de Galicia van dirigidos a mejorar este aspecto. Los nuevos criterios evalúan la competencia de los consejeros mediante la comparecencia ante una Comisión del Parlamento. Asimismo establece un periodo de incompatibilidades anterior diferentes, siendo más estricto (seis años) para candidatos con vinculación política.

5.3. El ámbito de actuación y la iniciativa fiscalizadora

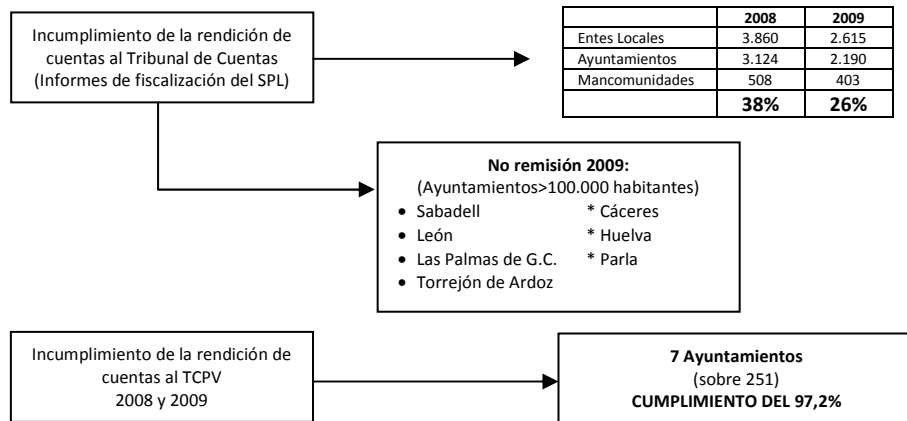
La actividad fiscalizadora de las ICEX comienza con la elaboración del programa anual de las fiscalizaciones que se aprueba por el Pleno. Esta fase implica conocer qué entidades componen el ámbito de actuación susceptible del trabajo de fiscalización y seleccionar los trabajos a realizar. En este apartado analizaremos cómo conocer el conjunto de entes que gestionan los fondos públicos, la información financiera que éstas han presentado tradicionalmente, unido a un escaso control externo especialmente en el ámbito local. Posteriormente examinaremos cómo las entidades fiscalizadoras determinan los trabajos de fiscalización incluidos en los programas anuales y analizaremos si existen carencias susceptibles de mejora efectuando propuestas para incrementar la confianza del ciudadano respecto a la labor que estos organismos efectúan.

5.3.1. Transparencia y acceso a la información económica y financiera de las entidades que gestionan fondos públicos

Hasta la publicación de la “Ley de Transparencia” (Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno) resultaba tarea difícil conocer las entidades públicas y las entidades privadas que habían realizado actividades con fondos públicos, puesto que no existían listados actualizados que fuesen de fácil acceso al ciudadano. También se desconocían las cuentas de estas entidades cuya obligación era enviar la información económica y financiera al correspondiente órgano de control. En un estudio efectuado durante los ejercicios 2008-2009 se ponía de manifiesto que

numerosas entidades públicas ni siquiera elaboraban sus estados económicos y financieros (véase la ilustración 5.1).

Ilustración 5.1: Rendición de cuentas periodo 2008-2009



Fuente: Martínez Churriaque, 2012

Tradicionalmente la tendencia de las entidades públicas de la administración local ha sido no rendir las cuentas, aunque el último informe del Tribunal de Cuentas refleja una mejora respecto a la rendición de cuentas de estas entidades: 53% el año 2011, 70% en 2012 y 81% en 2013 (Tribunal de Cuentas, 2015-a). Sin embargo, la escasa información que se ha tenido sobre la gestión de los fondos públicos, unido a los casos de corrupción y fraude, ha derivado a que los ciudadanos consideren que la gestión de los fondos públicos sea poco transparente y ajena a cualquier tipo de control.

La transparencia constituye un pilar básico en la sociedad actual, y ha de configurarse como un objetivo indispensable del ciudadano el derecho a saber cómo se gestionan los fondos públicos. La transparencia, el acceso a la información pública y el cumplimiento de las normas de buen gobierno son tres principios esenciales que nadie pone en duda y que toda sociedad debería exigir (Pérez Lerma, 2015). Es necesario pretender un adecuado nivel de transparencia en las instituciones públicas, en las sociedades empresariales y las entidades sin ánimo de lucro que gestionan fondos públicos, ya que conforman el tejido político, social y económico en que los ciudadanos financian la provisión de bienes y servicios públicos.

La exigencia de transparencia de las entidades públicas es una demanda que viene de hace tiempo. López y Ortiz ya señalaban en el año 2005 que existía una especial preocupación por la racionalidad en el gasto y la mejora en la gestión de las entidades públicas, procurando el mejor uso posible de los recursos. El control en todas las áreas y entidades del sector público se planteaba como un método adecuado, puesto que garantizaba avanzar en la consecución de los objetivos establecidos.

Con el tiempo se ha hecho referencia a la necesidad de acceder a información fiable de las entidades que forman el sector público de manera reiterada, ya que el gestor público no debe ser ajeno a los efectos de sus actuaciones tanto social como políticamente, ni ante nuevas demandas de la ciudadanía como la ecología, la equidad o el impacto de género (Fernández Llera, 2011).

El Consejo General de Economistas (CGE, 2013), entre las conclusiones de las Jornadas sobre la transparencia como instrumento de eficacia, destacaba, entre otros, la conveniencia de aumentar la transparencia en la gestión tanto de las administraciones públicas como de las entidades que de ellas dependen, como empresas, fundaciones, etc. Para ello se remitía al estudio de la Fundación FIASEP (2012) que ponía de manifiesto la falta de información pública, el difícil acceso y la opacidad de las cuentas de entidades públicas.

La regulación de la transparencia y, los principios de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno en España, se produce con la Ley 19/2013; sin embargo en Europa la primera de ellas se produce en 1776, cuando en Suecia se aprueba una norma sobre el derecho a la información que más tarde fueron incrementando las exigencias de transparencia (Pérez Lerma, 2015).

La Ley 19/2013 de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno se publica con el objetivo de impulsar esta transparencia en España; el primer preámbulo reconoce que sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, es cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan las instituciones, y cuando se pueden exigir responsabilidades. También señala que *“permitiendo una mejor fiscalización de la actividad pública se promueve la eficiencia y eficacia del Estado y se favorece el crecimiento económico”*. Por todo ello, el objetivo de la Ley de Transparencia 19/2013 era triple: incrementar y reforzar la transparencia en la actividad pública, garantizar el acceso a la información pública y establecer

obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento. En consecuencia, las disposiciones legales establecen qué los sujetos que están obligados a proporcionar la información, el lugar en el que se ha de publicar la misma y los órganos que han de vigilar el cumplimiento de la norma (Pérez Lerma, 2015).

Con la Ley de Transparencia en vigor, las entidades públicas comienzan a publicar sus cuentas (la tabla 5.10 resume la información que deben divulgar) facilitando, a su vez, la información económica y financiera de la gestión pública a los ciudadanos. La Conferencia sobre Nuevas Tendencias en Transparencia Empresarial (CGE, 2014) manifestaba la importancia de este tipo de iniciativas legislativas puesto que impulsan un adecuado nivel de transparencia y aumentan la cultura a la información de los ciudadanos; son iniciativas que mejoran, amplían y refuerzan la transparencia de la actividad pública y se regula y garantiza el derecho de acceso a la información, sin olvidar las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos.

Tabla 5.10: Información a publicar en el Portal de la Transparencia según la Ley 19/2013

INFORMACIÓN A PUBLICAR EN EL PORTAL DE LA TRANSPARENCIA		
<i>Información comprensible, de acceso fácil y gratuito</i>		
Organizativa	De relevancia jurídica	De contenido económico
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Funciones desarrolladas en los organismos. ➤ Normativa de aplicación. ➤ Estructura: organigrama con identificación de los responsables de las unidades, su perfil y trayectoria profesional. ➤ Planes y programas anuales, objetivos, grado de cumplimiento y resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directrices, instrucciones, acuerdos, circulares, respuestas a consultas (que supongan una interpretación del Derecho o produzcan efectos jurídicos). ➤ Anteproyectos de Leyes o de Decretos Legislativos. ➤ Proyectos de Reglamento. ➤ Memorias e Informes incluidos en los expedientes de elaboración de textos normativos. ➤ Documentos que deban ser sometidos a información pública. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Contratos. ➤ Convenios y encomiendas de gestión. ➤ Retribuciones de altos cargos. ➤ Subvenciones y ayudas públicas. ➤ Presupuestos. ➤ Cuentas anuales. Informes de auditoría de cuentas y de fiscalización. ➤ Resoluciones de la Oficina de Conflicto de Intereses que afectan a empleados públicos y altos cargos. ➤ Información estadística de grado de cumplimiento de los servicios públicos. ➤ Bienes inmuebles de propiedad estatal.
<p><i>Fuente: Elaboración propia en base a: http://transparencia.gob.es</i></p>		

La Ley Transparencia es de aplicación a todas las Administraciones públicas y a todo el sector público, en concreto a (artículos 2 y 3):

1. La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades de Ceuta y Melilla, y las entidades que integran la Administración Local.
2. Los organismos autónomos, las Agencias Estatales, las entidades públicas empresariales y las entidades de Derecho Público que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o supervisión de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.
3. El Tribunal de Cuentas y las instituciones autonómicas análogas, en relación con sus actividades sujetas a Derecho Administrativo.
4. Los partidos políticos, organizaciones sindicales y organizaciones empresariales.
5. Las entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia, vinculadas a cualquiera de las Administraciones Públicas o dependientes de ellas, incluidas las Universidades públicas.
6. Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación pública, directa o indirecta, sea superior al 50%.
7. Las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000€ o cuando al menos el 40% del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000€.

Esta Ley ha contribuido a solucionar una reivindicación social unánimemente extendida que Boyero Corchado (2012) manifestaba del siguiente modo: “la existencia de una mayor transparencia en la gestión pública como medida para restaurar la confianza en las instituciones y mejorar la calidad de nuestra democracia”. Además ha colaborado a una mayor exigencia de buena gestión en términos de eficacia, eficiencia y economía, sin olvidar el sometimiento a la legalidad y a la normativa contable y financiera.

Sin embargo sorprende que para velar por el cumplimiento de esta Ley no se haya considerado a las Entidades Fiscalizadoras. Estos organismos efectúan el control externo sobre las administraciones, organismos autónomos, entidades

de derecho público, sociedades mercantiles participadas directa o indirectamente por las entidades del sector público, fundaciones etc. y casi coincide con el ámbito de aplicación de la Ley de Transparencia (artículo 2 y 3). Pérez Lerma (2015) señala como un posible argumento a este hecho las referencias internacionales que el legislador español tuvo en cuenta en la elaboración de esta Ley puesto que “antes de la aprobación de la Ley española de transparencia ya se habían aprobado un total de 99 normas similares en otros tantos países (...) Curiosamente la norma que el legislador español ha tomado como modelo es la chilena aprobada en el año 2008, que en palabras de Michael Karanicolas, miembro del Centre for Law and Democracy de Canadá, es una de las menos estrictas de Latinoamérica”.

El organismo encargado de velar por el cumplimiento de la Ley de Transparencia es el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, órgano colegiado adscrito al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas; entre sus funciones se encuentran las siguientes (RD 919/2014, artículo 12):

- a) Adoptar recomendaciones para el mejor cumplimiento de las obligaciones contenidas en la Ley 19/2013 de Transparencia.
- b) Asesorar en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- c) Informar preceptivamente los proyectos normativos de carácter estatal que desarrollen la Ley 19/2013 o que estén relacionados con su objeto.
- d) Evaluar el grado de aplicación de la Ley 19/2013. Para ello, elaborará anualmente una memoria en la que se incluirá información sobre el cumplimiento de las obligaciones previstas y que será presentada ante las Cortes Generales.
- e) Promover la elaboración de borradores de recomendaciones y de directrices y normas de desarrollo de buenas prácticas en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- f) Promover actividades de formación y sensibilización para un mejor conocimiento de las materias reguladas por la Ley 19/2013.
- g) Colaborar, en las materias que le son propias, con órganos de naturaleza análoga.
- h) Aquellas otras que le sean atribuidas por norma de rango legal o reglamentario.

Desde la Unión Europea se ha manifestado que la Ley de Transparencia española es insuficiente (Pérez Lerma, 2015): “la Ley de Transparencia es un paso adelante pero insuficiente porque no cuenta con garantías suficientes de independencia de su mecanismo de control”; la razón de ello, entre otras, es que el modelo de órgano, el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, depende del Ministerio en lugar de las Cortes Generales de manera que carece de autonomía e independencia.

La Ley 19/2013 de Transparencia ha logrado que sea más fácil obtener información sobre las entidades que gestionan los fondos públicos, de manera que la transparencia y el acceso de los ciudadanos a la información económica y financiera de las entidades que gestionan fondos públicos es, en la actualidad, un paso importante en el que se ha avanzado de manera significativa.

También se favorece que las entidades fiscalizadoras dispongan de información organizativa, de relevancia jurídica y de contenido económico de todas aquellas entidades públicas susceptibles de ser sometidas a sus fiscalizaciones, redactada de manera comprensible y elaborada en tiempo oportuno.

No obstante, se ha excluido a las entidades fiscalizadoras del control de dicha Ley cuando, tal y como se recoge en la Constitución, el Poder legislativo tiene atribuida la competencia de controlar al Poder ejecutivo; sin embargo con esta Ley de Transparencia, un órgano adscrito a un departamento ministerial será quien vele por el cumplimiento de la normativa sobre transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (Pérez Lerma, 2015). Además, estudios realizados por la organización Access Info Europe (2013), para determinar el grado de independencia de estos órganos, ponían de manifiesto que la Ley española es de las que peor garantiza la independencia del órgano de supervisión.

5.3.2. Sector público descentralizado y necesidad de un mayor control

Una característica específica del sector público ha sido la creación de nuevas formas jurídico-organizativas para la prestación de servicios públicos, lo que ha derivado en un incremento de entidades instrumentales que no tienen por qué

tener la consideración de entidades administrativas. La diversidad de entidades que integra el sector público, siguiendo la clasificación que efectúan tanto la Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP, 2012) como el Consejo General de Economistas (REA-REGA, 2014), se puede agrupar en siete categorías que se resumen en la tabla 5.11.

Tabla 5.11: Clasificación de las Entidades que agrupan el Sector Público

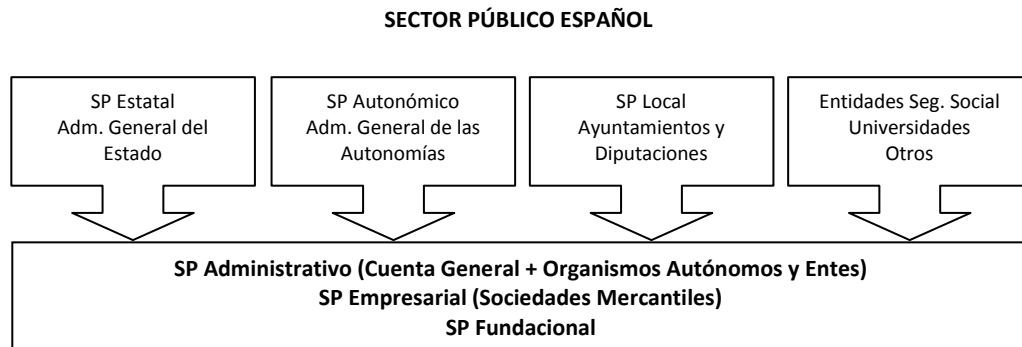
Entidad Pública		Características
Sector Público Administrativo	<i>Organismos Autónomos Administrativos</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se rigen por el Derecho Administrativo. ✓ Realizan actividades de fomento, prestaciones o de gestión de servicios públicos (en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de una Administración Pública). ✓ Dependen económicamente de los presupuestos.
	<i>Agencias</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidades de Derecho Público, con personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión. ✓ Tienen facultad para ejercer potestades administrativas. ✓ Son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General en el ámbito de sus competencias
	<i>Consortios</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidades con personalidad jurídica propia y patrimonio propio. ✓ Son creados por entes públicos de naturaleza institucional o territorial pertenecientes a la Administración Pública (sea de ámbito Estatal, Autónomo o Local). ✓ Sus actividades y decisiones están sujetas directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano de la administración
Sector Público Empresarial	<i>Entidades Públicas Empresariales</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidades de derecho público dependientes o vinculadas a la Administración General ✓ Personalidad jurídica pública. ✓ Actúan en calidad de organizaciones instrumentales de la Administración conforme al ordenamiento jurídico privado. ✓ Realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica, aunque pueden disponer de facultades que impliquen ejercicio de autoridad.
	<i>Sociedades Mercantiles Públicas</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidades en las que la participación, directa o indirecta, en su capital social de las entidades que integran el sector público es superior al 50%. ✓ Se rigen por el derecho mercantil (según la legislación que les sea aplicable: Código de Comercio, Sociedades de Capital, etc.) en lugar de por la Ley de su creación. ✓ Les está expresamente vedado disponer de facultades que impliquen ejercicio de autoridad.
Sector Público Fundacional	<i>Fundaciones del Sector Público</i>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidades con personalidad jurídica propia y sin ánimo de lucro. ✓ Tienen fines de interés general a favor de un colectivo genérico de beneficiarios. ✓ Se constituyen con aportación mayoritaria de las Administración general u otras entidades del sector público.
<i>Otros</i>		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Entes Públicos Especiales y Entidades gestoras de la Seguridad Social.

Fuente: Elaboración propia en base a FIASEP (2012) Y REA-REGA (2014).

Además de esta configuración del Sector Público Estatal, no hay que olvidar el carácter territorial de España, puesto que tal y como López Hernández (2011-b) y Martínez Churiaque (2012) manifiestan, el régimen político-administrativo constitucional se encuentra descentralizado en diferentes niveles de gobierno

(estatal, autonómico y local), y la estructura actual del sector público español se compondría de entes administrativos clasificados en base a dos criterios: territorialidad e instrumentalidad (véase la ilustración 5.2).

Ilustración 5.2: Clasificación del sector público estatal según la Ley 4/2003 General Presupuestaria



Fuente: Martínez Churiaque, 2012

Otra clasificación, que se debe tener en cuenta, para conocer el sector que gestiona fondos públicos corresponde a entidades públicas catalogadas como entes del sector administrativo o como entes del sector empresarial, cuyas peculiaridades se pueden resumir del siguiente modo:

- El sector administrativo corresponde a entidades cuya actividad está orientada fundamentalmente a la redistribución de la renta o a la producción de bienes y servicios no destinados a la venta y, por tanto, se financia mediante las transferencias del Estado.
- El sector empresarial se basa principalmente en la producción de bienes y servicios destinados a la venta y, en principio, se financia mediante los ingresos obtenidos por las ventas y prestación de servicios.
- En algunos casos encontramos entidades creadas para el cumplimiento de unos fines concretos, que se pueden lograr asignando su competencia y gestión a órganos propios de la de la Administración que los crea (FIASEP, 2012).
- En cualquiera de los dos sectores, podemos encontrar muchas modalidades de organización que no siempre responden a un modelo de dependencia de la administración, sino que constituyen realidades complejas y, en muchos casos, participadas por diferentes Administraciones Públicas (Pérez Pérez 2008). Esto último no plantea

ningún problema ya que en la actualidad las entidades que se crean tienen que adscribirse al sector público que le corresponda y tenga competencia para ello.

- La división territorial, al igual que sucede en el ámbito estatal, también se caracteriza por la presencia de numerosas entidades de formas jurídicas singulares (agencias, fundaciones, consorcios, entes, sociedades, etc.), algunas de ellas alejadas del estricto régimen del derecho administrativo, y que acentúan la heterogeneidad y la fragmentación del poder ya de por sí propias del sector público (López Hernández, 2011-b).

El listado de las entidades que pueden gestionar fondos públicos no se cierra con todas estas clasificaciones puesto que hay muchas entidades que no están incluidas en las delimitaciones jurídicas y, en consecuencia, ni se incluyen en la contabilidad nacional ni, salvo superen los límites establecidos en la normativa mercantil, estarán sometidos a ningún control (FIASEP, 2012; Rodríguez Castaño, 2013). Según un estudio realizado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (REA-REGA, 2014), en 2014 existían más de 4.000 entidades instrumentales dependientes de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales que formarían parte de este conjunto de entes.

Se puede observar, por tanto, que nuestro sector público es bastante complejo. Se conforma de numerosas categorías de entes públicos instrumentales de diversa índole (consorcios, agencias, sociedades mercantiles públicas, etc.). La proliferación de tantos entes públicos y tan diversos, según numerosos autores (Martin-Retortillo, 1996; Martínez Churiaque, 2012; Sánchez Lerma, 2014), corresponde a lo que se ha venido denominándose “huida del derecho administrativo” motivada por “una línea de actuación política conscientemente buscada y asumida” aunque con el pretexto de la eficiencia y la eficacia. La argumentación principal que la administración pública ha utilizado en la creación de estos entes ha sido la flexibilidad en la operatividad que ofrecen estas figuras, favoreciendo la eficacia del sistema ya que evitan aplicar legislación administrativa, como por ejemplo la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante RDL 3/2011, LCSP). Algunos autores son contrarios a la existencia de numerosos ente públicos tan diversos; en este sentido Martin-Retortillo (1996) hacía dos consideraciones:

- 1- La mecánica operativa del sistema jurídico-administrativo español suele ir con un notable retraso, casi habitualmente carece de la flexibilidad precisa, y en modo alguno garantiza la eficacia de una gestión; el problema está en que el sistema no está adaptado a las necesidades actuales de la Administración, en lugar de incidir en actualizarlo, dando cabida a las modificaciones obligadas que los hagan eficaces, se acude a fórmulas jurídico-privadas.
Las soluciones para dar mayor eficacia a la Administración se podrían alcanzar con fórmulas jurídico-administrativas coherentes y razonables, abandonando aquellas de las que hoy en día se disponen y proceden, en la mayor parte, de épocas pasadas.
- 2- El uso de formulas organizativas de carácter mercantil no siempre ofrece la flexibilidad que se argumenta. El que estas entidades operen a través de procedimientos jurídico-privados no las excluye de una serie de controles internos, fundamentalmente de carácter financiero, que hace que en determinados aspectos estén sometidas a una rigidez operativa que, en parte, es común a toda la organización administrativa.

En este contexto Martín-Retortillo (1996) se muestra muy crítico y argumenta que las auténticas razones de este fenómeno son “sencillas y elementales”: “cabe afirmar que el permanente y reiterado recurso a las fórmulas jurídico-privadas, a la postre, no ha respondido sino a la finalidad de eludir esos controles, con el fin de que así el Poder público no se viera limitado en su actuar”, con la consecuente explicación de los escándalos económicos producidos, en los últimos años, en torno a la actuación de los Poderes públicos. Es más, fiscalizaciones de empresas públicas navarras efectuadas por la Cámara de Comptos han puesto de manifiesto claros incumplimientos de normativas, a las que están sujetas especialmente en el ámbito de la contratación y de gestión, y una preocupante ausencia de buenas prácticas de gestión (Sánchez Lerma, 2014).

De esta misma opinión es Martínez Churiaque (2012) cuando señala que entre las razones del incremento de los diferentes entes públicos instrumentales están, por un lado, la huida del derecho administrativo por la flexibilidad a la hora de realizar contratos, fijar retribuciones, etc. y, por otro lado, la huida de la contabilidad nacional, puesto que muchos de estos entes no computan en el déficit y endeudamiento del sector público. Circunstancias que han obligado a desarrollar conceptos como el de “poder adjudicador” para que, con

independencia de la forma jurídica que tenga el ente, le sea aplicable la Ley de Contratos del Sector Público (por otro lado, en continua evolución) o los mismos criterios de contabilidad nacional, la SEC 2010, para que compitan a efectos de déficit y endeudamiento los datos de todas las entidades públicas.

El argumento “*oculto*” de la “*elusión de los controles*”, que justificaría la existencia de un sector público tan complejo y plural, parece que tiene su respaldo cuando, estudios realizados por el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas, en colaboración con la Fundación FIASEP (REA y FIASEP, 2009; FIASEP, 2012), demuestran que en España había aproximadamente 20.630 entidades del Sector Público en 2009 de los que únicamente se auditaron el 8% y de 22.078 entidades en 2011, la cifra asciende al 11% (el desglose se presenta en la tabla 5.12).

Tabla 5.12: Entidades del Sector Público Auditados en 2009 y 2011

	Nº Entidades del Sector Público		Auditorías realizadas		Porcentaje auditado		Variación porcentual 2009-2011
	2009	2011	2009	2011	2009	2011	
Sector Público Estatal	474	454	312	429	65%	94,5%	29,5%
Sector Público Autonómico	1.895	2.594	550	895,2	29%	34,5%	5,5%
Sector Público Local	18.261	19.030	857	1.109	5%	5,8%	0,8%
Total	20.630	22.078	1.719	2.433,2	8%	11%	3%

Fuente: Elaboración propia partiendo de los estudios realizados por el REA y FIASEP en 2009 y 2011 (REA-CGE y FIASEP, 2009; FIASEP, 2012).

Los resultados de los estudios mencionados reflejan que el sector estatal presenta niveles razonables puesto que se alcanza un porcentaje superior al 90% de auditorías; las que no han sido sometidas al control externo corresponden a entes que o bien no habían formulado las cuentas anuales, o bien eran sociedades mercantiles públicas y fundaciones de reducida dimensión que no cumplían los límites establecidos para las auditorías obligatorias.

Respecto al sector público autonómico, la situación no es ni mucho menos similar al sector público estatal, ya que únicamente el 34,5% de sus entidades fueron sometidas a auditoría de cuentas anuales en 2011, frente al 29% de 2009. El estudio señalaba que no había información sobre determinadas entidades públicas de las áreas de sanidad y que apenas se dispuso de información sobre los Consorcios. Ante estas cifras parece razonable

demandar que se tomen medidas para aumentar el grado de realización de auditorías en los entes del sector público autonómico, tal y proponían el REA y FIASEP en su estudio.

El sector público local es el ámbito territorial que presenta unas cifras totalmente desproporcionadas poniendo de manifiesto una situación crítica ya que apenas existe control sobre dichos fondos, un 5%-6%. Además si analizamos las auditorías, según el tipo de ente público local (tabla 5.13), se observa que los ayuntamientos y las empresas municipales son las únicas que se someten a supervisión pública. El resto de entidades como organismos autónomos, entidades de ámbito territorial inferior al municipio, mancomunidades, consorcios, instituciones sin ánimo de lucro y fundaciones, se puede decir que nunca han sido verificadas. Mario Alonso, Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España desde 2013, sigue insistiendo en el escaso número de auditorías realizados en el sector público, señalando que “sólo un tercio de las entidades locales de España son auditadas” (Muñoz, 2014).

Tabla 5.13: Número de entidades públicas de ámbito local auditadas en 2009

	Inventario	Auditado		Inventario	Auditado
Ayuntamientos	8.115	124	Consorcios	1.044	1
Empresas Municipales	1.484	51	Instituciones Sin Ánimo de Lucro	495	0
Organismos Autónomos	1.865	2	Comarcas	81	0
Entidades Públicas Empresariales	34	0	Áreas Metropolitanas	4	0
Entidades de ámbito territorial inferiores al municipio	3.720	0	Agrupación de Municipios	74	0
Mancomunidades	1.007	1	Fundaciones	338	0
Total Inventario= 18.261					
Total Auditado= 179					
<i>Fuente: REA-CGE y FIASEP (2009).</i>					

En consecuencia es necesario tomar medidas para incrementar el número de fiscalizaciones sobre los Entes que gestionan fondos públicos para dar paso al “regreso del derecho administrativo” (Sánchez Lerma, 2014), y evitar las siguientes situaciones (Merello Lafuente, 2012):

- 1- Causas relacionadas con la gestión:
 - ✓ El déficit existente en la administración pública local. Las medidas de control recurrentes impulsarían una contención de gastos por parte de los gestores.

- ✓ La existencia de gastos no registrados, que anualmente aflorarían por medio de auditorías recurrentes.
- 2- Causas relacionadas con la transparencia y fiabilidad:
 - ✓ Numerosos ayuntamientos y entidades dependientes nunca han sido sometidos a un control.
 - ✓ Existe un elevado número de entidades públicas que no están siendo sometidas a un control regular (periodicidad anual) de sus cuentas públicas.

Los mecanismos creados para garantizar la transparencia de la gestión de los fondos públicos, mencionados en el epígrafe anterior, están logrando que la información de todos los entes públicos sea pública y transparente. Si añadimos que además han sido fiscalizados y, también, se publican los informes de fiscalización junto con la información económica y financiera, además de transparente, la información sobre las cuentas de los entes públicos sería fiable. Al mismo tiempo, las exigencias de control sobre las entidades y sociedades públicas podría impulsar una tendencia a mejorar la gestión y a moderar el gasto público, porque tal y como señalaba Jeremy Bentham: “Si te observo, te comportas” (Martínez Churruarín, 2014-b), defensor de una moral pública según la que los actos humanos y, por tanto, las instituciones públicas deben ser juzgadas por la utilidad que tienen.

5.3.3. Determinación del ámbito a fiscalizar

La complejidad y pluralidad de la composición del sector que gestiona fondos públicos no ayuda a identificar el conjunto de entidades a partir del cual se deben seleccionar las que van a ser fiscalizados en cada programa anual. Tanto la LOTC y la LFTC como las leyes de creación de los OCEX explicitan jurídicamente el campo de actuación de cada órgano de control externo y, en general, todas ellas hacen referencia a la composición del sector público. En concreto este sector está constituido por:

- a) La Administración de la CCAA y sus organismos, entes, entidades, fundaciones y empresas públicas, con participación mayoritaria, directa o indirecta, de la CCAA, independientemente de que se rijan por el derecho público o privado.

En el Caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi, se incluyen las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de cada territorio histórico y los entes institucionales y sociedades públicas dependientes de ellos.

- b) Las Entidades locales de la CCAA y sus organismos, entes, entidades, fundaciones y empresas públicas, con participación mayoritaria, directa o indirecta de las Corporaciones locales, independientemente de que se rijan por el derecho público o privado.
- c) Los organismos, consorcios, empresas, fundaciones, asociaciones y demás entidades con personalidad jurídica propia en los que las entidades integrantes del sector público participen, directa o indirectamente, mayoritariamente en su capital, o financien mayoritariamente sus actividades.
- d) La concesión y aplicación de ayudas económicas o financieras del sector público de la CCAA, entendiendo las ayudas como subvenciones, exenciones o beneficios fiscales, aportaciones o cesiones de bienes o industria, y avales y garantías concedidas por el sector público a beneficio del sector privado.
- e) Las Universidades públicas de la CCAA, así como sus organismos, entes, entidades, fundaciones y empresas, independientemente de que se rijan por el derecho público o privado.
- f) Las personas públicas corporativas creadas por ley del Parlamento en relación con las actividades, sujetas a fiscalización, que comportan la gestión o administración de fondos públicos.
- g) Los partidos políticos con representación parlamentaria, las asociaciones y las fundaciones vinculadas orgánicamente y sometidas al protectorado de la Generalidad y las agrupaciones de electores.
- h) Otras entidades que determinen las Leyes del Parlamento.

Sin embargo, la elaboración del Programa Anual de las Fiscalizaciones de las instituciones fiscalizadoras, plantea dos problemas a la hora de delimitar su ámbito de actuación:

- 1- decidir cómo se seleccionan las Entidades Públicas y los Programas y Actividades a fiscalizar: no hay criterios objetivos para seleccionar las entidades públicas y/o programas a fiscalizar; y
- 2- determinar si se fiscaliza un suficiente número de Entidades Públicas: no hay ningún criterio de mínimos ni máximos a fiscalizar, sino que se fiscaliza en base a los recursos de cada órgano de control, tanto materiales como humanos.

5.3.3.1. Determinar cómo se seleccionan las Entidades Públicas y los Programas y Actividades a fiscalizar

Una de las principales preocupaciones existentes en el sector público es la carencia de un sistema o procedimiento objetivo para conocer cuáles son las entidades públicas y los programas y actividades a fiscalizar fuera del alcance que aborda la Ley de creación de cada órgano de control externo.

La normativa que en la actualidad regula el procedimiento fiscalizador, tanto la del Tribunal de Cuentas como en el de los OCEX, no tiene establecido ningún parámetro que establezca una categorización o prioridad de fiscalizaciones a efectuar, ni un número mínimo de fiscalizaciones a realizar anualmente. Es cierto que la Cuenta General de la Administración del Estado así como la correspondiente a cada Comunidad Autónoma se fiscaliza anualmente, por mandato legal; sin embargo, no hay ningún patrón a seguir a la hora de delimitar otras fiscalizaciones.

Una de las conclusiones del Congreso de FIASEP celebrado en 2012 (FIASEP, 2012) presentaba, precisamente, este problema. Se manifestaba la necesidad de establecer criterios generales que delimitaran claramente el sector público, de manera que los ciudadanos pudieran conocer y entender: el sector que administra sus fondos, la responsabilidad que tuvieran y, en consecuencia, el ámbito de actuación de las entidades fiscalizadoras para que pudieran exigir a los órganos de control dónde actuar, y a los parlamentos cómo controlar al ejecutivo.

Tomando como referencia, por cercanía, al TVCP/HKEE puede observarse que no existen criterios cuantitativos que delimiten tanto las entidades públicas como los programas y actividades a fiscalizar. Concretamente en su programa anual de trabajo para 2014, en su “Introducción” recoge que “con carácter previo a la confección del Plan de Trabajo, el TCPV-HKEE ha recibido y analizado las peticiones de prioridades a incluir en el mismo por parte de la Comisión de Economía y Hacienda del Parlamento Vasco y de las respectivas comisiones de las Juntas Generales de los Territorios Históricos. El Plan que se presenta ha intentado dar la mayor satisfacción posible a las peticiones recibidas”. En la ilustración 5.3 presentamos el procedimiento que este órgano sigue para la elaboración del Plan Anual.

Ilustración 5 3: Procedimiento del TVCP/HKEE para la elaboración de su Plan Anual

1- Borrador del PLAN ANUAL DE FISCALIZACIONES

Agrupar todas las fiscalizaciones posibles:

TRABAJOS OBLIGATORIOS

- Cuenta de la Comunidad Autónoma.
- Cuentas de las tres Diputaciones Forales.
- Peticiones específicas del Pleno del Parlamento Vasco (en el Plan Anual definitivo no se especifican).
- Cuentas de Gastos correspondientes a las Elecciones al Parlamento Vasco o a las Juntas Generales.

TRABAJOS NO OBLIGATORIOS

- Peticiones recibidas por parte de:
 - ✓ Comisión de Economía y Hacienda del Parlamento Vasco.
 - ✓ Comisiones de Juntas Generales.
- Propuestas efectuadas por los propios miembros del Pleno del Tribunal.

2- Analizar todas las peticiones considerando los medios disponibles.

3- Proponer al Pleno las fiscalizaciones a efectuar.

4- Aprobación por parte del Pleno del **PLAN ANUAL** de las fiscalizaciones:

- ✓ Incluye los trabajos obligatorios y las peticiones de la Comisión de Economía y Hacienda tienen prioridad.
- ✓ Si procede, se justifican las peticiones que no se van a llevar a cabo.

Fuente: Elaboración propia en base a www.tvcp.org

Respecto a los informes de fiscalización aprobados por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, durante el periodo 2010-2014, han sido los siguientes:

- La Comunidad Autónoma Vasca cuenta con aproximadamente 251 ayuntamientos. Durante el periodo 2010-2014 se han fiscalizado 38 ayuntamientos, donde se encuentran las tres capitales vascas, y ninguna se ha fiscalizado de manera recurrente.
- Las fiscalizaciones recurrentes o anuales, cuyos informes se han conseguido emitir en el primer semestre posterior al año de liquidación de la Cuenta general de la administración correspondiente, se recogen en la tabla 5.14.

Tabla 5.14: Informes de fiscalizaciones recurrentes del TVCP/HKEE: periodo 2010-2014

Ente Público Fiscalizado	Años Fiscalizados durante el periodo 2010-2014
Cuentas Generales de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi	2008, 2009, 2010, 2011 y 2012
Cuentas Generales de los Territorios Históricos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa	2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 (salvo el TH de Araba periodo 2012, que ha sido publicado en 2015)
Cuentas de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Euskadi	2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011
Cuentas de los Organismos Autónomos, Entes Públicos de Derecho Privado y Sociedades Públicas	2009, 2011 y 2012
Euskal Herriko Unibertsitatea/Universidad del País Vasco	2008, 2010 y 2011
Consortio de Transportes de Bizkaia	2008, 2009 y 2010
EITB	2009, 2010, 2011 y 2012
OSAKIDETZA	2009, 2010 y 2011

Fuente: Elaboración propia en base a los informes publicados en www.tvcp.es

- Otras fiscalizaciones (mostramos algunas):
 - Fundación Artium (2013), Fundación Basque Culinary Center (2012), Fundación Museo Bellas Artes de Bilbao (2011), Fundación Museo Marítimo Ría de Bilbao (única fiscalización para todo el periodo 1996-2009), Fundación Museo Guggenheim (única fiscalización para todo el periodo 1999-2007).
 - LANBIDE: fiscalización única para los periodos 2011-2012.
 - Bilbao Exhibition Center: fiscalización única para los periodos 2008-2011.

El procedimiento del TVCP/HKEE así como los informes de fiscalización que publica no recogen ningún criterio objetivo y público, salvo la categorización de los trabajos obligatorios y no obligatorios, que justifique el ámbito de actuación aprobado en cada programa anual. Lo mismo sucede con el resto de órganos de control externo públicos, tanto con el Tribunal de Cuentas como con los OCEX; en ningún momento señalan en base a qué criterios ha sido seleccionado el ámbito de actuación. Se trata de una decisión que toma el Pleno de cada órgano de control, el cual se efectúa bajo criterios que se desconocen. En este sentido el Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía (López Hernández, 2015) señalaba que, aunque el Parlamento es quien los nombra, su funcionamiento se regula mediante una ley propia que garantiza la independencia y autonomía de sus miembros; sin embargo éstos

elaboran el Plan de Actuaciones de acuerdo a criterios y estrategias propias, en principio sin interferencia alguna. Ahora bien, aunque el procedimiento persigue la independencia de sus miembros, desconocer cuáles son esos criterios a los que se alude puede obstaculizar la confianza en su trabajo restando credibilidad tanto a los órganos fiscalizados como a los resultados de dichas fiscalizaciones.

Para conocer las consecuencias de la inexistencia de parámetros, que definan la selección automática y objetiva de los trabajos de fiscalización, se ha procedido a analizar el sector local. Para ello, los municipios se han clasificado en función del número de habitantes, considerando como referencia la cifra de 5.000¹⁰: los que superan 5.000 y los que no lo superan. Por otro lado, también se han revisado los informes de fiscalización emitidos por el Tribunal de Cuentas y los OCEX del ámbito local. Los resultados obtenidos (véase la tabla 5.15) muestran que las fiscalizaciones relacionadas con el sector local, desde el año 2010 hasta abril de 2015, en general apenas llega al 5% en aquellos casos de las Comunidades Autónomas que cuentan con un órgano de control, y la cifra se reduce al 1% cuando corresponde al Tribunal de Cuentas.

Este estudio, a su vez, también ha puesto de manifiesto que, salvo los siguientes casos, los órganos de control no tienen establecidos parámetros objetivos que determinen qué municipios se deben fiscalizar:

- Tribunal de Cuentas: se consideran los municipios que superan 100.000 habitantes para realizar las fiscalizaciones. Sin embargo es un criterio genérico que, posteriormente, no implica que todos los ayuntamientos que superen ese límite sean fiscalizados, sino que la selección se efectúa entre esos entes locales. Este criterio se recoge en los Informes de Fiscalización que se han venido publicando desde 2014; en concreto, las fiscalizaciones se han efectuado sobre tres municipios (Murcia, Logroño y Cartagena) siendo aproximadamente 10 las poblaciones que superan los 100.000 habitantes¹¹ en CCAA sin OCEX.
- Cámara de Comptos de Navarra: fiscaliza anualmente aquéllos municipios que superen la cifra de 5.000 habitantes; decisión que se

¹⁰ Se ha considerado la cifra de 5.000 habitantes por ser la cifra que utiliza la Cámara de Comptos de Navarra, el único OCEX que lleva 20 años con un criterio objetivo y público en la selección de sus entidades del sector público local.

¹¹ Datos obtenidos del INE a 1/01/2014.

adoptó en 1982 y que, a partir de 1995, se ha llevado a cabo con la colaboración de auditores de cuentas del sector privado (Muruzabal Lerga, 1997). Sin embargo en la Memoria Anual de la Cámara de Comptos de 2014 se señala que han fiscalizado los municipios superiores a 9.000 habitantes más otros que, por diversas circunstancias, hayan requerido su atención.

- Cámara de Cuentas de Aragón: recoge en su Ley de creación (artículo 6.3) que “las Cuentas Generales de la CCAA de Aragón y de las principales Administraciones locales de Aragón se revisarán anualmente de acuerdo con lo previsto en el programa anual de fiscalización”. En este sentido, la Cámara de Cuentas ha clasificado como principales administraciones locales aquéllas que superan 8.000 habitantes, por lo que todos los municipios que superen esa cifra han sido fiscalizados, al menos, en determinados aspectos económico-financieros consistente en una auditoría de regularidad financiera y cumplimiento de carácter horizontal correspondiente al ejercicio 2011 (CCA, 2015).
- Sindicatura de Cuentas de la Comunidad de Valencia (SCCV, 2015): en 2015 finaliza el trabajo de fiscalización del control interno del periodo 2011-2013 de los municipios que superaban los 50.000 habitantes, y se comenzará a revisar el de los que tienen más de 30.000.

Estos trabajos no han sido fiscalizaciones de regularidad sino que han consistido en verificaciones horizontales que permiten observar el funcionamiento del sistema de control interno en el ámbito municipal.

Se puede concluir que los recursos de las entidades fiscalizadoras apenas se dirigen a la fiscalización de otros trabajos más allá de las fiscalizaciones que obligatoriamente deben efectuar siguiendo la normativa que regula su actuación. En este sentido se están produciendo cambios para reforzar el control y aumentar el nivel de transparencia del ámbito local, especialmente en los municipios mayores. Es de destacar las medidas que se han adoptado tanto en el Tribunal de Cuentas de España como en los OCEX de Navarra, Aragón y Valencia; la existencia de unos parámetros objetivos, que fijaran qué entidades locales se fiscalizan, mejoraría el nivel de información transparente y fiable impulsando la buena gestión pública siguiendo los criterios de economía, eficacia y eficiencia.

5.3.3.2. Determinar si se fiscaliza un suficiente número de Entidades Públicas del sector público local

Otro problema dentro de las fiscalizaciones del sector público es la falta de establecimiento de mínimos o máximos para fiscalizar; es decir, no se plantea si el porcentaje tanto de fondos públicos como de las entidades públicas que se controlan anualmente, a través de trabajos de fiscalización, es suficiente. Por tanto, la cuestión que cabe analizar es si es o no suficiente el número de fiscalizaciones efectuadas por los órganos de control.

Las fiscalizaciones que se efectuaron en el año 2009, considerando la Administración Estatal, Autonómica y Local, fueron el 9% y el 11% en el año 2011 (REA y FIASEP, 2009; FIASEP, 2012) de todas la Entidades Públicas existente en el Estado (se incluye tanto el ámbito administrativo como el ámbito empresarial). En la tabla 5.15 mostramos, por cada CCAA, el ICEX que le corresponde, el número de poblaciones y habitantes; el número de trabajos de fiscalización confirma el bajo nivel de control de los fondos públicos y la desigualdad existente entre los municipios.

Los porcentajes son muy escasos y exigen tomar medidas que determinen, de una manera objetiva y homogénea, el número mínimo de las fiscalizaciones que deben efectuarse para garantizar una transparencia adecuada de toda la gestión del sector público.

Tabla 5.15: Número de municipios de cada CCAA y las fiscalizaciones efectuadas durante el periodo 2010-2015

CCAA	ICEX	nº poblaciones	> 5.000 habitantes	Fiscalizaciones de ayuntamientos 2010-2015												% Fiscalizado (12)
				2015/04		2014		2013		2012		2011		2010		
				A (1)	B (2)	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	
Andalucía	CC And.	789	285	--	1	--	11	--	6	1	4	--	5	--	4	2%
Aragón	CC Aragón	732	23	1	--	1(3)	--	2(9)	--	--	--	--	1(9)	--	--	4%
C. Valenciana	SCCV	542	156	--	--	4	--	--	1	--	3	--	17	1	12	5%
Castilla y León	CC C. y León	2238	58	--	2	--	4	--	3	--	6	--	6	--	5	8%
Cataluña	SCC	947	207	--	--	1	1	--	1	2	5	1	4	--	8	2%
Euskadi	TVCP	251	70	3	--	9	--	7	1	9	--	6	--	7	1	11%
Galicia	CCG	292	88	--	--	--	--	--	--	--	--	2	--	8	--	2%
Islas Canarias	ACC	88	61	--	--	--	--	--	2	--	--	--	2	2	1	2%
Islas Baleares	SCIB	67	40	--	--	0(4)	--	0(4)	--	--	1	--	4	--	--	3%
Madrid	CCCM	179	81	2	--	4	4	6	--	2	--	2	--	4(5)	--	5%
Navarra	CCN	272	22	3	--	17	--	15	2	21	1	18	1	15	1	83%
Asturias	SCPA	90	30	--	3	1(6)	--	--	--	2(7)	--	--	--	1	--	3%
				2015 (8)		2014 (8)		2013		2012		2011		2010		4%
Cantabria	TC	102	20													1%
Castilla la Mancha	TC (10)	829	76									3(10)				
Extremadura	TC	387	39									2				
La Rioja	TC	174	9	1												
Ceuta y Melilla	TC	2	2													
Murcia	TC	45	36	1		1	1									
Andalucía (11)	TC														1	
NOTAS:																
1 Corresponde a informes de ayuntamientos																
2 Corresponde a fiscalizaciones de ayuntamientos que son revisiones parciales o están relacionadas con ayuntamientos																
3 En un único informe de fiscalización se verifican los ayuntamientos de más de 8.000 habitantes (que son ocho) , excepto Zaragoza																
4 No se fiscaliza ningún ayuntamiento pero sí los cuatro Consejos Insulares																
5 Se fiscalizan cuatro ayuntamientos pero tres ejercicios para cada uno de ellos.																
6 En un único informe se fiscalizan dos ayuntamientos																
7 En dos informes se fiscalizan siete ayuntamientos.																
8 En 2014-2015 efectúa fiscalizaciones sobre ayuntamientos cuya población supera 100.000 habitantes.																
9 Efectuados por el TC puesto que la Cámara de Cuentas de Aragón se crea en 2010; en 2013 corresponden a dos ayuntamientos donde las fiscalizaciones																
10 Se suprime en 2014. No obstante en 2011 el TC fiscaliza varios ejercicios económicos de tres ayuntamientos de Castilla La mancha																
11 Aunque existe la Cámara de Cuentas de Andalucía, este informe fue elaborado por el TC.																
12 Para el cálculo del porcentaje no se ha considerado el año 2015, por 16 corresponder a un ejercicio cerrado con todos los informes aprobados.																

Fuente: Elaboración propia en base a www.informesocex.com

5.3.4. Reforma en los criterios que determinan el ámbito fiscalizador

La falta de criterio uniforme para seleccionar entidades locales en el escenario de actuación de los órganos de control fiscalizadores, se podría evitar si se justificaran de una manera razonada las bases por las que se seleccionan los entes integrantes de los programas anuales de las fiscalizaciones. Merello Lafuente (2012) señalaba que “podrían establecerse diversos hitos con límites concretos, que al ser superados, determinarían la obligación de estar sometido a auditoría anual (número de habitantes, empleados públicos, presupuesto de gastos, etc.)”.

Así mismo, podría regularse la manera en la que las entidades públicas deben someterse a la fiscalización del órgano público de control externo, al igual que sucede en el ámbito de la Auditoría de Cuentas. En el sector privado se regula específicamente qué empresas están obligadas a auditar sus cuentas anuales y se dice de forma explícita que “no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local”. Así, las entidades que deben auditarse son (Disposición Adicional Primera LAC 22/2015):

Están obligadas a someter sus estados financieros a la auditoría de cuentas, las entidades que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, concurren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Emitir valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.*
- b) Emitir obligaciones en oferta pública*
- c) Dedicarse de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, (...)*
- d) Tener por objeto social cualquier actividad sujeta al Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, (...).*
- e) Recibir subvenciones, ayudas o realizar obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de límites fijados reglamentariamente (Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1517/2011, por el que se*

aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas)

⇒ *RD 1517/2011, DA 2ª: recibir subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos públicos por un importe total acumulado superior a 600.000 euros.*

⇒ *RD 1517/2011, DA 3ª: quienes hubieran celebrado con el sector público un contrato por importe por un importe total acumulado superior a 600.000 euros total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios.*

f) *Superar los límites fijados reglamentariamente. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados¹².*

Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) *Que el total de las partidas del activo no supere 2.850.000€.*

b) *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere 5.700.000€.*

c) *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

→ *Así mismo serán objeto de auditoría de cuentas aquellas empresas mercantiles que cumplan los requerimientos señalados en el artículo 267 de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010), modificado por el art. 49 de la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.*

En el ámbito público sería preciso fijar unos parámetros en la misma línea que en la Auditoría de Cuentas, de manera que estén determinadas por Ley las circunstancias de las fiscalizaciones obligatorias anuales, y que pueda dotar de objetividad e imparcialidad el inicio del procedimiento fiscalizador. Exponer que la actividad pública se ha sometido a los principios de legalidad, eficiencia y economía, indicativas de una buena gestión, impulsaría información de

¹² Modificado por la Ley de Emprendedores (2013), RD 1517/2011, DA 1ª; Ley de Sociedades de Capital artículo 257.

calidad, transparente y de confianza en el sector público (Zugaza Salazar, 2012a).

Para ello es imprescindible efectuar cambios legislativos que establezcan la obligación de fiscalizar anualmente determinadas entidades públicas, reduciendo la amplia discrecionalidad de los OCEX en la selección de entidades a incluir en el Plan de Trabajo. Se deberían tener en consideración los siguientes aspectos:

1. Las Entidades Fiscalizadoras deben hacer públicos o, en su caso, diseñar los criterios que utilizan para concretar el Plan de trabajo, otorgándole un carácter imparcial y objetivo al procedimiento. La ciudadanía no vería el sesgo político que se podría pensar que existe en la fase de selección de trabajos a realizar, especialmente en los órganos colegiados, si se justificaran de una manera razonada las bases por las que se han seleccionado tanto el ámbito objetivo como el subjetivo de los programas anuales de las fiscalizaciones.

Los criterios a implantar o diseñar deben prestar especial importancia a dos aspectos:

- a) La complejidad del sector público. La variedad de entidades instrumentales que se han ido creando, y que gestionan fondos públicos, no debe implicar una disminución de la transparencia y control de la gestión pública. El sistema que se implante debe considerar este tipo de entes; el control debe ejercerse desde el mismo proceso de autorización de constitución del ente hasta la memoria administrativa y económica que lo justificase (FIASEP, 2012; Rodríguez Castaño, 2013).
- b) La complejidad del sector local. Las escasas fiscalizaciones que se efectúan en el ámbito local comprometen la eficiencia y eficacia de su gestión, de modo que es preciso establecer criterios objetivos que delimiten qué ayuntamientos y otros entes locales deben fiscalizarse anualmente.

En la actualidad existe el criterio de “número de habitantes” para fijar las fiscalizaciones, pero falta una base cuantitativa homogénea; la Cámara de Comptos de Navarra tiene establecido el mínimo de 5.000 habitantes, lo que requiere auditar 22 ayuntamientos de un total de 272. La Cámara de Cuentas de Aragón, a su vez, ha establecido la cifra en 8.000 habitantes, lo que supone fiscalizar 17 municipios (5 menos

que si fueran 5.000 habitantes)¹³. Martínez Churiaque (2009) manifestaba que el Tribunal Vasco debería fiscalizar ayuntamientos de más de 20.000 habitantes (aproximadamente 18 poblaciones)¹⁴, al menos, en áreas de riesgo específicas.

No obstante se pueden utilizar otro tipo de criterios como “el porcentaje del presupuesto” o directamente importes mínimos, tal y como figura en el Proyecto de Real Decreto que regula el Régimen Jurídico del Control Interno en las Entidades del Sector Público Local. El modelo de control que se pretende regular señala que se deberá asegurar el control efectivo sobre el 80% del presupuesto general consolidado (artículo 3.3).

El Consejo General de Economistas considera que hay que tener en cuenta varios factores para establecer la obligación anual de auditoría a los municipios: el número de habitantes (más de 5.000 habitantes), el presupuesto (que sea superior a 7.000.000€) y con un gasto de personal superior al 25% del gasto corriente (Colegio de Economistas de Málaga, 2014).

También se pueden efectuar propuestas de fiscalización para determinados proyectos o programas, como por ejemplo el propuesto para las subvenciones desde el TVCP (Martínez Churiaque, 2014-b). En el Informe la Cuenta General de la Administración de la CCAA de Euskadi 2009 se recomendaba “establecer con carácter general, a partir de un determinado importe fijado por el departamento concedente, que la certificación económica que presente el beneficiario de la subvención vaya acompañada de un informe de un auditor de cuentas inscrito como ejerciente en el ROAC”. El Tribunal de Cuentas Europeo lo exige cuando la contribución europea es superior a 375.000€.

En cualquier caso, al ser España un país con una singularidad territorial donde cada Comunidad Autónoma tiene sus propias características y su presupuesto, cada OCEX debería establecer su propio parámetro de fiscalización; ahora bien, los criterios deben ser objetivos y públicos.

2. El programa anual también debería estar enfocado a las áreas de riesgo, tal y como señalan las ISSAI-ES (nº 100, párrafo 36).

¹³ Datos obtenidos del INE a 1/01/2014.

¹⁴ Datos obtenidos del INE a 1/01/2014

El Tribunal de Cuentas ha llevado a cabo una serie de medidas relacionadas con la “Planificación y Programación Anual” de la actividad fiscalizadora. Esta medida sustituye el Programa Anual por una planificación estratégica para el periodo 2015-2017, con la finalidad de establecer una proyección de trabajo a medio-largo plazo; otorgando un carácter preferente a los volúmenes más significativos de ingresos y gastos públicos, a las principales áreas de riesgo, a los sectores con mayores incumplimientos de la legalidad, y a las áreas que nunca se han fiscalizado, etc. (Medina Guijarro, 2015). El Tribunal de Cuentas con este cambio pretende fiscalizar lo relevante y actual, es decir, lo que interesa y necesita conocer la sociedad.

Se trata de una medida muy acertada siempre y cuando se justifique de manera objetiva los criterios que determinen seleccionar estas fiscalizaciones.

3. El programa de fiscalizaciones debería abarcar un porcentaje del presupuesto total, considerando el presupuesto consolidado.

El programa de fiscalizaciones debería tener en cuenta los criterios objetivos establecidos por cada OCEX, en función de las características de cada Comunidad Autónoma, para determinar el porcentaje total del presupuesto consolidado que se va a proceder a fiscalizar, y así poder evaluar si se cubre el porcentaje del presupuesto consolidado. Este criterio supondría que, en caso de que el ámbito de actuación no llegara a dicho porcentaje, habría que incluir otros entes que, en principio, no estarían sometidos a fiscalizaciones recurrentes; selección que podría ser aleatoria.

Estas propuestas incrementarían sustancialmente el trabajo que cada OCEX debería efectuar. Hoy en día, estas instituciones tienen una dimensión limitada en cuanto al número de auditores públicos; los recursos actuales no tendrían capacidad suficiente para fiscalizar todos los entes seleccionados en los programas de trabajo. Sin embargo esta situación se podría analizar y buscar otras medidas que incrementaran el número de fiscalizaciones sin necesidad de incrementar la plantilla de los OCEX y, por tanto, los costes personales fijos de estas instituciones; una buena alternativa para lograr un mejor control del dinero público podría ser la colaboración de los auditores externos (Aragón Sánchez, 1999; Martínez Churiaque, 2009; Robleda Cabezas, 2014).

CAPITULO 6: Elementos para un nuevo marco de la función fiscalizadora

6.1. Colaboración del auditor privado en la actividad fiscalizadora

6.1.1. Contexto de la colaboración público-privada para el control de los fondos públicos

La fiscalización, al ser un instrumento que ayuda a la mejora de la gestión de los fondos públicos, debe llevarse a cabo de forma eficiente y, para ello, es preciso que los órganos de control cuenten con los recursos necesarios. En apartados anteriores se ha puesto de manifiesto la extensión y pluralidad de entes que participan en la gestión de los fondos públicos y, en consecuencia, que deben ser objeto de las fiscalizaciones; sin embargo, la insuficiencia de recursos de las instituciones que efectúan estos controles hace necesario que se incrementen bien los medios materiales, económicos y humanos de los órganos de control o bien se trabaje en otras alternativas como puede ser la colaboración con los auditores privados.

Estos últimos años hemos podido observar que, frente a las opciones de incrementar la plantilla o la colaboración “público-privada”, ha sido esta segunda opción la que las ICEX deben estudiar. La colaboración de los auditores privados en los trabajos de auditoría del sector público ha pasado, de ser una cuestión de análisis y debate, a convertirse en un medio cada vez más necesario; la IGAE lleva colaborando con los auditores privados desde los años ochenta, la Cámara de Comptos de Navarra desde 1995 y el Tribunal de Cuentas Europeo aprobó en 2012 un Reglamento que contemplaba esta colaboración en determinados organismos.

La colaboración con los auditores privados se plantea como una alternativa para que, dados los escasos recursos de las ICEX, se impulse un incremento en la transparencia del sector público (Zugaza Salazar, 2012-b).

Los organismos de control interno y externo se ven en la necesidad de acudir a estos profesionales para poder cumplir con sus planes de trabajo y prestar un mejor servicio a la sociedad. Ya en el año 1999, Barea Tejeiro hacía referencia a la insuficiencia de medios personales del Tribunal de Cuentas del Estado y de los OCEX proponiendo como alternativa, precisamente, la colaboración con los auditores privados, al menos, en el ámbito local o en el caso de entidades públicas de pequeña dimensión, dejando para las ICEX las cuentas anuales del Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, grandes ayuntamientos y empresas públicas importantes (Aragón Sánchez, 1999). Sin embargo, esta colaboración presenta dificultades que hoy en día continúan sin resolver. En los siguientes epígrafes abordaremos algunas de ellas.

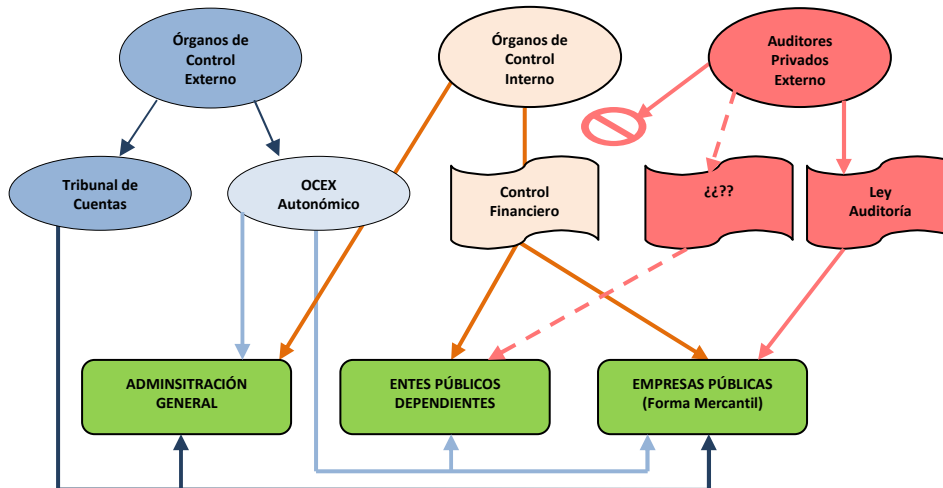
6.1.2. Competencia legal para el ejercicio de la fiscalización del sector público

Tanto la Constitución (1978) como las Leyes Orgánica (1982) y de Funcionamiento (1987) del Tribunal de Cuentas, así como el marco jurídico de los OCEX, otorgan la competencia fiscalizadora del sector público a los órganos de control externo públicos y no al sector privado. Además, la Ley de Auditoría de Cuentas, desde sus inicios (1988) hasta la actualidad (2015), siempre ha señalado que no será de aplicación en los trabajos de verificación que efectúen los órganos de las Administraciones Públicas, ya que éstas se rigen por legislación específica (Disposición Adicional Segunda).

Así mismo, en 2009 el Tribunal de Cuentas de España aprobó un informe de fiscalización sobre la contratación de asistencia técnica para realizar auditorías de entidades locales en aquellas comunidades autónomas que carecían de órgano de control. Si bien reconoce que la participación de la empresa privada en actividades como la realización de estudios y/o proyectos, servicios de carácter industrial, mercantil administrativo, etc. puede ayudar a cumplir mejor y más eficazmente las funciones legalmente atribuidas a los órganos administrativos; también manifiesta que esta participación en el ámbito del control económico financiero debe ser excepcional puesto que estos controles están atribuidos a funcionarios públicos -Interventores- cuando se trata de un

control interno, previo y a posteriori, y a órganos técnicos –ICEX- cuando se trata de un control externo y a posteriori. Ruiz Espinós (2014) recogía gráficamente (véase la ilustración 6.1) la limitación del sector privado en la realización de las auditorías del ámbito público.

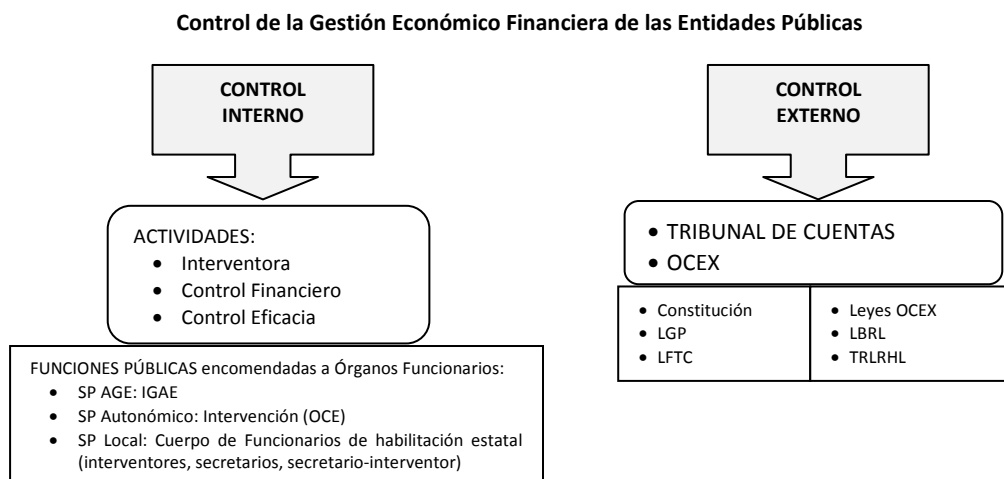
Ilustración 6.1: Competencia para ejercer el control público externo



Fuente: Ruiz Espinós, 2014.

No hay duda, por tanto, que el ejercicio de la fiscalización sobre la gestión económico-financiera del sector público está expresamente encomendado en nuestro ordenamiento jurídico a órganos externos públicos y técnicos, de manera que debe ejercerse por quienes tengan atribuida dicha competencia, es decir, las ICEX. Es una obligación establecida normativamente y con un alcance definido que deben efectuar los órganos designados (Vega García, 2015). La ilustración 6.2 muestra las instituciones que tienen esta competencia y obligación.

Ilustración 6.2: Instituciones que tienen encomendada el control de la gestión pública



Fuente: Martínez Churiaque, 2014-b

Ante la regulación existente cabe preguntarse ¿Cuál es el rol del auditor privado? Solamente existe una posible respuesta, la de colaboración (Muruzabal Lerga, 1997; Aragón Sánchez, 1999; Robleda Cabezas, 2015; Martínez Churiaque 2012, 2014-a y 2014-b; Garrido-Lestache, 2014-b; Vega García, 2015). Una colaboración que se llevaría cabo mediante la contratación de este servicio en aplicación de la correspondiente Ley de Contratos del Sector Público, especificando claramente las necesidades de cada trabajo en los pliegos de contratación. A continuación analizaremos cómo se produce esta contratación y colaboración y qué marco jurídico lo posibilita.

La Directiva 2011/84/UE sobre requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, somete a los sistemas de contabilidad pública tanto al control interno como a auditorías independientes; es decir, un control doble donde el segundo será realizado por instituciones públicas como los tribunales de cuentas o por auditores privados que fomenten las mejores prácticas internacionales (De Diego Alonso, 2015).

Tras el escenario que acabamos de presentar (el control interno corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado –IGAE- sobre la Administración estatal, y a las Intervenciones de las CCAA y Entidades Locales respecto de las administraciones autonómicas y locales; y el control externo, corresponde al Tribunal de Cuentas y a los OCEX dependientes de los Parlamentos estatal y autonómicos respectivamente) se puede observar que la normativa nacional aun no ha traspuesto todo el contenido de la Directiva

puesto que el control externo no puede realizarse directamente por auditores inscritos en el ROAC.

6.1.3. Justificación y marco regulatorio para la contratación de auditores privados

6.1.3.1. Marco normativo del Control Interno público: IGAE

Nuestro trabajo se centra en el control externo de la gestión de los fondos públicos, sin embargo, tal y como ha sucedido anteriormente, haremos referencia al organismo encargado de efectuar el control interno por ser la institución que más tiempo lleva efectuando estas colaboraciones y que, además, ya tiene incorporada en su marco legislativo la posibilidad de contratar auditores externos.

- ***Colaboración por insuficiencia de medios***

La colaboración de la IGAE con los auditores privados comienza en los años 80, cuando adquiere un mayor peso la actividad auditora del sector público, aumentando de manera significativa a partir del año 2000 especialmente por las siguientes razones (Gredilla Bastos, 2008; CASP 2012; Vega García, 2015; Martínez Churiaque, 2014-c; REA-REGA, 2014):

1. Se produce un incremento significativo del ámbito de actuación de la auditoría con la creación de fundaciones públicas, consorcios, fondos sin personalidad jurídica, etc.
2. Todos los organismos y entes públicos tienen la obligación de remitir al Tribunal de Cuentas sus Cuentas Anuales acompañadas del Informe de Auditoría (RD 2188/1995 por el que se desarrolla el Régimen del Control Interno ejercido por la IGAE, Disposición Adicional Cuarta).
3. España, como miembro de la Unión Europea, tiene obligación de efectuar el control de los fondos comunitarios.
4. Debido al problema de los impagos territoriales a sus proveedores, el RDL 7/2012, por el que se crea el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores, requiere a las Entidades Locales, que efectúen estas operaciones de endeudamiento con la garantía del Estado, presentar un informe del interventor sobre la ejecución de los planes de ajuste.

5. La Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera requiere actuaciones de control de las medidas extraordinarias en apoyo de la liquidez de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

Estos hechos trajeron consigo, por un lado, un constante aumento de entes públicos de diversa índole jurídica denominada Administración Instrumental (Patronatos, Fundaciones, Consorcios, Sociedades Públicas, etc.), y una mayor descentralización del gasto (sanidad, educación, etc.) y, por otro lado, un incremento de demanda social de mayor transparencia en el gasto público. Todo ello requirió aumentar el control sobre la gestión de estas entidades y estos fondos que, ante la insuficiencia de medios, se resolvió con la colaboración externa (Gredilla Bastos, 2008).

La colaboración de los auditores privados se contempla en la normativa, por primera vez, a través de las Leyes Generales Presupuestarias. La LGP es la norma que tiene por objeto la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal. Así mismo, es la normativa que atribuye a la IGAE la función de la auditoría pública y regula las condiciones en las que la Intervención deberá realizar su trabajo.

Tal y como señala la Ley 47/2003 LGP¹⁵, la IGAE elaborará anualmente un plan de auditorías con las actuaciones a realizar durante el correspondiente ejercicio; posteriormente evaluará si cuenta con los medios suficientes y en caso contrario, podrá contar con la colaboración de auditores de cuentas. No obstante, previamente la IGAE deberá publicar una Orden relacionada con la “insuficiencia de medios”, puesto que es la única manera que la Intervención tiene para colaborar con las firmas privadas de auditoría. La tabla 6.1 recoge el articulado de la LGP en relación a estas colaboraciones así como las diferentes Órdenes que se han venido publicando desde entonces, publicaciones que se deben efectuar anualmente ya que la insuficiencia de medios corresponde a periodos anuales.

¹⁵ Anteriores LGP (Ley 44/1983, RDL 1091/1988, etc.) en Disposiciones Adicionales regulaban esta colaboración, aunque haremos referencia a la Ley 47/2003 LGP por ser el referente y a la que se recurre en cada una de las Órdenes que declaran la insuficiencia de medios de la IGAE.

Tabla 6.1: Colaboración de los auditores privados en la auditoría pública según la Ley General Presupuestaria

→ Ley General Presupuestaria:	
Plan Anual de Auditorías ¹⁶ (Art. 165)	La IGAE elaborará anualmente un plan de auditorías con las actuaciones a realizar durante el correspondiente ejercicio, incluyendo las actuaciones correspondientes a ayudas y subvenciones públicas.
<i>Colaboración en la realización del Plan Anual de Auditorías (Disposición Adicional Segunda)</i>	Para la ejecución del Plan Anual, la IGAE puede recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría, únicamente en caso de insuficiencia de medios propios disponibles. La contratación de empresas privadas de auditoría irá precedida por la publicación anual de una Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que especifique la insuficiencia de medios de la IGAE.
→ Ordenes de Insuficiencia de Medios publicados anualmente:	
Primera Orden emitida: Orden EHA/1322/2005 Última Orden emitida: Orden HAP/2245/2015	<p><i>Artículo 1. Insuficiencia de medios.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Declaración de insuficiencia de medios efectivos suficientes de la IGAE para efectuar, en el plazo previsto, algunas de las actuaciones de control y auditoría previstas en el Plan Parcial de Auditorías y Control Financiero de Subvenciones y Ayudas Públicas. ✓ Para cumplir los objetivos es necesario colaborar con empresas privadas mediante la contratación de determinadas actuaciones de control. <p><i>Artículo 2. Colaboración de empresas privadas.</i> Se autoriza a la IGAE a obtener colaboración de empresas privadas de auditoría</p> <p><i>Artículo 3. Contratos plurianuales.</i> En aquellos trabajos que tengan carácter periódico y recurrente, se autorizan contratos de colaboración con empresas privadas de auditoría por un plazo de vigencia superior a un año.</p>
<i>Fuente: Elaboración propia partiendo de la LGP y las Órdenes que declaran la insuficiencia de medios de la IGAE.</i>	

Posteriormente, tanto el RDL 7/2012, por el que se crea el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores, como la Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera recogen que la IGAE podrá recabar la colaboración de auditores privados que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine la IGAE.

¹⁶ Aunque el Plan Anual de la IGAE también incluye las auditorías que se lleven a cabo a través de la Intervención General de la Defensa y de la Intervención General de la Seguridad Social, únicamente hacemos referencia a las que corresponde desarrollar directamente a la IGAE.

Estas colaboraciones, a su vez, han traído consigo una serie de ventajas adicionales que permiten que la colaboración público-privada se vea impulsada, y que Gredilla Bastos (2008) resume del siguiente modo:

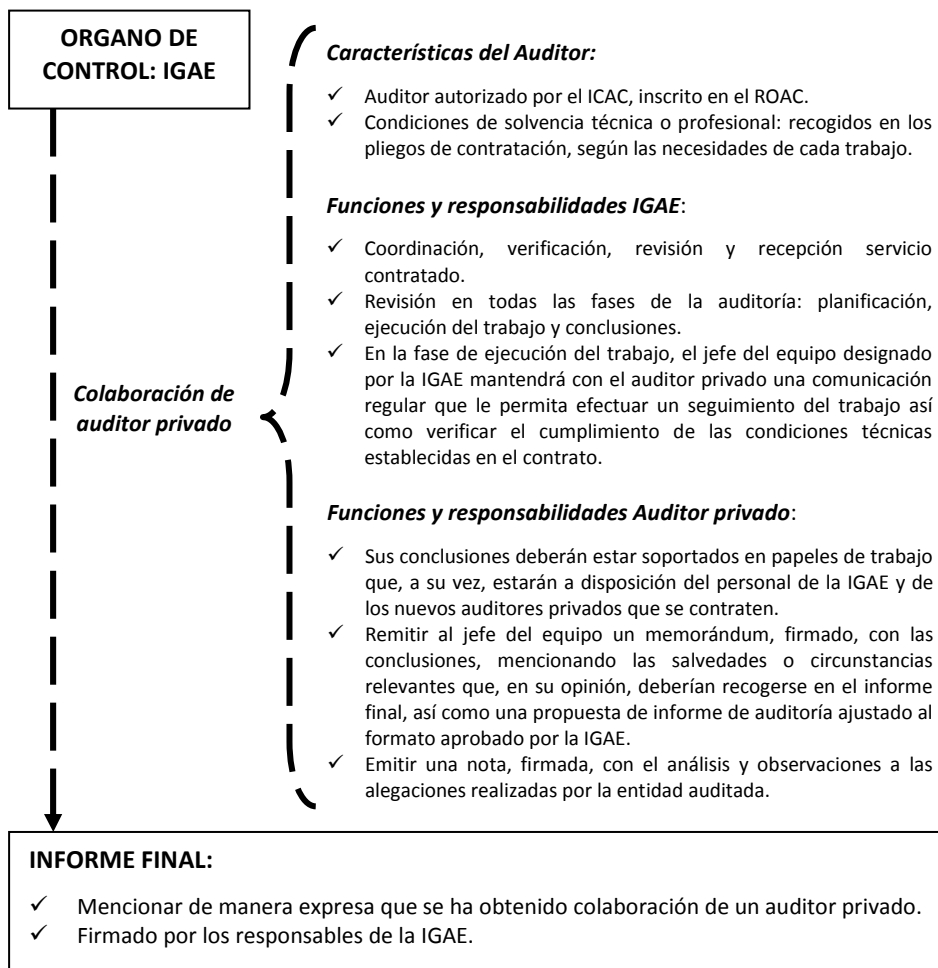
- 1- Permite racionalizar los costes; disminuyen los costes fijos que pasan a ser variables, ya que al contratar únicamente las colaboraciones necesarias no es necesario formar a una plantilla interna.
- 2- Se contrata a auditores de cuentas o firmas de auditoría, es decir, se dispone de profesionales formados en auditoría con conocimientos en materia contable, mercantil y económica.

- ***Norma Técnica de la IGAE sobre la colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas***

Las actuaciones de control que la IGAE recoge en su plan anual siempre han superado los medios de los que dispone, por lo que el recurso a la contratación de firmas de auditoría se ha convertido en una práctica habitual y recurrente; si inicialmente estaba prevista para situaciones excepcionales, la escasez de recursos y la colaboración de auditores privados se han convertido en una situación aparentemente irresoluble (De Vega Blázquez, 2008).

Este incremento de colaboraciones con auditores privados hace que sea necesario regular las actuaciones, relaciones, funciones y responsabilidades de cada uno de ellos, así como el efecto en los informes a emitir por la IGAE. En consecuencia, en 2007, la IGAE publicó la Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas, primera norma en esta materia. Los aspectos más relevantes se resumen en la ilustración 6.3.

Ilustración 6.3: Norma de Auditoría Pública sobre Colaboración con Auditores Privados, IGAE



Fuente: Elaboración propia en base a la Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas, IGAE 2007.

Esta Norma regula la colaboración con el auditor privado estableciendo cuáles son las responsabilidades tanto del órgano interventor como del auditor privado, aunque es preciso diferenciar el ámbito de la actuación de la IGAE.

La Intervención General debe cumplir con los fines de control interno en todo el ámbito de actividad de la Administración General del Estado, el cual abarca tanto el subsector administrativo como los subsectores empresarial y fundacional. El contrato de colaboración público-privado del auditor del ROAC será diferente según el tipo de entidad pública a auditar:

- Si la entidad pública pertenece al subsector administrativo, la contratación de auditores privados no puede ser de auditoría financiera sujeta a la LAC y no puede emitir informes de auditoría (imposibilidad jurídica por la Disposición Adicional 2ª LAC). La IGAE acude a la colaboración público privada para que éstos efectúen el trabajo de campo, con normas y programas de auditoría acordadas, y faciliten un memorándum con las conclusiones. Es un responsable de la IGAE el que firma y ésta la que emite el informe. Éste es el contenido del contrato que la Norma Técnica sobre Colaboración de la IGAE regula.
- Si la entidad pública pertenece a los subsectores empresarial y fundacional, que de acuerdo con su legislación está sujeta a verificación por auditores externos, el contrato de auditoría alcanza a la emisión del informe según normativa LAC.

En definitiva, la contratación por la IGAE del auditor privado alcanza dos fines diferenciados simultáneamente:

1. Alcanzar el control financiero, función que tiene el órgano de control interno, la IGAE en caso de la Administración General del Estado (AGE).
2. Satisfacer el deber de presentar la información financiera auditada cuando los entes públicos están obligados por norma. Tal es el caso de las sociedades y fundaciones públicas que cumplen ciertos requisitos.

Sin embargo no hay que olvidar que, para que la IGAE pueda llevar a cabo este tipo de actuaciones, previamente debe, mediante una Orden, declarar la insuficiencia de medios propios para efectuar estas funciones, tal y como señala la Disposición Adicional Segunda de la LGP.

6.1.3.2. La colaboración público-privada en las Instituciones de Control Externo

Casi todas las ICEX tienen expresamente recogido en su marco jurídico la posibilidad de recurrir, excepcionalmente, a la colaboración de expertos externos para la realización de trabajos concretos de apoyo a la función fiscalizadora.

El Tribunal de Cuentas prevé la posibilidad de recurrir a los auditores de cuentas del sector privado al objeto de verificar la realidad de las operaciones,

reflejadas en la documentación económica y financiera de los entes públicos, y emitir los informes correspondientes (LOTC artículo 7.4; LFTC art. 27.4 y 89.3 último párrafo). Sin embargo, hasta la actualidad, no ha utilizado estas colaboraciones para emitir informes de auditoría financiera.

En cuanto a los órganos de Control Externo Autonómicos, la mayoría sigue esta misma línea aunque no de modo unánime; se distinguen tres situaciones:

1. OCEX que tienen prevista la posibilidad de colaborar con los auditores privados en su regulación: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, Galicia, Navarra y Valencia.
2. OCEX que no tiene regulación expresa de colaboración: Euskadi y Madrid.
 - ✓ Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (Ley 1/1988 del TVCP/HKEE, artículo 5.2): se puede recurrir a expertos ajenos expresamente habilitados, cuando sean necesarios conocimientos técnicos específicos.
 - ✓ Cámara de Cuentas de Madrid (Ley 11/1999 de la CCM, Disposición Adicional Primera apartado segundo): la ejecución de sus actos corresponde a la Cámara de Cuentas y será llevada a cabo por sus órganos y, si fuera necesario, se podría obtener la colaboración de la Administración de la Comunidad de Madrid.
3. OCEX que no hacen mención a colaboraciones: Castilla y León.

En cualquier caso, no hay impedimentos legales para contratar trabajos de colaboración con auditores legales mediante la normativa de la Ley de Contratación del Sector Público siempre que el informe de fiscalización se emita por el OCEX (Olivas Arroyo, 2009).

Sistematizando el contenido de las Leyes del Tribunal de Cuentas y las de creación de los OCEX, que permiten la colaboración con los auditores privados, puede decirse que la colaboración se establece con una serie de características (De Vega Blázquez, 2008):

- ✓ Se prevé una colaboración excepcional, no habitual o recurrente.
- ✓ Su objeto es la realización de trabajos concretos (detallados, definidos y especificados con precisión en el contrato), no la realización de auditorías en su integridad o trabajos genéricos de auditoría.
- ✓ La contratación debe recaer necesariamente en expertos a los que se les exige titulación adecuada o la inscripción en los Colegios

Profesionales pertinentes, incluida, si fuera el caso, el ROAC.

- ✓ El resultado de los trabajos efectuados debe recogerse en un informe/memorándum, que no es un informe de auditoría, y formará parte del expediente de fiscalización junto con el resto de los papeles de la fiscalización.

La colaboración que los OCEX han llevado a cabo con los auditores privados ha sido casi inexistente, salvo en el caso de la Cámara de Comptos de Navarra. Miguel Olivas Arroyo, Auditor de la Sindicatura de Cuentas de Valencia, realizó un estudio sobre la experiencia de los OCEX en relación a la colaboración con auditores privados en 2009; algunos resultados a destacar son (Olivas Arroyo, 2009):

1. La colaboración se produjo en siete OCEX (de un total de doce, recordemos que en aquella época aun existía la Sindicatura de Castilla La Mancha pero no la de Aragón). Los OCEX que no habían efectuado ninguna colaboración alegaban, entre otras razones, no contar con medios suficientes o tratarse de una OCEX de reciente creación.
2. Únicamente uno llevaba colaborando de manera recurrente desde hacía más de 10 años (elaborando un total de 90 informes).
3. En cinco OCEX se efectuaron colaboraciones puntuales que no continuaron desde 2003 (salvo una única excepción en 2007-2008).

Se puede concluir señalando que, a diferencia de la IGAE, las ICEX apenas han recurrido a la contratación de auditores privados a pesar de que:

- La legislación permite la contratación de expertos para realizar trabajos concretos que requieren conocimientos técnicos específicos, aunque no se señale específicamente la contratación de auditores privados para la realización de fiscalizaciones.
- Vendría a ayudar “al órgano de control en el ejercicio de sus competencias y funciones fiscalizadoras” colaborando en el mantenimiento de unos niveles de transparencia aceptables (De Vega Blázquez, 2008); además siempre actuarían bajo la supervisión de las ICEX, es decir quién los contrata, efectuando su trabajo siguiendo los requerimientos de las normas de fiscalización de cada órgano de control externo. Técnicamente se utilizaría la figura del Informe de Procedimientos Acordados, que no es un informe de auditoría y que no está regulado por la LAC. En cambio si hay regulación internacional tanto pública como privada, como nacional a

través de las guías de las Corporaciones de Auditores (Norma Internacional sobre Servicios Relacionados: NISR 4400, *Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera*).

- Considerar como una situación habitual, en lugar de excepcional tal y como contemplan las Leyes de creación de los OCEX, recurrir a los auditores privados para realizar la auditoría de cuentas del sector público permitiría contar con una auditoría anual de las entidades públicas seleccionadas con criterios de dimensión, al igual que sucede con las entidades privadas. Las entidades fiscalizadoras no tienen recursos suficientes para fiscalizar todo el sector público. En la actualidad los programas de las fiscalizaciones aprobados por los Plenos incluyen aquéllos trabajos que, en base a los recursos materiales y humanos de cada organismo de control, se pueden realizar. Si se quiere aumentar el grado de transparencia y fiabilidad de la gestión pública, es indudable que hay que incrementar el número de fiscalizaciones y que, ante la insuficiencia de recursos de los OCEX, es necesario que los auditores de cuentas privados sean un recurso utilizable.

En consecuencia es preciso que se produzcan cambios en el marco normativo (Leyes de creación y Reglamentos de funcionamiento) que posibiliten una colaboración habitual y no excepcional, especialmente en el caso del TVCP/HKEE, La Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid y el Consejo de Cuentas de Castilla y León, por ser los órganos que no contemplan esta colaboración para trabajos de auditoría financiera.

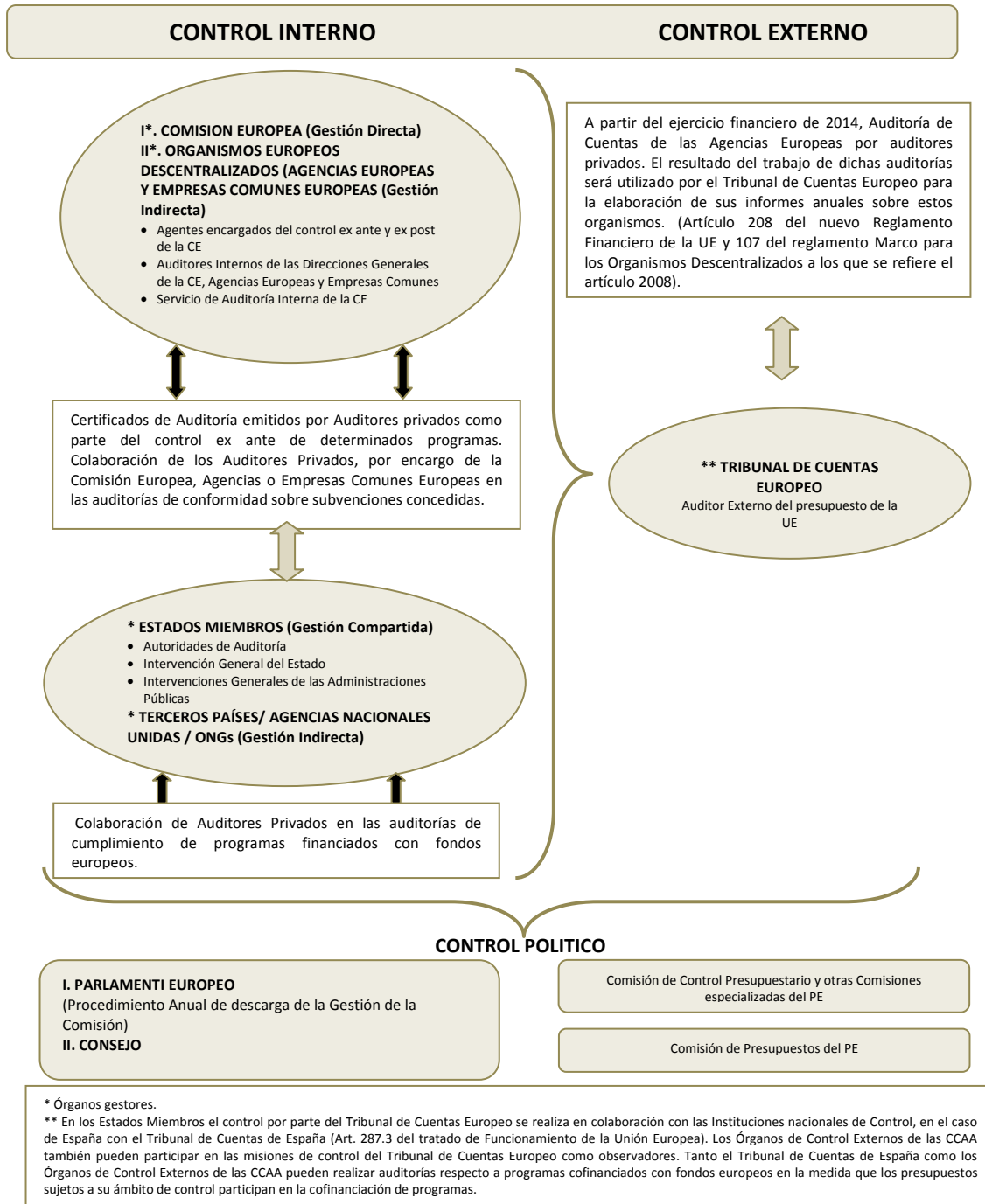
6.1.3.3. La colaboración público-privada en el Tribunal de Cuentas Europeo

El presupuesto de la Unión Europea es un presupuesto que agrupa una gestión atípica ya que engloba una dispersidad geográfica y administrativa de 28 estados miembros y de terceros países; en su mayor parte se compone de subvenciones, el 80% es gestionado por los Estados miembros y el 20% de manera directa por la Comisión, etc. Estas características hacen que su control, tanto interno como externo, sea bastante complejo (Garrido-Lestache, 2014a).

La colaboración del sector privado de la auditoría de cuentas, para efectuar el control de organismos y fondos públicos europeos, está siendo cada vez más utilizada. La normativa lo ha solucionado incorporando, como apoyo y complemento a las instituciones de control de las diferentes administraciones,

la contratación de auditores de cuentas. La ilustración 6.4 muestra el marco general de control del presupuesto de la Unión Europea.

Ilustración 6.4: Marco general de control sobre el presupuesto de la UE



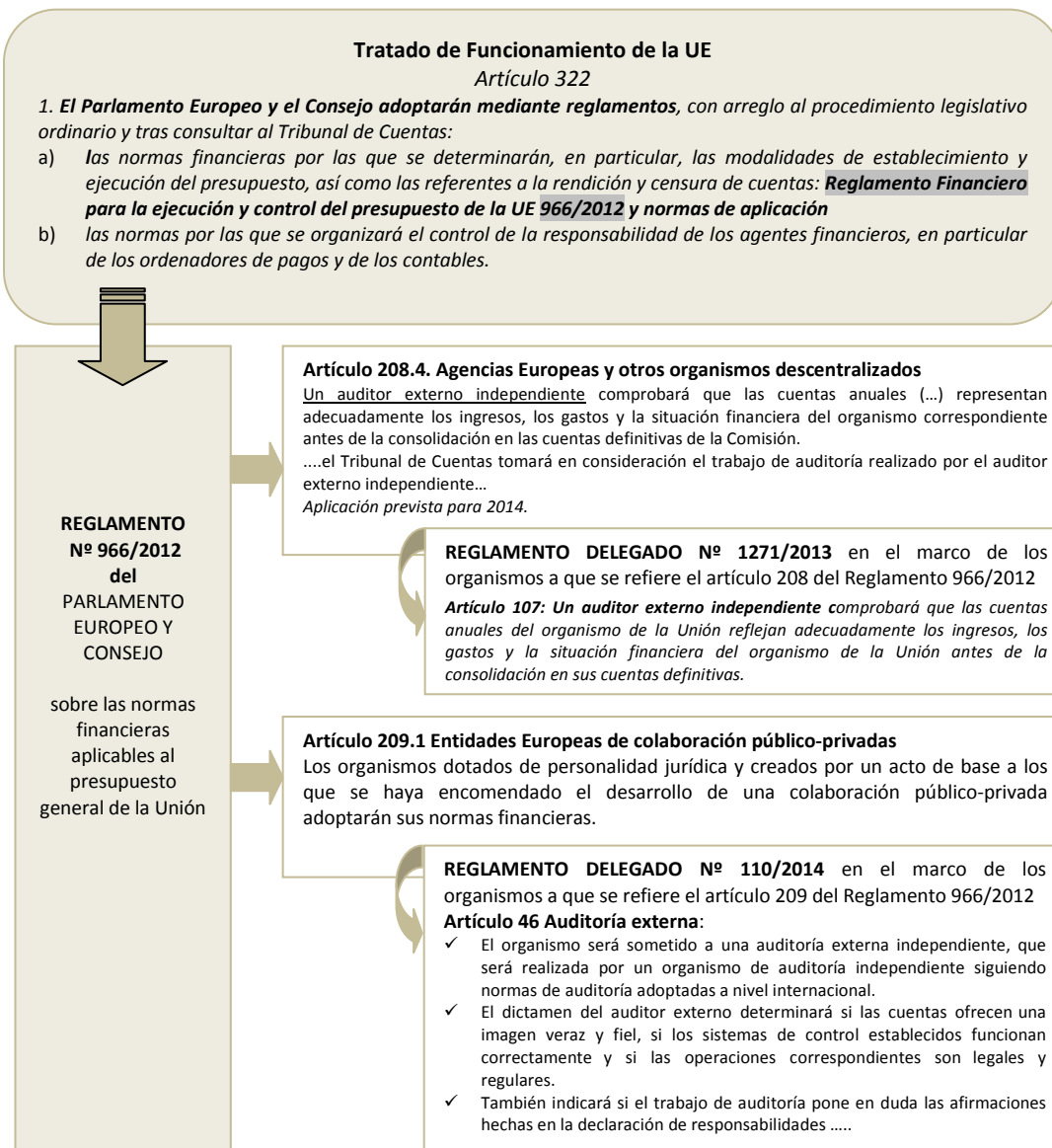
Fuente: Garrido-Lestache, 2014-b.

La extensión geográfica provoca que el marco de actuación del control externo del presupuesto comunitario corresponda tanto al Tribunal de Cuentas Europeo como a las instituciones nacionales de control externo, aunque el Reglamento Financiero de la UE nº 966/2012 incorpora un tercer sujeto a este marco de control externo europeo, las firmas de auditoría privadas:

- a) Tribunal de Cuentas Europeo: emite un informe anual sobre la fiabilidad de las cuentas de las instituciones europeas y sobre la legalidad y regularidad de la ejecución del presupuesto. También fiscaliza la totalidad de los ingresos y gastos de los organismos creado por la Unión Europea (entre los que se encuentran las agencias y las empresas comunes de participación público-privada) en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen (Tratado de Funcionamiento UE, Art. 287.1).
- b) Instituciones nacionales de control: funcionan como órganos de enlace del Tribunal y colaboran con el Tribunal. Realizan informes sobre la gestión del presupuesto comunitario de los organismos sobre los que tienen competencia de auditoría.
- c) El Reglamento Financiero asigna a auditores privados la realización de trabajos de auditoría que hasta la fecha eran realizados por el Tribunal de Cuentas Europeo. A partir de 2014 las firmas privadas de auditoría pueden auditar Agencias Europeas y las Empresas Comunes Europeas de participación público-privadas, estas últimas siempre que el acta de constitución de la empresa común así lo determine. Así mismo, la legislación permite que en el caso de las Empresas Comunes Europeas los auditores privados puedan efectuar, además de la verificación financiera, la verificación del cumplimiento de la legalidad (artículo 46 del Reglamento Delegado 110/2014).

La ilustración 6.5 resume el principal Marco legislativo aplicable a la ejecución, control y auditoría del Presupuesto de la Unión Europea que corresponde al Tribunal de Cuentas Europeo, donde se puede observar que la figura del auditor de cuentas del sector privado se encuentra incorporada desde el año 2012 y con efecto a partir de 2014.

Ilustración 6.5: Normativa que regula la colaboración de auditores privados en el ámbito europeo



Fuente: Elaboración propia en base a Garrido-Lestache (2014-a).

Otra particularidad que presenta la fiscalización en el ámbito europeo es que no existe referencia a la misma en la normativa española en materia de auditoría; en concreto, existe un vacío legal tanto en la Ley de Auditoría de Cuentas como en el Reglamento que la desarrolla. En estos textos legales no se hace referencia a las entidades públicas europeas (el contenido de la LAC y el

RDL excluyen a “entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local”), por tanto, la contratación de auditorías privadas no contradice la actuación de auditores privados en entidades que forman parte del sector público europeo que se regula en el Reglamento 966/2012.

El Tribunal de Cuentas Europeo va por delante de los órganos de control españoles estatales y autonómicos. En su normativa ya está incorporando no la colaboración de los auditores privados, sino su contratación como responsables de la verificación de la información económica y financiera, cuyo trabajo podrá ser utilizado por los auditores del Tribunal de Cuentas Europeo. De este modo, una sociedad u auditor privado puede auditar un organismo comunitario con sede en cualquier ciudad de un estado miembro “de conformidad con normas de auditoría internacionalmente aceptadas por un servicio de auditoría funcionalmente independiente de la persona o entidad de que se trate” (artículo 60.2.c del Reglamento Financiero 966/2012). Sería importante que, a nivel estatal, se pudiera incorporar legalmente la figura del auditor privado en los trabajos de fiscalización como lo hace el Tribunal de Cuentas Europeo.

6.1.4. Colaboración del auditor privado en el ámbito local

La colaboración de los auditores de cuentas privados para el ejercicio del control, en el ámbito local, es más compleja debido a la normativa que regula diversos aspectos de ámbito territorial, aspectos que abordaremos en este apartado.

El control externo de la Administración local corresponde a las ICEX y el control interno a la intervención municipal, y es en este último ámbito donde se producen limitaciones legales. La Ley 7/1985, reguladora de las bases de régimen local, señala que la realización de las funciones públicas en todas las corporaciones están reservadas a los funcionarios de la administración local con habilitación nacional; algunas de estas funciones son el control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación (artículo 92.2). Por tanto, la contratación de auditores privados para el ejercicio de la auditoría en el ámbito local no es posible jurídicamente con dos excepciones:

- *Subvenciones.* El Tribunal de Cuentas (2009) señala que “aun admitiendo la improcedencia de esta contratación con carácter general en el ámbito local”, de acuerdo con la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 38/2003 General de Subvenciones, existe la posibilidad de recabar la colaboración de empresas privadas para la realización de controles financieros de subvenciones no sólo por parte de la IGAE sino que también por parte de las corporaciones locales. Este hecho es especialmente relevante puesto que en el ámbito contractual (actualmente: Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 275) los únicos servicios que no son susceptibles de ser objeto de contratación son aquellos que impliquen el ejercicio de autoridad inherente a los funcionarios públicos. Se puede, por tanto, contratar la colaboración de auditores privados aunque los órganos de control se reservan el derecho de sus potestades administrativas (Ferrán y Cabello, 2009).
- *Ciudad de Barcelona:* La Ley 1/2006 por la que se aprueba el Régimen Especial del municipio de Barcelona, establece lo siguiente: “La función de control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento económico-financiero de los servicios y se llevará a cabo mediante auditoría externa a las cuentas anuales individuales y consolidadas del Ayuntamiento, de sus organismos autónomos locales, de sus entidades públicas empresariales y de las sociedades mercantiles, sin perjuicio de las funciones que correspondan al Interventor” (Artículo 74. Función de control financiero).

La atribución competencial del control financiero en el ámbito local está encomendada a la Intervención municipal, a los funcionarios de habilitación estatal; es irrenunciable y no puede ser objeto de contratación pública. Los interventores, sin embargo, no tienen capacidad para ejercer esta función; es decir, el control interno no puede acudir a esta colaboración por la limitación del marco normativo salvo cuando se trata de subvenciones y salvo en Barcelona. Actualmente la IGAE se encuentra tramitando un Real Decreto que regulará el Régimen Jurídico del Control Interno en las entidades del sector público local; la última versión (23 de mayo de 2015) incorpora como novedad la colaboración o contratación de auditores privados al objeto de garantizar el control efectivo de un porcentaje significativo de los recursos empleados. La tabla 6.2 presenta una síntesis de los aspectos más relevantes de este Proyecto normativo.

Tabla 6.2: Proyecto de Real Decreto por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local. Colaboración de los auditores privados

PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL	
Artículo 33. Colaboración en las actuaciones de auditoría pública.	
<p>1. Para realizar las actuaciones de Auditoría Pública, previo informe del órgano interventor, las Entidades Locales podrán recabar la colaboración de otros órganos públicos y concertar los convenios oportunos.</p> <p>2. La Entidad Local podrá, en caso de insuficiencia de medios propios disponibles, recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría, que deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor.</p> <p>Los auditores serán contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable en los términos establecidos en la legislación de contratos del sector público, no pudiendo superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del periodo de ocho.</p> <p>Los auditores privados no podrán ser contratados cuando, en el mismo año o en el año anterior, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.</p> <p>3. En el ejercicio de sus funciones de control, el órgano interventor podrá acceder a los papeles de trabajo que hayan servido de base a los informes de auditoría realizados por auditores privados.</p> <p>4. Para lograr el nivel de control efectivo mínimo previsto en el artículo 3.3 se consignarán en los presupuestos de las Entidades Locales las cuantías suficientes para responder a las necesidades de colaboración.</p>	
<p>Artículo 3.3. Principios del ejercicio del control interno:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ El órgano interventor dispondrá de un modelo de control eficaz y para ello se le deberán habilitar los medios necesarios y suficientes. ✓ A estos efectos el modelo asegurará, con medios propios o externos, el 80% por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto. 	<p>Artículo 32.1. Ejecución de las actuaciones de auditoría pública</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE y a las normas técnicas que las desarrollen. Estas normas desarrollarán, los aspectos relativos a la ejecución del trabajo, elaboración, contenido y presentación de los informes, y colaboración de otros auditores, así como aquellos otros aspectos que se consideren necesarios para asegurar la calidad y homogeneidad de los trabajos de auditoría pública.
<p><i>NORMATIVA INTERNACIONAL. LA IGAE ESTA ADAPTANDO SU NORMATIVA A LAS NIA-ES PUBLICADAS POR EL ICAC</i></p>	<p><i>CRITERIO OBJETIVO QUE DELIMITA EL PORCENTAJE MÍNIMO DEL PRESUPUESTO QUE DEBE ABARCAR EL PROCEDIMIENTO DE CONTROL</i></p>
<p>Fuente: Elaboración propia.</p>	

Si finalmente el texto se aprueba, tal y como figura en el Proyecto de Real Decreto, las entidades locales podrán colaborar con firmas privadas aunque en el marco del control interno y siempre por insuficiencia de medios. En cualquier caso, tal y como el propio texto señala, se trata de asegurar un control efectivo del presupuesto general consolidado, incrementando la transparencia de la gestión de las entidades públicas.

6.1.5. Reforma para la colaboración público-privada

6.1.5.1. Deficiencias detectadas en los trabajos de colaboración

Al analizar las diferentes fases que se llevan a cabo en las fiscalizaciones efectuadas por las ICEX (véase tabla 6.3) observamos que la influencia del ámbito privado puede ser más que una simple colaboración contractual. Las “referencias” al marco normativo de la auditoría de cuentas son necesarias desde el momento inicial de la fiscalización (cómo definir el ámbito de actuación) hasta la fase final de ésta (supervisión de la calidad de los trabajos realizados). Disponer de una regulación que posibilite la contratación y permita conocer si es precisa o no la colaboración de los auditores privados, y en qué medida, ayudaría a una eficaz y eficiente gestión de los recursos por parte de las instituciones del ámbito público.

El recurso a los auditores del sector privado debería considerarse una situación normal y habitual; de este modo se podría cumplir que las fiscalizaciones no dependan del volumen de recursos de los OCEX, y que los entes públicos sometidos a auditoría se determinasen con criterios objetivos al igual que sucede en el ámbito mercantil.

Tabla 6.3: Colaboración público-privada en las diferentes fases de una fiscalización

Consideraciones en las diferentes fases de los trabajos de fiscalización	
1- <i>Ámbito De actuación: a quien fiscalizar</i>	
	Al igual que en la auditoría de cuentas privada, deben existir criterios objetivos que determinen qué entes públicos están obligatoriamente sometidos a fiscalizaciones recurrentes (por ejemplo número de habitantes y/o volumen del presupuesto).
2- <i>Competencia fiscalizadora: quién fiscaliza → Colaboración público-privada</i>	
	La competencia del control externo corresponde a las ICEX, sin embargo, es preciso habilitar a los auditores privados para que colaboren en estos trabajos, y regular la manera en que puedan hacerlo estableciendo claramente las capacidades y responsabilidad tanto de los órganos de control externo como de los auditores privados.
3- <i>Alcance de la fiscalización</i>	
	Dentro de la fiscalización existen tres posibles actuaciones: auditoría financiera, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa. No obstante, también es posible la colaboración para áreas determinadas (endeudamiento, cumplimiento presupuestario, contratación, subvenciones, etc.). El estudio efectuado por Olivas Arroyo (2009), sobre los tipos de auditoría en las que colaboraban los auditores, dio como resultado que las auditorías de regularidad eran las más habituales; sin embargo, tal y como comentaron el Presidente de la Cámara de Comptos de Navarra y el Interventor de la ciudad de Barcelona en las III Jornadas de Auditoría del Sector Público de 2015, las colaboraciones han venido siendo, en general, de verificación financiera ampliándose al cumplimiento de la legalidad estos últimos años aunque en menor medida.
4- <i>Normas de fiscalización</i>	
	Los trabajos de fiscalización deberían llevarse a cabo siguiendo las ISSAI-ES. En la actualidad la aplicación de las normas internacionales emitidas por la INTOSAI (ISSAI) no está siendo homogénea en todas las ICEX, aunque todos los marcos jurídicos están en sintonía con las ISSAI: <ul style="list-style-type: none"> ✓ El Tribunal de Cuentas Europeo ya las aplica en la ejecución de sus trabajos (Reglamento Financiero 966/2012, artículo 60.2.c), ✓ El Tribunal de Cuentas de España aprobó las Normas de Fiscalización (2013) que adaptaban la anterior normativa a las ISSAI. ✓ Los OCEX tienen aprobadas algunas ISSAI-ES (2014). Los auditores privados ya trabajan con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) que han sido la base para la elaboración de las ISSAI.
5- <i>Control de Calidad en las fiscalizaciones: quién supervisa la calidad de los trabajos de auditoría de colaboración</i>	
	El establecimiento de un organismo responsable del control de calidad y de adaptación/desarrollo de las normas de actuación profesional incrementa de forma muy importante la calidad de los trabajos. Y, por el contrario, la no supervisión, tiene un efecto negativo en la fiabilidad que la calidad de las auditorías ofrecen (Merello Lafuente, 2012; Garrido-Lestache, 2014-b). El trabajo de auditoría de cuentas del sector privado está sujeto a los estándares de la NCCI (Norma de Control de calidad Interno, basada en la ISQC 1), por tanto su actuación en el ámbito público debería continuar esta supervisión, aunque el organismo que lo efectuase debería ser un órgano de control externo público.
<i>Fuente: Elaboración propia partiendo de Merello Lafuente (2012).</i>	

Las experiencias de colaboración público-privada han puesto de manifiesto algunas áreas susceptibles de mejora como son las dos siguientes (Martínez Gómez, 2000; Olivas Arroyo, 2009; Álvarez Martín, 2012; Zugaza Salazar, 2012-b; Garrido-Lestache, 2014-b; Robleda Cabezas, 2015):

1. Formación de los auditores inscritos en el ROAC:

El marco normativo de la auditoría de cuentas exige que esta actividad únicamente puede ser realizada por auditores, es decir, por profesionales tanto expertos en contabilidad, auditoría y otras diversas materias como independientes. Para ello, el ICAC requiere a los futuros auditores, como primer requisito, la obtención de una formación mínima que se deberá posteriormente complementar con una actualización de los conocimientos adquiridos, es decir, una formación continua permanente.

Para ser auditor de cuentas existen diferentes alternativas como la académica o universitaria, la profesional, la de funcionario público o la de auditor autorizado en algún estado miembro de la Unión Europea o en terceros países. La formación teórica mínima, previa al acceso a la profesión e inscripción en el ROAC, se exige en todos los casos y puede ser obtenida por diversas opciones (cursos homologados por el ICAC, pruebas de oposición, etc.).

La tabla 6.4 recoge en detalle los contenidos de los cursos de formación homologados que deben realizar quienes deseen incorporarse a la auditoría de cuentas por la vía bien académica o bien profesional.

Así mismo, el segundo requisito para ser auditor de cuentas es haber adquirido una formación práctica, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable junto con un auditor ejerciente, por un periodo que variará según se acceda por la vía académica o profesional. Finalmente para tener la autorización del ICAC e inscribirse en el ROAC se deberá superar un examen de aptitud profesional y reconocido por el Estado.

Tabla 6.4: Materias de Formación Teórica de los Auditores de Cuentas, Resoluciones 12/06/2012 y 22/07/2014 del ICAC

	Módulo y Contenido
Bloque I: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (40 créditos ECTS, 400 horas docencia)	1- AUDITORÍA: <ul style="list-style-type: none"> • Gestión de riesgos y control interno • Normas y Procedimientos de Auditoría. • Normas de Acceso a la Auditoría de cuentas. • Normativa aplicable en España sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas. • Normas Técnicas de Auditoría: resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. • Normas de ética e independencia.
	2- MARCOS NORMATIVOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLES EN ESPAÑA: <ul style="list-style-type: none"> • Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. • Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas. • Normas Internacionales de Información Financiera. • Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales (sólo las principales diferencias con el PGC)
	3- OTRAS MATERIAS CONTABLES <ul style="list-style-type: none"> • Análisis de estados financieros. • Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión. • Técnicas de valoración de empresas y confección de planes de viabilidad.
Bloque II: OTRAS MATERIAS (20 créditos ECTS, 200 horas docencia)	1- MATERIAS JURIDICAS: <ul style="list-style-type: none"> • Derecho civil y mercantil • Derecho de sociedades y de otras entidades y de gobernanza • Derecho concursal • Derecho Fiscal • Derecho del trabajo y de la Seguridad Social
	2- TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN Y SISTEMAS INFORMÁTICOS
	3- OTRAS MATERIAS: <ul style="list-style-type: none"> • Economía general y economía financiera • Economía de la empresa • Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas • Matemáticas y estadística
Fuente: García-Delgado e Ipiñazar (2014).	

Los auditores tienen la obligación de mantener los conocimientos teóricos actualizados para ofrecer servicios de calidad y responder satisfactoriamente a las necesidades contables y auditoras cada vez más exigentes, “la obligación de formación continuada beneficia al propio auditor, a sus clientes y a la sociedad, puesto que la Auditoría de Cuentas es una actividad de interés público” (Sierra Capel y Román Sánchez, 2015). Su no cumplimiento, de acuerdo con la LAC 22/2015 (artículo 7.3), implica una infracción grave para los auditores.

La formación continua es un requerimiento que se incorporó en 2002 mediante la Ley Financiera 44/2002, aunque su desarrollo reglamentario se produjo más tarde mediante el Real Decreto 1517/2011, modificado por la Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012.

Actualmente, los auditores de cuentas ejercientes deben efectuar actividades de formación continua al menos 120 horas en un periodo de tres años, con un mínimo de 30 horas anuales, de las cuales el 71% y 67%, respectivamente, deben ser en materias de contabilidad y auditoría de cuentas.

Dentro de estos programas de enseñanza teórica, tanto los iniciales para acceder al ROAC como los posteriores para cumplir la formación continua, no se incluyen materias referidas al ámbito público que pudieran ser de utilidad en las fiscalizaciones. En este sentido, diversos autores (Martín Gómez, 2000; Olivas Arroyo, 2009) han manifestado una formación insuficiente de los auditores en contabilidad pública, contratación y conocimiento de las formas específicas de gestión de determinados aspectos -ejecución del gasto, procedimientos de recaudación de ingresos, gastos con financiación afectada, etc.

2. Documentación de la evidencia del trabajo de auditoría:

Los auditores, tanto en el ámbito privado como en el público, deben obtener evidencia suficiente y adecuada como soporte de la opinión que emiten. La obtención de la evidencia requiere diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias y, entre estos, podemos encontrar los siguientes: inspección, observación, confirmación, verificaciones aritméticas, procedimientos analíticos, etc. a menudo combinados entre sí.

Las peculiaridades de la Administración o las sociedades mercantiles de capital privado hacen que los diferentes procedimientos no proporcionen evidencia de la misma calidad según el ámbito en el que se esté efectuando el trabajo de campo. De este modo, unos procedimientos pueden ser más adecuados en el sector privado y otros en el ámbito público. En consecuencia, los auditores de cuentas adquieren habilidades metodológicas que pueden convertirse en carencias a la hora de colaborar con los órganos de control.

Los organismos públicos manejan distintos formatos, metodologías y aplicaciones informáticas que implica disponer de documentación muy diversa y heterogénea. En muchas ocasiones, los papeles de trabajo se presentan incompletos o no soportan todas las afirmaciones realizadas; en estos casos, no es posible mostrar y justificar que el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría, y expresar una opinión adecuada, tal y como se exige entre las responsabilidades del auditor.

6.1.5.2. Reforma en el ámbito de los OCEX

La IGAE cuenta con una Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas (2007). Regula la colaboración delimitando claramente las funciones y responsabilidades de cada partícipe en los trabajos de la Intervención.

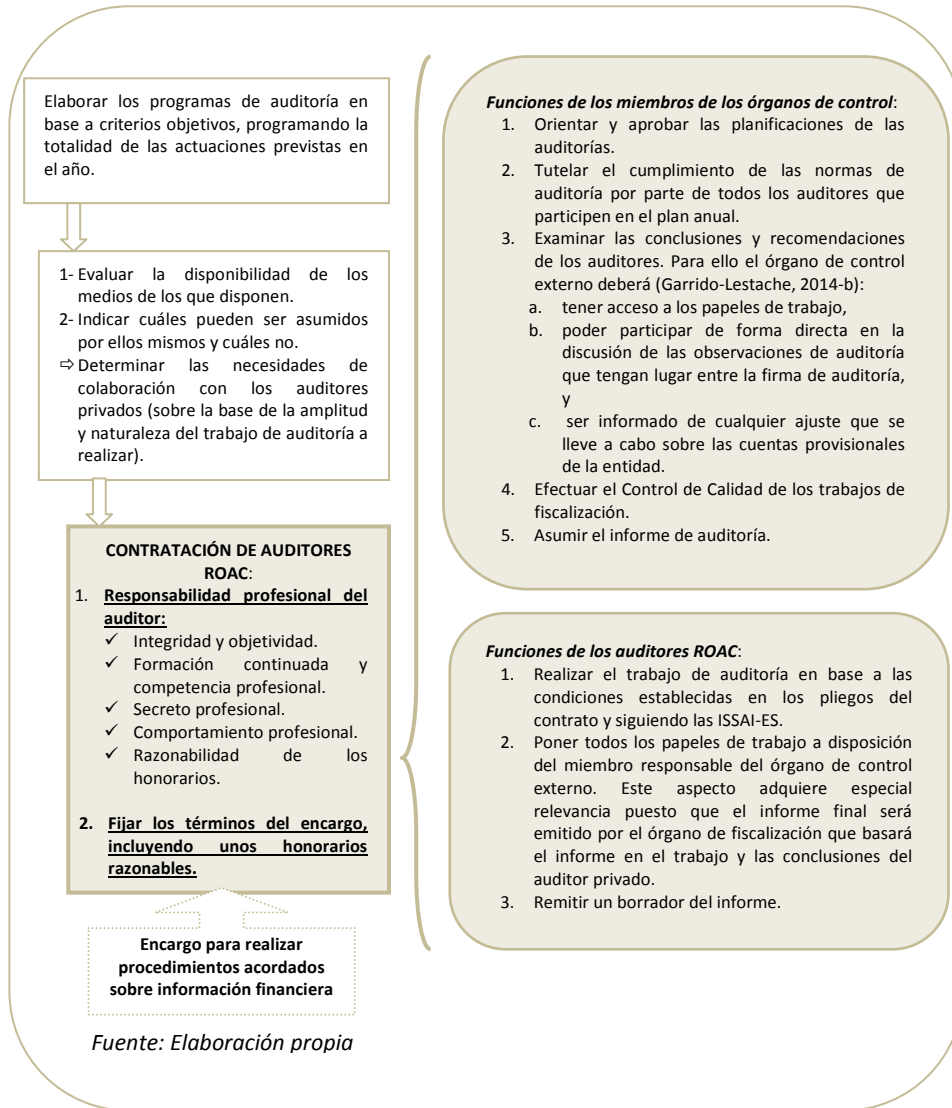
Asimismo existe una Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR 4400, *Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera*) emitida por la IFAC, cuyo objetivo es establecer normas y suministrar criterios sobre la responsabilidad profesional del auditor cuando se ejecuta un encargo relacionado con la información financiera, así como proponer un modelo de informe.

La reforma en el ámbito de la colaboración público-privada para los OCEX podría considerar ambos textos (NT-IGAE y NISR 4400), aunque previamente es preciso que se produzca un cambio conceptual, es decir, los OCEX deben considerar la contratación de auditores privados como una opción habitual y normal y, para ello, las Asambleas Legislativas deberían adoptar esta posibilidad en su normativa.

La regulación de las actuaciones, funciones y responsabilidades de los auditores privados y los órganos de control externo debe considerar unas directrices que garanticen la efectividad del modelo (Garrido Lestache, 2014-b; Olivas Arroyo, 2009; Faura Casas, 2001), y algunas de ellas se recogen en la ilustración 6.6.

La propuesta efectuada traslada la Norma Técnica del control interno a los órganos de control externo, considerando, a su vez, la normativa internacional que regula procedimientos acordados sobre información financiera.

Ilustración 6.6: Directrices a considerar en la contratación y colaboración de los auditores privados



El sistema que regule la colaboración de los auditores privados debe impedir que haya deficiencias, especialmente en aspectos de formación. Las carencias que se pusieron de manifiesto desde los órganos de control que colaboran, de un modo habitual, con los auditores privados (Robleda Cabezas, 2015; Vega García, 2015) se podrían solventar si entre los conocimientos teóricos exigidos para el acceso al ROAC y/o en la formación continua posterior se incluyesen materias referidas al ámbito público. Definir el perfil competencial de los

auditores de cuentas y exigirles un conocimiento del sector público y la normativa aplicable, repercutiría en un trabajo de colaboración de mayor calidad (Zugaza Salazar, 2012-b).

Por otro lado, Martínez Gómez (2000) manifestaba que la formación continua y permanente, también, se debía extender a las diferentes técnicas y herramientas que se utilizan en la Administración. La documentación es la evidencia del trabajo realizado y el de los resultados alcanzados. Por ello, es importante que existan unas directrices tanto en el formato y contenido como en la conservación y custodia de las mismas, que demuestren que la opinión emitida está justificada y es adecuada a las circunstancias. Es importante trabajar conjuntamente y bajo la supervisión del auditor público responsable de la fiscalización, de manera que la metodología de trabajo no sea ningún obstáculo para la obtención de evidencia suficiente y adecuada.

En la actualidad existen diversos programas formativos cuyo objetivo es mejorar los conocimientos en relación a la Administración y el control de los fondos públicos. A título orientativo señalamos los siguientes:

a) Másteres Universitarios:

- ✓ *Máster en Dirección y Gestión Pública*. Universidad de Granada
- ✓ *Máster en Auditoría Pública*. Fundación Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía (formado por la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía y las Universidades integrantes de su Patronato: Universidad de Sevilla, Universidad de Málaga, Universidad de Córdoba y Universidad de Huelva).

b) Títulos Propios y otros cursos:

- ✓ *Posgrado en Auditoría Pública*. Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Cataluña (COSITAL), el Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (CCJCC), y el Colegio de Economistas de Cataluña (CEC).
- ✓ *Título de Experto en Auditoría del Sector Público*. Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP), en colaboración con el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Los auditores del ROAC que colaboren con entidades fiscalizadoras deben acreditar conocimientos del sector público, tanto del marco regulatorio como de la información económica y financiera que elaboran. Para ello, podría existir un registro en el que se inscribieran aquellos auditores que además de cumplir los requisitos para inscribirse en el ROAC, demostraran conocimientos necesarios para actuar en las auditorías financieras públicas. El registro podría seguir el ejemplo del que existe para los Expertos Contables, aunque no sea oficial, y haya dos (uno corresponde a las Corporaciones de auditores y otro a AECA); en cualquier caso, existiría un listado de auditores con conocimientos y formación adecuada que disminuiría el trabajo de supervisión de los OCEX produciendo una liberación de recursos y tiempo.

La publicación de una norma técnica, que regule los aspectos señalados (ilustración 6.6), además de normalizar este tipo de actuaciones solventaría las deficiencias que se han detectado. Por un lado, la propia contratación de auditores seleccionaría personas con un adecuado conocimiento del sector público y, por otro lado, se conocerían claramente cuáles son las funciones, tanto de los auditores públicos como de los auditores privados, siendo la del auditor público la supervisión del trabajo efectuado por los auditores de cuentas (desde la planificación hasta las conclusiones).

6.1.5.3. Reforma en el control del ámbito Local

El control del ámbito local se encuentra, actualmente, en proceso de reforma mediante el Proyecto de Real Decreto, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local (2015), donde el artículo 33 incorpora la colaboración de los auditores privados.

Este texto es de alcance limitado ya que únicamente hace referencia al control interno, por lo que las fiscalizaciones quedan pendientes de abordar. Sin embargo, las ICEX están avanzando en tareas relacionadas con el control externo de ámbito municipal:

- ✓ El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos integran la denominada Comisión de Coordinación en el Ámbito Local. En ella debaten propuestas, establecen criterios de actuación comunes y coordinan trabajos de fiscalización del sector público local; se reúne semestralmente, la última en la sede de la Cámara de Comptos de Navarra en mayo de 2015.

- ✓ La Sindicatura de Cuentas de Valencia ha solicitado un incremento del presupuesto, para 2016-2017, para reforzar con medios materiales y humanos, entre otros, la fiscalización del sector público local. La Sindicatura está aumentando el número de informes específicos de los ayuntamientos y, en algunos casos, se ha comunicado al Tribunal de Cuentas indicios de responsabilidad contable (Noticia con fecha de 21/07/2015 de la Sindicatura).

A pesar de ello, en los últimos años, numerosos profesionales, tanto del ámbito del control público como del control privado consideran necesario establecer la obligatoriedad de la auditoría externa de las entidades públicas y locales. Demandan un marco legal actualizado a las nuevas necesidades de información. Algunas de estas propuestas son las siguientes:

1. Modificar el TRLHL en la que se estipule una obligación de rendir cuentas y someterlas anualmente a auditoría externa (Merello Lafuente, 2012).
2. Establecer una Ley de Auditoría del Sector Público Local que permita que auditores de cuentas privados efectúen una auditoría financiera y emitan informes de auditoría de entidades públicas de la Administración Local (Merello Lafuente, 2012; Robleda Cabezas, 2014; Martínez Churiaque, 2014-c; Alonso Ayala, en Arias Rodríguez 2015/10/21). Los propios municipios serían quienes contratarían al auditor privado asumiendo el coste y con independencia de las actuales competencias de los órganos de control externo e interno. Esta medida beneficiaría a ambos para alcanzar sus fines y, al mismo tiempo, liberaría recursos que quedarían disponibles para mejorar otras áreas de control.
3. Crear un organismo independiente que gestione la contratación de auditores privados por parte de los municipios, al igual que sucede en países como Reino Unido o Portugal, constituido por la Entidad Fiscalizadora y asociaciones y federaciones de municipios; de esta forma se lograría una "rendición de cuentas efectiva, con órganos de control independientes que revisen de forma periódica y oportuna la información formulada por los entes públicos", y "para que la información relacionada con la regulación de la transparencia sea fiable, accesible, medible, relevante, verificable, comprensible y útil

para los ciudadanos" (Daniel Faura, Presidente del Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña, en GRUPO-20, 2015).

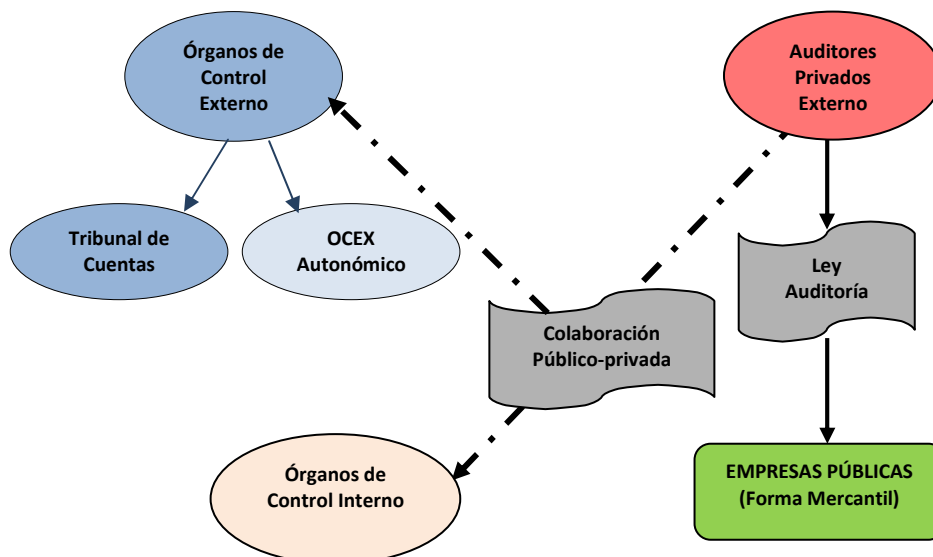
Aunque esta propuesta se efectúa para Cataluña, se realizaría del mismo modo en aquellas Comunidades Autónomas que cuenten con un órgano de control externo; para el resto, al no contar con OCEX, este órgano específico integraría a un representante del Tribunal de Cuentas.

El establecimiento de una Ley de Auditoría del Sector Público es la propuesta que desde hace más tiempo viene realizándose (Arias Rodríguez, 2008/01/16 y 2009/11/29): en 1994 Termes i Anglés (Síndico Mayor de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña entre los años 1991 y 2001) pedía obligar a los ayuntamientos de determinada dimensión una auditoría anual efectuada por un profesional; Montesinos Julve (Síndico Mayor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana entre los años 1992 y 1998), Cabezas de Herrera (Síndico de la suprimida Sindicatura de Castilla La Mancha, 1994-2014), Navas Vázquez (Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía durante el periodo 1996-2011), Martínez Churiaque (Presidente del TVCP/HKEE entre 2009 y 2015) se mostraban en la misma línea. La regulación de la auditoría financiera para el sector local vendría a definir y delimitar el concepto de la auditoría financiera pública así como a establecer aspectos como (Martínez Churiaque, 2014-b):

- Requisitos para el ejercicio de estas auditorías así como la formación continuada.
- El control de la actividad: Control Técnico, Control de Calidad, Régimen de Infracciones y Sanciones.

En cualquier caso, la colaboración de los auditores privados se debe regular teniendo en consideración tanto el control interno como el control externo, tal y como propone Ruiz Espinós (2014) en la ilustración 6.7. Si no se contemplara esta coordinación entre las instituciones de control, estaríamos duplicando el control con el consiguiente consumo innecesario de recursos; en la actualidad tanto los órganos internos - ante la insuficiencia de medios- como los órganos externos -a pesar de que apenas se recurre- pueden contratar la colaboración de auditores de cuentas y, si así sucediera, se estaría contratando por duplicado a las firmas privadas de auditoría por un mismo servicio.

Ilustración 6.7: *Colaboración para ejercer el control público externo*



Fuente: Ruiz Espinós, 2014-a.

La gestión pública local se encuentra en unos niveles de transparencia muy escasos y es preciso mejorar el nivel de los controles. Por ello, hay que tomar medidas que permitan incrementar las fiscalizaciones. Los cambios normativos deben posibilitar a los propios municipios la contratación de firmas de auditoría externas. De este modo, en lugar de acudir a la contratación de auditores privados de manera duplicada y desaprovechando recursos, por un lado la intervención y por otro lado las ICEX, el sistema permitiría liberar recursos a los órganos de control que, en el caso de las ICEX, podrían destinarse a efectuar más fiscalizaciones de cumplimiento y operativas. Además, el trabajo de verificación económica y financiera del auditor de cuentas privado se efectuaría en base a normativa internacional, de manera que serviría para cualquier organismo controlador.

Puede suceder que la modificación del marco jurídico, que posibilite la contratación de auditorías de cuentas a los municipios, sea demasiado compleja y lenta. En este caso, la medida de mayor importancia es la coordinación entre los dos ámbitos del control del sector público: la intervención y la ICEX. Deben mantener una efectiva colaboración para que, cuando uno de los dos órganos precise colaborar con el sector privado, la finalidad del trabajo esté dirigida a los objetivos del control tanto interno como externo.

6.2 Implantación de las ISSAI-ES: cambios más significativos en los informes de auditoría financiera

6.2.1 Adaptación de las ISSAI-ES: necesidad profesional

La aplicación de un mismo marco normativo en el conjunto de las ICEX lograría, por un lado, la existencia de criterios, protocolos y procedimientos similares y, por otro lado, una mejora en la comprensión de los usuarios de los informes de fiscalización. Normalizando el contenido se posibilita comparativa de los resultados en los mismos términos, aportando transparencia y utilidad a la función fiscalizadora.

Las leyes de creación¹⁷ reconocen a los OCEX como organismos con autonomía organizativa por lo que el funcionamiento interno corresponde, única y exclusivamente, a cada OCEX. Esta situación plantea un problema en cuanto a la adaptación del marco internacional de las ISSAI-ES, ya que exigir la aplicación de este corpus al conjunto de los OCEX puede dar lugar a un pensamiento de pérdida de autonomía funcional. El debate es si la aplicación de unos estándares homogéneos, que aportan calidad y comparabilidad a los trabajos de fiscalización, conlleva una posible pérdida de autonomía de funcionamiento de los órganos de control.

Gorordo Bilbao (2009), miembro del TVCP/HKEE durante el periodo 2002-2015, señala que las entidades de control externo sólo pueden desempeñar eficazmente sus funciones si se cumplieran los siguientes requisitos: “ser independientes, orgánica y funcionalmente, respecto del poder ejecutivo; disponer de iniciativa fiscalizadora y de la potestad de dirigirse directamente a cualquier órgano administrativo y exigir de todos ellos cuantos datos y antecedentes resulten precisos para el ejercicio de sus funciones; que sus miembros gocen de la misma independencia e inamovilidad y estén sujetos a las mismas causas de incapacidad e incompatibilidad que los jueces; y gocen de independencia financiera”. En este contexto, la aplicación de un nuevo marco normativo que, a su vez, es homogéneo en el conjunto de las ICEX de la Unión Europea e incluso internacionales, no perjudica ninguno de los requisitos señalados, sino que logra lo que el mismo autor manifestaba necesario en un entorno con órganos de control supremos y regionales: “que las fiscalizaciones de todas las instituciones sean coherentes entre sí”.

¹⁷ Véase la tabla 2.11.

En el sector privado, esta necesidad de homogeneizar y armonizar diferentes normativas tuvo su momento clave en el año 2000 en el que la Comisión Europea realizó un estudio sobre el mercado interior de los servicios financieros para conocer la situación, y potenciar una serie de medidas que contribuyeran en lograr unos mercados activos en beneficio tanto de los emisores como de los inversores de estos mercados. Los resultados se publicaron en la Comunicación titulada “La Estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir” (COM 2000/359 final). En relación con la normativa contable, manifestaba que “hay actualmente en la Unión Europea muchas y muy variadas normas de información financiera, así como diferentes interpretaciones de las mismas, basadas en distintas tradiciones. A menos que se emprenda una reforma persistirán las incoherencias -muchas de las cuales revisten una enorme importancia. La información financiera europea seguirá estando fragmentada, evitando con ello el desarrollo en la UE de un mercado de capitales único, activo y líquido” (COM 2000/359/Final, párrafo 4). Esta Comunicación señalaba que ya existía un conjunto de normas de la información financiera internacionales (NIC/NIIF) que podría ser utilizado en todo el mundo para dar respuesta a inversores y supervisores que requerían transparencia e información financiera comparable. Hoy es el día en el que las empresas españolas aplican normativa contable internacional para presentar información contable consolidada y, para el resto de estados financieros, aplican el PGC (BOE nº 278, noviembre de 2007) cuyo contenido se encuentra en sintonía con las NIC/NIIF.

Así mismo, la Auditoría de Cuentas, actividad que verifica la información económica y financiera, también se realiza en base a normativa homogénea en los Estados miembros. La Directiva 2006/43/CE, relativa a la Auditoría Legal de las Cuentas Anuales y Consolidadas, fue el texto legal que propuso armonizar los requisitos de auditoría legal en los Estados miembros para, entre otras razones, garantizar una elevada y homogénea calidad. Era preciso que todas las auditorías se efectuasen sobre un conjunto de normas, principios y criterios uniforme; el marco jurídico elegido fue, al igual que sucedió con la información económica y financiera, la normativa internacional: las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC. La adaptación de la normativa ha supuesto aplicar no sólo los mismos procedimientos de auditoría, sino también emitir un informe de auditoría común; en consecuencia, en la actualidad la regulación de la profesión de auditoría de cuentas se encuentra armonizada con los estándares europeos e internacionales, que a su vez, también es homogéneo

en todos los Estados miembros, logrando una comparabilidad que incrementa los índices de calidad de la verificación de la información económica y financiera que publican las empresas.

El ámbito público, asimismo, no ha sido ajeno a este proceso de convergencia normativa; sin embargo, el proceso ha comenzado más tarde y sigue un ritmo más pausado:

- Marco jurídico para la elaboración de la información económico-financiera: la aprobación del PGCP (BOE nº 102, abril de 2010) busca normalizar los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas tomando como referencia los pronunciamientos contables internacionales (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, IPSAS en sus siglas en inglés; normas que convergen con las NIC/NIF y se adaptan al contexto del sector público).
- Marco jurídico para las fiscalizaciones: es ahora, periodo 2013-2015, cuando las instituciones fiscalizadoras de España están adaptando su normativa a las ISSAI-ES; los OCEX se encuentra en proceso de adaptar esta normativa como normativa propia.

La implantación de las ISSAI-ES requiere cambios significativos en el procedimiento de las fiscalizaciones, pero es necesario realizar ese esfuerzo y avanzar en un pensamiento de índole profesional para que todos los trabajos de fiscalización sean comparables, ganando en calidad y transparencia.

Las ISSAI-ES han sido aprobadas en 2014 por la Conferencia de Presidentes donde han participado todos los representantes de los OCEX, incluido el Presidente del Tribunal de Cuentas. La Conferencia de Presidentes se creó para fomentar la cooperación entre los órganos de control externo y establecer líneas de coordinación en materias de interés común. Entre sus objetivos se encuentra conseguir una postura homogénea en cuestiones de trascendencia para el control externo de la actividad económico-financiera del sector público autonómico y local. En este contexto, la aprobación de unas normas comunes para todos los OCEX que, a su vez, son las normas emitidas por la INTOSAI, permitiría lograr ventajas como las siguientes (Conferencia de Presidentes, 2014):

- Actualizar los principios y normas de auditoría del sector público.
- Contribuir a unificar pautas de trabajo, exigencias técnicas y de calidad en el control de los fondos públicos.
- Disponer de herramientas técnicas homologadas, acordes con las exigencias que se demandan para la fiscalización del sector público.

La estrategia conjunta de los OCEX para implantar las ISSAI-ES busca incrementar la comparabilidad y transparencia de sus trabajos. No se pretende menoscabar la naturaleza de estos órganos, puesto que la autonomía reglamentaria, presupuestaria y administrativa de las entidades fiscalizadoras no se ven afectadas (Vera Santos, 2001). No se está sometiendo a un cambio de normativa desde organismos internacionales, ni desde la Unión Europea ni desde el Gobierno, sino que se trata de un proceso que los propios presidentes de los OCEX consideran necesario si se quiere fortalecer la función de estas entidades fiscalizadoras. La adaptación de las ISSAI-ES aproxima a los OCEX a los principios y normas que constituyen el marco de referencia internacional de las fiscalizaciones públicas, lo que supondrá que la actuación de todos estos órganos se rija por el mismo conjunto de principios y normas beneficiando a todos los implicados en la fiscalización (Introducción de la adaptación de las ISSAI-ES 100 a 400).

En los siguientes apartados nos centraremos en el informe de auditoría financiera puesto que es el documento que se hace público y mediante él, los ciudadanos pueden conocer e interpretar los resultados obtenidos tras la actividad fiscalizadora a un ente público.

Tomaremos como referencia la ISSAI-ES 1700, aprobada su aplicación en España por la Conferencia de Presidentes a finales de 2014; el 27 de junio se aprobaron las normas ISSAI-ES de tercer nivel y el 4 de diciembre las de cuarto nivel. Los órganos de control que asumieron las ISSAI-ES como propias (véase tabla 6.5), aplicarían este nuevo modelo de informe en trabajos de fiscalización correspondientes a las cuentas del ejercicio 2015. Una revisión de los informes publicados desde principios de 2014 hasta julio de 2015 permite conocer los cambios más significativos que deben efectuarse para lograr informes estándares y uniformes.

Tabla 6.5: Adaptación de las ISSAI-ES realizada por las ICEX

ASUMIDAS COMO PROPIAS			
	Aprobados por el Consejo/Pleno		
	ISSAI-ES tercer nivel	ISSAI-ES cuarto nivel	Entrada en Vigor
Andalucía	16/07/2014	Solo publicadas	01/01/2015
Aragón	29/07/2014	18/12/2014	
Islas Baleares	11/04/2014	18/12/2014	
Valencia	23/07/2014	15/12/2014	
Cataluña	2012: Aprobadas las ISSAI como normativa supletoria. Desde entonces no ha variado esta situación.		
Tribunal de Cuentas de España	Normas de Fiscalización, aprobadas en diciembre de 2013; normativa acorde a las ISSAI.		
PUBLICADAS EN LA PÁGINA WEB (julio 2015)			
	ISSAI-ES tercer nivel	ISSAI-ES cuarto nivel	
Asturias Canarias Euskadi	√	√	
Castilla y León Galicia Madrid Navarra	X	X	
√= Sí publicadas; X= No publicadas.			
<i>Fuente: Elaboración propia partiendo de las páginas web de cada ICEX (revisión actualizada a 15/07/2015).</i>			

Analizaremos los cambios que deben producirse en la estructura y contenido de los informes de auditoría financiera para adaptar su contenido al modelo de informe de auditoría propuesto en la ISSAI-ES 1700 (en el capítulo cuatro de esta Tesis Doctoral se presentó tanto un esquema del contenido de los informes emitidos por los OCEX como el modelo propuesto en la ISSAI-ES 1700).

6.2.2 Las “Conclusiones” y “Recomendaciones” de los informes de fiscalización

Los informes de fiscalización aprobados por los Plenos de los OCEX recogen dos apartados significativos denominados *Conclusiones* y *Recomendaciones* que, siguiendo la normativa que aplican los OCEX (PyNASP), abarcan los siguientes aspectos:

- **Conclusiones:** cuestiones e incidencias relevantes.

Los motivos que pueden originar estos párrafos son: limitaciones al alcance, situaciones de incertidumbre que tienen efecto en los resultados del trabajo, salvedades detectadas (errores, irregularidades, incumplimientos, etc.), así como comentarios que faciliten la comprensión de la gestión y situación del ente público fiscalizado. En ningún momento se incluirán observaciones subjetivas o valoraciones no basadas en la evidencia obtenida.

La información que se exige facilitar, siguiendo los PyNASP (apartado 4.2.4.5), se puede clasificar entre explicativa o salvedad, tal y como se resume en la tabla 6.6.

Tabla 6.6: Categorización de las cuestiones e incidencias relevantes a incluir en los informes de fiscalización

Exigido por los PyNASP	Categorización
Antecedentes de la entidad auditada, régimen jurídico, actividad, ámbito geográfico y características económicas más significativas.	EXPLICATIVA
Normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe.	
Principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad.	
Descripción de la información objeto de examen; bases de presentación de la misma; sistema de registros contables utilizado; unidad monetaria empleada; tratamiento de los ajustes de auditoría; indicación de si la información examinada ha sido aprobada formalmente por el órgano correspondiente, tratamiento o imputación de los remanentes y del resultado del ejercicio.	
Descripción esquemática del sistema de organización y control interno establecidos.	
Restricciones de uso de los activos; contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros.	
Resumen breve de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres encontradas y, en su caso, su incidencia sobre la opinión o conclusión.	SALVEDAD
<i>Fuente: Elaboración propia partiendo de los PyNASP.</i>	

- **Recomendaciones:** medidas de mejora de la gestión pública.

Se trata de un apartado que hace que los informes de fiscalización sean característicos porque se efectúan sugerencias para el gestor público con el objeto de mejorar la gestión pública. La cercanía de los responsables de la fiscalización con los gestores públicos, durante el trabajo de campo y la elaboración del informe, permite constatar y contrastar tanto las

conclusiones que se van obteniendo como las medidas correctoras que deben adoptarse (Ordoki Urdaci, 2015).

Ahora bien, estos párrafos tan habituales en los informes de fiscalización no están contemplados, en los mismos términos, en las ISSAI-ES; aspectos considerados como *Conclusiones* en los PyNASP, en las normas internacionales hay que diferenciarlas entre aquéllas que afectan a la opinión y las que no afectan puesto que en el informe se reflejan de manera diferente. Respecto a los aspectos considerados como *Recomendaciones* en los PyNASP, siguiendo las ISSAI-ES, éstas no existen. Es decir:

- *Conclusiones de carácter explicativo*: se incorporarían en párrafos posteriores al párrafo de “Opinión”. Corresponden a comentarios que facilitan la comprensión de la gestión y situación del ente público fiscalizado, por lo que al no tener efecto en la opinión, ocuparían los párrafos siguientes al de opinión.
- *Conclusiones de carácter de salvedad*: se trata de errores, incumplimientos, situaciones de incertidumbre, deficiencias detectadas en la ejecución del trabajo y que, en caso de ser materiales, afectan al tipo de opinión que emitirá el responsable del trabajo. Corresponden, por tanto, a situaciones a incluir en el epígrafe “Fundamento de la opinión con salvedades”.
- *Recomendaciones*: el modelo de informe corresponde a una auditoría financiera y no se contempla un párrafo de recomendaciones; no es habitual recoger este tipo de observaciones en estas fiscalizaciones donde el objetivo es verificar si las cuentas del ente público reflejan de manera razonada su situación económica y financiera. Además, si hay incumplimientos materiales estarían incluidos en el párrafo “Fundamento de la opinión con salvedades”.

Sin embargo, si se desea mantener este tipo de observaciones, puesto que los informes de fiscalización van dirigidos a la ciudadanía en general, podrían incorporarse tras el párrafo de opinión ya que, aunque no corresponden exactamente a cuestiones clasificadas como para la mejora de la comprensión, sí son cuestiones que afectan a una gestión adecuada.

Los OCEX deberán reorganizar el contenido de los informes de fiscalización financiera e incluso, siguiendo la estructura de la ISSAI-ES 1700, mucha información quedaría fuera de este informe; no obstante, existen los párrafos posteriores al de Opinión en el que los datos más significativos se podrían incorporar, y siempre se pueden incluir anexos explicativos de la actuación fiscalizadora.

6.2.3 La *opinión* en los informes de fiscalización

El principal objetivo de los informes de fiscalización es pronunciarse sobre los aspectos que han sido objeto del trabajo. Según el tipo de fiscalización que se efectúa el pronunciamiento a emitir variará:

- En las fiscalizaciones financieras, al igual que en la auditoría financiera, se emitirá una opinión sobre la razonabilidad de la información económica y financiera, es decir, sobre si los estados financieros, que habrán de ser elaborados conforme al marco jurídico correspondiente, reflejan la imagen fiel del ente fiscalizado.
- En las fiscalizaciones de legalidad o cumplimiento, se emite una opinión sobre si la actuación del ente público se ha efectuado conforme a la normativa que les es de aplicación.
- En las fiscalizaciones operativas, se concluye sobre la eficacia, eficiencia y economía de la gestión de los recursos públicos, donde se establecen una serie de parámetros e indicadores.

Toda la normativa que las ICEX aplican en la actualidad, sean los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (1992), sean las ISSAI-ES, sean las Normas de Fiscalización (2013) del Tribunal de Cuentas, requiere que los informes de fiscalización reflejen una “opinión o conclusión” clara y precisa, según el tipo de fiscalización, por lo que es preciso diferenciar las fiscalizaciones de regularidad, que incluye el ámbito financiero y de legalidad, y el operativo. En el primer caso, se puede hablar de emitir una opinión; sin embargo, en el segundo, se habla más de conclusiones ya que aborda múltiples aspectos de la gestión pública, es decir, de valorar los resultados que se han obtenido sobre los objetivos fijados.

El Glosario de Términos de las Normas de Fiscalización -aprobadas en 2013- del Tribunal de Cuentas, así como las ISSAI-ES de tercer y cuarto nivel establece las siguientes definiciones:

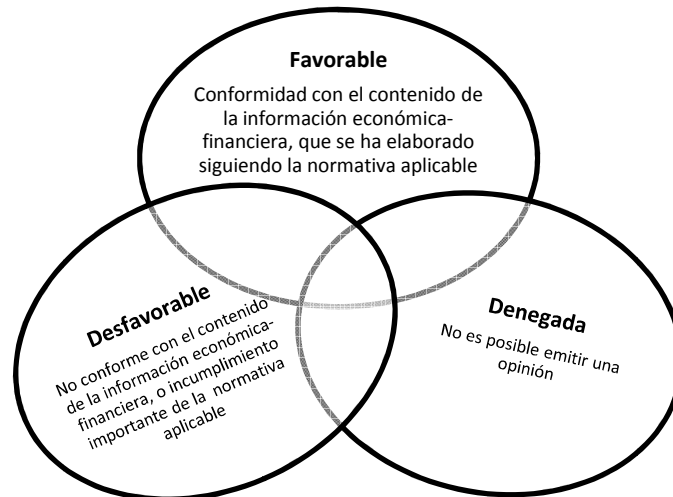
- ✓ Una opinión en una fiscalización financiera: señalar si, de acuerdo con la evaluación de la evidencia obtenida, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. De este modo, las cuentas auditadas expresarán, en todos los aspectos materiales, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad fiscalizada, de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de sus flujos de efectivo, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo (la ISSAI-ES también se manifiesta en términos similares).
- ✓ Una opinión en una fiscalización de cumplimiento de la legalidad: señalar el nivel de cumplimiento, por parte de la entidad fiscalizada, de las Leyes, Reglamentos, Resoluciones Presupuestarias, etc. que le son de aplicación.
- ✓ Una opinión en una fiscalización operativa: El objetivo de estos trabajos se centra en determinar si las actuaciones del ente fiscalizado se gestionan conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia y, si existen áreas de mejora efectuando, si fuera el caso, recomendaciones. Los informes, por tanto, presentan conclusiones y recomendaciones basadas en la evidencia obtenida y no una opinión sobre los principios mencionados; el marco de las ISSAI tampoco exige la emisión de opinión en estas fiscalizaciones (ISSAI-ES 300, párrafo 18).

La emisión de una opinión, tanto en las fiscalizaciones de financieras como en las de cumplimiento, requiere manifestarse en una de las tres siguientes opciones: favorable, desfavorable y denegada, tal y como se puede observar en la ilustración 6.8.

La emisión de una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, así como del nivel de cumplimiento de la legalidad, aumenta la fiabilidad que merece la gestión de la entidad pública fiscalizada ya que permite conocer si el cumplimiento financiero y de legalidad se produce en todos los aspectos materiales. Actualmente la mayoría de los informes de fiscalización, únicamente, incorporan párrafos que describen las incorrecciones materiales junto a las recomendaciones de mejora, y esta situación solamente permite conocer qué operaciones y actuaciones se han efectuado de manera correcta y

cuáles de manera incorrecta, desconociendo la situación de las operaciones no verificadas y su materialidad.

Ilustración 6.8: Tipos de opinión en las fiscalizaciones financieras



Fuente: Elaboración propia.

Las ISSAI-ES requieren que el auditor planifique su trabajo en base a una evaluación de la materialidad de los riesgos (ISSAI-ES 200), de manera que la selección de las transacciones, operaciones o datos y su verificación permite incorporar una opinión sobre la fiabilidad de los aspectos más significativos de la documentación; estos términos permitirían conocer la fiabilidad de las cuentas del ente fiscalizado así como el cumplimiento de la legislación correspondiente (véase la tabla 6.7).

Entendemos por materialidad el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones, incluidas las omisiones, que individualmente o de forma agregada, puedan influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen basándose en estos estados financieros. La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, aunque en el sector público son éstos últimos los que generalmente tienen mayor importancia; de manera que, evaluar la materialidad así como determinar la sensibilidad de los factores cualitativos son cuestiones que dependen del juicio del auditor (ISSAI-ES 100, párrafo 29).

Tabla 6.7: Interpretación de los tipos de opiniones en las fiscalizaciones de regularidad

	Fiscalización de Regularidad		Fiscalización Operativa
	Auditoría Financiera	Auditoría de Cumplimiento	
Opinión NO MODIFICADA	Las cuentas públicas se han elaborado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. → Información económica y financiera FIABLE	El ente fiscalizado ha aplicado, en todos los aspectos materiales, las Leyes, Reglamentos, Resoluciones Presupuestarias, etc. que le son de aplicación. → ACTUACIÓN CORRECTA de los entes públicos	Se emiten párrafos descriptivos sobre la eficacia, eficiencia y economía de la gestión de los recursos públicos que no son fáciles ni de regular ni de clasificar (PyNASP, apartado 4.2.4.6.2.) que además, pueden encontrarse influidos por las interpretaciones y juicios subjetivos de las personas que han formado parte del trabajo de la fiscalización. Los usuarios de los informes relativos a las fiscalizaciones operativas esperan observaciones sobre la eficiencia, eficacia y economía de la gestión pública en lugar de opiniones (ISSAI-ES 300). En consecuencia, no es habitual encontrar pronunciamientos tan detallados como la emisión de una opinión en los trabajos de fiscalizaciones operativas.
Opinión MODIFICADA:	Cuando el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida: 1. los estados financieros/la aplicación del marco jurídico en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o 2. si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros/la aplicación del marco jurídico en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, deberá expresar una opinión modificada.		
1- Con Salvedades	Las <u>salvedades anteriores son materiales pero no generalizadas</u> , por lo que las cuentas públicas se han elaborado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. → Información económica y financiera RELATIVAMENTE FIABLE	Las <u>salvedades anteriores son materiales pero no generalizadas</u> , por lo que el ente fiscalizado ha aplicado, en todos los aspectos materiales, las Leyes, Reglamentos, Resoluciones Presupuestarias, etc. que le son de aplicación. → ACTUACIÓN RELATIVAMENTE CORRECTA de los entes públicos	
2- Desfavorable	Las <u>salvedades anteriores son materiales y generalizadas</u> , por lo que las cuentas públicas NO se han elaborado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. → Información económica y financiera NO FIABLE	Las <u>salvedades anteriores son materiales y generalizadas</u> , por lo que el ente fiscalizado NO ha aplicado, en todos los aspectos materiales, las Leyes, Reglamentos, Resoluciones Presupuestarias, etc. que le son de aplicación. → ACTUACIÓN INCORRECTA de los entes públicos	
3- Denegada	<u>Se desconoce si las salvedades anteriores son materiales y generalizadas</u> , por lo que no es posible determinar si las cuentas públicas se han elaborado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. → SE DESCONOCE si la información económica y financiera es fiable	<u>Se desconoce si las salvedades anteriores son materiales y generalizadas</u> , por lo que No es posible determinar si el ente fiscalizado ha aplicado, en todos los aspectos materiales, las Leyes, Reglamentos, Resoluciones Presupuestarias, etc. que le son de aplicación. → SE DESCONOCE si la actuación de los entes públicos ha sido correcta	

Fuente: Elaboración propia en base a la ISSAI-ES 2700 e ISSAI-ES 1700.

6.2.4 Estudio de los informes de fiscalización emitidos por las ICEX (periodo 2014-2015)

Para conocer cuál es la estructura en los informes de fiscalización de los OCEX y saber los cambios, que se debieran producir para adaptarlos al modelo propuesto en la ISSAI-ES, se han observado los informes aprobados y publicados en el periodo 2014-2015 (hasta el 15/09/2015). Nuestra atención se ha centrado en los trabajos de fiscalizaciones de regularidad, en concreto en los párrafos que recogen los objetivos, las conclusiones, las recomendaciones y las opiniones.

Dada la variedad de informes que se emiten, a continuación se presentan los resultados obtenidos para cada órgano de control territorial, ordenados alfabéticamente, presentando en primer lugar los órganos de control que no emiten opinión y, en segundo lugar, quienes sí la emiten:

- a) OCEX que no emiten la opinión:
 - ✓ Cámara de Cuentas de **Aragón** (Tabla 6.8)
 - ✓ Sindicatura de Cuentas del Principado de **Asturias** (Tabla 6.9)
 - ✓ Audiencia de Cuentas de **Canarias** (Tabla 6.10)
 - ✓ Consejo de Cuentas de **Castilla y León** (Tabla 6.11)
 - ✓ Consejo de Cuentas de **Galicia** (Tabla 6.12)
 - ✓ Cámara de Cuentas de **Madrid** (Tabla 6.13)
 - ✓ Sindicatura de Cuentas de la Comunidad de **Valencia** (Tabla 6.14)
- b) OCEX que sí emiten la opinión:
 - ✓ Cámara de Cuentas de **Andalucía** (Tabla 6.15)
 - ✓ Sindicatura de Cuentas de **Cataluña** (Tabla 6.16)
 - ✓ Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/Herri Kontuen **Euskal Epaitegia** (Tabla 6.17)
 - ✓ Sindicatura de Cuentas de **Islas Baleares** (Tabla 6.18)
 - ✓ Cámara de Comptos de **Navarra** (Tabla 6.19)

• **Aragón: Cámara de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.8: Informes publicados por la Cámara de Cuentas de Aragón, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción Objetivos Alcance Limitaciones	Los informes comienzan detallando cuáles son los objetivos de la fiscalización, el alcance del trabajo y las limitaciones sufridas.
Conclusiones y Recomendaciones	<p>Corresponden a los hechos relevantes a destacar, es decir, las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas, seguidas por una serie de actuaciones de mejora.</p> <p>NO EMITE OPINIÓN, incluso cuando se trata de fiscalizaciones de regularidad; en su lugar presenta una serie de salvedades que afectan de manera significativa tanto en el resultado de la fiscalización financiera como en la de cumplimiento de la legalidad.</p> <p>Únicamente se han encontrado las siguientes excepciones: <i>Informe del Ayuntamiento de Zaragoza ejercicio 2011</i> CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES Sobre la imagen fiel de los estados financieros <u>En opinión de la Cámara</u> de Cuentas de Aragón, debido al efecto muy significativo de las salvedades que se enumeran a continuación, la Cuenta General del Ayuntamiento ... no expresa la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Ayuntamiento ..., ni de los resultados de sus operaciones, ni de la liquidación de sus presupuestos correspondientes al ejercicio anual 2011, de conformidad con el marco normativo que resulta de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Así mismo, debido a la gran importancia de las limitaciones al alcance de la auditoría, descritas en el apartado xxx, no se puede garantizar que se hayan detectado la totalidad de las irregularidades de que pueda adolecer la Cuenta General.</p> <p><i>Informe de las Cuentas Generales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Ejercicios 2012-2013</i> Declaración sobre la fiabilidad y exactitud de las Cuentas Generales Las Cuentas Generales de ..., presentadas conforme a las normas que le son de aplicación, han sido examinadas por la Cámara de Cuentas de Aragón con las limitaciones al alcance señaladas en el apartado xxx y, excepto por las conclusiones señaladas en este apartado del informe, no presentan deficiencias significativas que impidan afirmar que reflejan adecuadamente la realidad económica y financiera. Cumplimiento de la legalidad Revisada en el marco de los objetivos y el alcance descritos en los apartados xxx, la actividad económica y financiera de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, de sus organismos autónomos y del resto de entidades fiscalizadas se ha desarrollado durante los ejercicios 2012 y 2013 en opinión de la Cámara de Cuentas de Aragón <u>conforme al principio de legalidad</u>, con las salvedades mencionadas en este informe. 1.2.1.2. Principios de eficacia, eficiencia y economía La limitación al alcance número xxx descrita en el apartado xxx, impide emitir una opinión sobre el grado de eficacia y eficiencia alcanzado en la gestión presupuestaria.</p>
Resultado de la Fiscalización	Los informes finalizan detallando el trabajo de la fiscalización (las cuentas que se han rendido, detalle del ámbito fiscalizado, análisis económico, etc., según lo que corresponda).

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

• **Asturias: Sindicatura de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.9: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción Objetivos Alcance Limitaciones	<p>Comienzan explicando los objetivos de la fiscalización, el alcance del trabajo y las limitaciones sufridas.</p>
Conclusiones y Recomendaciones	<p>Corresponden a los hechos relevantes a destacar, que son las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas, seguidas por una serie de actuaciones de mejora.</p> <p>NO EMITE OPINIÓN; en su lugar presenta una serie de salvedades que afectan de manera significativa tanto en el resultado de la fiscalización financiera como en la de cumplimiento de la legalidad.</p> <p>La mayor parte de los trabajos corresponde a fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad donde se concluye con una serie de salvedades significativas.</p> <p>A continuación se presenta la única excepción encontrada, la Cuenta General del Principado de Asturias ejercicio 2012:</p> <p>Conclusiones y Recomendaciones Declaración definitiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • General <i>La Cuenta General del Principado de Asturias, 2012, integrada por la cuenta de la Administración y por las Cuentas de los Organismos Autónomos y presentada conforme a las normas que le son de aplicación, ha sido examinada con las limitaciones al alcance señaladas en el apartado xxx. Tomada en su conjunto, excepto por las conclusiones señaladas en el apartado xxx, <u>no presentan deficiencias significativas</u> que impidan afirmar que reflejan adecuadamente la realidad económica y financiera.</i> • Cumplimiento de la legalidad <i>De acuerdo con el trabajo realizado la actividad de los sujetos fiscalizados, con carácter general, se adecúa a la legalidad vigente, excepto por las conclusiones mencionadas en el apartado xxx.</i> • Grado de eficacia y eficiencia <i>La limitación al alcance número 1 descrita en el apartado xxx, impide formular una opinión sobre el grado de eficacia y eficiencia alcanzado en la gestión presupuestaria.</i>
Resultado de la Fiscalización	<p>Se detalla el trabajo de la fiscalización (las cuentas que se han rendido, detalle del ámbito fiscalizado, análisis económico, etc., según lo que corresponda).</p>

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

• **Canarias: Audiencia de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.10: Informes publicados por la Audiencia de Cuentas de Canarias, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
<p>Introducción Objetivos Alcance</p>	<p>Los informes de la Audiencia comienzan expresando cuáles son los objetivos de la fiscalización y el alcance del trabajo.</p> <p>Durante el periodo analizado únicamente se han detectado dos fiscalizaciones de regularidad (Informes IAC 006/14 e IAC 003/14; Universidades de Las Palmas de Gran Canaria y La Laguna) donde los objetivos han sido:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Verificar la observancia de la legalidad por parte de la Universidad, referida al ordenamiento jurídico que le es de aplicación, en lo relativo a la elaboración, aprobación, composición y ejecución del presupuesto llevado a cabo por la misma.</i> 2. <i>Verificar que la información reflejada en los estados contables a 31 de diciembre de 2012 refleja razonablemente, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la ejecución de su presupuesto de gastos e ingresos, de su situación financiera y del resultado de sus operaciones y que la misma se ha presentado de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación.</i>
<p>Antecedentes, Estructura, etc.</p>	<p>En un apartado central se detalla el trabajo de la fiscalización (las cuentas que se han rendido, detalle del ámbito fiscalizado, su análisis económico, etc.).</p>
<p>Trámite de Alegaciones</p>	<p>Informa, siempre que así suceda, sobre el procedimiento de las alegaciones que, posteriormente, se incorpora como ANEXO.</p>
<p>Conclusiones y Recomendaciones</p>	<p>La parte final del informe resume los hechos relevantes a destacar, es decir, las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas, seguidas por una serie de actuaciones de mejora.</p> <p>NO EMITE OPINIÓN, incluso cuando se trata de fiscalizaciones de regularidad; en su lugar presenta una serie de salvedades que afectan de manera significativa tanto en el resultado de la fiscalización financiera como en la de cumplimiento de la legalidad.</p>
<p><i>Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).</i></p>	

• **Castilla y León: Consejo de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.11: Informes publicados por el Consejo de Cuentas de Castilla y León, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
<p>Introducción Objetivos Alcance Limitaciones</p>	<p>Los informes del Consejo de Cuentas comienzan delimitando el tipo de trabajo que efectúa y se pueden encontrar las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorías operativas: En el apartado del “Alcance” ya indica que <i>“No se trata por tanto de una auditoría de cumplimiento de legalidad en la que resulta necesario emitir una opinión sobre el cumplimiento razonable de la legalidad vigente”</i>. • Auditorías de Cumplimiento. • Auditorías de Cumplimiento de la Legalidad. • Fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad: en este caso el objetivo consiste en <i>“emitir una opinión sobre la fiabilidad y exactitud de la Cuenta General de la Comunidad”</i>.
Resultados de la Fiscalización	Corresponde al grueso del informe de fiscalización y se detallan las características del ente fiscalizado, el trabajo efectuado, etc.
Conclusiones	Corresponden a los hechos relevantes a destacar, que son las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas.
Recomendaciones	Se efectúan propuestas para mejorar y subsanar las salvedades detectadas.
Opinión	<p>NO SE EMITE OPINIÓN aunque, siguiendo los objetivos señalados, en este apartado se presentan las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorías de Cumplimiento: No se emite una opinión, sino que se hace un resumen de los errores más significativos detectados y que previamente han sido detallados en el apartado de las “Conclusiones”. • Auditorías de Cumplimiento de la Legalidad: Se emite una opinión sobre la razonabilidad de dicho cumplimiento. Ejemplo: <i>“En función de los expedientes examinados conforme al TRLCSP, la Administración General e Institucional de la Comunidad Autónoma cumple razonablemente con la legalidad aplicable a la contratación adjudicada en el ejercicio 2012 excepto por la limitación recogida en el apartado II.3 del presente informe, y de las salvedades que a continuación se detallan y que afectan al principio de transparencia de los procedimientos establecidos en el artículo 1 del TRLCSP:”</i> • Fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad: <i>“La Cuenta General de la Comunidad se presenta, con carácter general, de acuerdo con los principios y normas contables que le son de aplicación y refleja de forma fiable la actividad económico-financiera de la misma, excepto por los incumplimientos recogidos en las conclusiones de este Informe y por las salvedades recogidas en las conclusiones número xxx”</i>.

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

• **Galicia: Consejo de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.12: Informes publicados por el Consejo de Cuentas de Galicia, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
<p>Introducción Objetivos Alcance Limitaciones</p>	<p>Los informes comienzan expresando cuáles son los objetivos de la fiscalización, el alcance del trabajo y las limitaciones que han sufrido.</p> <p>En general no se emite una <i>Opinión</i>, pero hay tres situaciones concretas que en esta parte inicial señalan como objetivo la emisión de una opinión:</p> <p>Cuenta General de la Comunidad Autónoma, ejercicio 2013 Antecedentes: según establece la Ley 6/1985 reguladora del Consejo de Cuentas, “el Consello debe emitir una opinión sobre la integridad y fiabilidad de las cuentas presentadas y sobre la situación económica de la Administración autonómica”.</p> <p>Informe de fiscalización selectiva de la Fundación Escola Galega de Administración Sanitaria (FEGAS), ejercicio 2012 Objetivos de la fiscalización: emitir opinión acerca del adecuado cumplimiento de la legalidad en la actividad desarrollada por la Fegas en el ejercicio fiscalizado, verificar que las cuentas anuales se formularon siguiendo el plan y los principios contables de aplicación y contienen la información exigida, y que la misma es coherente en los distintos documentos que las conforman, verificar la representatividad de las cuentas del ejercicio fiscalizado en sus aspectos más significativos, en el sentido de reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, así como si contienen la información necesaria y suficiente para su adecuada comprensión, de conformidad con los principios y normas contable aplicables y si estos guardan uniformidad con los aplicados en ejercicios anteriores, etc.</p> <p>Informe en relación a varios ayuntamientos Objetivos: La fiscalización de regularidad contable se realizará sobre las cuentas anuales o estados contables de la entidad fiscalizada, e incluirá:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Auditoría de legalidad: revisión del cumplimiento de la normativa aplicable en las áreas de presupuesto, ingresos de derecho público, endeudamiento y operaciones financieras, personal, contratación de obras, servicios y suministros, así como concesión de subvenciones. ✓ Auditoría financiera: conformidad de la Cuenta General con los principios contables y presupuestarios que son de aplicación. ✓ Análisis financiero de la situación económica de la entidad.
<p>Antecedentes, Estructura, etc.</p>	<p>El apartado central detalla el trabajo de la fiscalización; por ejemplo: cuando se trata de fondos europeos especifica cuál es la política de cohesión, qué programas están operativos, etc.; cuando se trata del sistema sanitario detalla cuál es dicho sistema, su presupuesto, la tesorería, etc..</p>
<p>Conclusiones</p>	<p>Corresponden a los hechos relevantes a destacar, que son las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas.</p> <p>NO SE EMITE OPINIÓN, y en los tres ejemplos señalados se presentan una serie de conclusiones que corresponden a las salvedades detectadas. No obstante, en el ejemplo de FEGAS- 2012, se presentan 26 conclusiones siendo la octava “<i>En general, las cuentas anuales del ejercicio fiscalizado muestran en sus aspectos más significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera</i>”.</p>
<p>Recomendaciones</p>	<p>Propuestas para mejorar y subsanar las salvedades detectadas.</p>
<p>Alegaciones y réplica</p>	<p>Finaliza, si fuera el caso, con el procedimiento de las alegaciones (y réplica) del ente fiscalizado.</p>

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

- **Madrid: Cámara de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.13: *Informes publicados por la Cámara de Cuentas de Madrid, 2014-2015*

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción Objetivos Alcance Limitaciones	Los informes comienzan explicando cuáles son los objetivos de la fiscalización, el alcance del trabajo y las limitaciones sufridas.
Resultado de la Fiscalización	En un apartado central se detalla el trabajo de la fiscalización (las cuentas que se han rendido, detalle del ámbito fiscalizado, análisis económico, etc., según lo que corresponda).
Conclusiones y Recomendaciones	La parte final del informe resume los hechos relevantes a destacar, es decir, las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas, seguidas por una serie de actuaciones de mejora. NO EMITE OPINIÓN, incluso cuando se trata de fiscalizaciones de regularidad; en su lugar presenta una serie de salvedades que afectan de manera significativa tanto en el resultado de la fiscalización financiera como en la de cumplimiento de la legalidad.

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

• **C. Valenciana: Sindicatura de Cuentas, no emite opinión**

Tabla 6.14: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas de Valencia, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción y Conclusiones	<p>En general, el primer apartado del informe comienza con una introducción que <i>incluye las conclusiones más importantes</i> de la fiscalización.</p> <p>NO EMITE OPINIÓN; en su lugar presenta una serie de salvedades que afectan de manera significativa tanto en el resultado de la fiscalización financiera como en la de cumplimiento de la legalidad, tal y como se puede ver en el siguiente ejemplo que corresponde a la Cuenta General de la Administración, ejercicio 2013:</p> <p>Objetivos: <i>La fiscalización efectuada ha tenido por objeto determinar si la Cuenta de la Administración de la Generalitat del ejercicio 2013 se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que son de aplicación, así como verificar el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos durante el citado ejercicio.</i></p> <p>Conclusiones:</p> <p>a) <i>Revisión Financiera: se han puesto de manifiesto los siguientes hechos o circunstancias que afectan, o podrían afectar, de forma significativa a la adecuación de la Cuenta de la Administración de la Generalitat del ejercicio 2013 a los principios contables de aplicación:...</i></p> <p>b) <i>Cumplimiento de la legalidad: se ha revisado el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos ... Dicha revisión ha consistido en verificar, mediante pruebas selectivas, el cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos fundamentalmente en: ...</i></p>
Objetivos Alcance	Expresan cuáles son los objetivos de la fiscalización, detallando el alcance del trabajo.
Antecedentes, Estructura, etc.	En un apartado central se detalla el trabajo de la fiscalización (las cuentas que se han rendido, su control formal, análisis económico, evolución de los hechos, etc.; varía según el ámbito subjetivo y el objetivo de la fiscalización).
Recomendaciones	Propuestas para mejorar y subsanar las salvedades detectadas.
Alegaciones	Incorpora, siempre que así suceda, todo el procedimiento de las alegaciones (y réplica) del ente fiscalizado.
<i>Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).</i>	

• **Andalucía: Cámara de Cuentas, emite opinión**

Tabla 6.15: Informes publicados por la Cámara de Cuentas de Andalucía, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción	Presenta un breve resumen de la iniciativa fiscalizadora y la normativa correspondiente.
Objetivos, Alcance, Limitaciones	Señala claramente qué tipos de trabajo se efectúan entre las que se pueden encontrar fiscalizaciones de regularidad; en estos casos los objetivos son los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>De legalidad: Opinar sobre el cumplimiento de la legalidad aplicable a la actividad desarrollada por la entidad que se fiscaliza.</i> ✓ <i>Económico-financiero: Opinar si las Cuentas de xxx correspondiente al ejercicio xxx, expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto, y si contienen la información necesaria y suficiente para su comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables y presupuestarias aplicables.</i>
Resultado de la Fiscalización	Se detalla el trabajo de la fiscalización (las cuentas que se han rendido, detalle del ámbito fiscalizado, análisis económico, etc., según lo que corresponda).
Conclusiones y Recomendaciones	Corresponden a los hechos relevantes a destacar, que son las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, de acuerdo con los objetivos, el alcance y las limitaciones señaladas, seguidas por una serie de actuaciones de mejora.
Opinión	En las fiscalizaciones de regularidad EMITE OPINION . A modo de ejemplo se presentan tres trabajos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>De acuerdo con el alcance de la fiscalización, debido a la importancia de las limitaciones al alcance relacionadas en el punto 20 de este informe, la Cámara de Cuentas de Andalucía no puede expresar una opinión sobre los Estados Financieros del 2010 de la entidad, adjuntos en los Anexos 1 al 4.</i> ✓ <i>De acuerdo con el alcance de la fiscalización descrito en el punto 14 de este informe, en opinión de la Cámara de Cuentas de Andalucía, los Estados Financieros de la MMAG correspondiente al ejercicio 2011, dada la importancia de los efectos de las salvedades descritas en el punto 123, no expresan, en sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto y se han detectado incumplimientos significativos de la normativa examinada descritos en los puntos 115,116,118 y 120.</i> ✓ <i>Las Cuentas Anuales la sociedad Promalquivir y Desarrollo, S.L, correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, dada la importancia de los efectos de las salvedades descritas en el punto 124, no expresan, en sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial.</i>

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

• **Cataluña: Sindicatura de Cuentas, emite opinión**

Tabla 6.16: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción	Diferencia dos apartados: 1. Introducción al informe: objetivos, alcance, limitaciones... 2. Introducción al Ente fiscalizado. Contextualiza la organización: antecedentes, constitución, naturaleza jurídica, órganos jurídicos, normativa aplicable, actividades, etc., según el caso.
Fiscalización realizada	Presentación del trabajo efectuado: presupuesto, análisis, movimientos significativos, etc., según el caso. Así mismo, en este apartado también se formulan detalladamente las observaciones que se desprenden del trabajo realizado.
Conclusiones: Observaciones y recomendaciones	Conclusiones: Las conclusiones, siempre que el trabajo efectuado haya tenido por objeto una fiscalización de regularidad, INCLUYEN LA OPINIÓN de fiscalización sobre las cuentas anuales, las observaciones más significativas, los incumplimientos normativos detectados y las recomendaciones sobre mejoras en la gestión de las actividades desarrolladas por la entidad en algunos de los aspectos que se han puesto de manifiesto durante la realización del trabajo. En estos casos se presenta un texto similar al siguiente: <i>De acuerdo con el objeto, el alcance y la metodología utilizada en este informe, detallados en la introducción, en opinión de la Sindicatura, excepto por los posibles efectos de la limitación descrita en la observación xxx, y por los efectos de los hechos descritos a continuación en las observaciones xxx, las cuentas anuales expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de xxx a 31 de diciembre de xxx, y también los resultados, los flujos de efectivo y la liquidación presupuestaria correspondientes al ejercicio anual finalizado en aquella fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables que contiene.</i> Observaciones: En este apartado se formulan las observaciones más significativas que habría que corregir, si procede, en la medida en que todavía no se haya hecho. Recomendaciones: Se presentan las recomendaciones que se desprenden del trabajo de fiscalización.
Anexos y Alegaciones	Se presentan las Alegaciones recibidas.

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

- **Euskadi: Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/Herri-Kontuen Euskal Epaitegia, emite opinión**

Tabla 6.17: Informes publicados por el TVCP/HKEE, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción	<p>Presenta un breve resumen de las características del ente público sometido a la fiscalización y señala los Objetivos del trabajo que en la mayoría de los informes emitidos incluyen los dos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Legales: verificar el cumplimiento de la normativa aplicable en las áreas relativas al presupuesto, endeudamiento, operaciones financieras, personal, contratación de obras, servicios y suministros, concesión de subvenciones y ayudas públicas e ingresos de derecho público. ✓ Contables: se analiza si las Cuentas se elaboran de conformidad con los principios contables que resultan de aplicación.
Opinión	<p>EMITE OPINION presentando previamente las salvedades.</p> <p>El informe de fiscalización diferencia claramente los errores e incumplimientos que afectan a la opinión de las que no afectan; los primeros se incluyen en el apartado que emite la opinión y los segundos, se incorporan en un apartado diferenciado ofreciendo, cuando corresponda, una recomendación de mejora.</p> <p>Generalmente se presenta el siguiente texto:</p> <p>OPINIÓN:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinión sobre el cumplimiento de la legalidad Primero se presentan las salvedades más significativas sobre el presupuesto, el personal, la contratación etc. y posteriormente se emite la opinión: <i>En opinión de este Tribunal, excepto por los incumplimientos que se detallan en los párrafos 1 a 8, el “ente fiscalizado” ha cumplido razonablemente en el ejercicio xxx la normativa legal que regula su actividad económico-financiera.</i> • Opinión sobre las cuentas anuales Primero se presentan las salvedades más significativas sobre el presupuesto, el personal, la contratación etc. y posteriormente se emite la opinión: <i>En opinión de este Tribunal, excepto por las salvedades de los párrafos 1 a 4, las Cuentas Generales del “ente fiscalizado” expresan, en todos los aspectos significativos, la actividad económica del ejercicio 2013, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera a 31 de diciembre de 2013 y los resultados de sus operaciones en el ejercicio.</i>
Consideraciones	<p>Este apartado recoge tanto las deficiencias que no afectan de manera relevante al cumplimiento de los principios que rigen la actividad económico-financiera, como aspectos procedimentales que se ponen de manifiesto para la mejora de la gestión.</p> <p>Algunas deficiencias incorporan recomendaciones de mejora.</p>
Análisis Cuentas Anuales	Se presenta un análisis financiero o un análisis de las variaciones de las magnitudes más significativas, seguida de las cuentas del ente fiscalizado.
Alegaciones	Se presentan las Alegaciones recibidas.

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

• **Islas Baleares: Sindicatura de Cuentas, emite opinión**

La mayor parte de los informes de este órgano se pueden desglosar en dos partes:

- 2- Una introducción detallando los objetivos, el alcance del trabajo y unas recomendaciones generales
- 3- Áreas que han formado parte de la fiscalización donde se emite una opinión financiera y de legalidad.

Tabla 6.18: Informes publicados por la Sindicatura de Cuentas de Islas Baleares, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción	
Objetivos Alcance Recomendaciones	Explica cuáles son los objetivos de la fiscalización, el alcance del trabajo y las recomendaciones generales.
Para cada área fiscalizada sigue el siguiente esquema	
Opinión Financiera y de Legalidad	<ul style="list-style-type: none"> • Alcance • Limitaciones • Salvedades; clasifica y presenta las salvedades más significativas y con efecto en la opinión en base al área en el que tiene efecto: presupuesto, patrimonio ...) • Opinión: EMITE OPINIÓN. <i>Ejemplo:</i> <i>Salvo por los efectos de los ajustes que podrían haberse considerado necesarios si se hubieran podido completar los procedimientos descritos en los párrafos 2 a 10 anteriores, y salvo a los efectos de las salvedades descritas en los párrafos 11 a 14 anteriores, la Cuenta de la Administración de la CAIB presenta, en general, la información de acuerdo con los principios contables y con la normativa legal aplicable.</i>
Resultado de la fiscalización y Recomendaciones	Tras emitir la opinión, cada área finaliza resumiendo los hechos relevantes a destacar, es decir, las salvedades y las cuestiones explicativas que se desprenden del trabajo efectuado, seguidas por una serie de actuaciones de mejora.
<i>Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).</i>	

• **Navarra: Cámara de Comptos, emite opinión**

Tabla 6.19: Informes publicados por la Cámara de Comptos de Navarra, 2014-2015

APARTADOS	CONTENIDO de los Informes
Introducción	Presenta un breve resumen de la iniciativa fiscalizadora y de la composición del informe de fiscalización.
Características del ente fiscalizado	Datos generales, normativa a la que está sujeta el ente fiscalizado, etc.
Objetivos y Alcance	<p>Señala claramente qué tipos de trabajo se efectúan y se pueden encontrar las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una revisión limitada o una verificación de aspectos concretos. → No se emite ninguna opinión sino que se emiten conclusiones y recomendaciones. • Fiscalizaciones de regularidad. El texto que figura en este tipo de trabajos es similar al siguiente: <i>El objetivo de nuestro informe consiste en:</i> <p>A) <i>Expresar una opinión financiera y de cumplimiento de legalidad sobre:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Si las cuentas anuales de dicha fundación expresan la imagen fiel de su situación financiera y patrimonial en el periodo xxx.</i> • <i>El grado de cumplimiento de la legislación aplicable a la misma en dicho periodo.</i> <p>B) <i>Obtener unas conclusiones acerca del grado de eficacia y eficiencia alcanzado en su gestión.</i></p>
Opinión	<p>Cuando se trata de fiscalizaciones de regularidad EMITE OPINION, y el esquema que sigue se presenta mediante el siguiente ejemplo (informe 2015/14):</p> <p>Como resultado de la fiscalización financiera y de cumplimiento de legalidad se desprende la siguiente opinión.</p> <p>Opinión financiera sobre las cuentas anuales de los ejercicios de XXX</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales de los ejercicios xxx expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de la fundación a 31 de diciembre, así como de sus resultados económicos correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Párrafo de énfasis</p> <p>Se incorpora, si es el caso, tras la emisión de la opinión.</p> <p>Opinión sobre cumplimiento de legalidad</p> <p>En nuestra opinión, las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros del “ente fiscalizado” en resultan conformes, en todos sus aspectos significativos, con las normas aplicables.</p>
Conclusiones y recomendaciones	Presentan las deficiencias detectadas, proponiendo, en su caso, una recomendación para la mejora de la gestión.

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de fiscalización (www.informesocex.es).

6.2.5 Adaptación del modelo de informe de las auditorías financieras públicas: cambios más significativos

La ISSAI-ES 1700 propone un modelo de informe para las auditorías financieras con una estructura y un formato totalmente estandarizados donde hay que incluir una opinión y, salvo en los párrafos de salvedades y posteriores al de opinión, no se permite cualquier texto.

En la auditoría de cuentas predomina el interés por verificar si los estados financieros han sido elaborados conforme a la normativa correspondiente y si reflejan la imagen fiel de la situación de la empresa; en consecuencia, los informes de auditoría disminuyen la incertidumbre y aumentan la fiabilidad de la información económica y financiera, facilitando una seguridad razonable a los usuarios en la toma de decisiones.

En el ámbito público la auditoría no tiene la misma relevancia ya que el objetivo se centra en manifestar que la actuación pública está sometida al principio de legalidad y en exigir una administración eficiente, económica y eficaz (Gorordo Bilbao, 2009). De este modo, los trabajos de fiscalización abarcan múltiples objetivos y ello hace que no se pueda hablar de informes homogéneos para ambos sectores, salvo en las fiscalizaciones financieras puesto que sus objetivos coinciden en gran medida con los de la auditoría de cuentas, siendo éste uno de los argumentos que justifican que la ISSAI 1700 esté basada en la NIA 700.

La aplicación de la ISSAI-ES 1700 requiere que los OCEX efectúen una serie de cambios. El primer paso consiste en aprobar informes de fiscalización diferenciando los objetivos. Actualmente los trabajos de los OCEX varían según sea la finalidad de las mismas, de modo que algunos pueden tener como propósito verificar la rendición de cuentas, otros efectuar una fiscalización de regularidad completa o de determinadas áreas, otros analizar el grado de eficacia y eficiencia de programas concretos, etc. Cada uno de estos trabajos finaliza con la emisión de un único informe que recoge todo el trabajo de la fiscalización, todas las conclusiones y todas las recomendaciones. El modelo propuesto en la ISSAI-ES 1700 regula el informe de un trabajo de fiscalización muy concreto: la auditoría financiera; en consecuencia, cuando un programa de fiscalización tenga múltiples objetivos se deberían aprobar dos informes diferentes: uno haciendo referencia a la fiscalización financiera cuyo formato

coincidiría con el modelo propuesto por la ISSAI-ES 1700, y otro haciendo referencia al resto de objetivos.

En segundo lugar, se debe reorganizar el contenido de los informes. Por un lado, todos deberían tener una estructura común de párrafos en cuanto al tipo de información a incluir y, por otro lado, el orden y la secuencia de dichos párrafos debería ser similar. Todo ello facilitaría tanto la comprensión de los diferentes informes como la comparación entre contenidos de informes de diferentes órganos de control externo. Centrándonos en las fiscalizaciones financieras presentamos, en los siguientes epígrafes, propuestas que faciliten una estructura de los informes acorde a las ISSAI-ES 1700.

6.2.5.1 Información y párrafos a incluir

Los PyNASP establecen que los hechos que se deben incorporar en los informes de las fiscalizaciones son los siguientes (apartado 4.2.4):

1. Salvedades que tienen efecto en la opinión emitida.
2. Hechos significativos que por sus propias características son relevantes en el contexto del trabajo de fiscalización pero no afectan a la opinión.

El modelo ISSAI-ES 1700 no plantea la incorporación de comentarios explicativos por muy significativos que sean, salvo cuando por Ley o norma aplicable el auditor deba informar sobre determinadas situaciones, aunque éstas no hayan afectado ni a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos hechos deben diferenciarse de la opinión emitida, por lo que se incluirán en un párrafo posterior al de opinión.

En general los informes de fiscalización, únicamente, incluirán párrafos que fundamenten la opinión modificada, si fuera el caso, y el párrafo de opinión. La descripción de hechos significativos, que se corresponde a explicaciones que facilitan la comprensión de la gestión, los procedimientos así como la situación económica y financiera de la entidad fiscalizada no se deben incorporar al informe de fiscalización financiera; si analizamos los informes de auditoría del sector privado se puede observar que en éstos no se detalla el trabajo que el equipo de auditoría ha efectuado, ni se enumera la normativa a la que están sujetas (salvo la que deben seguir para la formulación de los estados financieros), ni se detallan las sucursales, oficinas o similares de las que se

componen las empresas auditadas, tal y como sucede en los informes de fiscalización.

Toda esta información, que en la actualidad forma parte de los informes de fiscalización, si se considerase necesario, se podría añadir bien como un Anexo al informe como una *Memoria del Trabajo de Fiscalización* o bien no incluirse por estar a disposición del ciudadano en los portales de transparencia. Pucheta y Cortés (2000) ya se manifestaban en este sentido cuando proponían que aspectos relacionados con los comentarios, sugerencias, recomendaciones, el control interno, etc. deberían mencionarse o muy brevemente o en informes complementarios. Por otro lado, los recientes portales de transparencia están comenzado a publicar información sobre la descripción de los entes públicos de manera que los fiscalizadores podrían remitirnos a ellos.

Los párrafos, por tanto, que deben figurar en el informe de las fiscalizaciones financieras, siguiendo la ISSAI-ES 1700, y su contenido serán los siguientes:

- ✓ **Alcance del trabajo:** identificación de la entidad fiscalizada y de las cuentas fiscalizadas así como el periodo que comprenden.
- ✓ **Responsabilidad de los gestores de la entidad fiscalizada en relación a la información económica y financiera fiscalizada:** indicar quiénes son los responsables de formular esta información así como la normativa que deben seguir y, también, quién es el responsable del control interno para permitir la preparación de las CCAA libres de incorrección material debida a fraude o error.
- ✓ **Responsabilidad del órgano fiscalizador:** emitir una opinión sobre las cuentas fiscalizadas sobre la base de la evidencia obtenida, de la valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de la evaluación del control interno y de la evaluación de las políticas y estimaciones contables realizadas.
- ✓ **Fundamento de la opinión modificada** (obligatorio cuando la opinión es modificada, es decir, favorable con salvedades, desfavorable o denegada): describir de las situaciones puestas de manifiesto que tienen un efecto significativo sobre la opinión emitida; tales como errores e incumplimientos, omisión de información y limitaciones al alcance cuyo efecto sea material.

- ✓ **Párrafo de opinión:** emitir de forma expresa la opinión sobre el trabajo realizado. El dictamen del órgano fiscalizador puede ser: opinión favorable, opinión con salvedades, opinión denegada u opinión desfavorable.
- ✓ **Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios:** informar sobre observaciones y hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Este párrafo será necesario cuando por Ley u otra norma así se le requiera al auditor.

El nuevo modelo presentaría de manera oportuna, adecuada y suficiente la razonabilidad de la información económica y financiera de las entidades públicas fiscalizadas evitando situaciones de incertidumbre e incomparabilidad, ya que el formato es similar no sólo al que se presenta en la Auditoría de Cuentas del sector privado, sino al que se utiliza por la Intervención General o Autónoma (Resolución 11/11/2013 IGAE). La homogeneidad de los informes mejoraría la utilidad, la transparencia e importancia de la información económica y financiera fiscalizada (Pucheta y Cortés, 2000), además de facilitar la labor de los auditores de cuentas cuando se trata de trabajos efectuados con su colaboración.

6.2.5.2. La opinión y la firma del ponente

Emitir una opinión sobre la fiabilidad o razonabilidad de los estados financieros del ente público es muy útil para tener una visión general de las cuentas públicas. La mayoría de los OCEX no emiten una opinión y, únicamente, destacan los errores e incumplimientos materiales, lo que no permite determinar si, en los aspectos más significativos, las cuentas fiscalizadas son fiables y, en consecuencia, útiles para la toma de decisiones.

La emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros con una opinión “promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales” (ISSAI-ES 1700, párrafo 4). Para lograrlo, el responsable de la fiscalización debe emitir de forma clara y precisa si las cuentas del ente fiscalizado consideradas en su conjunto expresan, en todos

los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados económicos y presupuestarios, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios correspondientes.

Se emitirá una opinión no modificada o favorable cuando se concluya que las cuentas han sido preparadas, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera que le sea de aplicación. Cuando se concluya que bien existen incorrecciones materiales o bien no puede obtenerse la evidencia que se considera suficiente y necesaria, se emitirá una opinión modificada; en función de la importancia de estas circunstancias la opinión podrá ser: opinión con salvedades, desfavorable o denegada.

Así mismo los informes de fiscalización deberían estar firmados por el responsable del trabajo de fiscalización (ISSAI-ES 1700, párrafo 12), puesto que es quien ha efectuado el trabajo de campo y ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada en la que se ha basado para emitir una opinión.

Sin embargo la mayoría de los informes de los OCEX están firmados por el Presidente del Consejo o Pleno, o por el Síndico Mayor, y en otros casos por el Secretario/a General, salvo en cuatro casos:

- ✓ Cámara de Comptos de Navarra: indica quién ha sido el auditor responsable.
- ✓ Cámara de Cuentas de Aragón: indica qué miembro de la Cámara ha sido el responsable del trabajo.
- ✓ Sindicatura de Cuentas Balear: señala quién ha sido el Síndico responsable.
- ✓ Sindicatura de Cuentas de Cataluña: señala qué Síndico actúa como ponente.

Estos precedentes señalan el camino a seguir. El informe de las ICEX, sólo existe cuando es aprobado por el Pleno. La opinión es la del Pleno, por mayoría o unanimidad. Pero ello no es óbice para que el miembro encargado de la ponencia del mismo sea identificado. La ISAI-ES 1700 requiere que sean los responsables del trabajo del ICEX quienes firmen el informe.

En definitiva, la nueva concepción del modelo de informe de fiscalización que pretende impulsar la ISSAI-ES 1700 representa una adaptación para converger con las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de los órganos de control externo públicos, y poder armonizar el modelo de informe. Con ello se lograrían unos informes cortos, claros, objetivos y precisos, de fácil lectura y comprensión por parte del ciudadano y que, además, mostraría una visión generalizada sobre la situación económica y financiera del ente fiscalizado. En los últimos Encuentros Técnicos de los OCEX (celebrados en junio de 2015 en Oviedo) se planteaban diversos retos que los órganos de control debían abordar en los próximos años siendo uno de ellos el de los informes de fiscalización. La Cámara de Comptos de Navarra (Ordoki Urdaci, 2015) señala la necesidad de disponer de informes útiles y oportunos, cercanos a la gestión fiscalizada y cuyas recomendaciones aporten mejoras a dicha gestión.

La IFAC, ente emisor preocupado por mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, publicó a principios de 2015 un nuevo modelo de informe, regulado por la NIA 700-Revisada, que modifica la estructura del informe recogido en la NIA 700. Este modelo, entre otros aspectos, altera el orden de los párrafos de forma que comienza con el párrafo de opinión, seguido de los párrafos que recogen las bases que la sustentan y clave de la auditoría, a continuación se presentan las responsabilidades tanto de la Dirección y del Gobierno de la empresa, en relación a las cuentas anuales como, las del auditor, en relación a la auditoría de cuentas, para finalizar con los requerimientos legales y reglamentarios. Esta reestructuración busca que los informes sean más informativos y útiles de manera que el auditor proporcione a los usuarios, en la primera parte del informe, la información más relevante (Herreros Escamilla, 2015). Si trasladamos estos cambios a los informes de fiscalización financiera, la novedad de introducir el apartado de las “cuestiones clave de la auditoría”, un párrafo que en el ámbito privado únicamente afecta a las sociedades de interés público, podría traer la incorporación al informe de situaciones que, a juicio del fiscalizador, han sido las áreas que más han preocupado en el trabajo efectuado.

Es importante decir que el uso generalizado de este tipo de párrafos en un informe podría discriminar la eficacia de la comunicación de este tipo de

cuestiones y, por tanto, no resultar útil y confundir al usuario. Por ello es imprescindible que únicamente se recojan en el informe cuando realmente traten de circunstancias clave para el trabajo de fiscalización terminado.

En algunos países como Reino Unido (desde 2013) ya se ha utilizado el modelo de informe según NIA 700-Revisada. Los resultados obtenidos han mostrado que los usuarios valoran de manera muy positiva la nueva información que recogen, especialmente cuando se trata de especificidades de la entidad (Herreros Escamilla, 2015).

En España, en el ámbito privado, la fecha de entrada en vigor de los nuevos modelos está condicionada a la aplicación de la nueva Ley de Auditoría 22/2015, junio de 2016, por lo que habrá que ver la evolución que se produce en los informes de auditoría de las entidades cotizadas para poder proponer, si fuera el caso, nuevos modelos de informes de fiscalización financiera. En cualquier caso, actualmente los OCEX deben homogeneizar sus informes y diferenciarlos de otros trabajos diferentes del de auditoría de estados financieros. Eso implica formalizar el informe específico basado en el modelo propuesto en la normativa vigente, es decir, en la ISSAI-ES 1700.

CONCLUSIONES FINALES

Exponemos las principales conclusiones alcanzadas tras el estudio del impacto de la evolución internacional en el sistema del control externo del ámbito público en España, sistema que contribuye a la transparencia de la información y de la gestión pública. Presentamos las mismas, clasificadas y ordenadas siguiendo el orden de los temas tratados en los diferentes capítulos en los que se ha estructurado.

1. Justificación histórica de la existencia de órganos de control como medida de equilibrio entre el Poder Ejecutivo y el Legislativo

El control económico de los Poderes Ejecutivos es una función que desde la antigüedad se ha considerado necesaria y ha estado encomendada a instituciones técnicas en el seno de Parlamentos, Cortes, etc.

Los primeros textos que se conocen vinculan estas instituciones a la Monarquía, como Poder a quien tenían que rendir cuentas. Con el paso del tiempo los órganos de control han evolucionado adaptándose a cada momento histórico y, en la actualidad, en una sociedad moderna, se han acentuado esas funciones de control por el deber de transparencia y buena gestión pública. En cualquier Estado del siglo XXI no sólo es correcto velar por el cumplimiento de la legalidad de los recursos públicos, sino que se debe avanzar en la eficacia y eficiencia del uso de dichos fondos.

2. Coexistencia de modelos y funciones de órganos de control

La evolución histórica del análisis comparado muestra que existen dos tipos de modelos de órgano: modelo anglosajón unipersonal y modelo continental colegiado, sin que se pueda concluir que alguno presente ventaja sobre el otro.

El asesoramiento al Parlamento y la función fiscalizadora son dos funciones que ambos modelos poseen. Por tradición, los órganos de control estatales de España y Francia mantienen la competencia jurisdiccional en función de la cual se entiende que el manejo de caudales públicos otorga una responsabilidad adicional a los gestores y funcionarios públicos: la responsabilidad contable. Pero esta función jurisdiccional no la poseen todos los órganos que han optado por modelos colegiados. Tal es el caso de Alemania, cuyos organismos no tienen la competencia de enjuiciamiento de la responsabilidad contable, y de España, cuyos órganos de control autonómico, ya sean colegiados o en unipersonales, carecen de dicha competencia.

El mal uso de medios públicos desviándolos al provecho de particulares ha llevado a algunas sociedades a incorporar una nueva función a los órganos de control: la prevención de la corrupción. Tal es el caso de Portugal y Galicia.

El Tribunal de Cuentas Europeo, que ha seguido el modelo colegiado no incorpora la función jurisdiccional de la responsabilidad contable.

3. El modelo de control español: complejidad territorial y organizativa

España tiene un modelo mixto caracterizado por la existencia de un Tribunal de Cuentas del estado con competencias atribuidas por la Constitución en todo el territorio estatal. Simultáneamente, amparados por lo que jurídicamente se conoce como bloque de constitucionalidad, doce CCAA se han dotado de su organismo de control con diferentes denominaciones: Consejo, Cámara, Audiencia, Sindicatura o Tribunal.

La mayoría opta por el modelo organizativo colegiado excepto la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha hasta su extinción.

Esta estructura de control es compleja porque posee las siguientes particularidades:

- El Tribunal de Cuentas de España es el órgano fiscalizador supremo pero no único, puesto que cada ICEX también es supremo en su ámbito autonómico.
- El Tribunal de Cuentas, también, tiene la competencia jurisdiccional de la responsabilidad contable y es único pero no supremo, puesto que existe el Tribunal Supremo. Los OCEX carecen de la función de

enjuiciamiento de la responsabilidad contable, aunque alguno de ellos sigue manteniendo nominalmente esa función (por ejemplo, Galicia).

Este complicado modelo del sistema nacional de control, requiere que, por vía de los hechos, se resuelvan adecuadamente actuaciones de las ICEX en la fiscalización de las entidades públicas del sector autonómico y local. La inicialmente confusa atribución de competencias, al Tribunal de Cuentas y a los OCEX, se supera en la práctica, como demuestra la historia, por una actuación que evita las duplicidades de control externo.

4. Coordinación y colaboración para el buen funcionamiento del modelo de control español

En los países donde existen entidades fiscalizadoras con posibles competencias simultáneas en el ámbito territorial y regional se opta por diferentes soluciones. En unos casos se establece una relación jerárquica, caso de Francia. En otros, por la clara delimitación de competencias y ámbitos de actuación, caso de Alemania.

En España, por el contrario, se viene funcionando con un modelo más confuso. La existencia de organismos de control autonómicos tiene como fortaleza la cercanía a la realidad. Y después de más de 20 años de funcionamiento está avalado por la cantidad de informes producidos.

Ahora bien, la debilidad del modelo es evidente, la concurrencia de competencias puede llevar distorsiones y duplicidades que se ha resultado en la práctica con una coordinación voluntaria aplicada prudentemente por las ICEX. En ello han jugado, y juegan, un papel fundamental, primero, la Conferencia de Presidentes y, ahora, ASOCEX así como los convenios para la realización de trabajos conjuntos.

5. Las ICEX españolas muestran deficiencias que pueden cuestionar su independencia

El elemento esencial de las ICEX es el deber de actuar con independencia respecto de cualquier otra institución de la naturaleza que sea. Es el medio que garantiza la imparcialidad y la objetividad en la actuación fiscalizadora convirtiendo sus resultados, publicados en los informes de fiscalización, en conclusiones y recomendaciones.

La Declaración de Lima (1977) manifiesta que las EFS sólo podrán cumplir eficazmente sus funciones si son instituciones independientes, así como si sus miembros también lo son. En consecuencia, si los ciudadanos sospechan que existen deficiencias en este ámbito, su esencia queda debilitada.

Un aspecto importante a considerar es el sistema de nombramientos de sus dirigentes; el nombramiento por el parlamento, a propuesta de los grupos parlamentarios, debe evitar que la valoración partidista del candidato sea mayor que sus meritos profesionales.

Por otro lado, cualquier sistema de nombramientos, sea en un modelo unipersonal como colegiado, para fortalecer la imparcialidad de los consejeros y/o síndicos de las ICEX, debería considerar las incompatibilidades de carácter previo. La mayoría ya incorpora incompatibilidades entre el ejercicio de tareas anteriores y el desempeño de la función fiscalizadora; sin embargo, ningún marco jurídico de las ICEX recoge pertenencia partidista, siendo este aspecto precisamente el que genera mayores críticas. Se podría incorporar la suspensión de la militancia de los candidatos propuestos, a semejanza del sistema de los jueces al que se remiten la mayoría de las ICEX al regular su régimen de incompatibilidades.

Otro aspecto a considerar es el establecimiento de un periodo de incompatibilidades aplicable al periodo posterior al de finalización del mandato. Ninguna ICEX regula esta situación. Tal y como sucede en la auditoría de cuentas del sector privado, se debe establecer una limitación temporal para acceder a cualquier actividad posterior, sea profesional sea política. Ocupar cargos de gestión en el ámbito de la Administración o en entes del sector público sobre los que se ha tenido responsabilidad fiscalizadora deberían considerarse opciones no permitidas.

6. El desequilibrio entre los medios de las ICEX y el ámbito competencial ocasiona un programa de fiscalización elaborado con criterios no objetivos

En España el desequilibrio entre medios y fines puede ser generador de distorsiones en el momento de elaborar el plan de trabajo de las ICEX. La competencia de las ICEX abarca los siguientes subsectores públicos:

- a) La Administración General del Estado y de las CCAA.
- b) La Administración Institucional del Estado y de las CCAA.

- c) El sector público local; en el caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi, también las tres Diputaciones Forales.

Un ámbito competencial tan amplio no ha venido acompañado de un presupuesto de las ICEX capaz de fiscalizar tan elevado número de entes públicos.

Las consecuencias prácticas han sido un reducido control externo de los ayuntamientos y demás entidades públicas de la administración local; y una inclusión de estos entes en los programas anuales de fiscalización guiados por criterios no objetivos. Es decir, los ayuntamientos controlados no se han determinado por variables conocidas como en número de empadronados o el volumen del presupuesto de gastos, por lo que queda abierta la duda sobre si los criterios utilizados han sido de otra índole (mediática o partidista).

El bajo nivel de controles externos realizados, la corrupción y el déficit y endeudamiento de las entidades locales son factores que obligan a considerar que las ICEX deberían fiscalizar un mayor número de entidades locales seleccionadas por criterios objetivos.

7. Fórmulas para la colaboración público-privada de auditores de cuentas

El panorama actual refleja déficits en el control existente del sector público porque las ICEX no tienen recursos suficientes para fiscalizar las entidades de su ámbito competencial; la elaboración del programa de fiscalizaciones se encuentra distorsionado por sus recursos limitados y porque la transparencia y fiabilidad de las cuentas públicas del sector local no coincide con las demandas de los ciudadanos.

Esta situación debe mejorarse para incrementar la confianza en la gestión pública. Ello requiere incrementar el número de fiscalizaciones. La limitación de recursos humanos y materiales de los órganos de control hace necesario buscar mecanismos adicionales. Una alternativa es la colaboración de los auditores privados que, además, se trata de un recurso que ya colabora con la Administración para controlar fondos públicos:

- El sector privado puede auditar entes públicos cuando su naturaleza jurídica adquiera la forma de sociedad mercantil o de entidad sin ánimo de lucro.

- Un auditor privado no tiene potestad para emitir el informe de auditoría de los entes públicos de naturaleza administrativa, pero puede ser contratado por un organismo de control interno para llevar a cabo una actuación auditora sin emisión de informe, que correspondería al órgano interno.
- Las entidades públicas de naturaleza administrativa de la Unión Europea, con sede en territorio español, pueden ser auditadas por un auditor privado dado que la restricción de la LAC no les alcanza o no se refiere a ellas expresamente.
- La normativa europea permite la participación de los auditores con un contrato de colaboración, como experto independiente que se responsabiliza de la auditoría financiera y con capacidad de emisión de informe.

8. La colaboración público-privada requiere de auditores de cuentas formados en el sector público

La adjudicación a auditores privados de contratos de trabajos de auditoría de los entes administrativos, debe precisar una acreditación previa de formación y conocimientos teóricos suficientes. Como mínimo debe considerar los siguientes contenidos: contabilidad presupuestaria, IPSAS (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por la IFAC), PGCP (Plan General de Contabilidad del Sector Público), Ley de contratos del sector público, subvenciones, urbanismo, personal, etc.

Las colaboraciones realizadas han mostrado deficiencias en este sentido, lo que repercute en la calidad de los trabajos y en la supervisión que debe efectuarse desde los órganos de control.

Normalizar la colaboración público-privada puede impulsar a los auditores privados, ante una nueva área de trabajo estable, a garantizar la formación adecuada así como unos conocimientos actualizados. Tal escenario precisa crear mecanismos de supervisión pública que controlen no sólo los conocimientos previos, sino también la calidad en planificación y ejecución.

Lo cual obliga a pensar en la elaboración de un régimen de infracciones por malas prácticas de auditoría en el sector público y su correspondiente cuadro de sanciones, inexistente en la actualidad en España.

9. Las ISSAI-ES crean el marco técnico común aprobado por las ICEX, con un interesante desafío: su aplicación en los trabajos de fiscalización

En el sector privado y en todo el ámbito internacional de la economía de mercado, las normas de auditoría son las mismas: desde el control de calidad interno (ISQC) hasta la elaboración del informe (NIA 700-799).

El sector público ha comenzado este proceso de convergencia aprobando las ISSAI-ES, un marco común homologable a nivel nacional e internacional. Sin embargo, esta armonización normativa hay que trasladarla a la práctica de las fiscalizaciones, sustituyendo las diferentes Directrices de cada ICEX por las ISSAI-ES, normas emitidas por la INTOSAI, un organismo autónomo, independiente, apolítico, y no gubernamental con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas.

La adaptación de este marco jurídico posibilita la existencia de una normativa unificada para todas las auditorías del sector público. Independientemente de la entidad que lo realice, los trabajos se desarrollan con unos mismos criterios técnicos y, en consecuencia, los resultados obtenidos son homologables y comparables.

10. La armonización de las normas debe comenzar por el informe de fiscalización por ser éste el documento que se pone a disposición, no sólo del Parlamento, sino de la ciudadanía en general

El proceso de convergencia hacia un marco normativo homogéneo internacional comienza con la aplicación de la ISSAI-ES 1700, el informe de las auditorías financieras públicas.

El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los usuarios. Para ello, en la realización de una auditoría de cuentas anuales de entidades públicas, el objetivo general es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea por fraude o error, permitiendo al auditor expresar una opinión sobre si están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de emisión de información financiera aplicable.

Los auditores públicos informan y comunican el resultado de su trabajo en un informe que, en la actualidad, no es ni homogéneo ni está sometidos a un criterio estándar.

Un modelo de informe de auditoría financiera pública repercute en un aumento de la calidad y un incremento de la confianza del usuario, convirtiéndolo en una herramienta fundamental de comunicación y transparencia.

El informe de auditoría de un ente público tiene como principal destinatario el parlamento. Pero existen otros stakeholders entre los que son relevantes los gestores públicos y los ciudadanos.

Un modelo de informe estándar, como establecen las ISSAI-ES, facilita la comprensión, interpretación y comparabilidad.

FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

El estudio realizado nos ha permitido conocer con profundidad las características y situación actual de los órganos de control externo públicos españoles. Se ha puesto de manifiesto que las ICEX deben seguir prestando sus servicios y trabajando en impulsar una gestión pública que se rija por los principios de economía, eficacia y eficiencia. Aunque siempre hay aspectos de mejora que fortalezcan su función. En este contexto hemos propuesto diversas recomendaciones como primer paso en nuestra labor investigadora. Hay que seguir estudiando y analizando las entidades fiscalizadoras donde las tareas que quedan por abordar son las siguientes:

- 1- Conocer la opinión de los miembros de las ICEX respecto a las diferentes recomendaciones efectuadas, tanto sobre aquéllas dirigidas a mejorar la efectividad de los propios órganos (el amparo constitucional, el modelo de órganos, el sistema de nombramientos, etc.) como sobre aquéllas dirigidas a las directrices técnicas y procedimientos (colaboración de los auditores privados, implantación de las ISSAI-ES).

En este aspecto sería preciso efectuar un estudio empírico que nos ayude a conocer la opinión y realidad de los sujetos activos de la auditoría del sector público.

- 2- Profundizar en el desarrollo de las fiscalizaciones operativas. Para ello nos gustaría abordar el complicado nudo gordiano de los indicadores que puedan medir la eficacia y eficiencia de la gestión.

Las fiscalizaciones operativas consisten en evaluar si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del ente fiscalizado cumplen con los principios de economía, eficiencia y

eficacia. En general, se centran en áreas donde existe la posibilidad de efectuar propuestas de mejora, para que los responsables de los entes fiscalizados tomen las medidas apropiadas.

El objetivo estaría dirigido a áreas de actuación similares donde las ICEX pueden trabajar en colaboración y poder emitir un único informe de manera conjunta. Es importante la existencia de un modelo homogéneo que recoja los resultados de las fiscalizaciones operativas.

- 3- Estudiar el *gap* de expectativas existente entre los OCEX y los ciudadanos.

Los casos de corrupción en la gestión pública han provocado una desafección del ciudadano de los sistemas públicos y, por ende, de los órganos de control de su actuación. En la mayoría de las ocasiones los informes emitidos por los OCEX revelan hechos que, posteriormente, han dado lugar a la detección de situaciones de corrupción y mala praxis en la gestión pública. Sin embargo, los ciudadanos perciben que las ICEX deben tener un mayor papel social. Para ello, es preciso mejorar la comunicación de los resultados de las fiscalizaciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AAC (2014): "Memoria de Actividades. Ejercicio 2014". Disponible en: <http://www.acuentascanarias.org/> (último acceso: 15/09/2015).
- ACCESS INFO EUROPE (2013): "Los países de la OGP (Open Government Partnership) deben tomar en serio el derecho de acceso a la información". Disponible en: <http://www.access-info.org/es/ogs-es/13723> (último acceso: 15/09/2015).
- ALABAU I OLIVERAS, M. M. (1990): El Control Externo por los Tribunales de Cuentas de la Europa Comunitaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ALBI IBÁÑEZ, E. (1992): "Evaluación de la Eficiencia Pública. El Control de Eficiencia del Sector público". *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 120-121, pp. 299-316.
- ALEJOS GARMENDIA, B. (2002): Auditoría de Gestión Pública. Una propuesta metodológica. Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP).
- ÁLVAREZ MARTÍN, J.A. (2012): "Control Externo: de la simulación a la excelencia. Propuestas". *Auditoría Pública*, nº 57, pp. 83-93.
- ALVENTOSA, J.R. (2014): "¿Qué es independencia?". *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, vol. 41, nº 4, pp. 12-15.
- ARAGÓN REYES, M. (1986): "El Control Parlamentario como Control Político". *Revista de Derecho Político*, nº 23, pp. 9-39.
- ARAGÓN REYES, M. (1998): "Sistema Parlamentario, Sistema Presidencialista y Dinámica entre Poderes del Estado. Análisis Comparado" en *Parlamento y Control del Gobierno*, pp. 25-45. Aranzadi.

- ARAGÓN SÁNCHEZ, C. (1999): "Las auditorías del Sector Público por Auditores de Cuentas inscritos en el ROAC". *Técnica Contable*, nº 15, pp. 76-91.
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2008/01/16): "¿Ley de auditoría municipal?". Disponible en: <http://fiscalizacion.es/2008/01/16> (último acceso: 30/10/2015).
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2009/11/29): "Interventores, alcaldes y auditores". Disponible en: <http://fiscalizacion.es/2009/11/29> (último acceso: 30/10/2015).
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2013/05/31): "Conclusiones de los X Encuentros técnicos de los OCEX". Disponible en: <http://fiscalizacion.es/2013/05/31> (último acceso: 15/09/2015).
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2013/07/25): "El retórico debate de la duplicidad". Disponible en: <http://fiscalizacion.es/2013/07/25> (último acceso: 15/09/2015).
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2015/10/21): "Reforzando el control interno de la Administración Local". Disponible en: <http://fiscalizacion.es/2015/10/21> (último acceso: 30/10/2015).
- BALLS, H.R. (1963): "The Public Accountants Committee". *Canadian Public Administration*, vol. 6, pp. 15-34.
- BERNING PRIETO, A.D. (2009): "La división de poderes en las transformaciones del estado de derecho". Disponible en: <http://noticias.juridicas.com>, enero 2009 (último acceso: 15/09/2015).
- BIGLINO CAMPOS, P. (2008): "La posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos estatutos de autonomía" en *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, pp. 17-42. Lex Nova.
- BLEGVAD, K. (2012): "Nuevos Principios Fundamentales de Auditoría de la INTOSAI". *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, vol. 39, nº 4, pp. 17-21.
- BOURN, J. (2005): "La Auditoría Pública en el Reino Unido" en *El control del gasto Público en Europa. La Coordinación de la Auditoría Pública en la Unión Europea*, pp. 53-78. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BOYERO CORCHADO, J.J. (2012): "Alcance de la Auditoría de las Empresas, Fundaciones y Entes Públicos". Ponencia presentada en el V Congreso

Nacional de Auditoría en el Sector Público organizado por FIASEP en Madrid.

CABALEIRO CASAL, R. y BUCH GÓMEZ, E. (2007): “El Control Externo de la Contabilidad Pública en el Sudoeste de la Unión Europea”. *Revista Española de Control Externo*, vol. 9, nº 26, pp. 91-120.

CARRERAS PUIGDENGOLAS, J.M. (2001): “Las relaciones entre los diferentes niveles de control externo en estados para-federales: el caso de España”. *Auditoría Pública*, nº 25, pp. 69-75.

CASP (2012): “Documento Auditores del Sector Público”. Publicado por el Consejo General de Economistas Auditores del REA, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas y el Consejo Superior de Titulares Mercantiles de España.

CASTELLS, A. (2002): “El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con el Tribunal de Cuentas de España”. *Revista Española de Control Externo*, vol. 4, nº 12/1, pp. 113-130.

CCA (2015): “Informe de Fiscalización sobre ayuntamientos de municipios de más de 8.000 habitantes de Aragón en el ejercicio 2011”. Disponible en: <http://www.camaracuentasaragon.es/informes> (último acceso: 15/09/2015).

CGE (2013): “La transparencia como instrumento de eficacia”. Jornadas de Auditoría del Sector Público organizadas por el Consejo general de Economistas en Madrid. Disponible en: <http://rea-rega.economistas.es/noticias/jornada-de-auditoria-del-sector-publico-la-transparencia-como-instrumento-de-eficacia/> (último acceso: 15/09/2015).

CGE (2014): “Nuevas Tendencias en Transparencia Empresarial”. *News Auditores*, nº 18, pp. 18.

CHANDERNAGOR, A. (1985): “El Tribunal de Cuentas de Francia” en *La Función de los Tribunales de Cuentas en la Sociedad Democrática*, pp. 221-229. Tribunal de Cuentas.

CHUBB, B. (1952): *The Control of Public Expenditure. Financial Committees of the House of Commons*. Clarendon Press, Oxford.

- COLEGIO DE ECONOMISTAS DE MÁLAGA (2014): “Conclusiones del I Foro Nacional de pequeños despachos de auditores”. *News Auditores*, nº 18, pp. 15-16.
- CONFERENCIA DE PRESIDENTES (2014): Reuniones de la Conferencia celebradas en 2014. Disponible en: <http://www.informesocex.es/pag/conferencia-presidentes/> (último acceso: 15/09/2015).
- CORA (2013): “Reforma de las Administraciones Públicas”. Disponible en: http://www.seap.minhap.gob.es/es/web/areas/reforma_aapp.html (último acceso: 1/07/2015).
- COUR DES COMPTES (2015): “Cour des Comptes. Our Organisations History”. Disponible en: <https://www.ccomptes.fr/en/Our-organisations> (último acceso: 1/07/2015).
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C. (1999): La Jurisdicción del Tribunal de Cuentas. Comares, Granada.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C. (2004): “Relaciones del Tribunal de Cuentas Español con el Tribunal de Cuentas Europeo y con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas” en *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y Enjuiciamiento*, pp. 47-64. Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- DE DIEGO ALONSO, J. (2015): “El nuevo marco fiscal. Ámbito subjetivo y mecanismos de control. Papel de los Órganos Legislativos y de las Instituciones de Control Externo”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. XVII, nº 49, pp. 103-137.
- DE VEGA BLAZQUEZ, P. (2008): “Reflexiones sobre el marco regulador de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público y su alcance en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos”. Ponencia presentada en III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público organizado por FIASEP y la Cámara de Comptos en Pamplona.
- DÍAZ ZURRO, A. (2001): “La Auditoría Pública”. *Presupuesto y Gasto Público*, nº 25, pp. 67-74.
- DURÁN ALBA, J.F. (2000): “¿Ámbitos inmunes o ámbitos exentos del control financiero externo?”. *Auditoría Pública*, nº 22, pp. 72-77.

- DURÁN ALBA, J.F. (2008): “La Aplicación de la Doctrina del Tribunal Constitucional a la articulación del Control Externo en el Estado Autonómico” en *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, pp. 44-64. Lex Nova.
- ENGELS, D. (2002): “El Tribunal de Cuentas Federal Alemán y los Tribunales de Cuentas de los Länder: Relaciones”. *Revista Española de Control Externo*, vol. 4, nº 12/1, pp. 25-42.
- ESPERÓN LÁZARO, J.A. (1986): “El Tribunal de Cuentas de la Comunidad Económica Europea ante los dos modelos tipos de control externo: Francia y Gran Bretaña” en *El tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y los Tribunales de Cuentas de los Países Miembros: competencias y relaciones*, pp. 209-215. Tribunal de Cuentas.
- EURORAI (2007): “Las instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa”. Disponible en:
http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_es.nsf/documento/estudios
(último acceso: 15/09/2015).
- EURORAI (2010): “El Control Externo del Sector Público en los Estados Federados de Alemania de las Finanzas Regionales”. Disponible en:
http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_es.nsf/documento/informes_nacionales (último acceso: 15/09/2015).
- EURORAI (2014-a): “El Control Externo del Sector Público Autónomo en España”. Disponible en:
http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_es.nsf/documento/informes_nacionales (último acceso: 15/09/2015).
- EURORAI (2014-b): “El Sistema Francés de Control Externo de las Finanzas Regionales”. Disponible en:
http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_es.nsf/documento/informes_nacionales (último acceso 15/09/2015).
- FABADO i ALONSO, E. (1991): Auditoría de Economía, Eficiencia y Eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica. Cámara de Comptos de Navarra.
- FARIÑA BUSTO, L., MACHO BERROYA, A., MUÑOZ ALVAREZ, R. y NAVAS VÁZQUEZ, R. (2002): Mesa redonda sobre “El Tribunal de Cuentas y los OCEX”. *Revista Española de Control Externo*, vol. 4, nº 12/1, pp. 35-64.

- FATÁS CABEZA, G. (2015): La Cámara de Cuentas de Aragón. El Mestre Racional y otros antecedentes históricos. Cámara de Cuentas de Aragón.
- FAURA CASAS (2001): Manual de Auditoría Pública. Volúmenes 1 y 2. Faura-Casas, Barcelona.
- FAURA LLIMÓS, D. (1997): "La Auditoría Pública. Una especialidad profesional". *Auditoría Pública*, nº 12, pp. 53-58.
- FERNÁNDEZ LLERA, R. (2011): "Nuevas demandas a los Órganos de Control Externo en la función de supervisión". *Auditoría Pública*, nº 53, pp. 21-32.
- FERNÁNDEZ LLERA, R. (2014): "Previsiones Económicas, Control Externo y Supervisión Independiente". *Auditoría Pública*, nº 62, pp. 35-44.
- FERNÁNDEZ LLERA, R. (2015): "Reflexiones federalistas para un nuevo modelo de control externo". *Auditoría Pública*, nº 65, pp. 59-70.
- FERNÁNDEZ-CARNICERO GONZÁLEZ, C.J. (1994): "Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas" en *Crónica 1992-93*, pp. 282-294. Tribunal de Cuentas.
- FERRÁN DILLA, J. y CABELLO RODRÍGUEZ, M.L. (2009): "La Externalización del Control Económico-Financiero en el ámbito local a la luz del reciente informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas". *Revista Española de Control Externo*, vol. 11, nº 33, pp. 39-64.
- FIASEP (2012): Observatorio 2011. Transparencia de las Cuentas Públicas. Fundación FIASEP.
- FIASEP (2014): "Hacia un Control más Eficaz de los Fondos Públicos". Conclusiones del VI Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público. Disponible en:
<https://www.fundacionfiasep.org/bocms/sites/fiasep/pages/Menu.jsp?mID=1003> (último acceso: 1/10/2015)
- GAO (2015): "About GAO". Disponible en: <http://gao.gov/about/index.html> (último acceso: 1/07/2015).
- GARCÍA CRESPO, M. (2000): "La Coordinación entre las distintas instituciones de control: una respuesta necesaria a los nuevos planteamientos de la mundialización". *Revista Española de Control Externo*, vol. 2, nº 6, pp. 47-67.

- GARCÍA CRESPO, M. (2005-a): “Una Visión general del Control Público” en *El control del gasto Público en Europa. La Coordinación de la Auditoría Pública en la Unión Europea*, pp. 25-52. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GARCÍA CRESPO, M. (2005-b): “El Sistema de Control Público en España” en *El control del gasto Público en Europa. La Coordinación de la Auditoría Pública en la Unión Europea*, pp. 131-157. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GARCÍA DEL CASTILLO PÉREZ DE MADRID, A. (2007): “Prácticas ejemplares en la Entidad Fiscalizadora Superior de los Estados Unidos de América (GAO, Government, Accountability Office)”. *Revista Española de Control Externo*, vol. 9, nº 25, pp. 161-180.
- GARCÍA MACHO, R. (1986): “Problemática de la División de poderes en la actualidad”. *Revista de Estudios Políticos*, nº 53, pp. 175-190.
- GARCÍA-DELGADO, S. y ANDICOECHEA ARONDO, M.L. (1995): “La independencia del auditor: visión crítica y propuesta de mejora”. Comunicación presentada en el V Congreso de AECA celebrado en Gran Canaria.
- GARCÍA-DELGADO, S. e IPIÑAZAR PETRALANDA, I. (2003): “La reforma de la Auditoría: ¿un camino para la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría?”. Comunicación presentada en el XII Congreso de AECA celebrado en Cádiz.
- GARCÍA-DELGADO, S. e IPIÑAZAR PETRALANDA, I. (2014): “Auditores de Cuentas ante una formación más exigente y de mayor alcance”. *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, nº 21, pp. 45-63.
- GARRIDO-LESTACHE, A. (2014-a): “Auditoría Pública y Privada en España y en la Unión Europea”. Ponencia presentada en la II Jornada de Auditoría del Sector Público, organizado por REA-REGA en Madrid.
- GARRIDO-LESTACHE, A. (2014-b): “Nuevas funciones para el auditor privado en la auditoría de los organismos descentralizados de la Unión Europea”. *Auditoría Pública*, nº 64, pp. 61-74.
- GIL IBÁÑEZ, A. (2002): “Jerarquía y tipología normativa, procesos Legislativos y separación de poderes en la Unión Europea: hacia un modelo más claro y transparente” en *Serie de documentos de trabajo del Instituto de*

- Estudios Europeos*. Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y. (2001): El Tribunal de Cuentas. El Control Económico-Financiero Externo en el Ordenamiento Constitucional Español. Marcial Pons, Madrid.
- GONZÁLEZ PÉREZ, A. (2006): “Necesidad de Coordinación de los Órganos de Control Interno en una Administración Descentralizada. La IGAE como órgano de coordinación”. *Revista Cuenta con IGAE*, nº 16, pp. 46-54.
- GORORDO BILBAO, J.M. (2009): El control de las cuentas públicas: el control de la gestión pública por los órganos de fiscalización externa. Análisis empírico del control de la objetividad, transparencia y atención al ciudadano en las entidades locales. Civitas Thomson Reuters.
- GREDELLA BASTOS, J.M. (2008): “La Colaboración de las Firmas en la Auditoría del Sector Público. Requisitos de especialización, marco regulador, alcance y dirección de los trabajos y delimitación de responsabilidades”. Ponencia presentada en III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público organizado por FIASEP y la Cámara de Comptos en Pamplona.
- GRUPO 20 (2015): “GRUPO 20 se adhiere a la petición de obligatoriedad de las auditorías externas de los ayuntamientos”. Disponible en: <http://www.grupo20auditoria.com>, Nota de Prensa del 16/06/2015 (último acceso: 15/09/2015).
- GUTIÉRREZ GARCÍA, C. (2014-a): “La Adaptación de las NIA al sector público: un cambio posible y necesario”. *Auditoría Pública*, nº 64, pp. 5-9.
- HERRERO GONZÁLEZ, E. (2014): “Las Limitaciones en auditoría pública”. *Auditoría Pública*, nº 63, pp. 21-28.
- HERREROS ESCAMILLA, J. (2015): “El debate global sobre los Informes de Auditoría. Novedades y perspectivas”. *Revista Contable*, nº 33, Sección Auditoría.
- HERREROS, J. (2015): “Informe de Auditoría más transparentes”. Disponible en: <http://www.kpmgblogs.es/informes-de-auditoria-mas-transparentes> (último acceso: 15/09/2015).
- ICJCE (2012): “Cuadernos Técnicos. Normas de Auditoría del Sector Público”. *Revista Auditores*, nº 17, suplemento.

- IFAC (2015-a): "IAASB issues Final Standards Improve Auditors Report". Disponible en: www.ifac.org/news-events, 15 de enero de 2015 (último acceso: 15/09/2015).
- IFAC (2015-b): "New Auditors Report". Disponible en: <http://www.iaasb.org/new-auditors-report> (último acceso: 15/09/2015).
- IFAC (2015-c): "At a Glance: New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments". Disponible en: <https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-new-and-revised-auditor-reporting-standards> (último acceso: 15/09/2015).
- INTOSAI (2009): Declaración de Lima. Declaración de México. INTOSAI, 2009.
- INTOSAI (2010): "Plan Estratégico 2011-2016". Disponible en: <http://www.intosai.org/uploads/spanishintosaistrategicplan20112016.pdf> (último acceso: 15/09/2015).
- INTOSAI (2015): "Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores". Disponible en: <http://www.intosai.org/es/actualidades.html> (último acceso: 1/07/2015).
- JIMÉNEZ RIUS, P. (2007): El Control de los Fondos Públicos. Thomson Civitas.
- LÁZARO CUENCA, J. (2006): "El Tribunal de Cuentas Europeo". *Revista Cuenta con IGAE*, nº 14, pp. 51-59.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2011-a): "El auditor privado y el sector público". Disponible en: <http://www.icjce-madrid.org/depot/documentos/5-%20El%20sector%20p%C3%83%C2%BAblico.pdf> (último acceso 15/09/2015).
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2011-b): "Control y Auditoría del Sector Público en un escenario de crisis económica". *Audidores*, nº 15, pp. 21-29.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2013): "Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos". *Auditoría Pública*, nº 61, pp. 9-24.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2014): "Transparencia y Rendición de Cuentas en las AAPP: El Rol de las Instituciones de Control Externo". Ponencia

presentada en el XXII Congreso Nacional de Auditoría, organizado por IACJE en Palma de Mallorca.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2015): “La rendición de cuentas no es sólo una cuestión de legalidad, sino también de cultura democrática”. Disponible en: <https://www.icagr.es/noticias/detalle/1002> (último acceso: 15/09/2015).

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): “El control de la gestión económico financiera de las administraciones públicas” en *La ciencia de la contabilidad*, pp. 501-518. Universidad de Barcelona.

LOZANO MIRALLES, J. (1995): “Control, Auditoría y Fiscalización”. *Auditoría Pública*, nº 3, pp. 80-85.

LOZANO MIRALLES, J. (1996): Configuración e independencia de los órganos de control externo: un análisis comparado. Civitas.

LOZANO MIRALLES, J. (1997): “Los parámetros de actuación de los órganos de control externo”. *Revista Vasca de Administración Pública*, vol. I, nº 47, pp. 151-172.

MARTIN OAR, L. (1985): “Los objetivos de la empresa pública y la auditoría de gestión” en *Tribunal de Cuentas, Seminarios 1984*, pp. 481-492. Tribunal de Cuentas.

MARTÍNEZ ARIAS, A. (2005): “La colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública”. *Auditoría Pública*, nº 37, pp. 65-74.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2009): “El TVCP pide que auditores privados controlen los ayuntamientos”. Disponible en: <http://www.elcorreo.com/vizcaya/20091127/local/tvcp-pide-auditores-privados-200911271151.html> (último acceso: 15/09/2015).

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2012): “Auditores privados y control del sector público”. Ponencia presentada el Día del Auditor organizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Madrid. Disponible en: <http://www.icjce-madrid.org/depot/documentos/Audit%20Priv%20y%20Control%20del%20Sector%20P%20Martinez%20Churiaque.pdf> (último acceso: 15/09/2015).

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2014-a): “Otros Trabajos a realizar por los auditores, distintos de la auditoría legal de cuentas”. Ponencia

presentada en las III Jornadas Técnicas de Auditoría organizadas por el Colegio de Economistas de A Coruña.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2014-b): "Los Auditores Privados y el Control del Sector Público". Ponencia presentada en el XII Día del Auditor organizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas en Zaragoza.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2014-c): "Auditoría Pública y Auditoría Privada". Ponencia presentada en la II Jornada de Auditoría del Sector Público, organizado por REA-REGA en Madrid.

MARTÍNEZ GÓMEZ, A. (2000): "La formación desde las empresas privadas especializadas en Auditoría Pública". *Auditoría Pública*, nº 22, pp. 24-27.

MARTÍNEZ-PINA, A.M. (2013): "Un análisis de la Independencia en la Auditoría de Cuentas". *Revista Galega de Economía*, vol. 22, nº 1, pp. 307-328.

MARTÍNEZ-PINA, A.M. (2015-a): "El auditor tiene que ser escéptico ante la empresa". Disponible en:
http://economia.elpais.com/economia/2015/03/09/actualidad/1425927077_235616.html (último acceso: 15/09/2015).

MARTÍN-RETORTILLO, S. (1996): "Reflexiones sobre la "huida" del Derecho Administrativo". *Revista de Administración Pública*, nº 140, pp. 25-67.

MEDINA GUIJARRO, J. (2015): "Consideraciones sobre el modelo de control externo del gasto público". Conferencia impartida en el "Curso sobre el Tribunal de Cuentas: funciones de fiscalización y enjuiciamiento", en la Universidad de Salamanca. Disponible en:
<http://fiscalizacion.es/2015/07/06> (último acceso: 15/09/2015).

MENDIZÁBAL ALLENDE, R. (1965): "Función y Esencia del Tribunal de Cuentas". *Revista Administración Pública*, nº 46, pp. 13-63.

MENDIZÁBAL ALLENDE, R. (1982): "La Función Jurisdiccional del Tribunal de Cuentas" en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, pp. 67-111. Instituto de Estudios Fiscales.

MENDIZÁBAL ALLENDE, R. (2000): *El Tribunal de Cuentas y el Nacimiento de la Administración Contemporánea*. Instituto de Estudios Fiscales.

MERELLO LAFUENTE, P. (2012): "Colaboración en el gasto Público". Comunicación presentada en el XXI Congreso nacional de Auditoría, organizado por el ICJCE en Zaragoza.

- MIAJA FOL, M. (2012): “Las Normas de Auditoría aplicables a las actuaciones de control en el Sector Público”. Comunicación presentada en el V Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, organizado por FIASEP en Madrid.
- MIAJA FOL, M. (2013): “La Normalización de la Auditoría Pública. Normas Nacionales y Normas Internacionales en el ámbito del Control Interno y del Control Externo” en *Manual de Auditoría Pública*, pp. 43-68. Lex Nova. Thomson Reuter, Valladolid.
- MINGUILLÓN ROY, A. (2010): “Normas Técnicas de Fiscalización de los OCEX”. Comunicación presentada en la I Jornada del Sector Público organizado con el Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña en Barcelona.
- MIRÓN MURCIANO, P., HERNÁNDEZ BORREGUERO, J.J. y ESCOBAR PÉREZ, B. (2011): “La evolución normativa de los Tribunales de Cuentas Españoles durante el Siglo XIX”. *Auditoría Pública*, nº 55, pp. 29-44.
- MONTERO, J.R. (1985): “Las Relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales: notas sobre el control parlamentario y la responsabilidad política en la Constitución española” en *El Gobierno en la Constitución Española y en los Estatutos de Autonomía*, pp. 203-229. Diputación de Barcelona.
- MONTESINOS JULVE, M. (1994): “La Normalización en la Auditoría Pública del Sector Público”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, nº 79, pp. 433-462.
- MONTESINOS JULVE, M. (2012): “Información contable y crisis del sector público”. *Revista AECA*, nº 99 (Edición especial XV Encuentro), pp. 57-58.
- MONTESINOS JULVE, M. (2015): “Contabilidad y transparencia de las entidades locales: retos e instrumentos”. *Revista AECA*, nº 111 (Edición especial XVIII Congreso), pp. 60-62.
- MORALA GÓMEZ, B. (1992): “La medida de la eficiencia en las entidades públicas”. *Revista de Actualidad Financiera*, nº 18, pp. 255-265.
- MORENO URBANO, J.M. (2011): “La auditoría como técnica de control interno en la administración local. El control Financiero de las Empresas Públicas. Aspectos prácticos sobre su ejecución”. Ponencia presentada en las XII Jornadas de la Administración Local Organizadas por el Colegio

Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local de Santa Cruz de Tenerife. Disponible en: <http://www.cositalfe.es/img/publicaciones/20112410115426.pdf>.

MOSHER, F.C. (1979): *The GAO: The Quest for Accountability in American Government*. Westview Press Boulder, Colorado.

MUÑOZ, A. (2014): "Sólo un tercio de las entidades locales de España son auditadas". Disponible en: www.eleconomista.es, noticia económica del 22/09/2014.

MURILLO BERNALDEZ, J.F. (1985): "La Evolución de las Funciones Fiscalizadora y Jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en relación con el artículo 12 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982" en *La Función de los Tribunales de Cuentas en la Sociedad Democrática*, pp. 61-71. Tribunal de Cuentas.

MURUZABAL LERGA, J. (1997): "La colaboración entre OCEX y Auditores Privados. Una experiencia positiva". *Auditoría Pública*, nº 9, pp. 72-73.

MURUZABAL LERGA, J. (2015): "El negro futuro de los OCEX: renovarse o morir". Ponencia presentada en el XI Encuentro Técnico de los OCEX, organizado por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias en Oviedo. Disponible en: <http://www.sindicatur.org/encuentros/grupos-de-trabajo/> (último acceso: 15/09/2015).

NAO (2015): "About us. Our Work". Disponible en: <http://www.nao.org.uk/about-us/> (último acceso: 1/07/2015).

NAVARRO GALERA, A.; RODRÍGUEZ BOLIVAR, M.P. Y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2007): "La repercusión de la adopción de las normas internacionales de contabilidad pública en la función fiscalizadora de los OCEX". *Revista Española de Control Externo*, vol. 9, nº 25, pp. 131-15.

NORGREN, C. y SCHILDER, A. (2010): "Colaboración de los sectores público y privado en el desarrollo de normas internacionales de auditoría". *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, vol. 37, nº 1, pp. 11-15.

NORMANTON, E.L. (1966): *The Accountability and Audit of Governments. A comparative Study*. University of Manchester and the University Press.

OCDE, GRUPO DE TRABAJO SOBRE GESTIÓN FINANCIERA PÚBLICA EN LA OCDE-CAD (2007): "Buenas prácticas para el apoyo a Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)". Disponible en:

http://www.oecd.org/dac/effectiveness/Buenas_Pr%C3%A1cticas_para_el_Apoyo_a_Entidades_Fiscalizadoras_Superiores-%20for%20web.pdf
(último acceso: 15/09/2015).

- OLIVAS ARROYO, M. (2009): “Experiencia práctica de los órganos de control externo en la colaboración de firmas privadas en la auditoría del sector público: actividades contrastadas y resultados de las mismas”. *Auditoría Pública*, nº 49, pp. 43-50.
- ORDOKI URDACI, L.M. (2014): “Réquiem por la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha”. *Auditoría Pública*, nº 64, pp. 35-40.
- ORDOKI URDACI, L. (2015): “Retos Institucionales de los OCEX en la era de la estabilidad presupuestaria”. Ponencia presentada en el XI Encuentro Técnico de los OCEX, organizado por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias en Oviedo. Disponible en: <http://www.sindicastur.org/encuentros/grupos-de-trabajo/> (último acceso: 15/09/5015).
- ORSONI, G. (1983): *La Cour des Comptes des Communautés Européenes. Office des publications officielles des Communautés européennes.*
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1987): *Administraciones públicas: teoría básica de las auditorías de gestión.* Publicaciones del CUR, Granada.
- PALAO TABOADA, C. (1985): “El Control de la actividad financiera en un Estado Democrático” en *La Función de los Tribunales de Cuentas en la Sociedad Democrática*, pp. 265-284. Tribunal de Cuentas.
- PERCY, I. (2001): “The Best Value Agenda for Auditing”. *Financial Accountability and Management*, nº 17, pp. 351-361.
- PÉREZ LERMA, J.M. (2015): “La Transparencia y los Órganos de Control Externo. ¿Se está perdiendo la oportunidad de dotar de mayores competencias a los OCEX y de utilizar de manera más eficiente los recursos públicos?”. Ponencia presentada en el XI Encuentro Técnico de los OCEX, organizado por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias en Oviedo. Disponible en: <http://www.sindicastur.org/encuentros/grupos-de-trabajo/> (último acceso: 15/09/5015).

- PÉREZ PÉREZ, J. A. (2008): “Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes”. *Presupuesto y Gasto Público*, nº 50, pp. 87-94.
- PÉREZ ROYO, J. (1982): “El Tribunal de Cuentas en la Constitución y en el proyecto de ley reguladora del mismo” en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. II, pp. 1145-1148. Instituto de Estudios Fiscales.
- PORRAS GÓMEZ, A-M. (2014): “El Control Externo del Gasto Público en entes políticos descentralizados. El caso de España”. *Auditoría Pública*, nº 64, pp. 97-104.
- POWELL, J. (1996): “John Locke. Natural Rigths to Live, Liberty and Property”. *The Freeman*, vol. 46, nº 8, pp. 577-583.
- PUCHETA MARTÍNEZ, M y CORTÉS FLEIXAS, J. (2000): “Los informes de auditoría del sector público”. *Auditoría Pública*, nº 22, pp. 35-44.
- PUY HUICI, M^a (1988): La Cámara de Comptos de Navarra entre 1328 y 1512. Gobierno de Navarra y Cámara de Comptos.
- REA-CGE y FIASEP (2009): Grado de utilización de la Auditoría Externa como Sistema de Control en el Sector Público. REA-REGA, Comisión del Sector Público. Editan REA y FIASEP.
- REA-REGA (2014): Auditores del Sector Público. Edita REA-REGA, Comisión del Sector Público.
- REDONDO DE LA VEGA, J. (2000): El Control y la Información sobre la actividad económico-financiera del sector público en España. UNED, Económicas y Empresariales.
- REIDER, H. (1994): The Complete Guide to Operational Auditing. John Wiley & Sons, Inc. New York.
- RINCÓN VILLAGRÁ, L. (2004): “Diseño y Encaje Constitucional de la Función Jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Evolución y Situación Actual. Órganos de la Jurisdicción Contable” en *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y Enjuiciamiento*, pp. 95-110. Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- ROBLEDA CABEZAS, H. (2014): “Otro modelo de Tribunales de Cuentas”. Disponible en:

http://elpais.com/elpais/2014/07/05/opinion/1404583396_456863.html
(último acceso: 15/09/2015).

ROBLEDA CABEZAS, H. (2015): "El rol del auditor privado en la fiscalización del sector público". Ponencia presentada en la III Jornada de Auditoría del Sector Público, organizado por REA-REGA en Madrid.

RODRÍGUEZ CASTAÑO, J.R. (2013): "Insuficiencia del concepto subjetivo del sector público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas". *Revista Española de Control Externo*, vol. XV, nº 45, pp. 49-62.

RUIZ ESPINÓS, P. (2014): "Transparencia y Control: la Auditoría Pública". Ponencia presentada en el XXII Congreso nacional de Auditoría, organizado por IACJE en Palma de Mallorca.

SÁNCHEZ LERMA, G.A. (2014): "Responsabilidad contable y gestión en las sociedades públicas". *Auditoría Pública*, nº 64, pp. 105-122.

SCCV (2015): "La Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana refuerza el control sobre los mayores municipios" en *Boletín nº 1 OCEX*, pp. 5. Disponible en: <http://www.auditoriapublica.com/noticias/> (último acceso: 1/10/2015).

SCHÄFER, H. (1979): "Control de la Economía Financiera Pública". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 2, pp. 279-310.

SCHNIPPER, N. (2011): "Enfoque sobre las ISSAI: ¿por qué se necesita la armonización?". *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, vol. 38, nº 3, pp. 25-26.

SCIB (2015): "Nuevo marco para la fiscalización del sector público". Disponible en <http://www.sindicaturaib.org>, Noticias, 30/06/2014 (último acceso: 1/10/2015).

SIERRA CAPEL, F.J. y ROMÁN SÁNCHEZ, I.Mª (2015): "La formación continuada de los auditores de cuentas". *Revista Contable*, nº 36, Sección Auditoría.

SUEIRAS PASCUAL, M. (2004): "Aproximación al Tribunal de Cuentas: Naturaleza, Funciones y Organización Interna" en *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y Enjuiciamiento*, pp. 23-73. Consejo General del Poder Judicial, Madrid.

- TERMES ANGLÉS, F. (1991): La Auditoría del Performance en el Sector Público. Control de eficacia, eficiencia y economía. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- TORRES PRADA, L. (1992): “Auditoría en el Sector Público. Los órganos de control externo e interno”. *Actualidad Financiera*, nº 8, pp. 63-85.
- TORRES PRADA, L. (2015): “La revisión entre pares de los órganos de control externo: ¿práctica voluntaria u obligatoria”. *Revista AECA*, nº 111 (Edición especial XVIII Congreso), pp. 97-99.
- TORRES PRADA, L. y BRUSCA ALIJARDE, I. (1995): “Auditoría y Fiscalización de las Sociedades Estatales por los Órganos de Control Externo en España e Iberoamérica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 24, nº 84, pp. 749-773.
- TRASK, R.R. (1991): GAO History. 1921-1991. Publicado por U.S. General Accounting Office. Washington D.C.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2009): “Informe de Fiscalización nº 847 de los Contratos de Asistencia Técnica para la realización de Auditorías en las Entidades Locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006”. <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/search/alfresco/index.html?entrance=FIS> (último acceso: 15/09/2015).
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2015-a): “Informe nº 1906 de Fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2013”. Disponible en: <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/search/alfresco/index.html?entrance=FIS> (último acceso: 15/09/2015).
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2015-b): “El Presidente del Tribunal de Cuentas recibe el documento de la revisión entre pares realizada por los presidentes de sus homólogos de Europa y Portugal”. Disponible en: <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/sala-de-prensa>, Nota de Prensa del 23/06/2015 (último acceso: 1/07/2015).
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2015-c): “Informe 2014”. Tribunal de Cuentas.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2015-d): “La Institución y sus antecedentes”. Disponible en: <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/historia/> (último acceso: 1/07/2015).

- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2015): "Tribunal de Cuentas Europeo, Sobre Nosotros". Disponible en:
<http://www.eca.europa.eu/es/Pages/ecadefault.aspx> (último acceso: 1/07/2015).
- TVCP-HKEE (2015-a): "El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas". Disponible en:
<http://web.tvcp.org/el-tvcp-y-otros-organos-de-control-externo> (último acceso: 1/07/2015).
- TVCP-HKEE (2015-b): "Tres Criterios de Fiscalización". Disponible en:
<http://web.tvcp.org/tres-criterios-de-fiscalizacion> (último acceso: 1/07/2015).
- URBANO GÓMEZ, S. (2011): "El principio de división de poderes en la Unión Europea y en el Estado español: breve referencia al poder judicial". Disponible en: <http://noticias.juridicas.com>, julio 2011 (último acceso: 15/09/2015).
- URÍAS VALIENTE, J. (1985): "Auditoría y Fiscalización en el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a las sociedades estatales" en *Tribunal de Cuentas. Seminarios 1984*, pp. 435-452. Tribunal de Cuentas.
- VALLÉS VIVES, F. (2001): "Control Externo del gasto público y Estado Constitucional". Disponible en:
www.tdx.cat/bitstream/10803/5068/1/fvv1de3.pdf (último acceso: 15/09/2015)
- VÁZQUEZ, E., AGUILERA, C. y OLMEDA, C. (1985): "Checks and Balances" en el Tomo 19 "*La Expansión de Gran Bretaña*" de la colección *Los Grandes Imperios y Civilizaciones*. Sarpe.
- VEGA GARCÍA, M. (2015): "El rol del auditor privado en la fiscalización del sector público: visión desde la IGAE". Ponencia presentada en la III Jornada de Auditoría del Sector Público, organizado por REA-REGA en Madrid.
- VELARDE FUERTES, J. (2002): "Utilidad del Control Interno para el Control Externo: propuestas para una mayor eficacia". *Revista Cuenta con IGAE*, nº 3, pp. 46-62.
- VERA SANTOS, J.M. (2001): *El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

- VICENTE QUERALT, R. (2015): “Reflexiones sobre la función de control externo de la administración pública y la actividad judicial penal”. *Auditoría Pública*, nº 66, pp. 13-18.
- VIÑAS BOSQUET, J.P. (2007): “El Código Práctico de Auditoría en las entidades locales inglesas”. *Partida Doble*, nº 191, pp. 116-129.
- WEDEL, H. (2005): “El Control Financiero Público en Europa. El ejemplo de la República federal de Alemania” en *El control del gasto Público en Europa. La Coordinación de la Auditoría Pública en la Unión Europea*, pp. 107-129. Instituto de Estudios Fiscales.
- XI ENCUENTROS TÉCNICOS OCEX (2015): “Conclusiones de los XI Encuentros Técnicos de Instituciones de Control Externo, Oviedo”. Disponible en: <http://www.sindicastur.es/es/noticias/detalle.asp?id=162> (último acceso: 1/07/2015).
- ZUGAZA SALAZAR, M^a E (2012-a): “Los objetivos de la Comisión de Auditoría del Sector Público”. *Audidores*, nº 18, pp. 29-34.
- ZUGAZA SALAZAR, M^a E (2012-b): “Generando confianza, nuevas oportunidades de la auditoría”. Ponencia presentada en el Día del Auditor organizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Madrid. Disponible en: <http://www.icjce-madrid.org/depot/documentos/Sector%20Publico%20Zugaza%20Salazar.pdf> (último acceso: 15/09/2015).

