

*Fernando FIGUEROLA SICART*

---

LAS FISCALIZACIONES DE GESTIÓN EN EL  
SECTOR PÚBLICO. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y  
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE  
ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA

*Tesis doctoral*

*dirigida por*

*Juan F. CORONA RAMÓN*

*Pablo NUEVO LÓPEZ*

**Universitat Abat Oliba CEU**

**FACULTAT DE CIÈNCIES SOCIALS**

*Programa de doctorado en Humanidades y Ciencias Sociales*

*Departamento de Empresa y Economía*

*2017*

---

**TESIS DOCTORAL**



*Buscando el bien de nuestros semejantes,  
encontramos el nuestro.*

PLATÓN



## **Resumen**

*El Tribunal de Cuentas es un órgano constitucional que tiene las funciones de fiscalización externa de la gestión económico-financiera del Sector público y de su enjuiciamiento contable. La Constitución Española, a su vez, predica gestionar bajo los principios de economía, eficiencia y eficacia. Siempre, pero especialmente en los tiempos de crisis en la que nos encontramos, se deberá examinar e informar de forma expresa a la luz de dichos principios constitucionales la gestión pública.*

## **Resum**

*El Tribunal de Cuentas és un òrgan constitucional que té les funcions de fiscalització externa de la gestió econòmic-financera del Sector públic i del seu enjudiciament comptable. La Constitució Espanyola altrament predica gestionar sota els principis d'economia, eficiència i eficàcia. Sempre, però especialment en els temps de crisi en la que ens trobem, s'haurà d'examinar i informar de manera expressa a la llum dels esmentats principis constitucionals la gestió pública.*

## **Abstract**

The Tribunal de Cuentas is a constitutional organ which has the external functions of economic and financial management of the public sector and accounting prosecution. The Spanish Constitution, in turn preaches to manage under the principles of economy, efficiency and effectiveness. Always, but especially in times of crisis in which we find ourselves, it should examine and report expressly in light of these constitutional principles the public administration.

## **Palabras claves / Keywords**

Tribunal - Cuentas - Principios - Economía . Eficiencia - Eficacia
--



## Índice de contenidos

Resumen.....	5
Índice de contenidos .....	7
Abreviaturas.....	11
Introducción .....	13
Hipótesis y Metodología .....	17

### **CAPÍTULO I: EL CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA ..... 19**

<b>1.1. La actividad económica del Estado .....</b>	<b>19</b>
1.1.1. De la atribución de fines a la necesidad de los principios.....	25
1.1.2. Una aproximación teórica a los principios.....	37
1.1.3. El Tribunal de Cuentas ante la teoría económica del Sector público .....	45
<b>1.2. Los sujetos del Estado .....</b>	<b>48</b>
1.2.1. Un apunte de la organización administrativa del Estado .....	50
1.2.2. Otros entes sometidos a control Administrativo.....	62
1.2.3. Necesidad de intervención, fiscalización y control de la Administración. ....	69
<b>1.3. Tribunal de Cuentas y racionalización de los recursos financieros .....</b>	<b>74</b>
1.3.1. Valor constitucional del Tribunal de Cuentas .....	74
1.3.2. El desarrollo legal de las funciones del Tribunal .....	79
1.3.3. OCEX: Control externo en las Comunidades Autónomas .....	89
1.3.4. Las carencias del Tribunal.....	99

### **CAPITULO II: EL CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL..... 103**

<b>2.1. Instituciones internacionales de apoyo para la auditoría externa del Sector público .....</b>	<b>103</b>
2.1.1. Organismos de ámbito mundial: INTOSAI .....	104
2.1.2. Organismos europeos: EURORAI y EUROSAI .....	106

<b>2.2. Tribunales homólogos.....</b>	<b>108</b>
2.2.1. El control externo en el contexto internacional .....	108
2.2.2. Government Accountability Office (GAO) EEUU .....	128
<b>2.3. Regulación internacional para las auditorías operativas de las EFS.....</b>	<b>153</b>
2.3.1. Los Principios y Normas para las Auditorías de Rendimiento ISSAI .....	153
2.3.2. Directrices Internacionales para las Auditorías de Rendimiento ISSAI.....	161
<b>2.4. La Auditoría de Gestión del Sector público para INTOSAI.....</b>	<b>163</b>
2.4.1. Concepto y características de la auditoría de gestión .....	164
2.4.2. Las etapas de la auditoría de gestión .....	174
2.4.3. Los riesgos de la auditoría de gestión .....	187
2.4.4. La experiencia internacional.....	192
<b>CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA FISCALIZACIÓN EN ECONOMÍA, EFICACIA Y EFICIENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA GAO (EEUU).....</b>	<b>193</b>
<b>3.1. Concepto de los principios de economía, eficiencia y eficacia.....</b>	<b>193</b>
3.1.1. El principio de economía.....	194
3.1.2. El principio de eficiencia.....	199
3.1.3. El principio de eficacia.....	205
<b>3.2. La regulación de la Fiscalización de Gestión en el Tribunal de Cuentas ..</b>	<b>211</b>
3.2.1. Evolución cronológica .....	211
3.2.2. Manuales de Fiscalización del Tribunal de Cuentas .....	215
<b>3.3. Informes de Fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en el año 2015.....</b>	<b>228</b>
3.3.1. Programa de fiscalizaciones de 2013 del TCu para el año 2014 .....	229
3.3.2. Memoria Anual del Tribunal de Cuentas del 2015.....	231
3.3.3. Análisis de los informes aprobados por el Tribunal de Cuentas en 2015 .....	238
<b>3.4. La Fiscalización de la GAO (EEUU).....</b>	<b>251</b>
3.4.1. Informes de fiscalización de la GAO .....	251
3.4.2. GAO y el Tribunal de Cuentas. Perspectivas .....	256



<b>CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES.....</b>	<b>259</b>
Bibliografía.....	277
Anexo I: Informes de fiscalización programados en 2013 para el 2014.....	309
Anexo II: Tipología de los Informes del TCu publicados en la Memoria 2015 .....	323
Anexo III: Fichas de los Informes aprobados en el Pleno del TCu en el año 2015.	333
Anexo IV: Fichas de los Informes aprobados por la GAO .....	491
Glosario .....	527



## Abreviaturas

ACB	Análisis coste-beneficio
ACE	Análisis coste-eficacia
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BEA	Budget Enforcement Act
BOE	Boletín Oficial del Estado
CBO	Congressional Budget Office
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
C&AG	Comptroller and Auditor General
DAFO	Análisis de las Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades
DOE	Department of Energy
ECOSOC	United Nations Economic and Social Council
EEUU	Estados Unidos de América
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EURORAI	European Organization of Regional Audit Institutions
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions
FAC	Finance and Administration Committee
FAM	Financial Audit Manual
FMFI	Federal Managers Financial Integrity
FMFIA	Federal Managers Financial Integrity Act
GAGAS	Generally Accepted Government Audit Standards
GAO	Government Accountability Office
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFAC	International Federation of Accountants
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
INCOSAI	International Congress Organization of Supreme Audit Institutions
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
ISAs	International Standards on Auditing
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
ISSAI-ES	International Standards of Supreme Audit Institutions . España
LAE	Ley de Agencias Estatales para la Mejora de los Servicios Públicos
LBRL	Ley de Bases del Régimen Local
LF	Ley de Fundaciones
LFPP	Ley de Financiación de Partidos Políticos

LFTCu	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LGP	Ley General de Presupuestos
LGS	Ley General de Subvenciones
LGT	Ley General Tributaria
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOREG	Ley Orgánica del Régimen Electoral General
LOTCu	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
LOU	Ley Orgánica de Universidades
LPAP	Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas
LPC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LOPP	Ley Orgánica de Partidos Políticos
NA	Normas de Auditoría
NAO	National Audit Office
NI	Normas Internas
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NT	Normas Técnicas
OCEX	Organismos de Control Externos de las CCAA
OAG	Office of the Auditor General
OMB	Office of Management and Budget
PAC	Public Account Commite
PAYGO	<i>Pay as you go</i>
PCIE	President's Council on Integrity and Efficiency
PML	Program Logic Model
PPAD	Plan Plurianual de Auditoría de Desempeño
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
SP	Sector Público
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo
TCu	Tribunal de Cuentas
UE	Unión Europea

## Introducción

La situación de crisis en la que nos encontramos, donde la actividad económica se ha visto fuertemente minorada, ha comportado una reducción en el ingreso de nuestras Administraciones Públicas, incluso cuando se han aumentado los tipos impositivos. Esto está llevando a adoptar medidas severas y urgentes para evitar una suspensión de pagos del Estado, o, cuanto menos, garantizar la financiación de los servicios públicos, como si se tratara de una empresa cuando el gasto supera al ingreso durante largos periodos de tiempo.

Lo que no quede suprimido, y respetando siempre la voluntad del que gobierna . que en quien la soberanía popular ha delegado la gestión de sus aportaciones privadas aunque obligatorias. , deberá gestionarse con el menor uso de recursos materiales y humanos; esto es, con economía, eficiencia y eficacia.

En ese sentido, habida cuenta de la coyuntura económica ante la que nos encontramos, la Administración del Estado exige variar sustancialmente su gestión. La supervivencia del Estado Moderno, tal y como lo conocemos, exige un esfuerzo cultural. El Estado como garante último de los Derechos y Libertades (bienestar social) es un valor consolidado y mayoritariamente aceptado en nuestra cultura; sin embargo, sus dimensiones económicas y sus formas jurídico-políticas deben adecuarse al nuevo contexto socioeconómico para mantener los servicios que se consideren necesarios.

No obstante, podemos decir que nuestra perspectiva no surge *ex novo*; sino que consiste en una reinterpretación de los valores injertos en el mismo texto constitucional y que, en definitiva, constituyen el ensamblaje de toda la teoría constitucional moderna en lo que se refiere a la gestión del caudal público. La Constitución Española recoge una serie de principios que constituyen, tal y como lo ha bautizado la jurisprudencia y la doctrina, la *Constitución Económica*: se trata de los principios de economía, eficiencia y eficacia en su desarrollo dentro de la Carta Magna. La gestión económica de los poderes públicos debe, por tanto, adecuarse a dichos principios constitucionales que, pese a haberse enunciado en la redacción del texto constitucional, frente a los diferentes problemas económicos sacados a la luz en este periodo de crisis, puede afirmarse que parecen haber permanecido congelados todo este tiempo. Es nuestro deber sacarles el polvo con el que el desuso general les ha cargado.

La novedad de esta postura consiste, por tanto, en superar el mero adelgazamiento de la Administración Pública para formular unos principios jurídico-políticos que disciplinan la acción del Estado en su labor social. En ese sentido, su originalidad se encuentra en el cambio de postura respecto de los valores económicos y su desarrollo institucional, al hilo del cual consideramos que el Tribunal de Cuentas es una pieza clave. Su papel como órgano fiscalizador de la Gestión del Estado puede y debe contribuir a que la implementación de dichos principios pase de ser una opción política a ensamblar todos los órganos del Estado. El control institucional de los cauces económicos que perfilan estos principios puede permitir al Estado regular la acción de forma sistemática, con independencia del signo político de cada administración.

En ese sentido y en líneas generales, el plan de nuestro trabajo pretende trazar el recorrido que debe haber entre la teoría constitucional del Estado moderno hacia la actividad Administrativa y, al mismo tiempo, situar al Tribunal de Cuentas como órgano necesario en este recorrido.

Para ello en un primer capítulo se planteará la dificultad que aparece en la teoría constitucional moderna entre la libertad de la voluntad popular, la representación y los criterios de racionalidad económica. De este modo, se pretende enunciar el problema de teoría política que subyace a la actividad de la Administración, y que permite su replanteamiento institucional en torno a los valores constitucionales. Seguidamente trataremos, por un lado, la complejidad de la organización administrativa, tanto desde la perspectiva de su descentralización como de su desconcentración. Asimismo, trataremos la gestión del caudal público por parte de entes no administrativos, que no escapan de la capacidad de decisión directa de las administraciones; y por otro lado trataremos de conectar el autocontrol de la Administración, llevado a cabo en su mayor grado por la Intervención General del Estado, con el control externo por el Tribunal de Cuentas.

A continuación se enunciará la situación en la que se encuentra en la actualidad el Tribunal de Cuentas español. En ese sentido y, en primer lugar, analizaremos la naturaleza que el poder constituyente otorgó a este órgano, de tal modo que puedan vislumbrarse las posibles vías de desarrollo legal en un futuro, así como las coherencias e incoherencias de su desarrollo legal actual. En un segundo lugar se tratará de mostrar los puntos clave del desarrollo normativo actual, evidenciando las

carencias más sustanciales. Al efecto, este apartado debería concluir, de la forma más clara posible, con aquellas carencias o incoherencias del desarrollo legal actual.

En el capítulo dos se estudiará la entidad internacional INTOSAI reguladora de las normas internacionales para las auditorías externas del Sector público, así como las legislaciones de otros tribunales homólogos del contexto internacional (en concreto, EEUU, Canadá, Reino Unido, Alemania, Francia e Italia). Si bien nuestra interpretación de los valores constitucionales es suficiente para fundamentar una variación técnica del desarrollo regulador de este órgano, es cierto que lo más adecuado es buscar en otros modelos la mayor adecuación a la sustentación jurídica realizada.

En el tercer capítulo abordaremos un análisis de la aplicación de los principios de economía, eficiencia y eficacia en nuestro Tribunal, mediante el derecho comparado (principios, normas de auditoría, de funcionamiento y manuales de fiscalización). Seguidamente expondremos un análisis de los Informes de fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas para valorar el grado de ejecución en la fiscalización de dichos principios. Finalizaremos este capítulo con un análisis menos exhaustivo - aunque relevante - de algunos informes del tribunal homólogo en EEUU: la GAO (Government Accountability Office) para su comparación.

El trabajo concluirá con aquellas proposiciones concretas que se consideren más adecuadas. De este modo, se esbozará la solución de los problemas detectados a la luz de lo expuesto en la parte de derecho comparado y en la parte de los informes confrontados. Debemos apuntar que el interés de las conclusiones de este estudio no lo constituye su detalle, sino la naturaleza de las indicaciones genéricas. Al lugar al que se pretende llegar con este estudio es al del cruce de caminos entre el órgano del Tribunal de Cuentas en general y las necesidades genéricas del Estado. En ese sentido las aportaciones de las conclusiones no pueden tomarse sino como sendas a través de las cuales puedan desarrollarse las fórmulas técnicas más adecuadas. Dicho de forma más simple: este estudio, en todo caso, lo que pretende es abrir camino dentro del ámbito institucional, lo cual no es, en absoluto, una nimiedad.





## Hipótesis y Metodología

### *La Hipótesis de trabajo*

La función fiscalizadora que la Constitución española confiere al Tribunal de Cuentas abarca la fiscalización externa del cumplimiento de la legalidad y de la actividad económico-financiera de todas las entidades, actividades, programas, políticas, etc. del Sector público por un lado, y también examinar y velar por qué este gasto público se realiza bajo los principios que la misma Constitución especifica en los principios de economía, eficiencia y eficacia. La hipótesis de trabajo de esta Tesis es verificar si el Tribunal de Cuentas cumple con esta encomienda y, en caso afirmativo, si la realiza de forma adecuada y suficiente.

Así, nuestra pretensión es la de acreditar por tres caminos distintos . como veremos a continuación - si efectivamente en las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas se evalúa de forma suficiente o insuficiente los principios constitucionales de economía, eficacia y eficiencia en su actividad fiscalizadora mediante métodos comparativos.

### *Metodología*

Empezaremos empleando el *método deductivo* para estudiar cómo la Constitución Española confiere las atribuciones al Tribunal de Cuentas como órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público, y cómo se configura la organización de las Administraciones Públicas sujetas a su rendición de cuentas. Completaremos el estudio empleando el *método inductivo*: partiremos del análisis de los datos que tenemos a nuestro alcance, esto es, la normativa reguladora y manuales en vigor, los Informes de fiscalización aprobados por el Tribunal y una comparativa con un Tribunal homólogo. Posteriormente trataremos de llegar a las conclusiones finales que ofrezcan unas propuestas para el mejor funcionamiento de la actividad fiscalizadora de gestión del Tribunal de Cuentas. Es decir, procederemos de lo particular a lo general.

Para explicar la posición del Tribunal en orden al efecto que debe causar, primero estudiaremos, por decirlo de algún modo, su *materia*. Es decir, aquello de lo que está hecho el Tribunal y la configuración que la Constitución le ha querido dar. Y en segundo lugar abordaremos su *forma*. Esto es, aquellas disposiciones normativas, organizativas y funcionales que le permiten operar y que constituyen aquello por lo

que el Tribunal queda especificado en orden al destino que se le pretende atribuir: las facultades de los Consejeros y la normativa de funcionamiento del propio Tribunal para ejercitar la función fiscalizadora de la gestión económica de forma suficiente, necesaria y conveniente.

Seguiremos con un estudio del contexto internacional que abarque, por un lado aquellas instituciones que desarrollen principios y normas marco de referencia para las fiscalizaciones operativas (o de gestión o de rendimiento) del Sector público, y por otro lado algunos Tribunales homólogos de referencia.

Finalizaremos, previa a las conclusiones, con un análisis pormenorizado de la aplicación, en las fiscalizaciones de nuestro Tribunal, de los principios de economía, eficiencia y eficacia. Incluirán la normativa y regulación comparada, las herramientas del trabajo de fiscalización . los manuales de fiscalización -, y los Informes de fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de un ejercicio anual completo comparado con Informes aprobados por un Tribunal homólogo de nuestro entorno internacional: la GAO (Government Accountability Office . EEUU).

Dado que este estudio se inicia con motivo del Trabajo de Fin de Master realizado por el autor en el año 2011, se finaliza a finales de 2016 y se deposita y defiende en el año 2017, comentar que entre los años 2010 y 2015 se han ido produciendo una serie de cambios sustanciales de la normativa y regulación no sólo en al ámbito estatal, sino también en el contexto internacional. Esto ha supuesto una permanente revisión y actualización a lo largo de todo el período de este trabajo. Esta circunstancia ha supuesto un coste adicional del planteamiento inicial, ocasionándonos una revisión permanente de todas las premisas iniciales.

# CAPÍTULO I: EL CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA

Iniciamos nuestro trabajo con el estudio sobre qué es el Tribunal de Cuentas, cuáles son sus atribuciones constitucionales . *la constitución económica* . y cuáles son los agentes públicos sujetos a éste. Finalizaremos con unos apuntes sobre los OCEX (Órganos de Control Externo de las CCAA), a los que la Constitución Española permite su función fiscalizadora territorial mediante la regulación y desarrollo de sus propios Estatutos de Autonomía.

## 1.1. La actividad económica del Estado

Antes de analizar el órgano del Tribunal de Cuentas y, con ello, su sentido y límites, debemos introducir el marco en que se sitúa. Este Tribunal se constituye como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado+ (art. 136.1 CE). En ese sentido debe comprenderse, con carácter previo, la labor económica del Sector público ya que constituye su objeto.

### *Un apunte histórico del Tribunal de Cuentas en España*

Antes de que se consolidara la fusión de los reinos de Castilla y Aragón, en España ya funcionaban sistemas contables situados en la esfera del poder. Los primeros cargos que podrían mencionarse como precedentes a la institución del Tribunal de Cuentas es la figura llamada Contador Mayor que se inicia entre los años 1224 y 1225, siendo Rey de Castilla y León Sancho IV. Se encargan de administrar, recaudar e intervenir en todos los caudales del Rey<sup>1</sup>. Así, se da inicio a la gestión de la Hacienda Pública. Aproximadamente por la misma época aparece en Francia la

---

<sup>1</sup> Entre los años 1224 y 1225, siendo Rey de Castilla y León Sancho IV el Fuerte+, se perfila bajo su mando la figura del Contador Mayor, quien tiene a su cargo, con la máxima jerarquía, la administración, recaudación e intervención de todos los caudales del Rey. Comienza a admitirse la gestión de la Hacienda Pública, en orden a rendir cuentas al *Estado Llano*, en el que se apoya el Rey frente a los estamentos eclesiásticos y nobiliarios+. Ramón BONELL COLMENERO (2006). El Tribunal de Cuentas [versión electrónica], *Saberes, revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*. Volumen 4 ~ AÑO 2006 (l Origen página 4). <http://www.uax.es/publicacion/el-tribunal-de-cuentas.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

Chambre de Compts+, que es regulada en 1319, por las Ordenanzas del Rey Capeto Felipe V<sup>2</sup>. Los Reyes Católicos reorganizan la Contaduría Mayor de Cuentas y pasa a encargarse a revisar las cuentas presentadas por los recaudadores de las rentas reales<sup>3</sup>.

Después de una petición hecha en las Cortes de Valladolid en 1523, y reiterada en 1525 en las Cortes de Toledo, se agregaron a los Contadores de Cuentas dos miembros del Consejo de Castilla con el fin de arbitrar los conflictos constantes que tenían algunas ciudades con los contadores<sup>4</sup>. Y así, justificar también la labor de los Contadores de Cuentas.

De este modo, a medida que pasan los años, según el monarca del momento, va variando la labor de los Contadores de Cuentas. Pero su base fundamental sigue intacta, tienen una función contable. Durante el siglo XVI en el mandato de Felipe II, se incorpora la función enjuiciadora contenciosa con el Tribunal de Contaduría, para solucionar los conflictos que se planteaban en relación con la gestión económica y financiera y su reflejo contable.<sup>5</sup>

El reinado que dio un cambio renovador fue el de Fernando VII, estableciendo el Tribunal Mayor de Cuentas y confirmando la doble finalidad gubernativa y judicial. El fin judicial se dedicaba a responsabilizar a los funcionarios y autoridades de sus actos. Por otro lado, el fin gubernativo extendía su actuación a toda clase de funcionarios y autoridades de cualquier clase y fuero, para urgirles el cumplimiento

---

<sup>2</sup> El Tribunal Mayor de Cuentas. Biblioteca Jurídica Virtual. *UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas*, p. 1. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1611/7.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016)

<sup>3</sup> Mediante las Ordenanzas expedidas en las Cortes de Madrigal, los Reyes Católicos reorganizan la Contaduría Mayor de Cuentas, que ya se mencionaba en las ordenanzas de Juan II (1437)+. Capítulo primero, Antecedentes históricos de la fiscalización en España. Biblioteca Jurídica Virtual. *UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas*, p. 1 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1327/3.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016)

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 2 Se ordenó que a los contadores de cuentas se agregasen dos miembros del Consejo de Castilla, con el fin de intervenir en grado de revista en los pleitos grandes y arduos de la ciudad o villa que se sintiese agraviada por nuestros contadores+

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1327/3.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016)

de las obligaciones contables<sup>6</sup>. Además, durante aquellos primeros compases del siglo XIX tuvo lugar la primera Constitución Española en Cádiz, año 1812, la cual cambió el concepto sobre la rendición de cuentas, que se hace a las Cortes, no al soberano<sup>7</sup>. Se establece también que el Tribunal de Cuentas dependa del poder legislativo para garantizar el saneamiento y el orden<sup>8</sup>.

Ya que fue la primera Constitución Española, hacemos referencia al texto de la Constitución de 1812 exponiendo artículos del título VII de las Contribuciones, relevantes para el caso. El artículo 350, formula *Para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una Contaduría Mayor de Cuentas, que se organizará por una ley especial*. Le sigue el artículo 351, explica *La cuenta de la Tesorería general, que comprenderá el rendimiento anual de todas las contribuciones y rentas, y su inversión, luego que reciba la aprobación final de las Cortes, se [õ ] publicará*. El artículo 353, declara *El manejo de la Hacienda Pública estará siempre independiente de toda otra autoridad que aquella a la que está encomendado*. Por último, resaltamos el artículo 341: *Para que las Cortes puedan fijar los gastos en todos los ramos del servicio público y las contribuciones que deban cubrirlos, el Secretario del Despacho de Hacienda las presentará, luego que estén reunidas, el presupuesto general de los que se estimen precisos*<sup>9</sup>.

Se comprueba que la institución del Tribunal de Cuentas aún no está desarrollando las funciones que posteriormente se le encomendarán, ni tampoco se menciona la competencia fiscalizadora con los principios de economía, eficiencia y eficacia, aunque se pueden deducir estos principios de los fines de la Contaduría Mayor de Cuentas. Por otra parte, sí que se refleja la importancia de la contabilidad pública, el control de las contribuciones y los gastos, que son bases fundamentales e históricas de este órgano básico para el buen funcionamiento del Estado Moderno.

---

<sup>6</sup> O.c. Ramón BONELL COLMENERO (2006). El Tribunal de Cuentas. [versión electrónica], *Saberes, revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*. Volumen 4, Año 2006, pp. 5-6.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>8</sup> *Se pide que el Tribunal de Cuentas dependa de las Cortes como órgano garante de limpieza y orden*. La institución y sus antecedentes. El Tribunal de Cuentas [versión electrónica], Historia <http://www.tcu.es/export/sites/default/content/pdf/LA-INSTITUCION-Y-SUS-ANTECEDENTES.pdf> p. 8. (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016)

<sup>9</sup> *Constitución Política de la Monarquía Española*. Promulgada en Cádiz a 19 de marzo de 1812. <http://www.e-torredababel.com/leyes/constituciones/constitucion-cadiz-1812.htm> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016)

En 1820 comienza el Trienio Liberal durante el reinado de Fernando VII. Se publica a 30 de junio de ese mismo año una instrucción dada para gobierno de la Contaduría Mayor. En el artículo 2 del capítulo segundo, se define que este órgano declarará si los que han rendido las cuentas se hallan solventes. Aquí se puede ver el criterio de control económico con el que funciona esta institución<sup>10</sup>.

Años más tarde, con la Ley Orgánica del Tribunal de 1851, partiendo de la Constitución de 1845<sup>11</sup>, se da inicio al Tribunal de Cuentas cuya única finalidad es la fiscalización financiera de la Administración Pública. La función de control interno y externo se establece en 1870<sup>12</sup> con la Ley de Organización del Tribunal de Cuentas del Reino, que estuvo en vigor hasta la creación en 1924 del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública<sup>13</sup>. El Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (1924), definido como *el organismo superior fiscal de la Nación en el orden económico* (art 1.º), a quien compete: a) la fiscalización previa de los actos de la Administración en materia financiera, b) la fiscalización consultiva de las cuentas del Estado y de la provincia y beneficencia privada y c) el asesoramiento a las Cortes de la Nación en materia financiera<sup>14</sup>. Así es, que la llamada a unos principios reguladores que esta institución tiene encomendados empiezan a alcanzar notoriedad, aunque aún no existe una Constitución firme donde se manifieste la búsqueda de los criterios de economía, eficiencia y eficacia. Por lo que respecta al principio de legalidad, la sujeción de la Administración a la ley durante el siglo XIX y principios del XX se entendía como que la ley era un mero límite externo a la actuación administrativa, de

---

<sup>10</sup> Instrucción dada para gobierno de la Contaduría Mayor en 30 de junio de 1820. *Revista española de control externo*. Vol. III, Enero 2001, Nº7, p. 106.

<sup>11</sup> Capítulo primero, Antecedentes históricos de la fiscalización en España. Biblioteca Jurídica Virtual. *UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas*, p. 8 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1327/3.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>12</sup> Ramón BONELL COLMENERO (2006). El Tribunal de Cuentas [versión electrónica], *Saberes, revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*. Volumen 4 ~ AÑO 2006 (I Origen página 6). *En el año 1851 se implanta el Tribunal de Cuentas, primera institución cuya única misión es la fiscalización financiera de la Administración Pública. En 1870 se crea el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública que integra tanto las funciones de control externo como las de control interno del Sector Público*.

<sup>13</sup> Capítulo primero, Antecedentes históricos de la fiscalización en España. Biblioteca Jurídica Virtual. *UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas*. P. 9 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1327/3.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>14</sup> Rafael DE MENDIZÁBAL ALLENDE, Función y esencia del Tribunal de Cuentas. *Revista española de control externo* (I Concepto y Fundamento, p. 170).

modo que la Administración podía hacer todo aquello que la ley no le prohibiese. Esta teoría se la denomina como teoría de la vinculación negativa.<sup>15</sup>

Durante la segunda República, el Tribunal de Cuentas adopta una dependencia de las Cortes de rango constitucional. El Artículo 120 de la Constitución de 1931, expone: «El Tribunal de Cuentas de la República es el 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». El artículo 109, establece que «las cuentas del Estado se rendirán anualmente y, censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República, éste, sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, comunicará a las Cortes las infracciones o responsabilidades ministeriales en que a su juicio se hubiere incurrido»<sup>16</sup>. Estas características sirven de referencia para la actual regulación del Tribunal de Cuentas, desarrollada en la Constitución de 1978.

La Constitución de la segunda República queda derogada en el régimen de Francisco Franco (desde el 1939 al 1975). Y con ello, se modifican particularidades en lo que afecta a esta institución, y así, en las Leyes Fundamentales del año 1967 se regula el cometido del Tribunal de Cuentas del Reino. El Artículo 54, apartado 3, explica que «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». Posteriormente, el artículo 55 dice que «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»<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Diccionario Jurídico. Ed. ESPASA 2001

<sup>16</sup> El 9 de diciembre de 1931, el Presidente de las Cortes, Julián Besteiro, promulgó la Constitución de la Segunda República Española.

<sup>17</sup> Decreto 779/1967, de 20 de abril, por el que se aprueban los textos refundidos de las Leyes Fundamentales del Reino. <http://www.cervantesvirtual.com/obra/decreto-7791967-de-20-de-abril-por-el-que-se-aprueban-los-textos-refundidos-de-las-leyes-fundamentales-del-reino/> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

Se puede observar, comparando la Constitución de 1931 con las Leyes Fundamentales de 1967, que la función del órgano es similar respecto a quien escoge a los miembros y a quien se dirigen sus informes es prácticamente idéntico. Ambos ejercen la misión de fiscalizar emitiendo dictámenes sobre las cuentas. Aunque cabe decir que la interpretación de lo establecido en la Constitución republicana incita a dotar a esta institución de más autoridad.

Llegando a la etapa actual, la Constitución de 1978 expone en el artículo 31 apartado 2, ~~el~~ ~~gasto~~ público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía+. Por otro lado, en el artículo 136 del título VII Economía y Hacienda se desarrolla la institución del Tribunal de Cuentas. Describe, en el primer apartado, que ~~es~~ el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado+. En el segundo apartado, ~~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+<sup>18</sup>. Esta configuración recuerda a lo dispuesto en la constitución republicana, en la cual se basa.

Como podemos observar, la evolución de la institución en cuestión, se ajusta a las necesidades de cada momento. Existiendo un cambio de enfoque en 1851, estableciendo la función fiscalizadora que nos interesa desarrollar. Donde la esencia fiscalizadora ha permanecido hasta la actualidad a pesar de la versatilidad de los sistemas políticos de España. Y que actualmente se configura en la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas<sup>19</sup>.

Cabe añadir que la actual Constitución ha propiciado la existencia de órganos de control externo en las Comunidades Autónomas. La creación de estos Órganos de

---

<sup>18</sup> Constitución de España. Publicado en BOE núm. 311 de 29 de Diciembre de 1978. <https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-31229> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>19</sup> Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Publicado en BOE núm. 121 de 21 de Mayo de 1982 y modificada mediante la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo.



Control Externo Autonómicos obliga a coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas. En este sentido, el artículo 29 de la Ley 7/1988 de Funcionamiento de Tribunal de Cuentas<sup>20</sup> establece que los OCEX (Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas) coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras<sup>21</sup>.

Lo que es o lo qué deba ser el Tribunal de Cuentas exige una precisión previa acerca de la actividad, ya que, para cuya salvaguarda, se ha constituido como Tribunal. Esta actividad está incardinada en el elenco de potestades concedidas al Estado y, por ello, debe ser explicada desde la teoría general del Estado para que pueda ser fundamentada.

#### **1.1.1. De la atribución de fines a la necesidad de los principios**

El hombre es un ser social por naturaleza. Su tendencia natural es la de unirse con otros para poder participar de distintos bienes que le son necesarios para su propia supervivencia y para la procreación. Así ha sucedido a lo largo de toda la historia de la humanidad, en todas las civilizaciones que nos han precedido por distintas y variadas que hayan sido.

Estas agrupaciones sociales, en sus distintas formas y tamaños, han requerido de algún o algunos miembros cuya ocupación o actividad principal ha sido la de organizar y ordenar la sociedad dándole cuerpo y forma. En palabras del Papa San Juan Pablo II, toda comunidad humana necesita una autoridad para mantenerse y desarrollarse<sup>22</sup>. Este desarrollo se realiza desde el *bien común*, que se define como<sup>23</sup> el conjunto de aquellas condiciones de la vida social que permiten a los grupos y a cada uno de sus miembros conseguir más plena y fácilmente su propia perfección.

---

<sup>20</sup> Modificada por la ley 15/2014, de 16 de septiembre.

<sup>21</sup> Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Rendición de Cuentas. <http://www.rendiciondecuentas.es/es/informaciongeneral/controlentidades/OrganosControlExterno.html> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>22</sup> *Catecismo de la Iglesia Católica*. Asociación de Editores del Catecismo (Punto 1919).

<sup>23</sup> *Ibidem*, (Punto 1906), (GS 26,1).

Para su ejercicio se les ha dotado - como común denominador - siempre de autoridad. Ésta, ejercida por estas personas (unas veces de forma delegada y otras de forma autoritaria), son las encargadas de ordenar y organizar los quehaceres comunes. Esta práctica se le denomina Estado, que no es otra cosa que el supremo guardián del bien común, cuyo poder tiende a ser unitario, general, soberano y coactivo<sup>24</sup>. El Estado es pues el encargado de velar y estimular el bien común.

De este modo, la misión del jefe es la de servir a sus subordinados, por el ejercicio de su autoridad<sup>25</sup>. Este verbo . servir . debe estar impregnado en todo quehacer del gobernante, ya que la vida económica no tiende solamente a multiplicar los bienes producidos y a aumentar el lucro o el poder; está ordenada ante todo al servicio de las personas, del hombre entero y de toda la comunidad humana [o] ya que en el trabajo, la persona ejerce y aplica una parte de las capacidades inscritas en su naturaleza [o] ya que es el autor y su destinatario<sup>26</sup>. Dicho espíritu de servicio debe a su vez impregnar al subordinado, ya que cada cual debe poder sacar del trabajo los medios para mantener su vida y la de los suyos, y para prestar servicio a la comunidad humana<sup>27</sup>.

En consecuencia, es responsabilidad del Estado quien, en el ejercicio del poder que ostenta, debe garantizar el ordenamiento mediante leyes: la actividad económica [o] no puede desenvolverse en medio de un vacío institucional, jurídico y político. [Incumbe al Estado] vigilar y encauzar el ejercicio de los derechos humanos en el sector económico.<sup>28</sup> No obstante, este poder del Estado exige realizarlo desde el estricto cumplimiento, ya que el Estado, por tener una amplitud y poder coactivo muy superiores a los de cualquier otro ente social, puede, si se extralimita o pervierte en sus funciones, generar unas consecuencias negativas muy graves<sup>29</sup>. En palabras del profesor J.A. Rozas<sup>30</sup>:

Desgraciadamente con excesiva frecuencia el gestor público se siente propietario del producto de las contribuciones de los ciudadanos, que le han encomendado la potestad y

---

<sup>24</sup> Joseph HÖFFNER, *Manual de Doctrina Social Cristiana*. Ed. Rialp SA, p. 284

<sup>25</sup> José OCÁRIZ BRAÑA, *Historia sencilla del pensamiento político*. Ed. Rialp SA, p. 183.

<sup>26</sup> *Catecismo de la Iglesia Católica*. o.c., puntos 2426 y 2834.

<sup>27</sup> *Ibidem* Punto 2428.

<sup>28</sup> *Ibidem* Punto 2431.

<sup>29</sup> *Historia sencilla del pensamiento político*. o.c., p. 197.

<sup>30</sup> Franco GALLO (Nota Preliminar de José A. Rozas VALDÉS), *Las razones del fisco, ética y Justicia en los Tributos*. p. 27.

la responsabilidad de administrarlas, y las malbaratan como si a nadie perteneciesen: *la pólvora del rey* [õ ] Lo importante es que el sistema conduzca a una provisión adecuada de los servicios que la ciudadanía requiere para la cobertura de sus necesidades básicas.

Deber del gestor público es el de ser hombre virtuoso ya que el desarrollo es imposible sin hombres rectos, sin operadores económicos y agentes políticos que sientan fuertemente en su conciencia la llamada al bien común. Se necesita tanto la preparación profesional como la coherencia moral<sup>31</sup>. Aunque la mala gestión de los recursos públicos no debe atribuirse exclusivamente al abuso desordenado del poder, sino también a causas externas como una crisis económica sobrevenida, en la que no se ha predicho con tiempo suficiente. Por una causa o por otra, la ciencia económica nos dice también que una situación de inseguridad estructural da origen a actitudes antiproductivas y al derroche de recursos humanos en cuanto el trabajador tiende a adaptarse pasivamente a los mecanismos automáticos en vez de dar espacio a la creatividad<sup>32</sup>.

La actividad económica actual del Sector público (actividad financiera<sup>33</sup>) no es un poder inherente al gobierno en cuanto tal, sino que está directamente vinculado a la *nota social*<sup>34</sup> del Estado, enunciado en los artículos 1.1, 9.2 y concretados en los artículos 40.1 y siguientes de la Constitución Española.

---

<sup>31</sup> *Encíclica Caritas in Veritate*, Papa BENEDICTO XVI conferenciaepiscopal@planalfa.es p. 52. <http://www.conferenciaepiscopal.es/documentos/benedictoXVI/enciclica/CaritasVeritate.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016)

<sup>32</sup> *Ibíd*em p. 23.

<sup>33</sup> Desde el punto de vista del derecho financiero, la actividad económica del Sector público recibe el nombre de *actividad financiera* (no debe ser confundida con el concepto de actividad financiera utilizada en el sector privado). Tomamos este concepto pero sin limitarlo al control que se le atribuye al derecho financiero: el derecho financiero suele reducir la actividad financiera a *actividad de obtención de ingresos y su posterior empleo en forma de gasto* (Cfr. Alejandro MENÉNDEZ, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Lex Nova, Madrid, 2010). Generalmente en esta disciplina no se contempla la necesaria vinculación de los gastos e ingresos en la consecución de ciertos fines, que es el asunto que principalmente queremos tratar.

<sup>34</sup> Un ejemplo de ello es lo que la doctrina ha llamado *bifurcación del principio de legalidad presupuestaria*: desde la Constitución de 1869, los ingresos del Estado no exigen legitimación, están siempre legitimados (aprobación parlamentaria), mientras que los gastos necesitan aprobación en Cortes Generales; con lo que la Ley de presupuestos es una mera organización de los gastos (Cfr. Alejandro MENÉNDEZ, *o. c.*, pp. 448 y ss.). Antes de este momento (que coincide con los inicios del Estado Social), desde el medievo al gobierno no se le suponía el derecho a exigir impuestos; debía legitimar cada ingreso en las Cortes en función del destino que le fuera a dar. Sólo en la medida en que se legitimaban los actos que el gobernante decidiese llevar a cabo

La transcripción literal de los mismos es la siguiente: el artículo 1.1 dice:

España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

El artículo 9.2 que:

Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida pública, económica, cultural y social.

Y el artículo 40.1:

Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para la distribución de una renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

Habiéndosele asignado unos fines al Estado de protección de la sociedad, será necesario dotarlo de cierta capacidad económica que le permita llevarlos a cabo: La Constitución Española, en línea con el constitucionalismo europeo posterior a la Segunda Guerra Mundial y con la concepción del Estado Social y Democrático de Derecho proclamado en su artículo 1, contiene en su texto abundantes referencias a materias e instituciones económicas en cuanto participa de la concepción, común a las sociedades modernas, de que la economía, por su dimensión social, ostenta un protagonismo esencial para la convivencia democrática y la configuración de un orden social justo<sup>35</sup>. Por tanto, en su configuración moderna, debe entenderse por Administración (o Sector Público) aquel conjunto de órganos de derecho público que desarrollan una actividad para el logro de unos fines (bienestar general), plasmados en el Preámbulo de la Constitución: Garantizar la convivencia democrática dentro

---

con aquellos ingresos se legitimaban la recogida de impuestos. Por tanto, en su origen, la institución de gobierno *per se* no implica la capacidad económica; sólo tanto que realice un acto considerado público o social. En el Estado moderno, por su carácter social, el gobernante es un ente público, y no privado, al que se le presupone como único fin los actos públicos (sociales).

<sup>35</sup> MORENO FERNÁNDEZ SANTA-CRUZ, Mónica; (Ietrada del Congreso), *Sinopsis Artículo 128*, Dic. 2003 <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=128&tipo=2> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo, y en el Capítulo Tercero del Título I: De los principios rectores de la política social y económica.

Para comprender íntegramente esta cuestión es necesario referirse a la teoría constitucional: la fundamentación del Estado moderno y, en concreto, de las potestades que le son conferidas, exigen una comprensión de las doctrinas que han fundamentado el movimiento constitucionalista europeo desde la revolución francesa (ROUSSEAU, SIEYÉS, MILL, LOCKE, etc.). Sin duda, muchas de las incoherencias<sup>36</sup> implícitas en la teoría constitucional moderna traen causa de los problemas de fundamentación que hoy nos encontramos a la hora de justificar tanto el control democrático como la acción democrática. No obstante, no es nuestra intención rebatir en el presente escrito la fundamentación constitucional, sino perfeccionar las teleologías que de ella resultan social y políticamente útiles; para lo cual es estrictamente necesario recurrir a estos autores.

Como puede observarse a lo largo de toda la Constitución, los fines que se encomiendan al Estado gozan de cierta indefinición. Por su carácter de valores superiores (art. 1.1 CE) de una sociedad, expresados en una Constitución que instituye la sociedad en cuanto tal, gozan los fines de un carácter general con tal de aunar todas las voluntades; en palabras de ROUSSEAU no hay más que una ley que por su naturaleza exija un consentimiento unánime: el pacto social<sup>37+38</sup>. Puesto que el pueblo antes de decidir nada debe ser un pueblo, la Constitución será entonces la Ley que encuadra los términos en los que decide instituirse el pueblo: se trata del pacto por el cual un pueblo es tal pueblo porque siendo ese acto necesariamente anterior a otro [a decisiones concretas], es el verdadero fundamento de la sociedad<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> Entre otros cfr. BARRAYCOA MARTÍNEZ, Javier; en *Sobre el poder en la modernidad y en la posmodernidad*, Scire, Barcelona, pp. 47 y ss.; o.c. Johannes MESSNER, en *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Rialp, Madrid, 1967, pp. 958 y ss. y o.c. José OCÁRIZ BRAÑA, en *Historia Sencilla del Pensamiento Político*, Rialp, Madrid, 1988, pp. 85 y ss.

<sup>37</sup> Dentro de la Teoría Constitucional, este pacto social se realiza efectivamente en la elaboración de la Constitución, mediante los poderes *constituyentes* (*que prepara el poder a constituir*) y el *constituido*. Cfr. Enmanuelle SIEYES, *¿Qué es el tercer estado?*, Aguilar, Madrid, 1980.

<sup>38</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques; *El contrato social*, Espasa-Calpe, Madrid, 1975, p. 132.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 44.

Se trataba de asegurar que el consenso básico en la ordenación de la sociedad, logrado alrededor del status básico de la libertad y de los derechos fundamentales, y alrededor de unos cuantos principios de la política social y económica, [ó ] pudiera mantenerse de forma estable, por encima de los cambios políticos<sup>40</sup>

Esos términos constituyen las razones por las cuales el pueblo se une dando sentido de unidad y reciben el nombre de fines constitucionales; sin embargo, esto no significa que no quede una infinidad de detalles de policía y economía pendientes de la prudencia del gobierno<sup>41</sup>. Al tiempo que el pueblo señala unos fines, como indica PUTNAM, se presupone que no basta con haberlos acordado, sino que exigen ser llevados a cabo:

Las instituciones son mecanismos para conseguir fines, no sólo para conseguir acuerdos. Queremos que el gobierno haga cosas, no solo que decida cosas . educar a los niños, pagar a los pensionistas, acabar con la delincuencia, crear puestos de trabajo, contener los precios, fomentar valores familiares, etcétera. . No nos ponemos de acuerdo en cuáles de estas son más urgentes, ni en cómo deben lograrse ni siquiera en si todas merecen la pena. Sin embargo, salvo los anarquistas, todos estamos de acuerdo en que al menos en ciertas ocasiones, al menos sobre algunas cuestiones, la acción del gobierno es necesaria<sup>42</sup>

La realización de los fines exige, por tanto, unas acciones concretas; es decir, que se elijan unos medios determinados y se lleven a cabo. En lo concreto no hay unanimidad, es por ello que el modo en que se concreten los fines y los medios que lleven al bienestar social es una tarea que forma parte de la voluntad política de los españoles, representada mayoritariamente en el Gobierno del Estado: Fuera de este contrato primitivo, la voz del mayor número obliga a los demás: es una consecuencia del contrato mismo<sup>43</sup>. Por tanto, estos fines, al tiempo que indican un cierto sentido hacia el cual toda la sociedad decide dirigirse (bienestar social), implican necesariamente también una apertura a la discrecionalidad de los Poderes Públicos, en atención a las valoraciones que puedan considerarse oportunas por la mayoría de los ciudadanos.

Esta tensión de valoración-apertura genera una peculiar situación: la voluntad política, al tiempo que discrecional, tiene cierta objetividad en la medida en que está

---

<sup>40</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 2006, Capítulo IV.

<sup>41</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques; *Discurso sobre la economía política*, Tecnos, Madrid, 1985, p. 132

<sup>42</sup> PUTNAM, Robert; *Para que la democracia funcione*, CIS, Madrid, 2011, p. 40.

<sup>43</sup> ROUSSEAU; *El contrato social, o.c.*, p. 133.

sometida a los precitados fines sociales. Como sosteníamos más arriba, los fines fijados constituyen el fundamento de esa discrecionalidad; pues, dicha discrecionalidad sería impensable fuera de estos fines, porque no existiría la sociedad de la que emana. No obstante, esos fines se mantienen abstractos por su rango constitucional, precisamente por esa incapacidad teórica y práctica de generar una unanimidad concreta y constante (ni es posible reunirse para todo, ni estar tan de acuerdo en todo como para resultar operativo<sup>44</sup>). El abismo kantiano que separa lo abstracto de lo concreto tiene en la teoría de la acción del Estado su piedra de toque:

[El Estado de Derecho] aspira . en la formulación de Konrad HESSE. a la «racionalización de la situación pública global» en términos omnicomprendidos. De ahí que sea preciso buscar suplementos regulativos que [õ ] contribuyan a esclarecer cuáles son los intereses que median entre la formulación de leyes abstractas y su aplicación en casos concretos. [õ ] En efecto, que el Estado de Derecho encierre un mandato general de racionalidad no significa que todos los parámetros normativos de la acción administrativa tengan el mismo tratamiento jurídico y sean enteramente justiciables. Más bien se trata de elaborar un conjunto sistemático de criterios para la actuación de la Administración y de integrar en ese sistema todas las normas jurídicas y sus conexiones<sup>45</sup>

La misma Constitución presupone dichos criterios cuando somete las decisiones políticas tanto al control parlamentario en su art. 108 CE: «El Gobierno responde solidariamente en su gestión política ante el Congreso de los Diputados», así como al control jurisdiccional en el art. 106.1 CE<sup>46</sup>: «Los Tribunales controlarán la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.» Y el artículo 108: «El Gobierno responde solidariamente en su gestión política ante el Congreso de los Diputados.»

La fiscalización implica necesariamente unos criterios objetivos en base a los cuales pueda valorarse los actos concretos en relación con los fines. Por ello, en ambos controles «el discurso político se mantiene como medio de ordenación política, en

---

<sup>44</sup> ROUSSEAU lo formula del siguiente modo: « ¿Cómo conocer la voluntad general -se me dirá- cuando no ha sido explicitada? ¿Habrà que reunir a toda la nación ante cualquier acontecimiento imprevisto?», en *Discurso sobre la economía política, o. c.*, p. 129.

<sup>45</sup> SCHMITT-ASSMANN, Eberhard; *La teoría general del derecho administrativo como sistema*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 97.

<sup>46</sup> La relación fin-control se evidencia en la literalidad del artículo, cuando además de atribuir competencia para el control de la potestad y legalidad de las actuaciones, añade el control del «sometimiento de ésta [la actuación administrativa] a los fines que la justifican».

conexión con el discurso social general<sup>47</sup> No obstante, su formulación no es sencilla<sup>48</sup>. Desde un punto de vista teórico, la forma de elaborar esos criterios debe, al tiempo que construye el cauce hacia los fines asignados, debe respetar la apertura a la discrecionalidad de los medios. Dicho de otro modo, la cuestión es cómo normar la actividad discrecional sin suprimirla. Para que esta premisa se cumpla, ni siquiera puede regularse en remisión a un modelo de sistema económico, como sostiene ALBERTI ROVIRA:

La valoración jurídico-constitucional de la actuación económica de los poderes públicos no puede hacerse en función de su conformidad a un modelo económico predeterminado, sino por referencia a las diversas y concretas normas que en la materia contiene la Constitución. No puede declararse inconstitucional una actuación económica por ser contraria al «mercado» o a la «economía de mercado» o a cualquier otro modelo o sistema económico respecto del cual se pretenda que ha sido acogido por la Constitución. Puede existir, a efectos descriptivos, un llamado modelo económico constitucional, en el que se integren y alcancen unidad sistémica los diversos elementos normativos que la Constitución proyecta sobre la economía, pero tal modelo carece de valor y fuerza prescriptiva<sup>49</sup>

El método adoptado por el texto constitucional consiste en la elaboración de *principios*. En la medida en que lo general nunca pueda ser alcanzado mediante reglas<sup>50</sup>, los principios actúan como *principios regulativos* (KANT); es decir, se trata de ideas en virtud de las cuales las acciones particulares del gobierno pueden presumirse racionales y, por tanto, universales. Un alto grado de realización de los mismos permite presuponer el consenso de todo el cuerpo político en una decisión que no ha sido *posible* consensuar; por lo cual, cierto grado de cumplimiento

---

<sup>47</sup> SCHMITT-ASSMANN, Eberhard; o. c., p. 97.

<sup>48</sup> PÉREZ TREMP, por ejemplo, entiende que el ámbito necesario de «discrecionalidad para ser realmente eficaz y para cumplir con las obligaciones que constitucionalmente le corresponden [õ ] no es fiscalizable judicialmente, salvo que se prescinda del marco legal que determina cómo se debe actuar o se abuse de la discrecionalidad apartándose de los fines que debe perseguir (desviación de poder)» en *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanc, Valencia, 2007, p. 200, (coautores L. LÓPEZ GUERRA, E. ESPÍN, J. GARCÍA MORILLO, M. SATRÚSTEGUI).

<sup>49</sup> ALBERTI ROVIRA, Enoch; *La Constitución Económica de 1978*, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 24. Núm. 71. Mayo-Agosto 2004, pp. 126-7.

<sup>50</sup> Como ya enunciábamos más arriba con PUTNAM y ROUSSEAU, no es posible ponerse de acuerdo de forma unánime en las cuestiones en concreto; sólo es posible respecto de los fines porque son abstractos. Las reglas «son normas que sólo pueden ser cumplidas o no» (ALEXY, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 87), por lo que son disposiciones concretas en la medida en que prohíbe o manda una acción. *actiones sunt suppositorum*. Los actos (y las reglas) deben revestirse de cierto universalismo.



formaliza un consenso que nunca se ha producido sustancialmente: Este uso es simplemente regulativo, para unificar en la medida de lo posible los conocimientos particulares y *aproximar* así la regla a la universalidad<sup>51</sup>.

De este modo, la formulación de principios permite mantener la forma de representación democrática ante el imperio de una mayoría; los actos subsumibles formalmente en los dictámenes de la razón son hipotéticamente subsumibles en los dictados de la voluntad general. ALEXY, por su parte, enuncia los principios como *mandatos de optimización*, es decir, como enunciados que deben ser alcanzados en su mayor grado posible:

Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado<sup>52</sup>

En ese sentido, se consigue una formulación teórica de gran utilidad democrática: al tiempo que se conserva la discrecionalidad, se custodia tanto la legitimidad (universalidad) como el control. Los diferentes grados de cumplimiento de los principios permiten diferentes formas de cumplir los fines, pero les da un valor en función de su grado de cumplimiento. Es sólo de este modo como nos es posible afirmar con GARCÍA DE ENTERRÍA, que una de las notas más relevantes del nuevo reino de la Ley [ō] está en el principio de responsabilidad de todos los representantes y agentes públicos<sup>53</sup>.

Desde un punto de vista práctico también se hace necesario el recurso de los principios. Es cierto que existen normas que regulan de forma concreta la actividad del Sector público; no obstante, no pueden sino remitirse a su aspecto puramente procedimental por la naturaleza de los actos financieros. En la regulación financiera y tributaria este hecho es evidente: los ingresos tributarios, artículo 133.1 CE: La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley; y no tributarios, artículo 132.1 CE: La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los

---

<sup>51</sup> KANT, Immanuel; *Crítica de la razón pura*, Colihue, Buenos Aires, 2007.

<sup>52</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 86.

<sup>53</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA; *La lengua de los derechos. La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución francesa*, Alianza Universidad, Madrid, 1994, pp. 142-143.

principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafección. Así como la potestad que confiere al Estado el artículo 133.4 CE: *Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes*, (también el artículo 135.3 y ss.) y el deber de mantener *un déficit estructural* comprendido en *los márgenes establecidos*, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros, se harán siempre en virtud del Ordenamiento Jurídico<sup>54</sup>. Todos estos supuestos consisten en una categorización procedimental de aquellos actos que constituyen actividad financiera: los actos que no sigan los procesos de decisión y ejecución mencionados quedan fuera de dicha categoría y no puedan considerarse financieros (perdiendo su legitimidad); por ello son considerados ilegales.

No obstante la formulación legal de los actos financieros parece no recoger completamente la naturaleza de la actividad financiera: la categorización jurídico-formal de los actos propiamente financieros se remite únicamente a su aspecto puramente procedimental. La actividad económica tiene un contenido de naturaleza diversa a la jurídica<sup>55</sup>: son los actos económicos los que llevarán realmente a cabo los fines, superando el mero cumplimiento de los procedimientos. La visión meramente positiva *no* agota el papel de las instituciones en la vida pública<sup>56</sup>. La elaboración de normas, por sí misma, no cumple los fines; exigen un ejercicio. Recurriendo de nuevo a PUTNAM, *la* acción del gobierno es necesaria. Este hecho debe iluminar la manera en que valoramos el éxito y el fracaso institucional<sup>57</sup>. En ese sentido, es ineludible recurrir a la fórmula de los principios, en la medida en que es la única que puede referirse al modo en que deben realizarse los actos con un contenido que no sea puramente procedimental.

---

<sup>54</sup> La obediencia a estas normas responde al mismo tiempo al principio de legalidad; pero el principio de legalidad no está reducido al cumplimiento de normas.

<sup>55</sup> No obstante, el celo en la configuración jurídica de las instituciones, de sus procedimientos y mecanismos, proporciona un espacio económico determinado; en ese sentido, lo jurídico tiene ya unas consecuencias económicas. Desde J. Stuart MILL la configuración de las administraciones que favorezcan un gobierno representativo eficaz ha supuesto la piedra filosofal de todos los institucionalistas (Cfr. *Consideraciones sobre el Gobierno representativo*: <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/gobiernoRepresentativo.pdf> ), (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016). Este aspecto debe ser comprendido en el ámbito del principio de legalidad.

<sup>56</sup> PUTNAM, Robert; o. c., p. 40.

<sup>57</sup> Ibidem.

Por tanto, tanto desde un punto de vista teórico como práctico, el método Constitucional es correcto: la formulación de los principios permiten una enunciación positiva del mandato constitucional que no anule la discrecionalidad del poder público y que no se limite al aspecto puramente procedimental. Por tanto, es un mecanismo apropiado para el control de la consecución de los fines fijados. La Constitución enuncia de diferentes formas la exigencia de cierto rendimiento institucional en su artículo 9.3 CE:

La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no sancionables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Junto al 53.1 CE:

Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161,1.a).<sup>58</sup>

También el artículo 31.2 CE: El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Y el artículo 103.1 CE: 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. Pueden enunciarse, por tanto, los siguientes principios que deben regir la actividad financiera: legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

Pese a estar indefinidos *prima facie*, estos principios forman parte de todo el ordenamiento, en lo relativo a la Administración Pública<sup>59</sup>. Por tanto, una vez

---

<sup>58</sup> El artículo 161.1.a) dice textualmente El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: a) Del recurso de inconstitucionalidad contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. +

<sup>59</sup> Estos son algunos ejemplos: art. 3.1.d y 2.a y b Ley 6/1997, de Funcionamiento de la Administración General del Estado; art. 26.1 y 29.6.e de la Ley 47/2003 General Presupuestaria; art. 6 del RDL 2/2007 de aprobación de la Ley de Estabilidad Presupuestaria.

enunciados esos principios, la cuestión subsiguiente consiste en entender su contenido y alcance<sup>60</sup>.

Para su definición se ha partido en muchas ocasiones de dos puntos de vista contrapuestos que excluyen un concepto amplio que responda a todas las problemáticas propias de la Administración. El primer punto de vista es aquel que sólo tiene en cuenta la prestación del servicio<sup>61</sup>: esta mentalidad extrae a la Administración de sus vínculos económicos y polariza toda su actividad en el concepto de efectividad; quedan así los principios de contenido económico vaciados de significado: el cumplimiento de los fines fijados no representa todo el *buen hacer* de la Administración; una Administración muy efectiva en la consecución de sus objetivos pero sin una buena gestión de sus recursos es una Administración terminal.

El segundo punto de vista es aquel que sólo tiene en cuenta la rentabilidad del servicio<sup>62</sup>: partiendo de una concepción puramente económica de la Administración se pierde de vista la problemática real del Sector público. Una reducción de la decisión política al análisis *coste-beneficio* es parcial, no recoge el valor y la complejidad del Estado de Bienestar: es obvio que la obligación que tiene la Administración pública de actuar al servicio del interés público no se reduce a la obtención de beneficios económicos<sup>63</sup>. Por tanto, una reflexión económica sobre la administración debe hacerse en sentido amplio, sin excluir su ubicación en la circulación de medios económicos pero admitiendo su especial caracterización: los

---

<sup>60</sup> Sin duda no es una tarea fácil: «La utilización de expresiones y conceptos procedentes de la literatura económica plantea problemas cuando se pretende traducirlos sistemáticamente a categorías jurídicas. Sobre todo porque el mismo significado no es pacífico en el ámbito del que proceden», E. MALARET, *Régimen jurídico-administrativo de la reconversión industrial*, Civitas, Madrid, 1991, esp. pp. 90 y ss. Por su parte G. ARIÑO, se muestra especialmente escéptico ante dicha posibilidad, en *Economía y Estado. Crisis y reforma del sector público*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 113 y ss.

<sup>61</sup> SCHMITT-ASSMANN, Eberhard; en o. c., p. 353, señala a alguno de los baluartes de esta concepción a LEISNER, MEYER y KOPP.

<sup>62</sup> Esta postura queda recogida en el galardonado economista N. G. MANKIW cuando señala como único criterio para la toma de decisión política el «análisis coste beneficio, cuyo objetivo es estimar los costes y los beneficios totales [o] que tiene para la sociedad la provisión de un bien público»; en *Principios de economía*, Paraninfo, Madrid, 2008, p. 161.

<sup>63</sup> SCHMITT-ASSMANN, en o. c., p. 353. Este punto merece una aclaración: no es que no deban las Administraciones realizar análisis de este tipo; sino que un punto de vista que se base exclusivamente en este criterio pierde de vista la situación real (problemática) del Sector público.

criterios económicos de la Administración no se satisfacen con la aplicación de simples cálculos, pero obliga a una actuación racional, lo que es coherente con el carácter *fiduciario* del poder estatal<sup>64</sup>.

Para ello la Constitución confiere al órgano del Tribunal de Cuentas las facultades en su artículo 136.1 CE:

El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

### 1.1.2. Una aproximación teórica a los principios

Definiremos el significado de *principio*, *constitución*, *principios generales del derecho*, *principios constitucionales* y finalizaremos con el *principio de legalidad* para poder alcanzar el valor que contiene en nuestro ordenamiento constitucional la importancia del sometimiento de la actividad económica y de la gestión pública a la *Ley*. El art. 103.2 de la CE significa que los órganos de la Administración del Estado son creados, rigidos y coordinados de acuerdo con la ley.+

La extensión de la función fiscalizadora a la verificación del cumplimiento de los principios de legalidad, economía y eficiencia implica completar el control formal de sus cuentas con el examen riguroso de la gestión, evaluando no sólo su acomodación a la normativa aplicable, sino también al grado de consecución de los objetivos exigibles al sector público [...] esta nueva corriente de gestión pública se preocupa por la implantación de valores éticos en la gestión pública y en la eliminación de ámbitos de riesgo caracterizados por no disponer de una regulación precisa y de una adecuada atribución de responsabilidades [...] para la búsqueda de la eficacia económica y social en sus resultados.<sup>65</sup>

Procedemos a definir los distintos términos que nos son imprescindibles para una homogénea concepción de los mismos:

---

<sup>64</sup> Ibidem, p. 354.

<sup>65</sup> NUÑEZ PEREZ, Manuel; *Comentarios a la Constitución Española*, ed. Fundación Wolters Kluwer España, p. 2058.

## Los Principios

Hay muchas definiciones de principio en función del campo intelectual en el que nos encontramos. De este modo, existen principios físicos, principios filosóficos, principios jurídicos (que a su vez deben distinguirse desde la óptica penal, administrativa, civil, constitucional<sup>66</sup>). Para tratar de encontrar un significado que les sea común a las distintas connotaciones, diremos que principio es, como dice nuestro Diccionario de la Lengua Española<sup>66</sup>:

Primer instante del ser de una cosa [...] punto considerado como primero [...] Fundamento, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia [...] Causa primera de una cosa o aquello que otra cosa procede [...] Primera proposición o verdad, rudimento o fundamento de una facultad o ciencia [...] Idea o máxima particular que sirve para que uno se rija.

Así, el *principio* debe ser la esencia la cual impregna todo el contenido que de éste dependa. No es ya sólo el comienzo de algo, sino también su continuidad hasta alcanzar su fin. Es la base en que se realiza una acción, respondiendo a la pregunta de *cómo*. Otra definición ilustrativa la encontramos en el Diccionario del Lenguaje Filosófico<sup>67</sup>:

Proposición que se sitúa en el origen primero de una operación deductiva como su condición necesaria, y que no puede ser puesta en duda, sea en una esfera particular (los principios del derecho), sea de modo absoluto (los primeros principios).

Esta definición nos distingue entre el momento primero y su modo absoluto. Así, podemos definir con ambas definiciones que el término *principio* aquí empleado tiene su identidad en el origen, continuación y final en el ser y la vida de una cosa. Así, esta palabra, a priori, observamos que tiene dos connotaciones: la relativa al inicio de algo y la relativa a la coexistencia inseparable de la cosa. De este modo, si coexisten, lo hacen en todo su tiempo, desde su primer momento hasta el último ininterrumpidamente. Es intrínseco al ser.

---

<sup>66</sup> Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX Bibliograf S.A. 1.987

<sup>67</sup> Diccionario del Lenguaje Filosófico: Ed Labor SA 1967

## *La Constitución*

Una primera definición genérica es una que haga referencia a la ordenación de la ley de leyes: *«Ley fundamental de la organización de un estado»*<sup>68</sup>

Para el estudio que nos ocupa, miramos de poner aumentos sobre dicha definición, para lo que recurrimos a otra más completa y adecuada a nuestra área de conocimiento de las Ciencias Sociales, en concreto en la Enciclopedia Jurídica Básica:

Conjunto de normas que fundamentan la legalidad del poder estatal. [...] la clasificación más simple y conocida de normas constitucionales es la que distingue en la Constitución dos partes diversas: la orgánica y la dogmática; la que establece el régimen jurídico de los órganos y aquella otra que fija los principios y criterios básicos del ordenamiento, especialmente los derechos fundamentales.<sup>69</sup>

Aquí es donde encontramos una primera distinción entre el régimen jurídico que sigue la Constitución, y el régimen de *principios fundamentales* o *dogmáticos* que sirven de base y sustento para el posterior desarrollo normativo que de la Constitución dependen. Comentamos que su adjetivo *constitucional* es aquello *«relativo a la constitución de un estado»*<sup>70</sup>

## *Los Principios Generales del Derecho*

Criterios fundamentales que informan el origen y el desenvolvimiento de una determinada legislación que, expresadas en reglas y aforismos, tienen virtuosidad y eficacia propias con independencia de las normas formuladas en el plano positivo. [...] que pueden adoptar particularidades, que, sin romper su tónica general y abstracta, disciplinan la estructura jurídica. [...] No son, ciertamente, verdades absolutas, pero su más pura esencia responde a una general aspiración que se traduce, en la órbita jurídica, en una política de desenvolvimiento y realización de su contenido, que es lo que les da utilidad. [...] Hacen que informen del ordenamiento sin necesidad de que sean matizadas.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX Bibliograf S.A. 1.987

<sup>69</sup> Enciclopedia Jurídica Básica. Ed. Civitas 1995

<sup>70</sup> Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX Bibliograf S.A. 1.987

<sup>71</sup> Diccionario Jurídico Ed. ESPASA 2001

Así, también nuestro Código Civil matiza que: “Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.”<sup>72</sup> Informa y determina todo texto jurídico, tanto en su espíritu, como en su desarrollo, como en su interpretación.

### *Principios Constitucionales*

Estos principios no son más que los criterios por los que se debe regir todo el desarrollo tanto normativo como para aquellos espacios que queden para su aplicación arbitraria. Especialmente en los casos de vacíos legales o de falta de desarrollo normativo.

El ordenamiento constitucional se nutre no sólo de normas escritas, sino también de principios generales no positivizados en ellas. [...] que disfrutan de aplicación directa, en ausencia de norma escrita o costumbre, o interpretativa en cuanto informan el ordenamiento.<sup>73</sup>

Pero para diferenciar los principios Generales del Derecho con los Principios Constitucionales,

... sería de índole cuantitativa: el Derecho Constitucional, por la materia política que regula y por el carácter notablemente jurídico de sus normas, es más fuertemente principalista que cualquier otro sector del ordenamiento. [...] Los Principios Generales Constitucionales tienen la cualidad, pues, de ser los principios fundamentales del ordenamiento jurídico. Cualidad que atribuye a estos principios una importancia y convierte al procedimiento de su conformación doctrinal y jurisprudencial en una actividad crucial para la vida del ordenamiento.<sup>74</sup>

La Constitución se hizo en un momento concreto, en unas circunstancias especiales de la historia de España, se hizo tanto para ese momento como para su perpetuidad. De este modo, no hay ninguna referencia en el texto que delimite o determine su duración. Es decir, se hizo con carácter indefinido, sin caducidad predeterminada.

---

<sup>72</sup> Código Civil art. 1.4 del Título preliminar <https://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>73</sup> Enciclopedia Jurídica Básica. Ed. Civitas 1995

<sup>74</sup> Ibidem.



Así, su contenido debe permitir y facilitar la adaptación para los tiempos venideros, para que, cualquiera que fueren sus circunstancias, pueda adecuarse fácilmente. Destacamos que el texto permite la modificación del mismo, pero contando con una mayoría suficiente.

Al plantearse que dicha actividad tiene vida, en su redactado debe procurar su perpetuidad, su permanencia. En nuestro caso comentamos que

Una actividad "principalista" como la nuestra, tiene una gran capacidad de evolución o adaptarse a nuevas circunstancias, para convertirse en una *living constitution* sin requerir, por ello, en muchos casos, de la reforma constitucional explícita.<sup>75</sup>

La Constitución, hemos visto anteriormente, está compuesta de principios y normas. A diferencia de las normas, los principios son los encargados de iluminar tanto el desarrollo del articulado normativo, como los parámetros y guías que se deben emplear, el tinte con el que debe untarse al mismo espíritu normativo. La función de cada una es distinta, ya así como las normas concretan las disposiciones, los principios las anuncian generales: %los principios jurídicos, además de servir para interpretar reglas, también pueden alcanzar %proyección normativa+ tanto por obra del legislador como por el juez.+<sup>76</sup>

Este carácter general que le confiere al principio, no es, en modo alguno indeterminado, más bien al contrario, son concretos, distintos y precisos. Aplicables para cada cosa o situación diversa, y que se distinguen por su definición, %sino claramente determinado, [õ ] la indeterminación reside en el grado de relación del principio con las reglas en que puede transmitirse.+<sup>77</sup>

### *La legalidad*

La primera definición que nos surge es la que viene, con carácter genérico, en RAE<sup>78</sup>: %Calidad de legal. Prescrito por la ley y conforme a ella.+

---

<sup>75</sup> Enciclopedia Jurídica Básica. Ed. Civitas 1995

<sup>76</sup> Ibidem

<sup>77</sup> Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX Bibliograf S.A. 1.987

<sup>78</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 21ª edición. Ed. Espasa-Calpe, SA. (Madrid), 1992

Principio reconocido expresamente por la Constitución que supone el sometimiento pleno de la Administración a la Ley y al Derecho, la sujeción de la Administración al bloque normativo. [...] Además, implica la sujeción de la Administración a sus propias normas, los reglamentos. [õ ] Entendiéndose como que todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la Administración sólo puede actuar allí donde la ley concede potestades.<sup>79</sup>

La legalidad está definida en nuestra Constitución en su Preámbulo entendiendo la ley como expresión de la voluntad popular: «Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo.» También en el artículo 9.1, al afirmar que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.» Este principio ordena toda la actividad del Sector público en orden al carácter jurídico del Estado moderno. El sometimiento a la Ley constituye el primer garante de la democracia en la medida en que la legalidad representa el orden de valores en que se sitúa la unidad social: «Así, en efecto, la primera de las leyes es la de respetarlas»<sup>80</sup>. En términos aristotélicos, el respeto de la ley constituiría, en última instancia, el respeto de los valores que ordenan la unidad política y eso es la diferencia entre un orden democrático recto o justo y uno que no lo es<sup>81</sup>. Por tanto, este sometimiento a la ley comprende dos ámbitos diferentes del cumplimiento de la Constitución y las leyes: el meramente legal y el *supralegal* (superando el respeto de la mera *positividad*, para alcanzar el espíritu que sostiene dicha legalidad).

---

<sup>79</sup> Diccionario Jurídico Ed. ESPASA 2001

<sup>80</sup> ROUSSEAU, *Discurso sobre la economía política*, o. c., p.

<sup>81</sup> En ese sentido ARISTÓTELES distingue entre la democracia y la república; en esta distinción el término comparativo es el respeto del interés común que se ve representado por la ley que los ordena a todos: cuando el pueblo es el que gobierna en vista del interés común, el régimen recibe el nombre común a todas las formas de gobierno: república (*politeia*); por su parte, la democracia es una *politeia* en la cual el interés de todos se ve sacrificado al de una fracción (Cfr. Pol. 1279a-1280a). De un modo análogo, ROUSSEAU expone «la primera y más importante máxima del gobierno legítimo y popular, es decir, del que tiene por objeto el bien del pueblo, es, por tanto, como ya he dicho, la de guiarse por la voluntad general», en *Discurso o.c.*, p. 129. La idea de *interés de todos* difiere radicalmente en ambos autores, pues para Aristóteles consiste en aquello que «hace buenos a todos» mientras que para Rousseau el bien consiste en la «voluntad general». No obstante lo que queremos subrayar es el valor del sometimiento a la ley en su significado de respeto por los orígenes de la comunidad (con independencia de su significado).

El primer ámbito ya lo hemos explicado más arriba y no nos extenderemos mucho al respecto. Se trata del sometimiento al ordenamiento en tanto que norma: en la medida en que se realicen los actos en los términos que establece la ley, se estarán realizando operaciones financieras y, por tanto, operaciones legales (el aspecto formal puede ser legal pero el aspecto material puede ser ilegal). En ese sentido, pueden separarse dos cuestiones diferentes: por un lado, la estrictamente positiva, por el cual deben cumplirse las normas (tanto financieras como tributarias o contables); por otro, la cuestión de la jerarquía normativa, por la que no puede haber contradicción de la norma inferior respecto de la superior.

El segundo, como apuntábamos más arriba, se refiere a la configuración normativa de la Administración en la medida en que implica una trascendencia económica de la norma. La sumisión al ordenamiento, y en especial a la Constitución, implica también la sumisión a los fines económicos y sociales que en ella se enuncian. Los valores que expresan los fines constitucionales constituyen, junto con la elección democrática, la fundamentación misma de la representación institucional. Propiamente la legalidad, tal y como lo expresa SARTORI, consiste en el

Equilibrio entre los componentes de la transmisión representativa del poder: la *receptividad* y la *responsabilidad independiente*. [ō ] el representante no sólo es responsable *ante* alguien sino *de* algo. [La representación así entendida] ha de configurarse normativamente, ha de encontrar un equilibrio delicado entre receptividad y responsabilidad, entre rendición de cuentas y comportamiento responsable, entre gobierno *de* y gobierno *sobre* los ciudadanos<sup>82</sup>

Por tanto, desde el punto de vista institucional, los mecanismos procedimentales y organizativos que establece una norma al instituir un órgano administrativo dispone, en un primer momento, sus actos en dos sentidos: desde el punto de vista del personal que trabaja en las instituciones y desde el punto de vista de la organización de los recursos que se utilizan.

En primer lugar, desde el punto de vista del personal, las normas predisponen el ánimo de los trabajadores en esa misma institución: en palabras de MILL, la primera cuestión con respecto a una institución política, es hasta qué punto tiende a

---

<sup>82</sup> SARTORI, Giovanni; *En defensa de la representación política*, Claves de la Razón Práctica, nº 91, 1998, p. 6.

desenvolver en los miembros de la comunidad las diferentes [õ ] buenas cualidades [que] suministran la fuerza motriz que hace andar la máquina<sup>83</sup>.

En la línea de lo que explicábamos respecto de los límites de las normas, es cierto que el ánimo al que predispone una norma no sustituye el uso de la libertad en la actividad misma. Sin embargo, pese a no ser un absoluto, su valor es indudable: las configuraciones jurídicas de las instituciones promueven determinados actos en la medida en que generan espacios para actuar, tanto cuando prohíben (límite negativo) tanto como promueven (límite positivo). La referencia al obrar humano guarda, por tanto, estrecha relación con todos los aspectos institucionales que le afectan: distribución de competencias, exigencia de resultados, acceso al puesto institucional, jerarquía *interinstitucional*, carga de trabajo, relación *inter pares* de funcionarios,õ Como también señala MILL, ~~el~~ ideal de una Constitución perfecta, para una función pública, es que el interés del funcionario coincida con su deber. No se llegará a este punto simplemente por un sistema, pero menos se llegará sin un sistema hábilmente preparado para este efecto.<sup>84</sup>

En segundo lugar, desde el punto de vista de la organización de los recursos las instituciones, estarán bien configuradas en ~~la~~ medida en que este mecanismo . la norma. está combinado de manera que pueda sacar partido de las buenas condiciones existentes y servirse de ellas con un objeto útil<sup>85</sup>. Dicho de otro modo, el aspecto legal de la institución define no sólo un espacio para el actuar humano sino también una disposición de la materialidad de la institución. Esa disposición de la materialidad tiene una significación económica evidente: el grado en que sirve a los fines contenidos en el espíritu de la norma misma o por la instancia anterior que la promueve (si se quisiese analizar la adecuación de la norma misma, como realización de un fin concreto, a los fines generales de la administración).

En resumen, existen dos aspectos de la legalidad que informan la actividad administrativa: por un lado, con carácter positivo, la observancia en el cumplimiento de todos los preceptos normativos, tanto procedimental como activamente; por otro, con carácter reflexivo, la observancia de los fines por parte de las normas mismas, tanto en los fines concretos que promueve (obrar humano) como en la disposición de sus elementos materiales (ordenación de medios).

---

<sup>83</sup> MILL, John Stuart; *El Gobierno Representativo*, Valparaíso, Madrid, 1865, p. 50.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 50.

### 1.1.3. El Tribunal de Cuentas ante la teoría económica del Sector público

Como todo organismo, a la Administración se le presupone la tendencia hacia los fines una vez que se le han asignado. Sin embargo, como se ha venido intuyendo, su condición orgánica es artificial: como toda persona jurídica<sup>86</sup>, a la Administración del Estado se le ha reconocido una personalidad ficticia para que pueda realizar actos, pero no tiene una capacidad real (en cuanto que no es humana). *Sus actos* son realizados por otros sujetos que ostentan su representación (gobierno y burócratas). Por lo que el espíritu propio que ordene unitaria y coherentemente los actos de la Administración, *propriamente*, no existe<sup>87</sup>. Desde WEBER se ha utilizado la racionalidad burocrática como elemento característico de ese espíritu, que realmente nunca ha llegado a imperar: los burócratas son sujetos en los que impera un espíritu propio y, por mucho que pese a WEBER, difícilmente puede operar en ellos otro principio de acción de forma espontánea, por muy *racional* que pueda llegar a ser. La grave crisis institucional a la que España se enfrenta encierra en gran medida esta confianza en la bondad espontánea de los burócratas y políticos.

El burócrata individual no puede zafarse del aparato al que está unido. A diferencia del "notable" honorífico o voluntario, el burócrata profesional está encadenado a su actividad a través de toda su existencia material y espiritual. Por lo general, es un simple engranaje de un mecanismo siempre en marcha que le ordena ir en un sentido esencialmente fijo. El funcionario debe realizar tareas especializadas y, normalmente, no puede hacer arrancar ni detener el mecanismo, el cual sólo es manejado desde arriba. De esta manera, el burócrata individual está ligado al conjunto de todos los funcionarios integrados en el mecanismo. El

---

<sup>86</sup> SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, se remite al derecho privado para definir el concepto de persona jurídica (*Derecho Administrativo, Parte General*, Tecnos, Madrid, 2009, p. 230); no obstante, debe subrayarse que los primeros juristas (los romanos) crearon el concepto originariamente para las ciudades, en el derecho privado sólo tenía aplicación para algunas formas asociativas de carácter más corporativo, pero nunca mercantil (cf. Álvaro DORS, en su manual *Derecho Privado Romano*, EUNSA, Madrid, 2004, 480 y ss.).

<sup>87</sup> Este aspecto debe ser matizado: es cierto que desde el punto de vista sociológico las organizaciones humanas tienen elementos distintos a los individuos (*supraindividuales*) que conforman una *realidad* ciertamente *existente*. Estos aspectos sociales de las organizaciones permiten llevar a cabo fines que difícilmente un individuo podría por sí mismo realizar; esta es la razón por la que el Derecho atribuye personalidad jurídica a una organización. En ese sentido, resulta oportuna la precisión que realiza Miguel SÁNCHEZ MORÓN: «La personalidad jurídica es pues una ficción, pero que no carece de un sustrato orgánico (con la excepción precisamente de las sociedades de *un sólo socio*) y menos aún teleológico», en o.c, p. 230.

interés de éstos radica en que el mecanismo siga funcionando y se mantenga la autoridad ejercida "societariamente"<sup>88</sup>.

Este es un problema al que, como ya hemos anunciado, se enfrentan todas las personas jurídicas. La teoría económica del sector privado ha resuelto este problema de forma mucho menos idealista que el sistema *weberiano*: existen en la actividad que lleva a cabo la empresa unos elementos extrínsecos, empíricamente verificables, que constriñen la actividad de los particulares en lo que viene a ser el espíritu de la empresa: las auditorías internas y externas. No es que exista, por tanto, un impulso en los actores de la empresa que les lleva a funcionar de forma mecánica, sino la existencia de unos beneficios, unos ingresos, unos gastos, o susceptibles de ser mejorados; además, el uso de estas herramientas son de vital importancia para las sociedades. En ese sentido, no son pocos los autores que han querido formular una *teoría económica del sector público*, que permitiese el uso de estos instrumentos objetivos propios para la actividad pública, suficientes para impulsar un verdadero espíritu de servicio público.

Sin duda, uno de los intentos más relevantes es el llevado a cabo por NISKANEN, en su obra *Cara y Cruz de la Burocracia*. No obstante, más allá del realismo de su teoría quisiéramos tomar únicamente la comparación que realiza de la administración respecto del sector privado en torno a aquellos elementos externos de los que hablábamos. Todos aquellos elementos circundan la cuestión de la oferta y la demanda, en la que los dos elementos deben adecuarse. En ese sentido, señala este autor la falta de una teoría de la oferta de los organismos administrativos reduce seriamente la importancia de las proposiciones *normativa* acerca de las condiciones de los servicios que debe prestar. En su opinión no se trata más que de la dificultad de definir con precisión suficiente las características del output para su contratación, razón que precisamente lleva a la colectividad a organizar directamente la oferta esperando sustituir la motivación del beneficio por la lealtad a la colectividad<sup>89</sup>. Es esta sustitución la que configura la burocracia como forma conceptualmente distinta y funcionalmente especializada, de organizar la actividad económica<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> WEBER, Max; *¿Qué es la burocracia?*, Leviatán, Buenos Aires, 1991, p. 84.

<sup>89</sup> NISKANEN, William A; *Cara y cruz de la burocracia*, Espasa-Calpe, Madrid, 1980. p. 18

<sup>90</sup> Ibidem. P. 23

Esta especificidad no puede sino reducirse a sus relaciones con el resto de la sociedad. Por un lado se desarrolla su relación con el origen de su subvención, el *patrocinador*<sup>91</sup>. De él recibe el sustento económico y la oferta que debe realizar. Aquí se produce la dicotomía inevitable: debe prestar un servicio a unos usuarios con los que no tiene *contacto económico directo*, y no sabe con exactitud lo que se quiere ni cuánto se está dispuesto a *pagar, lo necesario*: el pago no es directo (tributos) con lo que se genera una apariencia de gratuidad que distorsiona la prestación realmente necesitada y económicamente asumible. Este hecho tiende a generar una disfunción de la misma prestación del servicio, pues de entrada conceptúa su eficacia en torno a la demanda de aquellos que no reciben la prestación del servicio, pudiendo inutilizar el mismo servicio en su relación con el cliente:

La demanda que el patrocinador (el Estado) hace al organismo administrativo estará relacionada con la de los electores a través de un proceso político por el que los dirigentes de la colectividad (los legisladores) son seleccionados y por los procesos de decisión interna, pero no tiene por qué ser idéntica a la que harían los electores.<sup>92</sup>

[õ ] Un organismo administrativo cuyo patrocinador esté dispuesto a compensar cualquier pérdida de ingresos por venta, o que sea oferente monopolista de un servicio de demanda fija, normalmente será indiferente al interés de los consumidores [õ ]. El trato indiferente para con el cliente en colegios y hospitales financiados por el Estado bajo estas condiciones no debería sorprendernos<sup>93</sup>.

Tanto la indiferencia con el cliente como la dependencia con el patrocinador nos introducen en las características mismas del burócrata, cuya motivación tiene un contenido diferente al del empresario, por no estar vinculado directamente a una mejor prestación del servicio. Su tendencia será la ampliación del presupuesto; en tanto que esto le facilitará su labor en todos los sentidos (facilidad de trabajo, de prestación de servicios, de gobierno de la entidad,õ ). Aunque siempre lo harán con la restricción del coste para asimilar su imagen a una adecuación precisa a la demanda: %Un organismo que funcione mejor de lo esperado tiene posibilidades de ser recompensado con presupuestos mayores en el futuro-<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Este autor llama *patrocinador* al órgano que transmite los ingresos al órgano administrativo a analizar. Generalmente el patrocinador es el Estado.

<sup>92</sup> Ibidem, p. 26

<sup>93</sup> Ibidem, p. 33

<sup>94</sup> Ibidem, p. 45

Es en este punto donde el Tribunal de Cuentas debe entrar. A diferencia del sector privado, como hemos explicado anteriormente, donde es fácilmente identificable la oferta, la demanda y el uso de recursos disponibles para lograr sus fines, en el Sector público se hace necesaria una adecuación para la realización de sus auditorías.

Esto permite introducir un elemento que más tarde trataremos; esta *virtud propia* consiste en una capacidad inherente al Tribunal, tanto de valorar como de actuar. En lenguaje jurídico estaríamos hablando de la *independencia* del Tribunal, como valor sustantivo del mismo (en tanto que es causa eficiente).

Ese bienestar constituye la pretensión también del Tribunal; es decir, aquello por lo que el agente [Tribunal] se predetermina<sup>95</sup>. Este aspecto debe ser cuidadosamente explicado, a la luz de los principios anunciados. Siendo honestos, en un sentido orgánico, el bienestar social sigue permaneciendo . también para el Tribunal de Cuentas. como algo indeterminado y no formado. En este punto agente y pretensión deben estar fuertemente vinculados: en la medida en que el bienestar constituya el único motor de la *virtud propia* del agente, así como del valor de los instrumentos de que se le dote, su capacidad para distinguir de forma crítica será mayor. El gobierno (y los burócratas indirectamente), en la medida en que la fuente de su propia virtud lo constituye también la elección democrática, su discernimiento de lo racional en sí será menor; pues la dualidad siempre constituye una dificultad a la hora de alcanzar una única solución. En ese sentido, si bien el principio democrático debe primar por norma general, la parcialidad democrática del gobierno debe subsumirse constantemente en la causa final que es el bienestar.

## 1.2. Los sujetos del Estado

En este epígrafe haremos una aproximación, no exhaustiva, a la composición orgánica de la Administración Pública, limitándonos a aquellos elementos de la misma que son relevantes de cara a la finalidad del trabajo. Excluimos la exhaustividad por dos razones: en primer lugar, las dimensiones de la Administración Pública son tales que sería inalcanzable para la magnitud que exige este estudio; en segundo lugar, a la utilidad que se extrae de este apartado para el

---

<sup>95</sup> MILLÁN PUELLES, Antonio. *Fundamentos de Filosofía* (Ed. Rialp, SA), p. 525.



fin de nuestro análisis le basta una comprensión global, aunque no necesariamente superficial, del tejido administrativo.

El art. 4 de la LOTCu (Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas) identifica la integración del Sector público:

Uno. Integran el sector público: a) La Administración del Estado. b) Las Comunidades Autónomas. c) Las Corporaciones Locales. d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social. e) Los Organismos autónomos. f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

Dos. Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.

Tres. Corresponde al Tribunal de Cuentas la fiscalización de la actividad económico-financiera de los partidos políticos inscritos en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior, así como la de las fundaciones y demás entidades vinculadas o dependientes de ellos. Se considera que una fundación o una entidad está vinculada o es dependiente de un partido político cuando concurren las circunstancias previstas en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Y en el art. 31 de la LFTCu (Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas) encontramos su función fiscalizadora:

El ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante:

- a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.
- b) El examen y comprobación de las Cuentas Generales y particulares de todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.
- c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público.
- d) El examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.
- e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.
- f) Y cualesquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función.

La acotación de su contenido es una labor nada fácil, habida cuenta de la complejidad orgánica y de la normativa que la regula. Tanto la laboriosidad, que implica como la imperfección del resultado, son hechos ya asumidos por todos los administrativistas. No obstante, este análisis no puede dejar de lado el rigor por el mero hecho de tener cierto carácter general, basta que sirva de fundamentación para nuestra hipótesis.

### 1.2.1. Un apunte de la organización administrativa del Estado

El primer apunte debe realizarse respecto de la Administración misma, su definición. En ese sentido, resulta útil como primera distinción la que realiza SÁNCHEZ MORÓN:

Definir qué es la Administración Pública tampoco es fácil. Se trata de una organización muy extensa y compleja, [õ]. Esa organización está dotada por la ley de personalidad jurídica, de manera que constituye un sujeto de derecho, que interviene en las relaciones jurídicas de muy distinta naturaleza y contenido. Aunque conviene indicar que en realidad no hablamos de una sola organización ni de una sola persona jurídica sino de muchas. La Administración del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las administraciones locales [õ], organismos y entidades de diverso tipo, por lo que sería más exacto referirse a las Administraciones públicas, en plural. La locución Administración Pública no es sino una expresión usual que sintetiza lo que es en común a todas ellas.<sup>96</sup>

En ese sentido, nuestra búsqueda consiste en desmenuzar con la mayor síntesis posible a esa Administración Pública *genérica* en los diferentes órganos que la componen. En lo que respecta a este análisis, sea suficiente la definición de esta Administración genérica a partir de su diferencia respecto del Poder Legislativo y del Poder Judicial: el Poder Ejecutivo y, como establece nuestra Constitución (arts. 97<sup>97</sup> y 103.1<sup>98</sup>), es una organización dirigida por el Gobierno que tiene como misión institucional servir con objetividad a los intereses generales<sup>99</sup>. Por tanto, se trata del poder activo por excelencia.

Esta Administración *genérica* que está compuesta de una serie de figuras públicas subjetivas (sujetos administrativos) que, en un sentido general, son susceptibles de distinción en dos grandes grupos: *entes públicos* y *órganos administrativos*. El criterio de distinción básico es la *personalidad jurídico-pública*, por lo que este elemento es sustancial a la definición de ambos conceptos.

---

<sup>96</sup> O. c., SANCHEZ MORON, p. 38.

<sup>97</sup> 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.

<sup>98</sup> 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.

<sup>99</sup> O. c., SANCHEZ MORON, p. 38.

En ese sentido, se denomina ente público o entidad pública a todo aquel conjunto organizativo, de mayor o menor dimensión y complejidad, que forma parte de la organización de los poderes públicos y *está dotado de personalidad jurídica*<sup>100</sup>. La atribución de personalidad jurídica responde a las diferentes necesidades que puedan derivarse de los fines que pretendan atribuirse<sup>101</sup>. Esta diferencia permite agrupar en cuatro tipos los entes públicos que conforman el Sector público: los *entes territoriales*, los *organismos públicos*, las *corporaciones de derecho público* y las *entidades privadas del sector público*. Todos ellos serán explicados con mayor detenimiento.

Por su parte, debe entenderse por órganos administrativos cada una de las unidades o centros que imputan su actividad a la persona o entidad jurídica [*ente público*] de que forman parte<sup>102</sup>. De este modo, cada una de las entidades públicas antes enunciadas operan a través de estas unidades estructurales y abstractas, creadas y reguladas por normas jurídicas. Estas unidades ~~agrega~~ agrega(n) un conjunto de medios o elementos personales y materiales y, sobre todo, un haz de funciones o competencias y cuya actuación produce efectos jurídicos de cualquier tipo, ya sean *ad extra* o *internos*<sup>103</sup>. Los elementos personales (personas físicas), al actuar en el ejercicio de las funciones del órgano, *imputan* su actividad a éste y, por ello, de forma simultánea, a la Administración de que forman parte. En ese sentido, los órganos, por medio de esta *relación orgánica* con sus titulares (*imputación* de actos), son los que realizan fácticamente la actividad que jurídicamente se entiende producida por los entes públicos, por no tener aquellos una personalidad jurídica distinta de la de estos últimos.

La creación de órganos se rige por el principio de desconcentración territorial y funcional del art. 3.1 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante Ley 40/2015): para descargar de funciones a los órganos y, así, alcanzar una mayor eficacia y eficiencia en el ejercicio de las funciones, éstas se reparten tanto con una mayor especialización (desconcentración funcional) como en una mayor cercanía a los destinatarios (desconcentración territorial). En ese sentido, en virtud de diferentes criterios, pueden establecerse distintas clasificaciones de

---

<sup>100</sup> *Ibidem.* p. 229 (la cursiva es nuestra).

<sup>101</sup> La importancia de este concepto ya ha sido analizado en las notas del subepígrafe 1.1.3. *El TCu ante la teoría económica del Estado del Sector público*, de Miguel SÁNCHEZ MORÓN.

<sup>102</sup> O.c. SÁNCHEZ MORÓN; p. 236.

<sup>103</sup> *Ibidem.*

órganos administrativos: serán activos (declaraciones de voluntad, decisiones y resoluciones, como por ejemplo el Ministerio de Justicia), consultivos (declaraciones de opinión, como por ejemplo el Consejo de Estado) o de control (declaraciones de actos de fiscalización, como por ejemplo la IGAE<sup>104</sup>) según un criterio funcional; centrales (competencia en todo el territorio en que actúa dicho ente, como por ejemplo el Ministerio de Justicia) o periféricos (competencia en una parte del territorio, como una Delegación del Gobierno), en virtud de un criterio territorial; y unipersonales o colegiados, en orden a un criterio estructural.

Por su parte, como anunciábamos más arriba, la diversidad de entes públicos es más pronunciada y, a los efectos de nuestro estudio, de mayor importancia<sup>105</sup>. Por ello, una vez comprendida la distinción entre el ente y sus órganos, realizaremos una exposición en todo caso más detenida. Antes de ello es preciso acudir a la distinción fundamental que realiza SÁNCHEZ MORÓN para comprender su dependencia orgánica al tiempo que se las desiguala, pues aunque todas tienen personalidad jurídica, y por ello existe cierta distinción y separación, no están situadas al mismo nivel. Podemos diferenciar principalmente entre grupos de entes públicos: las entidades territoriales y los entes instrumentales (el resto de entes públicos). Puede afirmarse que el carácter instrumental de los entes no territoriales es fundamental para comprender su razón de ser y su dependencia, pese a su personalidad jurídica propia:

Junto a las Administraciones territoriales y en buena medida por separación de éstas, el legislador crea o permite a los propios Gobiernos o Administraciones públicas crear entes con personalidad jurídica propia, a los que se encomiendan funciones o tareas específicas de entre las que asume la Administración o . más allá. el sector público en su conjunto<sup>106</sup>.

En ese sentido, el reconocimiento de la personalidad jurídica responde a diferentes razones. Mientras que en el caso de las Administraciones territoriales básicas el reconocimiento de su personalidad jurídica no es sino consecuencia lógica de la autonomía político-administrativa de que están dotados+, en el resto responde a motivos más pragmáticos+(agilización de gestión, potenciar la participación, articular la colaboración interadministrativa). De todo ello se puede deducir cierta artificialidad

---

<sup>104</sup> Intervención General de la Administración del Estado.

<sup>105</sup> Con ello nos queremos referir a que la diversidad es de mayor importancia a efectos conceptuales, pero no necesariamente en cuanto a su peso en el Sector público. El peso económico de los órganos administrativos es sin duda tan elevado o más que el de entes públicos.

<sup>106</sup> O. c., SÁNCHEZ MORÓN, pp. 403 y ss.

de la personalidad jurídica de ciertos entes instrumentales, con la excepción de aquellos que realmente gocen de cierta autonomía real: Universidades, autoridades independientes, Colegios Profesionales, etc. : La personificación revela entonces su más profundo significado de ficción jurídica, pues [ etc ] ciertos entes públicos no son sino un desdoblamiento de la personalidad de la Administración Matriz.<sup>107</sup>

Relativo al estudio de nuestros principios, la ley 40/2015, en su Capítulo II *Organización y funcionamiento del sector público institucional estatal*, art. 85.1, expresa que Las entidades integrantes del sector público institucional estatal estarán sometidas al control de eficacia y supervisión continua.<sup>108</sup>

### *Entes territoriales*

Los entes territoriales son fundamentalmente tres: la Administración General del Estado (arts. 97 y ss. CE), la Administración de las Comunidades Autónomas (art. 143 y ss. CE) y las Administraciones locales (art. 140 y ss. CE). Estas últimas alcanzan una gran diversidad de personalidades jurídicas: Municipio y Provincia . y Cabildos o Consejos en los territorios insulares. constituyen entes exigidos por la Constitución; no obstante, pueden constituirse otras tantas agrupaciones municipales o de cualquier otro tipo (con entes no públicos incluso) en los que concurren finalidades o intereses públicos (Comarcas, Áreas Metropolitanas, Mancomunidades, Consorcios, Entidades locales menores, etc. ).

El origen de los distintos entes territoriales emerge de la aplicación de tres principios fundamentales, que se sitúan a dos niveles diferentes. Por un lado, a nivel de la organización territorial del Estado, el principio de *autonomía administrativa*<sup>109</sup>, que

---

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 231

<sup>108</sup> El art. 85.2 de la mencionada Ley no concreta su sometimiento al TCu, sino que vincula su supervisión a su órgano dependiente y a la IGAE: El control de eficacia será ejercido por el Departamento al que estén adscritos, a través de las inspecciones de servicios, y tendrá por objeto evaluar el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad específica de la entidad y la adecuada utilización de los recursos, de acuerdo con lo establecido en su plan de actuación y sus actualizaciones anuales, sin perjuicio del control que de acuerdo con la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, se ejerza por la Intervención General de la Administración del Estado.+

<sup>109</sup> Desde un punto de vista de la soberanía única e indivisible del pueblo español (arts. 1.2 y 2 CE), el ámbito de la autonomía consiste en realidad en una descentralización territorial y funcional del Estado: «La autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es

atribuye un ámbito territorial de autogestión administrativa; tal y como se recoge en el artículo 137 CE: «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*». Como se ha dicho más arriba, precisamente su personalidad jurídica le es atribuida por razón de su autonomía. No obstante, los ámbitos territoriales a los que se refiere dicha autonomía también son limitados en el mismo artículo: «Municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan». Estos, y no otros, constituyen, por tanto, los entes territoriales básicos<sup>110</sup>.

Por otro lado<sup>111</sup>, a nivel de organización interna, los entes territoriales se rigen por el principio de *descentralización* funcional (art. 3.1 y art. 88 de la Ley 40/2015), y a nivel de organización interadministrativa, rige el principio de *cooperación*, de tipo orgánico, para ser más rigurosos. Dentro de un mismo .o varios, si están cooperando. ámbito territorial, los entes territoriales pueden transmitir las funciones que les hayan sido atribuidas en tanto que entes territoriales en el art. 4.1 LBRL (Ley de Bases del Régimen Local), siendo necesaria una previsión legal por parte de las Comunidades Autónomas; sólo entonces puede entenderse a los entes inferiores al municipio como entes territoriales (4.2 LBRL). En este sentido, surgen las demás entidades públicas territoriales: Comarcas, Áreas Metropolitanas, Mancomunidades, Consorcios,õ

### *Organismos públicos*

Los primeros entes instrumentales que debemos considerar son los *organismos públicos*. La Ley 40/2015 entiende que son «los [entes] dependientes o vinculados a

---

soberanía [õ ] y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo» (STC 4/81, caso *Ley de Bases de Régimen Local*). De ahí que se entienda la autonomía como resultado del ejercicio de un derecho, de tal modo que «el proceso de descentralización cuya puerta dejaba abierta la Constitución se ha llevado a cabo a través, sobre todo, de la aprobación de los Estatutos de Autonomía», P. PÉREZ TREMP, en *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanc, Valencia, 2007, p. 299, (coautores L. LÓPEZ GUERRA, E. ESPÍN, J. GARCÍA MORILLO, M. SATRÚSTEGUI).

<sup>110</sup> La dificultad técnica de un cambio en la composición de estos *entes territoriales básicos* ya ha sido suficientemente señalada por el Consejo de Estado. Cf. *Informe sobre modificaciones de la Constitución Española*, Febrero 2006, pp. 164 y ss.

<sup>111</sup> Estos principios también suponen el fundamento de la atribución de personalidad jurídica de los entes públicos instrumentales, como veremos más abajo.

la Administración General del Estado+ (art. 41), teniendo para la realización de actividades administrativas, sean de fomento, prestación o de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación.+ Tienen personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión+(art. 89.1).

Sin embargo, por lo general, su autonomía real es bastante cuestionable: Dejando ahora de lado las llamadas autoridades independientes, [ ò ] dependen de una Administración territorial [ ò ] o bien de otro organismo o ente público y están sometidas a la *dirección estratégica, evaluación y control de resultados* por parte de la entidad de que dependen. Además, se ajustan al *principio de instrumentalidad* respecto de los fines y objetivos que tengan asignados+<sup>112</sup>. En ese sentido, deben ser comprendidos, desde una perspectiva organizativa, como análogos a los órganos administrativos (en su carácter de prolongación de los entes territoriales). Su peculiaridad frente a éstos es la personalidad jurídica que, como ya hemos señalado más arriba, es ciertamente bastante artificiosa por causa de esta fuerte dependencia.

Los tipos básicos de organismo público son los *organismos autónomos* y las *entidades públicas empresariales*. Los *organismos autónomos* son aquellos que se dedican a la realización de actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación+ (art. 98.1 de la Ley 40/2015), como el *Instituto de la Mujer*, el *Consejo Superior de Deportes*,<sup>ò</sup> Las *entidades públicas empresariales* son aquellos organismos públicos a los que se les encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación<sup>113</sup>+ (art. 103.1 de la Ley 40/2015); algunos ejemplos de ello son RENFE, ADIF o AENA. Es importante que su constitución es un acto jurídico-público, por lo que su naturaleza es originariamente pública, pese a que por lo general se rijan por el Derecho Privado, a excepción de lo que se refiere a la

---

<sup>112</sup> O.c. SÁNCHEZ MORÓN, p. 407.

<sup>113</sup> SÁNCHEZ MORÓN sostiene que este criterio no siempre permite una distinción clara, pues «también los organismos autónomos pueden ser autorizados a obtener ingresos propios (mediante precios públicos, por ejemplo) por las actividades que realicen» p. 409.

formación de la voluntad de sus órganos y al ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas (art. 104 de la Ley 40/2015)<sup>114</sup>.

Por último, las *agencias estatales*, cuya Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos ha quedado derogada mediante la Disposición derogatoria única, e) de la Ley 40/2015, pero no quedando suprimidas las existentes. Éstas son aquellas entidades cuyos fines son ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General del Estado en el ámbito de sus competencias+ (art. 2.1 LAE - Ley de Agencias Estatales para la Mejora de los Servicios Públicos); son ejemplos de ello la AEVAL (Agencia Estatal de Evaluación de Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios), AESA (Agencia Estatal de Seguridad Aérea),<sup>115</sup>

No obstante, estos no son los únicos organismos públicos; existe un elenco de organismos públicos que se diferencian de los anteriores por su especial autonomía (sin duda en ellos el reconocimiento de la personalidad jurídica guarda mayor racionalidad que en los anteriores). Siguiendo la clasificación de SÁNCHEZ MORÓN, del resto de ellos podemos realizar dos agrupaciones más: *autoridades independientes* y *universidades*. Fuera de las cuales los organismos públicos tienen un carácter excesivamente singular como para que puedan ser integrados en cualquiera de los grupos expuestos. Las *autoridades independientes* son aquellos organismos públicos con las siguientes características:

De carácter institucional, no representativas, que desarrollan funciones propias de la Administración activa, [o] configuradas legalmente de forma que el Gobierno y el resto de Administración gubernativa carecen de facultades de dirección, [o] en la órbita del Poder Ejecutivo<sup>115</sup>.

Sus fines consisten en realizar ciertas actividades públicas que precisan ejercerse, por razones disparejas, con estricta neutralidad<sup>116</sup>; de ahí que se les reconozca

---

<sup>114</sup> Es importante no sólo para entender esta figura jurídica en sí misma (el hecho de que pueda ejercer potestades administrativas, por ejemplo, se deriva de su configuración jurídico-pública), sino para que puedan ser distinguidas de las *Entidades privadas de derecho público* (que, por cierto, no pueden ejercer potestad administrativa alguna).

<sup>115</sup> MAGIDE HERRERO, Mariano; *Límites Constitucionales de Las Administraciones Independientes*, MAP, Madrid, Diciembre de 2000, p. 33.

<sup>116</sup> O.c. SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, p. 411.



expresamente por una Ley la independencia funcional o una especial autonomía<sup>117</sup> respecto de la Administración General del Estado. Ejemplos son el *Banco de España*, la *Comisión Nacional del Mercado de Valores* o el *Consejo Audiovisual de Cataluña*. Existe, en todo caso, una gran diversidad de entes de este tipo, en virtud del objeto que se le dé. En todo caso, puede agruparse dependiendo de la función que realicen: o bien funciones de regulación y supervisión de determinados mercados, o bien funciones de protección de derechos individuales o colectivos.

Por su parte, las *universidades públicas*, son todas aquellas instituciones creadas por los órganos legislativos a que se refiere el apartado 1 del artículo 4 [Parlamento autonómico o Cortes Generales] y que realicen todas las funciones+ (art. 3.1 LOU) consideradas universitarias (establecidas en el 1.2 LOU)<sup>118</sup>. Si bien (a priori) dependen del Estado . aunque en la práctica casi todas han sido ya transferidas a las Comunidades Autónomas. , se ha configurado su ámbito de autonomía como un derecho fundamental, reconocido en el artículo 27.10 CE (STC 26/1987). En ese sentido, junto con los organismos autónomos, son los entes que gozan de mayor independencia en la práctica. No obstante, esta independencia no es absoluta pues su régimen presupuestario (art. 81 LOU), patrimonial (art. 80 LOU) y contractual (art. 82 LOU) se rige por las leyes generales respectivas del Sector público general.

---

<sup>117</sup> Sin duda la expresión de *cierta autonomía* es más adecuada que la de *independencia funcional*. La autonomía de la que disfrutan se aleja bastante de constituir una independencia real; lo señalan tanto SÁNCHEZ MORÓN . o. c., p. 411. como MAGIDE HERRERO . o. c., p. 34. . Para un examen exhaustivo F. José RODRÍGUEZ PONTÓN, en *Govern, política i administració: elements de debat per a les Administracions Independents+*, Autonomies, Revista catalana de derecho público, nº 24, pp. 183 y ss. En todo caso, gozan de ciertos «elementos de independencia que bloquean los instrumentos de los que normalmente se vale la Administración gubernativa para la dirección de la Administración institucional instrumental» (Mariano MAGIDE HERRERO, o. c., p. 34).

<sup>118</sup> «a) La creación, desarrollo, transmisión y crítica de la ciencia, de la técnica y de la cultura; b) La preparación para el ejercicio de actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos y para la creación artística; c) La difusión, la valorización y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de la vida, y del desarrollo económico; d) La difusión del conocimiento y la cultura a través de la extensión universitaria y la formación a lo largo de toda la vida»

### *Corporaciones de derecho público*

Estos organismos resultan conceptualmente ambiguos, pues no estamos sino ante una fórmula más de colaboración entre Administración y sociedad, de mixtura entre público y privado, en este caso de antigua raigambre<sup>119</sup>. En todo caso se trata de

Entidades de base privada, constituidas por la unión de personas con actividades o intereses comunes, a las que la ley atribuye el ejercicio de determinadas funciones administrativas. En la medida en que ejercen este tipo de funciones, pero sólo entonces, están sometidas a derecho administrativo [Ley 30/1992,õ ], que además regula sus competencias y asegura el carácter democrático de sus órganos [õ ]. En lo demás se rige por el derecho privado<sup>120</sup>.

En ese sentido, no interesa a este trabajo estas figuras jurídicas, pues en lo referente a lo público sus fines son meramente regulativos (ordenación de determinadas profesiones) y no gestionan caudal público . más allá del que pudieran recibir por una subvención. . Las más importantes son los Colegios Profesionales y las Cámaras de Comercio, o Industria; no obstante, encontramos otros tipos como comunidades de regantes o de usuarios.

### *Entidades privadas del Sector público*

En los últimos quince años del Sector público español ha tenido una creciente evolución, inducida por conseguir una gestión más ágil. Al haberse considerado esta forma de actuación de la Administración fundada en la Constitución (art. 128.2 CE<sup>121</sup>), ha proliferado en nuestro Sector público de forma sustancial<sup>122</sup>. La

---

<sup>119</sup> O.c. SÁNCHEZ MORÓN, p. 417.

<sup>120</sup> *Ibídem*. En todo caso, las referencias de Sánchez-Morón a la Ley 30/1992 deben entenderse realizadas en este momento a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

<sup>121</sup> Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exige el interés general.+

<sup>122</sup> Se sostiene generalmente que «el artículo 128.2 CE contiene una auténtica habilitación de carácter general para la iniciativa pública en la economía en concurrencia y paridad con el sector privado» (Pablo MENENDEZ GARCÍA (COORD. T. CANO CAMPOS), *Las sociedades y las fundaciones públicas*, en *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo*, Vol. 2, Iustel, Madrid, 2009, p. 302. Se trata de una postura consolidada en el TC). Sin embargo, con cierto rigor, difícilmente puede deducirse del artículo 128 una capacidad empresarial de la administración. La

intervención económica del Sector público en el mercado puede distinguirse en tres ámbitos diferenciados: el *sector empresarial público* (sociedades), el *patrimonio empresarial público* (sociedades) y las *fundaciones del sector público*.

La distinción entre la primera y la segunda es una cuestión de control societario: mientras que el sector empresarial público lo constituyen aquellas en las que la participación, directa o indirecta, en su capital social de las entidades que, conforme a lo dispuesto en el RDL 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la LGP, integran el Sector público estatal, sea superior al 50%+ (166.1.c), el patrimonio empresarial público lo constituyen todas aquellos títulos que no alcancen el 50% del capital social<sup>123</sup>. Esta distinción es en todo punto sustancial,

---

literalidad del texto es evidentemente ambigua; su interpretación sistemática y literal del artículo permitiría incluso entender en este concepto una habilitación en la economía de carácter residual o subsidiario. Si bien es cierto que el artículo 128.2 efectivamente «reconoce la iniciativa pública en la actividad económica», también lo es que acto seguido .es decir, en el lugar que gramaticalmente correspondería explicar ese reconocimiento general. habla únicamente de «reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general», sin hacer mención alguna a la actividad empresarial. Sin olvidar que, en el primer apartado del mismo artículo, se introduce la subordinación de toda la riqueza del país al interés general. La subordinación implica el sometimiento de la acción, pero no la sustitución (al menos de forma tan constante que suprimiese definitivamente al subordinado mismo; es cierto que una sustitución provisional en ocasiones impide la sustitución permanente). Tanto la estructura gramatical del apartado segundo como la comprensión sistemática de todo el artículo parecen indicar más bien otras formas de intervención distintas a la actividad empresarial constante. No obstante, es cierto que no cabe duda alguna de que de «esta situación no deriva un supuesto *principio de subsidiariedad* (de lo público), que no existe en nuestro ordenamiento vigente» (SÁNCHEZ MORÓN, o. c., p. 423.). En todo caso, no podemos dejar de reconocer la ambigüedad de este artículo, y por ello su apertura interpretativa. En ese sentido, podemos afirmar que los instrumentos que pudieran derivarse de este precepto «se presentan como meras habilitaciones instrumentales, como facultades de actuación que pueden ser utilizadas para conseguir los fines que la propia Constitución establece o ampara, pero sin que ésta obligue a usarlas ni establezca tampoco ninguna correlación forzosa entre fines a conseguir e instrumentos a emplear, al menos con carácter general» (Enoch ALBERTI ROVIRA, o. c., pp. 134-5).

<sup>123</sup> En realidad no están definidas en la ley por negación del sector público empresarial, sino que tienen una naturaleza propia: «Las acciones, títulos, valores, obligaciones, obligaciones convertibles en acciones, derechos de suscripción preferente, contratos financieros de opción, contratos de permuta financiera, créditos participativos y otros susceptibles de ser negociados en mercados secundarios organizados que sean representativos de derechos para la Administración General del Estado o sus organismos públicos» (art. 166.3 LPAP) y «los fondos propios, expresivos de la aportación de capital del Estado, de las entidades públicas empresariales, que se

pues el control societario implica la dirección de la sociedad exclusivamente en aras del *interés público* (128.2 CE); por el contrario, su ausencia constituye exclusivamente la representación del *interés público* frente al resto de socios. En ese sentido, el régimen jurídico es absolutamente diverso, de ahí la diferenciación conceptual.

El patrimonio público empresarial forma parte del patrimonio del Sector Público. Esto quiere decir que, propiamente, no constituye una herramienta orgánica para la realización de la actividad del Sector público. Su carácter instrumental es meramente en tanto que capital económico. De hecho, dependen del *Ministerio de Hacienda*, a través de la Dirección General del Patrimonio del Estado (173 LPAP -Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas). En ese sentido, el sometimiento de este tipo de patrimonio público desde una perspectiva económica es realizado no por las sociedades en la que el capital está invertido, sino desde la perspectiva del Ministerio que lo invierte; pues el capital no constituye *per se* actividad económica alguna. Un ejemplo de ello es la sociedad ENAGAS (aunque en este caso está participada no directamente por un ministerio, sino por SEPI<sup>124</sup>).

En cuanto al Sector público empresarial se refiere, *generalmente* se rigen por el Derecho privado, tanto en lo relativo a su organización como a su actividad [o] Ahora bien, su pertenencia al Sector público determina la aplicación del Derecho administrativo o público en algunos aspectos<sup>125</sup>, entre otras, la LPAP, la LGT (Ley General Tributaria) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (régimen contractual, patrimonial, o). Las sociedades que se agrupan bajo este concepto actúan en el mercado junto al resto de sociedades mercantiles, con su misma apariencia. En ese sentido, es en el que deben regirse por el derecho privado: los actos de la Administración dentro del proceso mercantil suponen *decisiones que constituyen actos administrativos separables* del propio negocio jurídico societario [o] y de la actividad social<sup>126</sup>.

---

registrarán en la contabilidad patrimonial del Estado como el capital aportado para la constitución de estos organismos» (art. 166.4 LPAP).

<sup>124</sup> SEPI (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales) es una *entidad pública empresarial*, creada en 1995, por Real Decreto Ley 5/1995, de 16 de junio, convalidado el 10 de enero de 1996, por la Ley 5/1996 de Creación de determinadas Entidades de Derecho Público.

<sup>125</sup> O.c. SÁNCHEZ MORÓN, p. 425.

<sup>126</sup> *Ibidem*.

Por ello, aunque formalmente las decisiones sean tomadas por el Administrador de la sociedad (que además está nombrado por la Administración), sus decisiones dependen de la Administración que la tutela (176 LPAP): «Instruirá a la sociedad respecto a las líneas de actuación estratégica y establecerá las prioridades en la ejecución de las mismas, y propondrá su incorporación a los Presupuestos de Explotación y Capital y Programas de Actuación Plurianual, previa conformidad, en cuanto a sus aspectos financieros, de la Dirección General del Patrimonio del Estado, si se trata de sociedades cuyo capital corresponda íntegramente a la Administración General del Estado, o del organismo público que sea titular de su capital»; 177.2 LPAP). También pueden depender del Ministerio de Hacienda (170 LPAP) o del Consejo de Ministros (169 LPAP). Son ejemplos de ello GISA o Correos.

En último lugar, debemos referirnos a las ya citadas *fundaciones del sector público*. Teniendo en cuenta que las fundaciones, públicas o privadas, son «las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen *afectado* de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general» (art. 2.1 LF . Ley de Fundaciones), serán aquellas fundaciones del sector público en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias (art. 44 LF):

- a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.
- b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia esté formado en más de un 50 % por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades»

En la medida en que todas las fundaciones se sostienen sobre su interés general, guardan un régimen análogo, si bien se distinguen en el grado siendo las públicas las de régimen más estricto<sup>127</sup>. Siendo cierto que sus presupuestos, la contabilidad y auditoría de cuentas se rigen por la LGP (46.3 LF) y su contratación laboral, mercantil y civil se rigen por los principios de derecho público (46.3 y 4 LF), no dejan

---

<sup>127</sup> De nuevo el argumento para constituir fundaciones desde el Sector público no es otro que el de la agilización; pues la Administración, de por sí, ya persigue el interés general, por lo que no necesita de otra formulación jurídica de no ser por la dureza de las exigencias del derecho Administrativo (Cf. SÁNCHEZ MORÓN, o. c., p. 427).

de ser en realidad distinciones de grado en su carácter público. Toda la Ley de Fundaciones está atravesada por los principios del derecho público<sup>128</sup>.

### 1.2.2. Otros entes sometidos a control Administrativo

Una vez realizada la recopilación de los órganos de la Administración, desde la perspectiva de su carácter financiero, no debe quedar fuera de nuestro análisis la mención a otros entes que, no formando parte de la Administración Pública, reciben caudales públicos. La razón por la que deben recogerse estos entes es evidente: la aplicación de los principios económicos no sólo depende del sujeto que gestione dichos caudales, sino de la naturaleza del caudal mismo. La utilización de recursos públicos, tal y como se ha analizado en la primera parte de nuestro trabajo, exige una adecuada gestión de los mismos por el mero hecho de que pertenecen a la sociedad en tanto que conjunto. Distinto es el hecho de que la Administración Pública sea su principal gestor; no obstante, generalmente el hecho de percibir caudal público denota la realización de una actividad de carácter público y, en ese sentido, los entes que los realizan quedan tocados de dicho carácter<sup>129</sup>. En todo caso, la responsabilidad en la gestión de los recursos públicos debe considerarse como algo que se contagia junto con la transmisión del recurso mismo. En ese sentido, deben señalarse principalmente tres grupos de entes: *empresas privadas*

---

<sup>128</sup> PARADA VÁZQUEZ J. Ramón; ya ha tratado la naturaleza de las fundaciones privadas asimilándolas a entes públicos asistenciales en orden a varios criterios. El primero y el más importante es el de la afectación: «Un organismo u organización es pública y se distingue de la privada básicamente por el criterio de la afectación» siendo «privado lo que afecta a la utilidad singular, la de cada cual, y público lo que está afectado a la utilidad de todos» (p. 137). El segundo, el «de la gratuidad o, en todo caso, que no es posible el ánimo de lucro». El tercero, el del carácter con que se otorgan las prestaciones: no se presta «con la discrecionalidad que los privados otorgan sus favores a otros particulares [õ ] sino con arreglo a criterios de justicia». El cuarto, el de la «sujeción cuasi-jerárquica al protectorado» (p 144). *Las fundaciones desde el derecho público*, Boletín de la Facultad de Derecho, núm. 4, 1993.

<sup>129</sup> Esta connotación no es menor en lo que respecta al fondo de nuestro análisis: el hecho de que se justifica el especial marco jurídico y social dentro del cual deben ubicarse, así como a sus requisitos de acción. En lo que respecta a nuestro análisis, lo esencial es su sometimiento al control financiero interno y externo propio de la administración. Ya en el derecho romano, como ya se ha dicho en la o.c. de NISKANEN, lo sustancial para la responsabilidad lo constituye el interés público de las actividades y el manejo del caudal público. Aunque sea importante señalar que «en la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-Derecho privado» (STC 18/1984, de 7 de febrero).

que realizan servicios públicos por cuenta de una Administración, *Partidos Políticos*, y *sindicatos y asociaciones empresariales*.

### *Empresas privadas que realizan servicios públicos*

De manera creciente encontramos sujetos privados que colaboran con la Administración Pública en el ejercicio de sus funciones. Existen tipos muy diversos<sup>130</sup>, pero los que sin lugar a dudas afectan a nuestros análisis son las empresas privadas .que no formen parte de las mencionadas en el apartado anterior. que gestionan servicios públicos por medio de un *contrato de gestión de servicio público*.

Se habla entonces de *gestión indirecta* del servicio, para diferenciarla de la gestión directa, que tiene lugar cuando se lleva a cabo por la propia Administración o por un organismo, entidad pública o sociedad mercantil de capital íntegramente público dependiente de aquélla. [o con el límite] de aquellos servicios públicos que impliquen *ejercicio de autoridad*<sup>131</sup>.

Encontramos una gran diversidad de ejemplos: desde explotaciones de obras o infraestructuras públicas (concesión de obra pública) hasta prestaciones *strictu sensu* (abastecimiento de aguas, gestión de residuos,õ ). Las funciones desempeñadas por estos entes privados gozan de interés público por el hecho de considerarse dentro del ámbito de estado de bienestar y, por tanto, responsabilidad del Estado. En ese sentido, pese a no desarrollarlas la misma Administración, corre a su cargo el gasto de la contratación de estas entidades. En ese sentido, el caudal público debe gestionarse de forma adecuada por los entes privados.

### *Partidos Políticos*

Los partidos políticos %expresan el pluralismo político, concurren a la formación y manifestación de la voluntad popular y son instrumento fundamental para la participación política+ (art. 6 CE). Su inclusión en el *Título preliminar* de la constitución denota el especial carácter público del que quedan revestidos estos entes por *definición*<sup>132</sup> privados. Tanto es así que la propia Carta Magna impone

---

<sup>130</sup> V. SÁNCHEZ MORÓN; o. c., p. 429 y ss.

<sup>131</sup> Ibidem.

<sup>132</sup> La palabra partido, de hecho, etimológicamente viene del verbo latino *partiri*, que significa dividir, es decir, agrupar en distintas voluntades populares.

que su estructura interna y funcionamiento sean democráticos (art. 6 CE). En ese sentido, su vinculación al interés público es evidente (de un modo similar al de los sindicatos a los que luego nos referiremos); su buen funcionamiento constituye para el constituyente el principal órgano a través del cual el resto del sistema político y administrativo pueda llegar a funcionar. En resumen, los partidos políticos son asociaciones privadas que cumplen una función pública trascendental en nuestro sistema democrático al ser instrumentos de representación política y de formación de la voluntad popular; por lo que su financiación constituye un factor esencial para garantizar la estabilidad del sistema democrático<sup>133</sup>

Es por este motivo por lo que el Estado otorgará a los partidos políticos con representación en el Congreso de los Diputados<sup>134</sup> subvenciones anuales no condicionadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, para atender sus gastos de funcionamiento (art. 3.1 LFPP . Ley Financiación de Partidos Políticos)<sup>135</sup>. Las percepciones económicas que reciben los partidos políticos son las siguientes (art. 2. Uno LFPP):

Recursos procedentes de la financiación pública:

- a. Las subvenciones públicas para gastos electorales en los términos previstos en la Ley Orgánica 5/1985, de Régimen Electoral General y en la legislación reguladora de

---

<sup>133</sup> Exposición de motivos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos; en adelante LFPP.

<sup>134</sup> Esta limitación es problemática; en la medida en que no corresponde a este estudio analizar este asunto nos limitaremos a enunciarlo: «La opción de subvencionar únicamente las candidaturas que obtengan representación parlamentaria puede contar con un problema constitucional [ó ] dificultando el establecimiento, aparición y consolidación de nuevas opciones políticas», Margarita SOLER SÁNCHEZ, *Campañas electorales y democracia en España*, Publicaciones de la Universitat Jaume I, 2001, p. 243.

<sup>135</sup> Nuestro sistema de financiación de los partidos políticos es de tipo mixto. La exposición de motivos de la LFPP es muy clara al respecto: «La libertad de los partidos políticos en el ejercicio de sus atribuciones quedaría perjudicada si se permitiese como fórmula de financiación un modelo de liberalización total ya que, de ser así, siempre resultaría cuestionable la influencia que en una determinada decisión política hubiesen podido ejercer de las aportaciones procedentes de una determinada fuente de financiación y romper la función de los partidos políticos como instituciones que vehiculan la formación de la voluntad popular. La financiación de los partidos políticos tiene que corresponder a un sistema mixto que recoja, por una parte, las aportaciones de la ciudadanía y, de otra, los recursos procedentes de los poderes públicos en proporción a su representatividad como medio de garantía de la independencia del sistema, pero también de su suficiencia. Las aportaciones privadas han de proceder de personas físicas que no contraten con las administraciones públicas, ser públicas y no exceder de límites razonables y realistas».



los procesos electorales de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y de las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos.

- b. Las subvenciones estatales anuales para gastos de funcionamiento, reguladas en la presente Ley.
- c. Las subvenciones anuales que las Comunidades Autónomas establezcan para gastos de funcionamiento en el ámbito autonómico correspondiente, así como las otorgadas por los Territorios Históricos vascos y, en su caso, por las Corporaciones Locales.
- d. Las subvenciones extraordinarias para realizar campañas de propaganda que puedan establecerse en la Ley Orgánica reguladora de las distintas modalidades de referéndum.
- e. Las aportaciones que en su caso los partidos políticos puedan recibir de los Grupos Parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, de las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos y de los grupos de representantes en los órganos de las Administraciones Locales.

La percepción de recursos por parte de los partidos políticos se subsume por lo general bajo la categoría de *subvenciones*. Desde la perspectiva del Sector público, las subvenciones deben tener por objeto ~~el~~ fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública+ (art. 2. c Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones; en adelante LGS). Con la peculiaridad de que la subvención en los partidos políticos no está condicionada (art. 3 LFPP) <sup>136</sup>. Este hecho configura una nota especial respecto del enunciado interés público de los partidos. Si el valor de los partidos políticos no lo constituye la realización de actividades concretas, sino su carácter institucional (representación), su personalidad jurídica está en linde de lo público; este hecho podría imprimir a estos entes una mayor responsabilidad.

En todo caso, en la línea de lo que venimos exponiendo, la LFPP impone tanto un control interno como externo . el Tribunal de Cuentas. para estos órganos privados (arts. 15 relativa al control interno y el 16 correspondiente al control externo de la LFPP), en la medida en que los partidos asumen las obligaciones formales en relación con la acreditación del cumplimiento de requisitos previstos en la citada normativa en lo que se refiere al control de los fondos públicos que reciben. Por tanto, en comunión con lo que veníamos exponiendo en la primera parte de nuestro

---

<sup>136</sup> Como señala el artículo 3 de la LFPP, todo el artículo 2 LGS sería aplicable salvo el apartado b) del mismo artículo; en la medida en que las subvenciones propias de a los partidos políticos son «no condicionadas».

análisis, este control se limite a la fiscalización de la legalidad de los recursos públicos y privados de los partidos políticos así como la regularidad contable de las actividades económico-financieras que realicen (art. 16. *Tres LFPP*).

### *Sindicatos y asociaciones empresariales*

Ambos son una figura análoga a la de los partidos políticos para nuestra Carta Magna. En un ámbito diferente sindicatos de trabajadores y las asociaciones empresariales contribuyen a la defensa y promoción de los intereses económicos y sociales que les son propios, por lo que también les es impuesto un funcionamiento democrático (art. 7 CE). Por tanto, el sindicato se distingue de la simple asociación, con la que se encuentra en relación de especie a género: el sindicato es una asociación de interés público<sup>137</sup>. En realidad, en la historia del sindicalismo<sup>138</sup>, el debate respecto a si se trataba de una asociación de derecho público o derecho privado no ha estado ligada tanto a la realidad de dicho interés público, sino al tipo de Estado en que el sindicato funcionaba<sup>139</sup>. En todo caso,

La actitud generalizada de nuestro tiempo, y también en el pasado, es la de considerar el sindicato como entidad asociativa del Derecho Privado. El sindicato se estructura, pues, como una asociación. Las más de las veces como una asociación específica regida por normas especiales. de Derecho Privado<sup>140</sup>.

En ese sentido, pese a que no existe ninguna ley que imponga la atribución de recursos públicos por parte de estos entes<sup>141</sup>, la Ley de Presupuestos Generales del Estado prevé entre las partidas del Ministerio de Trabajo la concesión de ayudas a los sindicatos (si no se tiene en cuenta el resto de subvenciones que reciban por parte de los entes públicos que puedan percibir).

---

<sup>137</sup> MONTOYA MELGAR, Alfredo; *Derecho del Trabajo*, Tecnos, Madrid, 2003, p. 128.

<sup>138</sup> Debe tenerse en cuenta que nuestra constitución trata de forma indistinta a sindicatos y asociaciones empresariales. En ese sentido, todo lo que se le otorgue a un tipo le deberá ser también dado al otro.

<sup>139</sup> Vid. MONTOYA MELGAR, Alfredo; *o. c.*, p. 121 y ss.

<sup>140</sup> *Ibidem*.

<sup>141</sup> La única ley que le impone atribución de recursos públicos es el Real Decreto 1971/2008, de 28 de noviembre, por el que se regula la concesión de forma directa de subvenciones a las organizaciones sindicales y asociaciones empresariales por su participación en los órganos consultivos del Ministerio de Trabajo e Inmigración, de sus organismos autónomos y de las entidades gestoras de la Seguridad Social; sin embargo esta ley atribuye recursos por razón de su participación en los órganos consultivos, y no por razón de su actividad sindical.

Este tipo de entes no cuentan con una regulación suficiente. Más allá de la Ley de Libertad Sindical . que cuenta sólo con quince artículos y que se refiere más a la libertad sindical y su tutela que a los entes en sí. las cuestiones relativas a su financiación y gestión no están pautadas. Sin embargo, todas aquellas ayudas que perciban en concepto de subvenciones pasarían a regularse por la Ley de Subvenciones. Ello no quita que la especial relevancia pública de estas agrupaciones constituye un motivo suficiente para conformar una regulación propia y precisa, especialmente en torno a su gestión y financiación. En todo caso, por razón de lo expuesto, constituyen entes que deben ser tenidos en cuenta a la hora de considerar de forma global el caudal público.

### *Ley de subvenciones*

El ámbito que en sus diferentes formas atraviesa toda la vida Administrativa a la que nos hemos referido hasta ahora es el del interés general, que es asumido en su mayor magnitud por la Administración pública, que configura la *vida política* de nuestro estado. Sin embargo, como hemos observado en las figuras de este apartado, la vida política de un Estado no debe ser excluyente de la Administración, pese a que su interés requiera del rigor y la fuerza del caudal público:

[La constitución] Cuando se refiere a la vida política no se limita a la elección de los representantes, sino que se extiende a la participación ciudadana en todo tipo de actuaciones susceptibles de ser calificadas así, haciendo referencia a la participación social, los derechos y deberes de intervención en los asuntos públicos, etc.<sup>142</sup>.

En ese sentido, como se ha venido intuyendo en la exposición de los entes expuestos en este apartado, la figura que atraviesa la aportación de caudal público para el sustento del interés general más allá de la Administración es la *subvención*. Se entiende por subvención toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a. Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b. Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento

---

<sup>142</sup> CAVERO LATAILLADE, Íñigo; Presidente del Consejo de Estado, *El Estado subvencional: el marco político*, en las XIV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control público, p. 34.

- singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- c. Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

En definitiva, se trata de caudal público que pasa a gestionarse por manos privadas por el hecho de la promoción de una finalidad o una utilidad pública; por lo que debe atenderse a un rigor oportuno pero análogo al que se debería someter a la administración. En ese sentido, se expresa la misma exposición de motivos de la LGS:

Desde la perspectiva económica, las subvenciones son una modalidad importante de gasto público y, por tanto, deben ajustarse a las directrices de la política presupuestaria [con el fin de] facilitar la complementariedad y coherencia de las actuaciones de las distintas Administraciones Públicas evitando cualquier tipo de solapamiento. En esta línea de mejora de la eficacia, la Ley establece igualmente la necesidad de elaborar un plan estratégico de subvenciones, que introduzca una conexión entre los objetivos y efectos que se pretenden conseguir, con los costes previsibles y sus fuentes de financiación, con el objeto de adecuar las necesidades públicas a cubrir a través de las subvenciones con las previsiones de recursos disponibles, con carácter previo a su nacimiento y de forma plurianual.

Se entiende que dicha referencia a la eficacia se hace respecto de la Administración que concede la subvención, tal y como viene concretado en el art. 8.3.c de la LGS que, en los principios generales, se encuentran referencias a la eficacia y a la eficiencia en la gestión del caudal por parte de los órganos de las Administraciones que conceden las subvenciones. Pero en las obligaciones establecidas en el art. 14.1.a LGS para los beneficiarios no aparecen las citadas referencias. Tampoco en el ejercicio de control financiero de su art. 44. Desde una perspectiva material, los beneficiarios sólo tienen, por consiguiente, la responsabilidad de la eficacia; esto es de cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones+(14.1.a LGS).

Por tanto, se entiende la eficacia desde un punto de vista global de la Administración, tal y como enunciaba la Exposición de Motivos de la Ley. Este es el punto donde el control de las subvenciones conecta con el asunto de nuestro análisis. Las subvenciones, por tanto, constituyen gasto público calificable bajo los

signos de eficiencia, eficacia y economía, tanto desde una perspectiva individual (cada subvención) como del plan conjunto de la Administración (8.1 LGS)<sup>143</sup>.

### **1.2.3. Necesidad de intervención, fiscalización y control de la Administración.**

Como se ha venido esbozando hasta aquí, la gestión del caudal público se dispersa enormemente . diferentes órganos y Administraciones. , lo que dificulta aún más el análisis de la racionalidad del caudal público. Dicho de otro modo, además de los especiales términos en torno a los cuales se mueve la gestión financiera, la pluralidad de sujetos (voluntades) desgarran aún más la cuestión de la unicidad del interés general. Ello, no obstante, no discurre sino en beneficio de nuestra tesis: la complejidad de la gestión del caudal público desde su perspectiva de una sola voluntad exige el fuerte control de un órgano ajeno a la misma Administración; esto es, externo.

A la anterior afirmación podría contraponerse esta otra: que mediante la Intervención General de la Administración del Estado . como parte de la Administración y, por tanto, como control interno. ya se procura el control financiero suficiente. Lo cierto es que el control externo e interno en nuestro Estado han convivido durante todo el siglo pasado, con la salvedad del periodo en que duró la dictadura de Primo de Rivera, que resolvió cualquier conflicto de dualidad de controles creando en 1924 el *Tribunal Supremo de la Hacienda Pública*. Es cierto que se han planteado numerosas cuestiones respecto del carácter innecesario de la convivencia de los dos tipos de control; sin embargo, con VELARDE, queremos resaltar la necesaria coordinación de controles:

---

<sup>143</sup> CAVERO LATAILLADE ha dado cuenta de la importancia del control en este mismo sentido: «Insisto, estoy convencido de que toda la labor de control es absolutamente esencial, cuanta más fiscalización haya, personalmente yo mucho más tranquilo. Cuanta más fiscalización haya del dinero público de subvenciones para la cooperación para el desarrollo, quienes desde luego tienen que estar mucho más tranquilos son los destinatarios, porque se asegurarán de que el dinero del presupuesto español, el dinero de los españoles que se ha destinado a ellos por Ley, les llegará»; ibíd. p. 66. Cristóbal Montoro, en las mismas jornadas, ha recalcado la necesidad de una renovación normativa, especialmente en lo que se refiere al control: «Otras razones que justifican ese tratamiento son la necesidad realmente perentoria de reforzar el control de las subvenciones con procedimientos más rápidos y más eficaces, así como dar respaldo al procedimiento de reintegro para asegurar la devolución de la subvención en los supuestos de uso indebido de los fondos» (p. 15)

En España, en estos momentos, nos encontramos, para jugar con la expresión de Regis Debray, en una revolución dentro de la gran revolución que significó el cambio de rumbo de nuestra economía a partir de 1959, y que continúa ahora mismo. Pero ese caminar exige una Hacienda saneada, lo que obliga a un cuidadoso control del gasto público; un amplio juego del mercado, lo que exige minimizar las ventajas que pueden tener ciertos empresarios por el camino de las subvenciones; un juego comunitario dentro de la Unión Europea cada vez más cuidadoso; finalmente, una coordinación entre la Hacienda central y las territoriales, que impida demasías de cualquier tipo. Me atrevo a decir que, en este terreno como en muchos otros, el papel del Tribunal de Cuentas junto a la Intervención General de la Administración del Estado, superando cualquier deseo de protagonismo individualizador sin sentido hoy, puede, incluso, ser decisivo<sup>144</sup>.

Para una coordinación correcta entre los diferentes controles debe definirse oportunamente el papel de cada uno de ellos<sup>145</sup>. Para ello distinguiremos por un lado entre las funciones interventora y fiscalizadora y, por otro, el control financiero (dentro del cual hablaremos del control interno y externo). Posteriormente, partiendo de la afirmación que se contraponía a la tesis sostenida en el presente análisis, en este apartado se intentará realizar el recorrido necesario desde el control interno al control externo.

En la arquitectura de controles diseñada para una adecuada gestión pública, el Tribunal de Cuentas aparece realizado como el control de los controles, que, tras la pertinente evaluación de los distintos sistemas de control interno, podrá utilizar los resultados por ellos ofrecidos, sin que dicho fundamento pueda incluirse en el concepto genérico de auditoría única, y que ambos controles, el interno y el externo, responden a finalidades y organizaciones diferentes.<sup>146</sup>

Como bien señala DÍAZ ZURRO, la reforma de la Ley General Presupuestaria (LGP) comprende un desdoblamiento en la función de la Intervención General de la Administración del Estado marcado por la confluencia de dos tipos de actividad: por un lado lo que la ley denomina función interventora, y por otro el control

---

<sup>144</sup> VELARDE FUERTES, Juan; *Las irregularidades en la obtención y empleo de subvenciones públicas*, XIV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público (IGAE-Ministerio de Hacienda, 2002), p. 92.

<sup>145</sup> El control financiero y político no se limita al IGAE y Tribunal de Cuentas; intervienen también numerosas agencias y organismos a los que, por la tipología de nuestro análisis, no nos podemos referir. Para una lectura sintética de dichos órganos, José A. PÉREZ, *La evaluación de las políticas públicas de gasto en el ámbito de la Intervención general del Estado*, Revista Española de Control Externo, Vol. 7, Nº 20, 2005, págs. 21-34.

<sup>146</sup> NUÑEZ PÉREZ, Manuel; *Comentarios a la Constitución Española*, ed. Fundación Wolters Kluwer España, p. 2057

financiero<sup>147</sup>. Respecto de la función interventora y fiscalizadora no existe complejidad alguna en la coordinación de los dos principales órganos (se entiende con la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas). Esta función comprende la entera dedicación de la Intervención General de la Administración del Estado al principio de transparencia: %iene por objeto garantizar, en todo caso y para cada acto, el cumplimiento de las normas relativas a la disciplina presupuestaria, a los procedimientos de gestión de gastos, ingresos y aplicación de los fondos públicos+ (art. 7.1 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado; en adelante RD 2188/1995).

No debe olvidarse que para que la gestión pública sea verdaderamente eficaz y eficiente es necesario que cuente con un elemento esencial que esté presente en todas las fases por las que discurren las políticas públicas. Ese elemento no es otro que la transparencia<sup>148</sup>.

En ese sentido, el trayecto de la función de la Intervención General de la Administración del Estado a la del Tribunal de Cuentas es perfectamente transitable: %n lo que atañe al carácter previo de la función interventora que desempeña el IGAE, frente a carácter posterior de la fiscalización que desarrolla el Tribunal<sup>149</sup>. Este tránsito se expresa, en un primer momento, en el ejercicio del control del cumplimiento normativo por parte de la IGAE y, en un segundo momento, en la formación de la Cuenta General del Estado, la preparación de las cuentas y la recabación de todos los informes que se realicen en entidades que deban rendirse al Tribunal<sup>150</sup>. La fiscalización del Tribunal de Cuentas se hace depender de modo prácticamente absoluto de la calidad de la labor del IGAE.

En lo que se refiere al control financiero que la citada reforma de la Ley General Presupuestaria, debemos distinguir, como se ha indicado ya, entre control interno y control externo. Para ello partimos de una dificultad objetiva:

---

<sup>147</sup> DIAZ ZURRO, Alicia; *El control interno*, Revista Española de Control Externo, Vol. 4, Nº 10, 2002, p. 35.

<sup>148</sup> O.C. PEREZ, José A, p. 21.

<sup>149</sup> DIAZ ZURRO, Alicia; *El control externo visto desde el control interno*, Revista Española de Control Externo, Vol. 4, Nº 12, 2002, p. 105

<sup>150</sup> Para una visión más completa de esta labor sirven los dos artículos que venimos citando hasta ahora de DIAZ ZURRO.

Es básico señalar, sin embargo, que no existen diferencias en los objetivos perseguidos en ambos modelos de control. En efecto, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas delimita la función fiscalizadora al referirse al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía; por su parte, La Ley General Presupuestaria en 1977 ya amplió el contenido del control interno al ámbito de la eficiencia y la eficacia, equiparando, por tanto, los propósitos de actuación de ambas instituciones<sup>151</sup>.

Para comprender la distinción, antes de atender al contenido efectivo del control interno debemos justificar su existencia. Para ello, debemos retomar la idea fundamental de la primera parte de este estudio: el sometimiento al Derecho de la actividad del Estado para su legitimación. Sin embargo, hasta ahora no se ha remarcado la especial posición de la Administración frente al Derecho pues no ha sido necesaria. Para ello tomaremos la explicación de GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ: el sometimiento al Derecho se ha comprendido en las sociedades actuales como sometimiento al principio de *paz jurídica*:

Cualquier sujeto que pretenda alterar frente a otro la situación de hecho existente (*statu quo*) no puede hacerlo por propia autoridad; si el sujeto no aceptase de grado esa alteración, tiene la carga de someter su pretensión al Tribunal. [Sin embargo] la Administración no necesita someter sus pretensiones a un juicio declarativo para hacerlas ejecutorias; sus decisiones son ejecutorias por propia autoridad (arts. 56 y 94 LPC - Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas)<sup>152</sup>.

Cual sea la explicación de esta especial posición de la Administración frente al derecho permite comprender el especial sistema de control de la juridicidad de sus actos. Como se ha explicado en la primera parte, a la Administración del Estado, por razón de su mera identidad, se le reconoce a priori su condición de legítima (jurídica); sin embargo, esa categoría apriorística debe ser subrayada, pues su legitimidad debe ser en todo caso confirmada. Si bien la legitimidad a priori es el fundamento de la iniciativa del Estado, la comprobación posterior de su sometimiento a la Ley constituye la neutralización del dilema de la acción pública presentado en la primera parte<sup>153</sup> (si hay un órgano que certifica que la acción es objetivamente buena para el Estado ya no hay dilema entre gobernantes y

---

<sup>151</sup> DIAZ ZURRO, Alicia; *El control interno*, o. c., p. 105.

<sup>152</sup> O. c., GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, pp. 487 y ss.

<sup>153</sup> A modo de recordatorio de la primera parte: nos encontramos ante el dilema sustancial de la legitimidad presupuesta *ser* el Estado la *voluntad de todos*, al tiempo que es la voluntad de los elegidos.



gobernados). En ese sentido, la forma esencial que tiene el Estado de convalidar su presunta legitimidad al tiempo que la mantiene es el *principio de autotutela*:

La Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *statu quo*, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial. Es este principio de autotutela el que es capaz de explicar en unidad todo ese complejo sistema posicional.<sup>154</sup>

La enunciación del principio de paz jurídica configura una diferenciación en la fundamentación del control interno y externo de la Administración, lo que no impide su conexión: ~~La~~ primera actúa inicialmente, la segunda revisa la legalidad de lo cumplido por la primera<sup>155</sup> (la primera hace la actividad y la segunda revisa la acción). DÍAZ ZURRO lo enuncia del siguiente modo:

El fundamento del control interno es diferente, no responde a la necesidad de asegurar el cumplimiento de una obligación impuesta desde fuera, aunque no cabe olvidar que este es en la práctica uno de sus resultados, sino que responde a un principio de autocontrol, esto es, la Administración para garantizar su adecuado funcionamiento se dota de estructuras internas de control que vigilen la corrección de la gestión económica pública.<sup>156</sup>

Es en ese sentido, que ambos controles no sólo no constituyen un impedimento recíproco, sino que pueden llegar a servir de manera conjunta a un mismo fin, aunque sea en direcciones diferenciadas. El control interno sirve a la misma Administración en su autoconfiguración en el servicio al interés general: mediante la creación de una serie de informes y otros medios (Título III del RD 2188/1995) que permiten vehicular las valoraciones de la Intervención General de la Administración del Estado hacia los ámbitos directivos de la administración. Por su parte, el control externo sirve a la sociedad . en su conexión con el Parlamento, como luego se expondrá. como dato empírico del cumplimiento del interés general, necesario para toda valoración política de la actividad financiera de un gobierno. La valoración que los ciudadanos puedan hacer de la actividad de la Administración no puede ser la que haga la misma administración; en tanto que la responsabilidad del gobierno que dirige a la administración recibe un mandato externo, debe ser el sujeto externo el que valore el cumplimiento del mandato. Formadas las dos partes, se hace posible el diálogo democrático entre representantes y representados. En ese sentido, la

---

<sup>154</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ; o. c., p. 505.

<sup>155</sup> *Ibidem*. p. 523.

<sup>156</sup> *El control externo visto desde el control interno*, o. c., p. 93.

autotutela de la Administración ejercitada por la IGAE, nos hace transitar necesariamente hacia el Tribunal de Cuentas.

### **1.3. Tribunal de Cuentas y racionalización de los recursos financieros**

En este epígrafe abordaremos el valor el valor que el TCu le otorga nuestro texto constitucional para determinar la suficiencia operacional sobre el conjunto de las AAPP. Continuaremos por el desarrollo legal de sus funciones, esto es el contenido material del control, sus instrumentos, su independencia, su organización y recursos.

#### **1.3.1. Valor constitucional del Tribunal de Cuentas**

La Constitución Española da validez en el art. 136 al tribunal de Cuentas, determina su dependencia, establece su función, fija la condición de sus miembros y deja la concreción de la composición, organización y funciones a una ley orgánica futura:

1-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.

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

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

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

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

El texto constitucional instituye el Tribunal de Cuentas como ~~el~~ supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado+(art. 136.1 CE). El valor y el carácter que tenga dentro del texto constitucional es un aspecto sustancial a la hora de configurar el contenido de sus funciones; dicho de otro modo, la interpretación de los fines que se le atribuyan a este órgano no sólo dependen de la enunciación de su precepto, sino del contexto normativo en que está situado.

La doctrina ha distinguido varias tipologías de órganos superiores estatales recogidos por nuestro Ordenamiento<sup>157</sup>; de entre ellas la que interesa a este análisis es la que distingue entre los órganos *constitucionales* y los órganos *de relevancia constitucional* (también llamados *auxiliares*). En primer lugar, por órganos *constitucionales* entenderemos, siguiendo la definición de VERA SANTOS, aquellos a los que les es confiada la actividad directa<sup>158</sup> del Estado, que gozan, en los límites del derecho objetivo que los coordina entre sí, pero que no subordina uno a otro, de una completa independencia recíproca<sup>159</sup>. Por actividad directa, siguiendo a CHELI, debe entenderse las funciones caracterizadas por el hecho de situarse en una posición que no es inferior a la que resulta del poder inmediatamente sometido a la Constitución formal<sup>160</sup>: las funciones constituyente, de reforma, legislativa y de *indirizzo* (dirección); esto es, las actividades que de plano realizan los fines del Estado. En ese sentido, son actividades inmediatas: en la medida en que consisten en actividades directas del Estado deben ser ejercidas con absoluta independencia.

En segundo lugar se encuentran los órganos de *relevancia constitucional*, también recogidos en la Carta Magna<sup>161</sup>. Se trata de aquellos órganos a los que les es confiada una *actividad indirecta* (y *mediada*) del Estado. Qué se entienda por actividad indirecta es sustancial para comprender la situación de estos órganos en relación con los órganos constitucionales, en especial en su nota de *actividad mediada*. Entendiendo que se trata de una actividad más del Estado, la forma en la que realiza los fines es colateral: si bien lo que se busca es que los fines asignados sean realizados, su actividad no consiste en la misma realización de los fines. Es por esta razón que JELLINEK afirma que la presencia de estos órganos no es esencial a

---

<sup>157</sup> «Existe una categorización interna que permite diferenciar entre órganos mediatos e inmediatos, órganos constitucionales y administrativos, y entre órganos constitucionales y auxiliares o de relevancia constitucional»; J. Manuel VERA SANTOS, *La Reforma Constitucional en España*, La Ley, Madrid, 2007 (noviembre), p. 204.

<sup>158</sup> JELLINEK habla, en este sentido, de órganos inmediatos. Cf. *Teoría del Estado*, Albatros, Buenos Aires, 1981, pp. 412 y ss.

<sup>159</sup> En *Nozioni e nature degli organi costituzionali dello stato*, citado por VERA SANTOS, (nota 515).

<sup>160</sup> O.c. Enzo CHELI; citado por VERA SANTOS, nota 515.

<sup>161</sup> Está idea la recoge JELLINEK, pese a que, en realidad, su distinción es entre órganos constitucionales mediatos e inmediatos. Inmediatos serán aquellos que configuran la forma esencial del Estado, por lo cual éste último no existiría sin aquellos; serán mediatos aquellos que actúen siempre con cierta dependencia de otro órgano inmediato, por lo que no son esenciales a la existencia del Estado. En ese sentido se le atribuye el carácter de auxiliar (FERRARI), en su remisión a las Cortes.

la forma elemental del Estado. En ese sentido, son aquellas funciones que *dimanan de una posición inferior a la que resulta del poder inmediatamente sometido a la Constitución* por medio del cual actúa (actividad mediata: su actividad no es una actividad que salga directamente de las necesidades de la sociedad, sino que surgen en un segundo momento, cuando las necesidades sociales declaradas se cumplan). Este carácter colateral, indirecto, es por tanto un aspecto accesorio de las actividades directas por su posición inferior. Respecto de la función constituyente, de reforma, legislativa y de *indirizzo*, lo accesorio es que estas funciones se realicen de forma aceptada por la Constitución (conforme a los principios constitucionales). Por ello este tipo de órganos son el Tribunal de Cuentas, el Defensor del Pueblo, el Consejo de Estado, etc. La actividad de todos estos órganos va encaminada a que los fines del Estado sean realizados, aunque su actividad no consista en realizarlos.

Introduciendo ya el concreto carácter *de relevancia constitucional* propio del Tribunal de Cuentas, la Constitución le atribuye su función fiscalizadora por delegación de las Cortes en el art. 136.2 CE. En ese sentido, por lo expuesto hasta ahora, lo accesorio se entiende respecto del control político de la economía del Estado, que es una de las funciones de las Cortes (art. 66.2 CE): *Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución.* El Letrado de las Cortes Generales C. Fernández Carnicero González dice referente a este artículo:

El artículo 136 es el último de los que integran el Título VII, que corresponde a la rúbrica de *«Economía y Hacienda»*. Estamos, en efecto, ante un órgano del Estado de relevancia constitucional, según la terminología consagrada por la doctrina italiana, que hace referencia a su posición secundaria o auxiliar en el ejercicio de la soberanía estatal; a diferencia de los órganos constitucionales, objeto de título propio.<sup>162</sup>

Su carácter indirecto consiste, por tanto, en el control de la racionalidad en la Gestión económica del Estado. No obstante PÉREZ TREMPs, entre otros, limita la delegación que realizan las Cortes al control contable de los Presupuestos<sup>163</sup>. Esta limitación es tan contraria a la literalidad del mismo artículo 136 CE (que no sólo habla de *«fiscalizar las cuentas»* del estado sino también de *«Gestión económica del Estado»*), como a la interpretación sistemática de la Constitución, cuyo poder de

---

<sup>162</sup> FERNÁNDEZ CARNICERO GONZÁLEZ, Clarp; Letrado de las Cortes Generales, id. VLEX-338991, p. 374.

<sup>163</sup> O.C. PÉREZ TREMPs p. 204.

control recibido por delegación de las Cortes no consiste en un mero control de la regularidad contable.

El Tribunal de Cuentas, siendo que constituye propiamente un órgano de control jurídico a disposición de las Cortes, es un órgano de relevancia constitucional y, en ese sentido, dependiente de las Cortes. Su vinculación a las Cortes, que ostentan por antonomasia el control político de la gestión económica, entre otras, del Estado, no es de ningún modo una arbitrariedad: su contribución técnica al control parlamentario no puede limitarse al control contable sin perder su verdadero significado institucional.

No deja de resultar curioso que, una vez asentado el principio respecto del carácter vicario del órgano fiscalizador, los autores que abordan la cuestión desde el punto de vista jurídico, obvien con tanta facilidad lo evidente (que el mandatario no puede tener por objetivos otros que los mandados por su mandante) para buscar en un puro empeño de alquimia interpretativa unas funciones autónomas [õ ] Cabría entonces pensar que la inicial afirmación constitucional de dependencia legislativa (reiterada en la norma reguladora del Tribunal art. 1.1) no constituye sino una declaración semántica desmentida en la práctica (y en el propio texto legal) mediante la introducción de un principio contrario indicativo de una independencia pseudo-judicial<sup>164</sup>.

Por tanto, su carácter *auxiliar* viene significado por su aportación técnica a la comprensión tanto de la contabilidad pública como de la gestión económica; de hecho, es precisamente su posición institucional vinculada a las Cortes la que predispone al texto constitucional a atribuirle ambas funciones y no una mera *ocurrencia del constituyente*<sup>165</sup>. Por ello, como sostiene BAÑÓN I MARTÍNEZ, se le

---

<sup>164</sup> BAÑÓN I MARTÍNEZ, Rafael; *La evaluación de la acción y de las políticas públicas*, Díaz de Santos, Madrid, 2003, p. 122.

<sup>165</sup> Tanto es así que lo que constituye históricamente una ocurrencia política es precisamente el intento de reducción de su capacidad al control contable. La literalidad del texto es incoherente en un punto que no hemos querido analizar hasta ahora; una vez enunciado que el ejercicio de sus funciones sería por delegación de las Cortes («Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas»), seguidamente se introduce el siguiente inciso: «En el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado». Este inciso, que incluso se contradice con la duplicidad de funciones atribuidas antes al Tribunal, siendo que el análisis de la Gestión económica es distinto del de las Cuentas Generales del Estado (pues de otro modo no se enunciarían por separado), fue añadido al texto original a raíz del Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso de los Diputados. Cf. PASCUA MATEO, Fabio. (Letrado de las Cortes Generales), *Sinopsis del Artículo 136*, en

añade un carácter a este control que es político<sup>166</sup>, por lo que conceptualmente este órgano no puede ser situado en ninguna de las tipologías clásicas del control de la Administración (jurisdiccional y político)<sup>167</sup> en tanto que participa de ambas.

Yo creo, por el contrario, que una vez señalado el principio deberíamos guiarnos por la propia Carta Magna cuyo artículo 66, [õ ] dice en su apartado segundo que las mismas [Las Cortes], entre otras potestades %controlan la acción del Gobierno+ [õ ] En mi opinión, el control Externo (o fiscalización) no constituye sino una manifestación jurídicamente ordenada de la potestad de control inherente al ejercicio de la soberanía política que le corresponde al poder legislativo. El Tribunal de Cuentas por su parte no es un órgano mudo y pasivo [õ ], sino que coparticipa con las mismas<sup>168</sup>

Por tanto, siendo cierta la distinción funcional que realiza PÉREZ TREMPs, entre la función . propiamente. *fiscalizadora* y la de *enjuiciamiento*, no lo es que su función consista en el %control contable de la ejecución del Presupuesto por delegación de las Cortes Generales+<sup>169</sup>; más adecuado es proponer con FERNÁNDEZ-CARNICERO y ARAUJO DE TERÁN que constituye el objeto (material) de la *función fiscalizadora*, las cuentas y la gestión económica de todo el Sector público, tratándose del %tradicional control de la legalidad y formalidad que se complementa con el control de la eficacia incorporado mediante la alusión a la gestión económica+ <sup>170</sup>. Esta función fiscalizadora del Sector público debe hacerse también desde los principios de economía y eficiencia como dicen en los art. 31.2 y 103.1 de la CE<sup>171</sup>.

Antes de terminar este apartado más teórico y entrar en el desarrollo legal de estas cuestiones es preciso matizar la cuestión de la nota instrumental. El carácter indirecto, que torna a esta institución en auxiliar, se refiere exclusivamente respecto de los fines. Los fines inmediatos de esta institución no constituyen los fines materiales del Estado Social, sino su carácter adjetivo; esto es, que los fines materiales sean realizados de forma racional . en el sentido en que se ha expuesto en la primera parte. . Sin embargo, ello no implica que su labor deba ser secundada

---

<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=136&tipo=2la> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>166</sup> BAÑÓN I MARTÍNEZ, Rafael; O. c. p. 124.

<sup>167</sup> PÉREZ TREMPs, o. c., pp. 199 y ss.

<sup>168</sup> BAÑÓN I MARTÍNEZ, Rafael; o. c., p. 122.

<sup>169</sup> O. c., PÉREZ TREMPs, p. 204.

<sup>170</sup> *Comentarios a la Constitución Española*, citado por Rafael BAÑÓN I MARTÍNEZ, o. c., p. 121.

<sup>171</sup> El art. 31.2: %El gasto público realizará una asignación [bajo] los criterios de eficiencia y economía.+ Y el art. 103.1: %La Administración Pública [õ ] actúa con los principios de eficacia.+

opcionalmente. Lo auxiliar no implica un papel supletorio, sino una instrumentalización. Lo instrumental es absolutamente necesario para que lo material sea llevado a cabo; especialmente en tanto en cuanto la Constitución predispone este instrumento. En ese sentido, el Tribunal de Cuentas constituye un instrumento obligatorio.

### 1.3.2. El desarrollo legal de las funciones del Tribunal

#### *Contenido material del control*

Tal y como hemos expuesto, establece el artículo *Dos* de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), que dos son sus funciones: *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+. Por lo que respecta a nuestro análisis, nos remitiremos exclusivamente a la primera de las dos funciones; pues la segunda ya ha sido suficientemente tratada<sup>172</sup>, además de no afectar al objeto de este estudio, al menos de forma directa<sup>173</sup>.

La función de fiscalizadora del Tribunal consiste en comprobar la adecuación de la actividad económica del Sector público a aquellos *criterios constitucionales de observancia económica* que veníamos enunciando: *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*+<sup>174</sup> (art. 9.1 de la LOTCu 2/1982); y *la* racionalidad en la ejecución del gasto público en criterios de

---

<sup>172</sup> Entre otras: STC 215/2000, de 18 de septiembre; STC 187/88, de 17 de octubre; STC 18/1991, del 31 de enero; Auto de 16 de diciembre de 1993; Auto de 29 de octubre de 1996. En todos ellos se enuncia la siguiente teoría: (1) que esta función consiste en una actividad de naturaleza jurisdiccional, por lo que incluye todos los elementos de cualquier proceso; (2) que se trata de una competencia exclusiva, por lo que los órganos autonómicos de naturaleza análoga no podrán ejercerla; (3) que es una jurisdicción propia (especial por razón de la materia) que no contradice la del juez ordinario.

<sup>173</sup> Los supuestos enjuiciables son sin duda, los más contrarios a los principios económicos. En ese sentido, el control de la economía, la eficacia y la eficiencia permite un control más exhaustivo, aunque indirecto, de supuestos de ilegalidad contable.

<sup>174</sup> La cursiva es nuestra. Esta misma prescripción es realizada de forma análoga por el art. 27 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que desarrolla la Ley Orgánica.

eficiencia y economía.+ (art. 13 c) de la LOTCu 2/1982). Como señala la *Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas en el año 2010*, recogiendo el espíritu de esta institución que hemos enunciado más arriba:

[Esta actividad se concreta en un] conjunto de actuaciones tendentes a comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, en relación con la ejecución de programas de ingresos y gastos públicos, contribuyendo a garantizar la adecuada utilización de los fondos públicos y coadyuvando, a través de esta actividad de carácter técnico, a la función de control político que, en sus respectivos ámbitos ejercen las Cortes Generales, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y los Plenos de las Entidades Locales.<sup>175</sup>

En ese sentido, resulta evidente que el legislador ha querido recoger en la naturaleza de esta institución la pretensión constitucional que hemos defendido. Sin embargo, esta enunciación resultaría sin duda infecunda de no obtener un desarrollo normativo suficiente, que recoja de forma práctica las prescripciones normativas oportunas para que esto pudiera ser llevado a cabo. Se trata de concretar qué significa realmente la comprobación del sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía; o lo que es lo mismo, qué tipo de valoración y en base a qué criterios se juzga dicha adecuación. Si bien la comprobación de la legalidad (propia de la función de enjuiciamiento) no se hace difícil de entender, no ocurre lo mismo con los principios de economía y eficiencia.

Por su parte, la LOTCu dedica el art. 45 que recoge la cuestión de la iniciativa fiscalizadora:

Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites. La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas.

En su desarrollo, la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), en los artículos 27 y 28 se establecen una serie derechos y obligaciones que promueven un mejor desarrollo de dicho control: la iniciativa fiscalizadora, los deberes de cooperación con el Tribunal, los derechos de recabar y utilizar información de cualquier tipo, el deber del Tribunal de publicar sus

---

<sup>175</sup> Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas en el año 2010, p. 10



actividades, de tal modo que pueda dejarse constancia de su actividades fiscalizadoras, a instancias de su relevancia democrática de su actividad, etc.<sup>176</sup> Sin embargo, en lo referente a las exigencias normativas que hemos expuesto . tipo de valoración y criterios. la ley no se pronuncia. En ese sentido, sorprendentemente, el legislador deja la concreción de dichos límites a la libre praxis del Tribunal; es posible afirmar, entonces, que no existe un desarrollo normativo del texto constitucional y que el legislador, por tanto, no ampara la voluntad del constituyente, dejándola al arbitrio del propio Tribunal.

Por lo que respecta a función consultiva<sup>177</sup> es limitada y no vinculante.<sup>178</sup> Viene limitada en virtud de la cual deben someterse a informe del Tribunal de Cuentas los anteproyectos de ley y los proyectos de disposiciones reglamentarias que versen sobre su régimen jurídico o sobre el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional:<sup>179</sup>

La disposición adicional undécima de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, añadida por el artículo 22.2 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa, ha regulado una función consultiva limitada, en virtud de la cual deben someterse a informe del Tribunal de Cuentas los anteproyectos de ley y los proyectos de disposiciones reglamentarias que versen sobre su régimen jurídico o sobre el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.<sup>180</sup>

El programa anual de fiscalizaciones, que se enmarca en la planificación que el Tribunal realiza a medio y largo plazo, recoge, para cada ejercicio, las iniciativas fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, las fiscalizaciones que emanan de las Cortes Generales y, en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, y las que deban realizarse por mandato legal. Este programa anual se

---

<sup>176</sup> Pese a ser exhaustiva consideramos estos instrumentos insuficientes, como se expondrá más abajo.

<sup>177</sup> Art. 27.1 de la LFTCu: *La función fiscalizadora [tiene carácter] consultivo y se referirá al sometimiento de [los principios] de eficiencia y economía* +

<sup>178</sup> O.c. *Análisis del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas - Comparativa europea*, Fundación Hay Derecho, p. 22

<sup>179</sup> Cfr. web [www.tcu.es](http://www.tcu.es) (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>180</sup> <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/regimen-juridico-y-economico/regimen-juridico/> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

enmarca en el plan estratégico de la actividad fiscalizadora 2015-2017 del Tribunal de Cuentas.<sup>181</sup>

### *Instrumentos*

No basta con que, tal y como veníamos exponiendo, el Tribunal valore en términos de eficacia, eficiencia y economía la gestión económica del gobierno, sino que éste necesita de unos cauces adecuados para producir los efectos necesarios. En ese sentido, el desarrollo normativo de las relaciones con las Cortes, los recursos de que goza el Tribunal son bastantes; no obstante, la ausencia de carácter vinculante en todas sus formas de intervención los tornan insuficientes. En primer lugar debe hablarse de la Comisión Mixta de las Cortes para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, como dice el art. 28 de la LFTCu ~~los~~ informes [õ ] aprobados por el Pleno del Tribunal [õ ] se expondrán integrados en el Informe o Memoria Anual que el Tribunal debe remitir para su tramitación parlamentaria a las Cortes Generales [õ ] y se publicarán en el Boletín Oficial del Estado.+ Y el art. 12.1 de la LOTCu también dice que ~~el~~ resultado de la fiscalización [õ ] se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el [BOE].+

La Mesa de la Comisión Mixta será el órgano encargado de mantener una relación permanente con la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas y de velar por el cumplimiento de los acuerdos adoptados por la Comisión [õ ] La función práctica de la Comisión Mixta es la de recibir la documentación de las correspondientes actuaciones fiscalizadoras<sup>182</sup>.

Como puede comprobarse, son las mismas Cortes las que canalizan la actividad fiscalizadora. En dicha comisión el Presidente del Tribunal tiene un papel meramente asistencial<sup>183</sup>. Es cierto que exigir un papel preponderante para el Tribunal cuando se ha subrayado en unas líneas más arriba su papel instrumental podría constituir precisamente una contradicción. Sin embargo, como se ha defendido más arriba, el carácter instrumental no niega su obligatoriedad. En ese sentido, el hecho de que los informes del Tribunal carezcan de efectos jurídicos vinculantes no es excusable.

---

<sup>181</sup> *Ibidem*, v. en ~~el~~ Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2015+

<sup>182</sup> RUDÍ ÚBEDA, Luisa Fernanda; *Las Cortes Generales y su relación con el Tribunal de Cuentas*, Revista española de control externo, Vol. 4, Nº 12, 1, 2002, pp. 159-160.

<sup>183</sup> Su única labor en dicha comisión es la resolución de dudas. Cfr. RUDÍ ÚBEDA, o. c., p. 140. En el mismo sentido se expresa el artículo 199 con el 198 del Reglamento del Congreso de los Diputados.

El principal Informe es el ya citado Informe Anual. A partir del año 1998, el modelo de informe del Tribunal varió hacia una Memoria Anual de Actuaciones. Las ventajas de este modelo, así como sus inconvenientes, respecto del anterior ya han sido suficientemente tratadas y no corresponde al presente estudio<sup>184</sup>.

Los otros informes también tienen un valor relativamente trascendental, en la medida en que están supeditados al criterio de oportunidad de los parlamentarios. El primero de ellos es la Cuenta General del Estado, de la que se ha hablado en el capítulo anterior. Como ya se ha dicho, este instrumento está creado por la IGAE y transmitido al Tribunal para su examen y comprobación; de lo cual debiera resultar un informe (*Informe anual*), que incluyese una propuesta para su discusión en las Cámaras. Sin embargo, la falta de trascendencia de dicha propuesta es tal que, en la práctica las declaraciones definitivas elaboradas por el Tribunal no llevan incorporada propuesta alguna, dejando que sean las Cortes Generales las que se pronuncien y aprueben las cuentas de los distintos años<sup>185</sup>.

No es diferente la suerte que corren el resto de informes que configura el Tribunal. Se realizan informes ordinarios y extraordinarios, en virtud de la circunstancia que acompañe la fiscalización contenida en ellos. Éstas se elevarán a las Cortes y se publicarán en el Boletín Oficial del Estado. Como puede observarse, más allá de la publicidad, estos informes no gozan de mayor fuerza.

### *Responsabilidad de los administradores*

En lo relativo al poder que tiene respecto a la atribución de responsabilidad directa en casos de incumplimientos de obligaciones como son los requerimientos para la rendición de cuentas total o parcialmente, vienen enunciadas en el art. 42.2 y 42.3 de la LOTCu:

Dos. Toda persona sujeta a obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciere con graves defectos o no solventara sus reparos, será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas.

---

<sup>184</sup> Para un análisis sintético de esta cuestión vid. Julián MÁÑEZ VINDEL, en *La nueva configuración del Informe anual del Tribunal de Cuentas*, Revista española de control externo, Vol. 4, Nº 10, 1, 2002, pp. 136-158.

<sup>185</sup> RUDÍ ÚBEDA; o. c., p. 161.

Tres. Si el requerimiento no fuere atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes: a) La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación. b) La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca. c) La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable.

Queda claro que la no rendición de cuentas por parte de los sujetos obligados a ello no encuentra comprensión ni razón que esta situación persista, como veremos en el Capítulo III del presente estudio, por parte de nuestro Tribunal, ya que, o bien no se aplica este instrumento, o bien se hace de forma insuficiente: ~~El~~ nivel de cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de las distintas entidades locales ha sido tradicionalmente bajo hasta el punto de que en 2005 casi un tercio de las entidades locales incumplía sistemáticamente dicho deber [y] ha sido siempre una preocupación del Tribunal de Cuentas.<sup>186</sup> En el Capítulo III analizaremos este dato actualizado a través del *Informe Anual del Tribunal de Cuentas de 2014*, subepígrafe 3.3.3.

Por otro lado, la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno establece que los altos cargos "Actuarán con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía, eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general" (art. 26.2.a.1º). Además, con objeto de que no sea un precepto sin incidencia práctica, la Ley 19/2013 tipifica en su artículo 28 una serie de infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria.

Dejando de lado otras consideraciones que exceden del objeto del presente trabajo, otra de las deficiencias de esta regulación dirigida a conseguir un mejor uso de los recursos públicos viene dada porque, como ha puesto de manifiesto Bassols Coma, relativa al *buen gobierno* de la gestión económica de los altos cargos, que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Estabilidad Presupuestaria (Ley Orgánica 2/2012) ~~se~~ impondrán sanciones a quienes comprometan gastos, liquiden obligaciones y ordenen gastos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la normativa presupuestaria equivalente.+ Pero el órgano encargado de tal procedimiento es el TCu, sino que ~~la~~ instrucción del expediente

---

<sup>186</sup> O.c. *Análisis del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas - Comparativa europea*, Fundación Hay Derecho, p. 114

sancionador corresponderá a la Oficina de Conflictos de Intereses, organismo que carece de conocimientos económico-financieros especializados para evaluar la culpabilidad en materia de estabilidad económico-financiera, aun cuando puede pedir auxilio a otros organismos<sup>187</sup>

En nuestra opinión, en este ámbito podría regularse un procedimiento para que la Oficina de Conflictos de Intereses se dirigiera al Tribunal de Cuentas para que éste pueda dictaminar si hay responsabilidad del alto cargo en su gestión económico-presupuestaria. Ahora bien, como se sostiene en el presente trabajo, ello requeriría una mejora en los procedimientos del Tribunal de Cuentas dirigidos a evaluar y controlar la gestión económica del Sector público, pues de lo contrario seguiremos como hasta la fecha, con un control que se limita, básicamente, a las cuestiones contables.

A diferencia de lo que ocurre en relación con el sector privado, en que los artículos 225<sup>188</sup> y 226<sup>189</sup> de la Ley de Sociedades de Capital (aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio) establecen que los administradores deben actuar con la diligencia de un ordenado empresario y precisan qué comportamiento debe desplegar para que se entienda cumplido ese estándar de diligencia exigible. No hay en relación con los gestores del Sector público normas que disciplinen cómo deben administrar lo común para hacer efectivos los principios de economía, eficacia y eficiencia.

---

<sup>187</sup> BASSOLS COMA, Martín, *Buen Gobierno, ética pública y altos cargos*, Ed. Revista Española de Derecho Administrativo, núm. 172, 2015, p. 2180.

<sup>188</sup> *Deber general de diligencia*: 1- Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos. 2- Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad. 3- En el desempeño de sus funciones, el administrador tiene el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones.+

<sup>189</sup> *Protección de la discrecionalidad empresarial*: 1- En el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio, sujetas a la discrecionalidad empresarial, el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado. 2- No se entenderán incluidas dentro del ámbito de discrecionalidad empresarial aquellas decisiones que afecten personalmente a otros administradores y personas vinculadas y, en particular, aquellas que tengan por objeto autorizar las operaciones previstas en el artículo 230.+

Sí es cierto que el Tribunal de Cuentas ha tenido ocasión de decir que la diligencia exigible a un gestor público debe ser superior a la de un privado. En este sentido, ha hablado de una *especial diligencia*, diligencia reforzada u obligación de *agotar la diligencia*. No obstante, hay que precisar que estos pronunciamientos han tenido lugar con ocasión de procedimientos de exigencia de responsabilidad contable, pues hasta la fecha las deficiencias normativas para efectuar una correcta auditoría de gestión han limitado la labor del Tribunal a la fiscalización del cumplimiento normativo.<sup>190</sup>

### *Independencia*

Si bien la Constitución otorga a los miembros del Tribunal de Cuentas ~~la~~ misma independencia e inmovilidad~~+~~ que a los jueces y magistrados (art. 136.3 CE), y la LOTCu, en el art. 5 dice que el TCU ~~ejercerá~~ sus funciones con plena independencia~~+~~, y quedan sujetos a las mismas incompatibilidades y prohibiciones que éstos. Cabe matizar esta profesión respecto de tres cuestiones. La primera de ellas es en lo referente a la independencia respecto del ejecutivo que se dice predicar de su vinculación a las Cortes<sup>191</sup>. Es cierto que su vinculación a las Cortes lo separa de una relación directa con el poder ejecutivo; no obstante, debe tenerse en cuenta la evidente correlación entre poder ejecutivo y legislativo en nuestro

---

<sup>190</sup> A este respecto, la Sentencia del Tribunal de Cuentas 16/2004, de 29 de julio, fundamento jurídico 5, expone que ~~la~~ responsabilidad contable precisa del incumplimiento culpable de las obligaciones concretas que nacen de la relación jurídica de gestión de fondos públicos lo cual no supone sino la gestión de fondos ajenos cuya titularidad corresponde a una Administración Pública por lo que, según doctrina reiterada de esta Sala de Justicia, debe exigirse al gestor una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, en cuanto su incumplimiento da lugar a una conducta, generadora de daños y perjuicios, socialmente reprobable~~+~~. También la Sentencia del Tribunal de Cuentas 4/2006, de 29 de marzo, fundamento jurídico 7, dice que ~~la~~ culpa o negligencia consiste, según establece el artículo 1104 del Código Civil, ~~en~~ la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas del tiempo y del lugar~~+~~, habiendo insistido la jurisprudencia en el rigor con el que debe aplicarse, de forma que no se elimina siquiera con el puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias y de las aconsejadas por la técnica, si todas ellas se revelan insuficientes para la evitación del riesgo, siendo preciso lo que se ha venido denominando como «agotar la diligencia»~~+~~.

<sup>191</sup> «Así vemos, pues, que nuestro modelo responde a la voluntad del legislador constituyente de vincular el Tribunal de Cuentas al Parlamento como órgano de garantía de su independencia del poder ejecutivo». O.c. RUDÍ ÚBEDA. p. 154.

modelo de democracia.<sup>192</sup> Como ha señalado LIJPHART, en los sistemas parlamentarios puede encontrarse un difícil equilibrio de poder entre gabinete y parlamento [ó ], pero también un claro predominio del ejecutivo.<sup>193</sup> Según los estudios de este autor, España se encuentra entre los Estados de mayor dominio del ejecutivo sobre el legislativo<sup>194</sup>; esto es, entre los países de una menor separación de poderes. En ese sentido, su vinculación directa a las Cortes lo vincula de forma indirecta al ejecutivo.

En segundo lugar un asunto fuertemente vinculado con la cuestión anterior es la elección de sus 12 miembros: Los Consejeros de Cuentas serán designados por las Cortes Generales, seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, por un período de nueve años+ (art. Treinta. 1 LOTCu). La mayoría de tres quintos es una mayoría de tipo cualificado, lo que impone un mayor consenso entre las diferentes fuerzas políticas de las Cámaras y, por tanto, una selección en principio diferente a la de la voluntad del partido gobernante. No obstante, cabe señalar que en la práctica la mayoría de los miembros están pactados por los dos partidos que en España tienen acceso al gobierno. Respecto de los años de ocupación, la larga duración del cargo confirma la inamovilidad del mismo, dado que si bien una legislatura dura como máximo cuatro años, el mandato lo los Consejeros de Cuentas es por nueve años. La procedencia de los candidatos es poco limitada, no tienen que ser funcionarios o magistrados necesariamente. Ambos ciclos temporales impiden cualquier sincronización entre sí, produciéndose de este modo al menos dos desconexiones con el Gobierno durante el mandato de los Consejeros de Cuentas.

No se trata, por tanto, de una estricta dependencia orgánica o funcional del Parlamento, ya que el Tribunal tiene recogida plena autonomía en el ejercicio de sus funciones, sino proclamar su natural relación con las Cortes Generales que eligen a sus Consejeros de

---

<sup>192</sup> El art. 108 de la CE dice al respecto que el Gobierno responde solidariamente en su gestión política ante el Congreso de los Diputados.+

<sup>193</sup> LIJPHART, Arend. *Modelos de democracia*, Ariel, Barcelona, 2008, p. 126.

<sup>194</sup> De las 36 democracias que estudia el autor, dos terceras partes se sitúan por debajo en el grado de dominio del ejecutivo sobre el legislativo. Cfr. *Ibíd.* Figura 7.2 (en la página 136). Las razones a aducir pueden ser varias. Sin embargo, la evidentemente más trascendental es el modelo de partidos español. La cohesión interna de los partidos, reflejo del modelo vertical sobre el que están contruidos, predispone un Congreso de los diputados rígidamente anclado a la decisión unidireccional del aparato de partido ganador de las elecciones, dirigido por el Presidente del Gobierno. Si bien es cierto que se hace depender de las mayorías.

Cuentas y son destinatarias inmediatas a través de la Comisión Congreso . Senado nombrada a tales efectos, del programa anual de fiscalización y de todos los resultados obtenidos en su ejecución y recogidos en sus correspondientes informes [õ ] proporcionando el control político que aquél ha de ejercer sobre el Poder Ejecutivo.<sup>195</sup>

Por último la tercera cuestión, sin perjuicio de lo que pueda influir lo hasta ahora dicho, debe resaltarse una cuestión, en nuestra opinión positiva. Es sustancial el carácter último de la actuación del Tribunal: No procederá una revisión de la actuación del supremo órgano fiscalizador, [lo que significa que] no pueden mediatizarse mediante instrucciones concretas [õ ] y se descarta que las Cortes puedan alterar el informe. [õ ] No cabe una intromisión en la labor técnica, [õ ] ni cabe el control de estos sujetos.<sup>196</sup> Al menos desde la perspectiva funcional, la independencia con respecto de las Cortes queda salvaguardada.<sup>197</sup>

Esta última circunstancia queda condicionada a un riesgo existente previo a la elaboración del Informe a las Cortes, se trata de que los responsables de la gestión y dirección, en particular en materia de los recursos humanos, coinciden con los responsables de las funciones técnicas (el Pleno).<sup>198</sup> En concreto, los Consejeros asumen las funciones directivas de coordinación, inspección, impulso y distribución del trabajo del Departamento [y también] las relativas a la aprobación, rectificación o rechazo de las propuestas que les formulen las distintas unidades, [además] la potestad disciplinaria sobre el personal de su Sección [õ ] el trabajo técnico es un simple borrador o Anteproyectoõ que puede ser modificado por los Consejeros que son en último término los responsables.<sup>199</sup> Considerando que las deliberaciones del pleno son secretas, no existen garantías suficientes que lo elaborado por los equipos técnicos no quede alterado en el Pleno, esto es, no son transparentes.

No obstante, ante posibles discrepancias con órganos constitucionales los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones del Tribunal de Cuentas serán resueltos por el Tribunal Constitucional.+(Art. 8.1 de la LOTCu).

---

<sup>195</sup> NUÑEZ PÉREZ, Manuel; *Comentarios a la Constitución Española*, ed. Fundación Wolters Kluwer España, p. 2057.

<sup>196</sup> RUDÍ ÚBEDA; o. c., p. 161.

<sup>197</sup> Cabe decir que esta nota corre en beneficio de nuestra definición del carácter instrumental no opcional del Tribunal.

<sup>198</sup> O.c. *Análisis del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas - Comparativa europea*, Fundación Hay Derecho, p. 41

<sup>199</sup> *Ibidem*, p. 48



### 1.3.3. OCEX: Control externo en las Comunidades Autónomas

La Constitución Española permite que las CCAA en el art. 156.1 gozar de autonomía financiera, y en el art. 156.2 permite que las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquel, de acuerdo con las leyes y reglamentos.+La regulación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de las Comunidades Autónoma viene regulada por sus propios Estatutos de Autonomía, así como la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de Comunidades Autónomas (LOFCA), y reconocida por el Tribunal de Cuentas en la LOTCu. En el artículo 17 de la LOFCA dice:

Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias:

- a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos.
- b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos.
- d) El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado.
- e) Las operaciones de crédito concertadas por la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo establecido en el artículo decimocuarto de la presente Ley.
- f) El régimen jurídico del patrimonio de las Comunidades Autónomas en el marco de la legislación básica del Estado.
- g) Los Reglamentos Generales de sus propios tributos.
- h) Las demás funciones o competencias que le atribuyan las Leyes.<sup>200</sup>

Y en el artículo 22 refleja que:

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 autorizan 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 2 del artículo 150 de la CE.<sup>201</sup>

Por lo que respecta al reconocimiento del TCu, en el artículo 1.2 dice:

---

<sup>200</sup> Art. 17 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas, se 22 de septiembre de 1980

<sup>201</sup> Ibidem Art. 22.

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 puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales.<sup>202</sup>

De este modo, es el TCu el órgano fiscalizador por excelencia. Estos OCEX pueden actuar bien por cuenta de su propia regulación, bien por delegación del TCu, pero sin ostentar un carácter exclusivo, ya que las atribuciones que le confieren al TCu emanan de una ley de rango superior como es la Constitución Española.

La función fiscalizadora la ejercen para todo su ámbito de función pública, integrado por la administración autonómica y sus organismos públicos, las entidades locales y las fundaciones y empresas tanto autonómicas como locales. En las CCAA que no dispongan de una EFS es el propio TCu que ejerce las antedichas facultades, con independencia de poder actuar sobre cualquier comunidad, como ya hemos dicho, que disponga de OCEX propia. Cada una puede poseer una estructura organizativa distinta:

Las estructuras organizativas de los OCEX son lógicamente distintas entre sí, aunque podemos distinguir elementos comunes que conducen a definir dos tipos de modelos: a) Aquellos cuyo órgano de gobierno es unipersonal como son las Cámara de Comptos de Navarra y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha; b) Aquellos cuyo máximo órgano de gobierno lo constituye el Pleno, consejo o de carácter colegiado y que ostenta las más altas funciones del Ente [el resto de OCEX].<sup>203</sup>

Las OCEX, por sus respectivos estatutos de autonomía, tienen dependencia de los distintos parlamentos autonómicos, aunque también tienen una dependencia de colaboración directa con el TCu. Tienen relación directa con la finalidad de evitar duplicidades, facilitar información que puedan afectar a otros OCEX y para enriquecerse de la experiencia de modo recíproco. En el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dice:

1. Los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.
2. A los mismos efectos, los órganos de referencia remitirán al Tribunal de Cuentas, tan pronto los tengan aprobados o, en su caso, dentro de los plazos legalmente establecidos, los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las Cuentas de todas las entidades del sector público autonómico, así como los Informes o Memorias anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los Informes o Memorias,

---

<sup>202</sup> Art. 1.2 de la LOTCu de 12 de mayo de 1982

<sup>203</sup> Manual de Auditoría del Sector Público, Volumen I, Ed. Faura-Casas, pp. 32-33

Mociones o Notas en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades que integren el sector público autonómico o de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas de dicho sector percibidas por personas físicas o jurídicas.

Los Informes o Memorias habrán de remitirse acompañados de los antecedentes y del detalle necesarios al objeto de que el Tribunal de Cuentas pueda examinarlos, practicar, en su caso, las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones, si resultara procedente, a la Memoria anual a remitir a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o a las Memorias extraordinarias a que se refiere el artículo 28.2 de la presente Ley.

3. El Tribunal de Cuentas, mediante acuerdo plenario, podrá solicitar de los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al sector público autonómico como al estatal.

4. No obstante lo anterior, en las Comunidades Autónomas que no tuvieran establecido órgano de control externo, el Tribunal de Cuentas podrá establecer secciones territoriales del mismo para el cumplimiento de las funciones propias.<sup>204</sup>

Hasta junio de 2014 existían 13 OCEX, suprimiéndose en esa misma fecha la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha mediante la Ley 1/2014, de 24 de abril, de supresión de la Sindicatura de Cuentas. Las doce OCEX existentes a la fecha del presente estudio son, por orden de constitución, las siguientes,

- Cámara de Comptos de Navarra (1980)
- Sindicatura de Comptes de Catalunya (1984)
- Consello de Contas de Galicia (1985)
- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (1985)
- Herri Kontuen Euskal Epaitegia (1988)
- Cámara de Cuentas de Andalucía (1988)
- Audiencia de Cuentas de Canarias (1989)
- Cámara de Cuentas de Madrid (1999)
- Sindicatura de Comptes de les Illes Balears (2003)
- Consejo de Cuentas de Castilla y León (2003)
- Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (2003)
- Cámara de Cuentas de Aragón (2010)

---

<sup>204</sup> Art. 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

El resto de CCAA que no disponen de EFS asume estas competencias fiscalizadoras directamente el TCu. Actualmente las comunidades son Castilla-La Mancha, Cantabria, Ciudad Autónoma de Ceuta, Ciudad Autónoma de Melilla, Región de Murcia y La Rioja.

En la página web del TCu relativo a los OCEX dice textualmente:

La mayoría de las Comunidades Autónomas, en cumplimiento de sus Estatutos de Autonomía o según lo previsto en las leyes reguladoras correspondientes, han creado sus propios Órganos de Control Externo (OCEX). Los OCEX ejercen funciones de fiscalización sobre la Administración de la respectiva Administración autonómica y de las Entidades Locales de su ámbito territorial, sin que ello obste al ejercicio por parte del Tribunal de Cuentas de su función fiscalizadora sobre la totalidad del sector público, a nivel estatal, autonómico y local. En cambio, los OCEX no tienen competencia para el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable, sin perjuicio de la posibilidad de llevar a cabo, por delegación, actuaciones de instrucción previas a la función estrictamente jurisdiccional para la exigencia de la responsabilidad contable.

En relación con el ejercicio de la función fiscalizadora, los artículos 27 y 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas prevén la existencia de medidas de coordinación entre el Tribunal y los OCEX, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

A tal efecto, 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 los informes, memorias, mociones o notas que aprueben. Esta documentación deberá ir acompañada de los antecedentes necesarios, pudiendo el Tribunal de Cuentas, si lo estima oportuno, practicar las ampliaciones y comprobaciones que considere preceptivas, e incorporar sus propias conclusiones a los informes, memorias, mociones o notas que apruebe, a los efectos de su remisión a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

Asimismo, el Pleno del Tribunal de Cuentas podrá solicitar de los OCEX la práctica de actuaciones fiscalizadoras concretas, referidas tanto al sector público autonómico como al estatal.

Además de lo anterior, la coordinación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX se materializa en varias clases de actuaciones:

- Intercambio de los respectivos Programas anuales de fiscalizaciones, con el fin de planificar y programar de manera coordinada las actuaciones de cada una de las Instituciones de control externo, evitando en la medida de lo posible duplicidades innecesarias o la existencia de áreas exentas de fiscalización.

- Realización de fiscalizaciones conjuntas entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX sobre ámbitos comunes, como las Universidades públicas o el Patrimonio Municipal de Suelo.
- Mantenimiento de reuniones periódicas de coordinación, tanto entre los Presidentes de las Instituciones de control externo como en las Comisiones de coordinación constituidas en los siguientes ámbitos: el sector público autonómico, el sector público local y las normas y procedimientos de fiscalización.
- Creación de una Plataforma de rendición de cuentas, gestionada conjuntamente por el Tribunal de Cuentas y por la mayoría de los OCEX, a través de la cual se rinden telemáticamente las cuentas de la mayoría de las Entidades Locales españolas, evitando la necesidad de rendir por duplicado tales cuentas. Existe, además, un Portal de rendición de cuentas, que pone a disposición de todos los ciudadanos el conocimiento de la situación de la rendición de cuentas y del contenido de tales cuentas correspondientes a las Entidades que integran la Administración local.

Por lo que se refiere a las actuaciones de naturaleza jurisdiccional, aunque los OCEX no pueden ejercer sus actuaciones en este ámbito, dado que es una función exclusiva del Tribunal de Cuentas, sí se prevé 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.

La delegación de la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance se acuerda por la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, debiendo el OCEX proceder a la designación de un funcionario para que lleve a cabo las actuaciones en que se concreta la instrucción de los procedimientos.

Asimismo, las leyes reguladoras de los OCEX prevén la obligación, en caso de que en el curso de sus actuaciones fiscalizadoras detectasen indicios de la existencia de responsabilidad contable, de ponerlo en conocimiento del Tribunal de Cuentas para que proceda, en su caso, a su enjuiciamiento.<sup>205</sup>

### *Cámara de Cuentas de Andalucía*

Esta OCEX fue constituida mediante la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía. Cuenta con siete consejeros. En cuanto a sus recursos humanos está dotada de 147 personas, y los recursos económicos, en 2014, disponía de un presupuesto anual de 9.112.317 euros.

---

<sup>205</sup> [www.tcu.es](http://www.tcu.es), relaciones con los OCEX (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

Según el censo de la Cámara de Cuentas<sup>206</sup>, el Departamento de Junta de Andalucía es el encargado de llevar a cabo el Informe relativo a la Cuenta General y los Fondos de Compensación Interterritorial, así como la fiscalización anual de la Contratación Pública y de las Universidades Públicas. El Departamento de Corporaciones Locales, tiene encomendado el Sector público local de Andalucía que está constituido por 1.108 entidades: 8 diputaciones provinciales, 771 ayuntamientos, 49 entidades locales autónomas, 88 mancomunidades y 192 consorcios. De estas entidades dependen a su vez 297 organismo autónomos, 44 sociedades mercantiles y 50 fundaciones.

Cuentan con un plan estratégico para 2012 . 2017, así como un Plan de Actuaciones en el que se prevén las fiscalizaciones a realizar en el ejercicio en curso. Se han aprobado un total de 35 Informes de Fiscalización correspondientes al ejercicio 2014.

#### *Sindicatura de Cuentas de Aragón*

Su constitución se realizó mediante la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón. Cuenta con 5 consejeros. En cuanto a sus recursos humanos está dotada de 27 personas, y los recursos económicos, en 2014, disponía de un presupuesto anual de 2.930.990 euros.

Según el censo de esta Sindicatura, cuenta con 1.109 entidades, de las cuales 1.032 son entidades del sector local, 76 entidades del sector autonómico y 1 universidad.

A lo largo del año 2014, la Cámara de Cuentas realizó actuaciones referidas a cuatro Programas anuales de fiscalización: se terminaron y presentaron 23 Informes correspondientes a los programas de fiscalización de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 (5 correspondientes a este ejercicio).<sup>207</sup>

No consta que cuenten con un plan estratégico.

#### *Audiencia de Cuentas de Canarias*

Su constitución se realizó mediante la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias. Cuenta con 5 consejeros. En cuanto a sus recursos humanos

---

<sup>206</sup> Informe de Memoria de Actividades de 2014 de la Cámara de Cuentas de Andalucía

<sup>207</sup> Memoria de 2014, Sindicatura de Cuentas de Aragón.

está dotada de 44 personas, y los recursos económicos, en 2014, disponía de un presupuesto anual de 4.414.446 euros.

El censo de esta CCAA es el siguiente:<sup>208</sup> además del Gobierno, las entidades de ámbito local la conforman 88 ayuntamientos, 7 cabildos, 14 Mancomunidades, y sociedades empresariales y consorcios 166; las entidades de ámbito regional la conforman 43 sociedades empresariales y dos universidades.

Se aprobaron 5 Informes Generales y 12 específicos. Cuenta con un Plan estratégico 2013 . 2016.

#### *Consejo de Cuentas de Castilla y León*

Fue creado mediante la Ley 2/2002, de 9 de abril, del Consejo de Cuentas de Castilla y León. Cuenta con tres consejeros. La plantilla del personal es de 66 personas. El presupuesto de funcionamiento anual para el ejercicio 2014 asciende a 5.087.000 euros.

Las entidades locales de Castilla y León y sus organismos autónomos, entes públicos y empresas públicas, independientemente de que se rijan por el derecho público o privado, están sometidos a la fiscalización del Consejo de Cuentas. Como órgano autónómico de control externo de la Comunidad, la actuación del Consejo se desarrolla sobre una estructura territorial que suma en sus nueve provincias un total de 2.248 municipios y 2.227 entidades locales menores.<sup>209</sup> Concretamente, según las cuentas rendidas en la Cuenta General de la Comunidad para el ejercicio 2014, las empresas públicas de la Comunidad, también denominadas en el sector público empresarial la componen 6.<sup>210</sup>

Se aprobaron en 2015 22 informes de fiscalización correspondientes al ejercicio 2014. No cuenta con un plan estratégico.

---

<sup>208</sup> Dirección General de Planificación y Presupuestos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias ([www.nivaria.net](http://www.nivaria.net)) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>209</sup> [www.consejodecuentas.es](http://www.consejodecuentas.es) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>210</sup> Informe acerca de la situación y actividad económico-financiera de la Comunidad Autónoma: empresas públicas de la Comunidad del ejercicio 2014+(Consejo de Cuentas de Castilla y León).

### *Sindicatura de Comptes de Catalunya*

Se inició con la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Cuenta con 7 consejeros. En cuanto a sus recursos humanos está dotada de 98 personas, y los recursos económicos, en 2014, disponía de un presupuesto anual de 9.943.982 euros.

Cuenta con un Plan estratégico de políticas de transparencia de la Generalitat de Catalunya 2015-2017, estructurado en seis ejes: transparencia, acceso a la información, buen gobierno, participación ciudadana, fomento de aplicación de la ley y formación. Disponía de 197 entidades del Sector público autonómico, 947 municipios además de las entidades locales dependientes, diputaciones y entidades comarcales.

Ha aprobado en 2015 un total de 34 informes de fiscalización correspondientes al ejercicio económico de 2014.

### *Sindicatura de Cuentas de Valencia*

Se da inicio de acuerdo con Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Cuentas. Cuenta con cuatro consejeros. La plantilla del personal la conforman 85 personas, y en 2014 contaban con un presupuesto inicial de 6.127.710 euros.<sup>211</sup>

Se han aprobado los siguientes informes de fiscalización en 2014: la Cuenta General de la Generalitat Valenciana, en la que se incluyen tres auditorías operativas; 5 universidades públicas, 5 Cámaras (industria, comercio, etc.); fondos de compensación; y 16 correspondientes al Sector local público. No cuenta con Plan estratégico.

### *Consello de Contas de Galicia*

Se constituye mediante la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consello de Contas. Dispone de cinco Consejeros. El personal es de 93 personas, de los cuales 79 son

---

<sup>211</sup> Página web [www.sindicom.gva.es](http://www.sindicom.gva.es) e Informe 2014 de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana+ (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)



funcionarios, ocho de contratación laboral y seis eventuales. Para el ejercicio 2014 el presupuesto de este Consello estaba dotado de 6.517.714 euros.<sup>212</sup>

En su función fiscalizadora se aprobaron 34 informes. Las entidades locales suman un total de 386 y las entidades del sector autonómico 179.<sup>213</sup> No cuenta con un Plan estratégico.

#### *Sindicatura de Comptes Illes Balears*

Se constituye mediante la Ley 1/1987, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears. Cuenta con tres consejeros. Los recursos humanos lo conforman 40 personas.<sup>214</sup> El presupuesto inicial es de 2.793.545 euros.<sup>215</sup>

Se aprobaron un total de diez informes durante el ejercicio 2014. No cuentan con un Plan estratégico.

#### *Cámara de Cuentas de Madrid*

Mediante la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid se crea esta EFS. Dispone de siete consejeros y cuenta con 79 personas entre funcionarios y eventuales, y con 6 de contratación laboral. Para el ejercicio 2014 contaba con una dotación presupuestaria inicial de 6.800.043 euros.<sup>216</sup>

Se aprobaron un total de 28 informes en las distintas sesiones del Pleno de la Cámara. Las entidades que componen el alcance de su fiscalización son de 546 entre entidades autónomas y locales en ese ejercicio económico.<sup>217</sup> No dispone de un plan estratégico.

---

<sup>212</sup> Página web [consellodecontas.es](http://consellodecontas.es) e (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>213</sup> Página web [www.ccontasgalicia.es](http://www.ccontasgalicia.es) e Informe de Rendición de Ejercicio 2014+del Consello de Contas do Galicia. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>214</sup> Memoria anual de la SCIB de l'any 2014+de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

<sup>215</sup> Información sobre la liquidación del Presupuesto de la SCIB d'exercici 2014+de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

<sup>216</sup> Página web [camaradecuentasmadrid.org](http://camaradecuentasmadrid.org) y Memoria de actuaciones del ejercicio 2014 de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, aprobado en el ejercicio 2015. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>217</sup> Ibidem

### *Cámara de Comptos de Navarra*

Da su inicio mediante las Normas sobre el Restablecimiento aprobadas por Acuerdo del Parlamento Foral de 28 de enero de 1980. Boletín Oficial de Navarra nº 16, de 6 de febrero de 1980. Cuenta con un consejero. Los recursos humanos lo componen 38 puestos de trabajo.<sup>218</sup> El presupuesto inicial para el ejercicio 2014 asciende a 2.656.925 euros.<sup>219</sup>

Durante el ejercicio 2014 se han presentado al Pleno del Parlamento de Navarra. La Administración de la Comunidad Foral la componen más de 800 entidades.<sup>220</sup> Dispone de un Plan estratégico 2011-2016.

### *Tribunal Vasco de Cuentas Públicas*

Se crea esta institución con la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del tribunal de Cuentas Vasco de Cuentas Públicas. Dispone de 7 consejeros. Cuenta con 87 personas al cierre de 2014.<sup>221</sup> Su presupuesto inicial es de 7.777.000 euros.<sup>222</sup>

El Pleno del Tribunal en su sesión de 23 de enero de 2014 aprobó su Plan de trabajo para el período 2014, que incluye 30 actuaciones de fiscalización.<sup>223</sup> No cuenta con Plan estratégico.

### *Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias*

Nace mediante la Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas. Está compuesta de tres consejeros. Cuenta con 34 puestos de trabajo. El presupuesto para 2014 asciende a la cantidad de 3.339.778 euros.<sup>224</sup>

---

<sup>218</sup> Página web [camaradecomptos.org](http://camaradecomptos.org), y Memoria de Actividades y Cuenta General de Comptos de Navarra. Informe de Auditoría 2014+ de la Cámara de Comptos de Navarra. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>219</sup> KPMG Auditores SL, Informe de Auditoría de las Cuentas del Anteproyecto de la Cuenta General de la Cámara de Comptos de Navarra, correspondiente al 2014+

<sup>220</sup> Memoria de Actividades y Cuenta General de Comptos de Navarra. Informe de Auditoría 2014+ de la Cámara de Comptos de Navarra.

<sup>221</sup> Página web [tvcp.org](http://tvcp.org) y (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>222</sup> Informe de Auditoría Independiente de Estados Financieros del TVCP+ABANTE Auditores.

<sup>223</sup> Memoria de Cuentas Anuales del Tribunal de Vasco de Cuentas Públicas 2014+ del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

Se han aprobado siete informes de fiscalización. Además de la administración local, la Administración autonómica está compuesta por 65 entidades. No cuenta con un plan estratégico.

#### 1.3.4. Las carencias del Tribunal

Una sistematización de estas recomendaciones se encuentra en las Mociones elevadas por el Tribunal a las Cortes Generales en las que se recogen las principales insuficiencias normativas y organizativas [õ ] con seguimiento de sus conclusiones y recomendaciones. [õ ] si bien la publicidad de los informes del Tribunal está garantizada por la vigente normativa, se considera necesario aplicar vías de difusión y divulgación de los resultados alcanzados [õ ] proporcionando de este modo la intensificación del control social de la gestión pública.<sup>225</sup>

La circunstancia presente debiera ir acompañada de una indicación normativa suficiente para cambiar la inercia actual. A lo largo de todo este primer Capítulo se han tocado numerosos límites, tanto del desarrollo normativo como de la praxis habitual del Tribunal, en relación con las necesidades jurídico-políticas evocadas anteriormente. Ello nos llevará a buscar alternativas en el derecho comparado durante el siguiente capítulo. Por esta razón, para favorecer el tránsito al derecho comparado, quisiéramos enumerar aquí los principales puntos conflictivos en el estado actual del Tribunal.

a) En primer lugar la cuestión de la función de consultoría y la realización de auditorías de gestión: %El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que estarán obligadas a suministrar [que] solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.+ (art. 7.1 de la LOTCu). En segundo lugar en la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector público y otras medidas de reforma administrativa ha añadido una disposición adicional undécima a la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en virtud del cual %deben someterse a informe del Tribunal de Cuentas los anteproyectos de ley [õ ] el informe

---

<sup>224</sup> Página web [www.sindicastur.es](http://www.sindicastur.es) y %Memoria de Actividades 2014+ de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>225</sup> NUÑEZ PEREZ, Manuel; *Comentarios a la Constitución Española*, ed. Fundación Wolters Kluwer España, p. 2061.

del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de esta función consultiva limitada se configura como preceptivo, pero no vinculante <sup>226</sup>

Los criterios de fiscalización, en lo que se refiere a la economía, eficacia y eficiencia, es un aspecto que no se ha desarrollado normativamente con anterioridad hasta 2013/15, de igual manera que lo referente su función de consultoría, que, en ese sentido, ha permanecido vacío de contenido. La racionalidad en la utilización de recursos debería cristalizarse normativamente en cuanto a la función consultiva.

b) En lo que se refiere a la iniciativa, puede decirse que está desarrollada normativamente, tal y como se ha explicado. Sin embargo este aspecto debe estar vinculado con la trascendencia jurídico-política de sus aportaciones; de otro modo la libre iniciativa está destinada a quedar sin efectos.

El Tribunal de Cuentas puede y debe fiscalizar según el procedimiento legalmente establecido todas las cuentas del sector público, incluso aquellas que no le hayan sido rendidas [ó] la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Entidades gestoras de la Seguridad Social, los Organismos Autónomos, las sociedades estatales y demás empresas públicas. Junto a ese *ámbito subjetivo* de fiscalización, el mismo precepto consagra, a continuación, un *ámbito objetivo*, al proclamar que ~~el~~ Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.<sup>227</sup>

c) Respecto de la independencia, pese a que cuenta con algunos parámetros adecuados (no intervención de la Cortes en sus dictámenes, duración del cargo, mayoría ñ ) en lo que se refiere al ámbito funcional, padece de la misma carencia que el apartado anterior: mientras que la labor del Tribunal quede absolutamente subsumida a la discrecionalidad de los parlamentarios su independencia funcional no puede llegar a tener ningún fruto.

d) En lo que se refiere a los instrumentos, lo cierto es que en sí mismos no tienen más carencia que la que le imprime la falta de trascendencia de sus conclusiones: ~~el~~ resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias

---

<sup>226</sup><http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/regimen-juridico-y-economico/funcionConsultiva/> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>227</sup> FERNÁNDEZ CARNICERO GONZÁLEZ, Clarp; Letrado de las Cortes Generales, id. VLEX-338991, p. 377.

ordinarias o extraordinarias y de las mociones y notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el Boletín Oficial del Estado.<sup>228</sup> Sin embargo, el acceso al derecho comparado puede arrojar fórmulas en las que estos instrumentos puedan lograr una mayor productividad, como veremos en el siguiente capítulo.

e) El Tribunal dispone en el articulado de su propia ley orgánica la facultad de requerir de forma coercitiva la rendición de cuentas por parte de las entidades obligadas a ello. Es habitual la falta de rendición de cuentas por parte de un número más que considerable la persistencia en la falta de su rendición. Es llamativo . lo veremos en el Capítulo III - el número de entidades que el propio Tribunal reconoce la falta de rendición y, como también constan en distintos informes fiscalizados en los apartados de *alcance*, cómo la rendición parcial e insuficiente no es desgraciadamente una excepción. Sin rendición de cuentas es imposible fiscalizar en los principios de economía, eficiencia y eficacia, ni en nada. Más al contrario, eso ya constituye una presunción que la gestión es o económica, o ineficiente o ineficaz, o las tres a la vez, o dos de ellas. O bien está optando el Tribunal por obviar las medidas coercitivas de las que tiene a su disposición, o bien lo hace de forma y en cuantía insuficientes.

f) No existe separación de poderes . como así debe ser - entre el cuerpo administrativo y los miembros del Pleno . los Consejeros . ya que éstos reciben de los técnicos las propuestas de los Informes en forma de anteproyecto, pero son los Consejeros que, mediante deliberación secreta, pueden modificar los Informes del cuerpo administrativo.

Una vez examinado el TCu sobre qué es el Tribunal de Cuentas, cuáles son sus atribuciones constitucionales y cuáles son los agentes públicos sujetos a éste, detectado algunas carencias en su desarrollo normativo, y realizados unos apuntes sobre los OCEX (Órganos de Control Externo de las CCAA), que la Constitución Española permite su función fiscalizadora territorial mediante la regulación y desarrollo de sus propios Estatutos de Autonomía, en el siguiente capítulo emplearemos el derecho comparado en el contexto internacional.

---

<sup>228</sup> LOTCu, art. 12.1



## **CAPITULO II: EL CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL**

Una vez examinado el Tribunal de Cuentas desde la perspectiva de nuestro texto constitucional, estudiamos cómo se configuran las fiscalizaciones operativas (o desempeño o de gestión) en su contexto internacional: en primer lugar abordaremos la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution) organización internacional por excelencia cuya función es la de desarrollar los criterios de fiscalización contable y de gestión del Sector público. Está integrada por un cuantioso número de países procedentes de todos los continentes. En segundo lugar veremos los Tribunales homólogos más representativos de nuestro entorno cultural: EEUU, Canadá, Alemania, Reino Unido, Francia e Italia. Especialmente nos centraremos en el Government Accountability Office (GAO) de los Estados Unidos de América. La mentalidad anglosajona neoliberal de *resultados* nos será útil a modo de contraste tanto en su desarrollo normativo como en los procedimientos, así como en el uso de sus logros o consecución de fines.

### **2.1. Instituciones internacionales de apoyo para la auditoría externa del Sector público**

Existen en todo el mundo EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores) que realizan la fiscalización del gasto público y de su gestión con distintos modelos y que velan por el cumplimiento de la legalidad, el control económico-financiero y el de su gestión. Éstas han ido evolucionando y en la actualidad se pueden distinguir los siguientes tres modelos de EFS: el modelo anglosajón, que se caracteriza por ser órganos de gobierno unipersonales y que no realizan funciones de enjuiciamiento; el modelo continental, cuyo órgano de gobierno es colegiado y realizan funciones propias de enjuiciamiento en las que señalan y penalizan a los responsables de la gestión pública de las malas prácticas; y el modelo mixto que su órgano de gobierno es colegiado pero carece de la función de enjuiciamiento.

La mayoría de estas EFS se rigen por los estándares internacionales para determinar sus normas, reglamentos de funcionamiento interno establecidas por la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution). Pero además de INTOSAI hay otras organizaciones internacionales que confeccionan otros estándares más concretos para la contabilidad del sector público, como IPSASB

(International Public Sector Accounting Standards Board), denominadas IPSAS. En Europa está la EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), con la misma función que las IPSAS pero con circunscripción europea. Y la IFAC (International Federation Accountants) dedicada más al fortalecimiento de normas contables. La IFAC realiza estándares para el ámbito privado y público. Mediante la CSP (Comité del Sector Público), crea en 2001 las NIA (Normas Internacionales de Auditoría), o ISAs (International Standards on Auditing), que son incorporadas por INTOSAI: Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA o ISAs, por sus siglas en inglés) emitidas por IFAC están incorporadas en las directrices de auditoría financiera (ISSAIs 1000-2999).<sup>229</sup>

### 2.1.1. Organismos de ámbito mundial: INTOSAI

ECOSOC (United Nations Economic and Social Council) crea en 1953 el INTOSAI, que se inicia con la asociación de 34 EFS de países de ámbito mundial. Actualmente cuenta con 192 países miembros. Esta Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores dice en el artículo 1 de sus estatutos:

Es un organismo autónomo, independiente y apolítico, creado como una institución permanente para fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países miembros, en lo que se refiere a la auditoría gubernamental. Tiene su sede en Viena, Austria. La INTOSAI deberá mantener su vinculación con las Naciones Unidas en la forma actualmente establecida.<sup>230</sup>

Su organización interna cuenta con un Comité Directivo que se compone de 18 miembros con el objeto de garantizar una representación equilibrada de todos los países que lo componen y se reúne anualmente al menos una vez entre Congresos. Esta institución tiene una Comisión Financiera y Administrativa (FAC) cuya función es de consultoría del Comité Directivo: coopera con la Secretaría General en la planificación financiera; supervisa y controla la ejecución del presupuesto; recomienda al Comité Directivo, para su aprobación, las cuotas iniciales de los miembros asociados; recomienda al Comité Directivo ajustes de las cuotas de los miembros de pleno derecho; rinde cuentas ante el Comité Directivo y, si así lo solicitara el Congreso, ante este mismo. Otro órgano de dirección es la Secretaría General que da soporte administrativo central de la INTOSAI, gestiona el presupuesto de ésta, está al servicio del Comité Directivo y de los Congresos, facilita

---

<sup>229</sup> V. *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público ISSAI-100*, INTOSAI, p. 3

<sup>230</sup> Pág. web: [www.intosai.org](http://www.intosai.org) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)



las comunicaciones entre los miembros, y organiza seminarios y proyectos especiales. También tiene un Director de Planificación Estratégica cuya tarea consiste en coordinar y apoyar la implementación del Plan Estratégico. Sus organizaciones regionales son las siguientes:

OLACEFS: Organización latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores . 1965.

AFROSAL: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África . 1976.

ARABOSAI: Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores . 1976.

ASOSAI: Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia . 1978.

PASAI: Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico . 1987.

CAROSAI: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe . 1988.

EUROSAL: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa . 1990.

Finalmente los Congresos, INCOSAI, que es el órgano superior de la INTOSAI:

Se compone de todos sus miembros, se celebra cada tres años bajo la presidencia de la EFS anfitriona y brinda a todos los miembros de la INTOSAI la oportunidad de reunirse para compartir experiencias, debatir cuestiones específicas, Además de aprobarse resoluciones y recomendaciones con el propósito de mejorar la fiscalización publica a nivel mundial. El hecho de que las Naciones Unidas, el Banco Mundial y otros organismos internacionales y profesionales participen en los congresos refleja la relación de la INTOSAI con estos organismos mundiales.<sup>231</sup>

Cuenta con un Plan Estratégico que incluye, cuatro metas clave y diversos valores centrales que guiarán las actividades de la INTOSAI en el futuro. Reconociendo que la INTOSAI ha alcanzado muchos logros desde su creación en 1953, el Plan Estratégico propone basarse en los éxitos del pasado y, al mismo tiempo, permitir que la organización haga frente a nuevos desafíos en el futuro.<sup>232</sup>

---

<sup>231</sup> *Ibíd*em

<sup>232</sup> *Ibíd*em

### 2.1.2. Organismos europeos:

#### *EUROSAI*

El EUROSAI (*European Organization of Supreme Audit Institutions*) es uno de los Grupos Regionales de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Se constituyó en 1990 con 30 miembros (las EFS de 29 Estados europeos y el Tribunal de Cuentas Europeo). En la actualidad el número de miembros asciende a 50 EFS (las de 49 Estados europeos y el Tribunal de Cuentas Europeo).

En la página web <sup>233</sup> encontramos:

En 2015 conmemoramos el XXV aniversario de la constitución de EUROSAI en Madrid en 1990, habiendo recorrido un largo camino desde el momento en que se materializó la idea de una Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa.

En el marco de la conferencia conjunta OLACEFS-EUROSAI VIII que se celebró en Quito (Ecuador) del 24 al 26 de junio de 2015, tuvo lugar un acto conmemorativo que incluyó un video y una exposición fotográfica que retrata los momentos más significativos en la historia de EUROSAI.

La Organización tiene como objetivos, según el artículo 1 de sus Estatutos, promover la cooperación profesional entre las EFS, estimular el intercambio de información y documentación, avanzar en el estudio de la fiscalización del sector público, fomentar la creación de Cátedras Universitarias en este área y trabajar hacia la armonización de la terminología en el campo de la auditoría pública.

La organización se compone de un Presidente, una Secretaría General, los Congresos, el Comité Directivo (que actualmente está formado por Países Bajos, Portugal, España, Turquía, Finlandia, Moldavia, Bélgica y el Tribunal de Cuentas Europeo; y los Observadores: Austria, Noruega, Polonia y Federación Rusa).

Los Miembros son: Albania, Alemania, Andorra, Armenia, Austria, Azerbaiyán, Bélgica, Bielorrusia, Bosnia y Herzegovina, Bulgaria, Chipre, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, ex república yugoslava de Macedonia, federación Rusa, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Kazajstán, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Moldavia, Mónaco, Montenegro, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino

---

<sup>233</sup> *Ibidem*

Unido, República Checa, Rumanía, Serbia, Suecia, suiza, Turquía, Ucrania y el Tribunal de Cuentas Europeo.

De acuerdo con el artículo 11 de los Estatutos, el Comité tiene las siguientes responsabilidades: velar por el cumplimiento de los Estatutos de EUROSAI; adoptar las decisiones necesarias para el funcionamiento de EUROSAI conforme a las directrices establecidas por el Congreso; aprobar el proyecto de Presupuesto y someterlo al Congreso; establecer las normas de elaboración y presentación de las cuentas por parte de la Secretaría y de su fiscalización por los Auditores; someter al Congreso las cuentas, junto con el informe de los Auditores y sus observaciones, para su aprobación; presentar en cada sesión ordinaria del Congreso un informe sobre las actividades de EUROSAI; y cumplir cualquier otra tarea que le fuese encomendada por el Congreso.<sup>234</sup>

### *EURORAI*

El EURORAI (Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público) encontramos en su página web<sup>235</sup>:

Es un proyecto de cooperación entre órganos de control del sector público en Europa que facilita el intercambio de experiencias y hace posible avanzar en el área común del control financiero del sector público regional y local con el objetivo de garantizar una mejor utilización de los fondos públicos. Fue constituida en 1992.

Tiene como objetivos: fomentar y propiciar la cooperación entre las diversas instituciones fiscalizadoras en los distintos ámbitos que comprenden sus actividades; propiciar el intercambio de conocimientos y experiencias en la fiscalización de los ingresos y gastos públicos; mantener informados a sus miembros permanentemente sobre la legislación, organización y funcionamiento de las diferentes instituciones de control del sector público; promover el estudio de las materias relacionadas con la fiscalización; fomentar la organización de intercambios y de cursos de perfeccionamiento para el personal al servicio de las instituciones miembros de EURORAI; elaborar una adecuada definición de la terminología utilizada en cada país, de forma que permita la aproximación de los procedimientos de fiscalización.

Los miembros de las EFS españolas que son miembros del EURARAI son los siguientes: Audiencia de Cuentas de Canarias, Cámara de Comptos de Navarra, Consello de Contas de Galicia, Sindicatura de Comptes de Catalunya, Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Cámara de Cuentas de Andalucía, Cámara de Cuentas de Aragón, Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, Sindicatura de Comptes de les Illes Balears,

---

<sup>234</sup> Ibidem

<sup>235</sup> [www.eurorai.org](http://www.eurorai.org) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, y Consejo de Cuentas de Castilla-León.

## 2.2. Tribunales homólogos

En este apartado la intención no es otra que encontrar alternativas reales a nuestro sistema de control externo de la Administración Pública. Por razones evidentes, el examen de estos modelos internacionales no está sustentado por un respaldo doctrinal, como ha sido el caso del análisis del modelo español; la metodología utilizada en ese asunto ha sido exclusivamente el análisis legislativo, salvo en el caso de la GAO de los EEUU que realizaremos también un análisis de sus informes en el siguiente capítulo. Respecto de los criterios de selección de Estados, podríamos exponer tres grupos: en lo referente a Francia e Italia, la razón ha sido su circunstancia económica de la Administración y cultural pareja a la española (lo que inclinaría a intuir un mismo modelo); en lo que concierne a Alemania, la razón es la misma pero en un sentido contrario relativo a la cultural, pero con una semejanza en el sistema constitucional, ya que nuestra Constitución se inspiró en la italiana y en la alemana; y un tercer grupo compuesto por Reino Unido, Canadá y los EEUU por su carácter anglosajón.

### 2.2.1. El control externo en el contexto internacional

Si de la Unión Europea se esperaba un sistema de mayor rigidez y fiabilidad, no cabe duda de que se trata de un mero prejuicio. El Tratado de la Unión Europea<sup>236</sup> está en un estado demasiado tierno de la realización de una unidad económica fuerte, tal y como se espera. En su artículo 287.1 sólo recoge la función de control de la contabilidad pública: «Examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión. Examinará también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier órgano u organismo creado por la Unión». Además señala que el control de los gastos sólo consiste en lo siguiente: «El control de los gastos se efectuará sobre la base de los compromisos asumidos y los pagos realizados».

---

<sup>236</sup> Tratado de la Unión Europea, Diario Oficial de la Unión Europea, versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, del 30 de marzo de 2010, C 83/47.

## *El Tribunal de Cuentas de Europa (TCE)*

Un apunte histórico del Tribunal de Cuentas en Europa: desde los comienzos de la Comunidad Europea, en 1958, existía una comisión de cuentas que fue abarcando más competencias y relevancia. El Tribunal de Cuentas fue instituido mediante el Tratado de Bruselas de 22 de julio de 1975 y entró en funciones en octubre de 1977 con sede en Luxemburgo, como se expone en su página web oficial.

Más tarde, a medida que se firmaban tratados, fue asumiendo más funciones. El Tratado de Maastricht en 1993 dotó al Tribunal de Cuentas la categoría de institución europea<sup>237</sup>. El Tratado de Ámsterdam en 1999 reforzó la independencia y amplió sus competencias de fiscalización. Y el Tratado de Niza consolidó la actual composición, con un representante de cada estado miembro de las EFS.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son organismos públicos responsables de la fiscalización de las cuentas públicas y de la gestión financiera del sector público, es decir, las encargadas de controlar que los fondos públicos se gestionen de forma eficiente y de acuerdo con la legalidad persiguiendo la consecución de una mayor eficacia y eficiencia en la gestión del gasto público.<sup>238</sup>

En su calidad de órgano de control colabora con las EFS estatales que trabajan en los estados miembros. Durante su evolución se ha ido adaptando a las necesidades del momento y, hoy en día, el Tribunal se esfuerza por estar en la vanguardia de los avances en la auditoría del Sector público. Tiene como función principal la fiscalización de las finanzas de la Unión Europea: %Como auditor externo de la UE [el Tribunal de Cuentas Europeo] contribuye a mejorar su gestión financiera, promueve la rendición de cuentas y la transparencia, y ejerce de vigilante independiente de los intereses financieros de los ciudadanos de la Unión+<sup>239</sup>.

---

<sup>237</sup> %El Tribunal asumió su condición de institución europea de pleno derecho el 1 de noviembre de 1993 con la entrada en vigor del Tratado de Maastricht. El hecho de tener el mismo rango que la Comisión, el Consejo y el Parlamento reforzó su independencia y autoridad %v. Evolución histórica. Tribunal de Cuentas Europeo. <http://www.eca.europa.eu/es/Pages/History.aspx> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>238</sup> *Análisis del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas - Comparativa europea*, Fundación ¿Hay derecho?[http://www.fundacionhayderecho.com/wp-content/uploads/2015/02/FHD\\_AnalisisTCu\\_VF-2.pdf](http://www.fundacionhayderecho.com/wp-content/uploads/2015/02/FHD_AnalisisTCu_VF-2.pdf) (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>239</sup> Informe anual de actividades 2012. Tribunal de Cuentas Europeo. p. 3.

Sus funciones son ayudar a mejorar la rendición de las cuentas públicas [y] supervisar y mejorar la gestión financiera del presupuesto de la UE<sup>240</sup>, supervisando los ingresos y los gastos, su legalidad y la gestión financiera de las entidades y organismos que de ella dependen, y exponiendo sus resultados a la Comisión, el Parlamento Europeo, el Consejo, a los responsables políticos y a los ciudadanos europeos, para que se apliquen correctamente los presupuestos de la UE en el país que se le han asignado. Esto es, realiza fiscalizaciones financieras, de cumplimiento y de gestión de todos los fondos procedentes de la UE en cualquier país miembro de la UE. Además dispone de una auditoría interna que le asesora acerca de la gestión de riesgos.<sup>241</sup>

También colabora activamente con la INTOSAI para el desarrollo e implantación de las normas y estándares internacionales de auditoría pública, de las que han hecho suyas (ISSAI)<sup>242</sup>, y las recomienda a los estados miembros de la Unión. En este sentido propone Directrices, como las *Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI* desarrolladas por el Grupo Especial sobre normas de auditoría del Grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la UE, en las que el número 41 corresponde a directrices de auditoría operativa. Dispone también de un Manual de Auditoría de Gestión (2015) cuyo propósito es contribuir a la realización de auditorías de gestión de alta calidad, y fomentar la competencia profesional de los auditores en este ámbito.<sup>243</sup>

Realiza tres tipos de documentos: los Informes anuales que recogen los trabajos de auditoría y de cumplimiento de la UE, los Fondos Europeos de Desarrollo (FED) así como otros informes específicos (de agencias, organismos descentralizados, etc.); un segundo tipo son los informes especiales, que normalmente son auditorías de gestión; y un tercer tipo son los Dictámenes sobre cuestiones específicas de actos legislativos en su vertiente financiera.<sup>244</sup> En 2014 [ó ] ejecutó el 95% de su

---

<sup>240</sup> Pág. web [www.eca.europa.eu](http://www.eca.europa.eu) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>241</sup> Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, comparativa europea*. P. 96 (2015) <http://www.fundacionhayderecho.com/wp-content/uploads/2015/10/An%C3%A1lisis-del-funcionamiento-del-Tribunal-de-Cuentas.pdf> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>242</sup> Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores de INTOSAI que desarrollaremos en el presente capítulo.

<sup>243</sup> Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo 2015, p. 3

<sup>244</sup> Cfr.o.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, comparativa europea*. P. 29

programa de trabajo<sup>245</sup> y a finales de ese mismo año ~~se~~ habían aplicado el 69% de las casi 600 recomendaciones.<sup>246</sup>

Está compuesto por 28 miembros, uno por cada país de la Unión, en la que adoptan sus decisiones de forma colegiada en las sesiones del Pleno. Su mandato es por seis años renovables. No disponen de sección de enjuiciamiento, por lo que sólo tienen una función de fiscalización, trasladando a la Oficina de Lucha Antifraude (OLAF) aquellas irregularidades detectadas en su labor fiscalizadora. Cuentan con 882 funcionarios y personal contratado en 2014.

### *Italia: Corte dei Conti*

La EFS italiana se denomina *Corte dei Conti*. La regulación de dicho órgano se encuentra recogida en varios preceptos de la Constitución italiana. Así, el artículo 100 de dicha carta magna enuncia: ~~La~~ *Corte dei Conti* ejerce el control preventivo de legitimidad sobre los actos del Gobierno, y también lo posterior en lo referente al presupuesto del Estado.+

La Corte tiene una arquitectura constitucional bastante sorprendente puesto que está inserida simultáneamente entre los órganos administrativos de garantía de la legalidad a la vez que entre los órganos jurisdiccionales (particularmente especificado en el artículo 103 de la Constitución italiana).<sup>247</sup> Por su parte, la Ley que lo desarrolla es la Ley de 14 enero 1994, n. 20, posteriormente modificada por el Decreto Ley de 10 octubre de 2012, n. 174. Cuenta con 417 miembros con un mandato no limitado y sus decisiones son colegiadas, dan cuentas en el Parlamento. El personal empleado es de 2.433 además de los magistrados.<sup>248</sup>

---

<sup>245</sup> Ibidem, p. 65

<sup>246</sup> Ibidem, p. 85

<sup>247</sup> Interesa aquí traer a colación el análisis que hace la misma Corte en su página web sobre el significado de dicho encaje constitucional: ~~De~~ dicha doble investidura deriva la centralidad del papel de garantía de la correcta gestión del dinero público en la Corte dei Conti, que en el ejercicio de su función de control, es un órgano neutral, autónomo, e independiente con respecto al Gobierno y al Parlamento en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales, que da parte a todos los efectos de las órdenes judiciales..+(La traducción es nuestra). <http://www.corteconti.it>

<sup>248</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, comparativa europea*. p. 33

De todo ello, podríamos extraer, a grandes rasgos, cuatro funciones fundamentales de la *Corte dei Conti*:

- Control preventivo de legitimidad: destinado a impedir que los principales actos del Gobierno contengan disposiciones ilegítimas desde el punto de vista de la legalidad. De este modo, el Tribunal puede admitir o rechazar una medida propuesta por el Gobierno, desde el punto de vista exclusivamente de su legitimidad. Si la Corte lo rechaza el Gobierno puede aun así ejecutarlo sometiéndose al control del Parlamento, que es informado, y con la reserva del Tribunal.<sup>249</sup>
- Control sucesivo de gestión: persigue el objetivo de que la administración sea cada vez más avanzada según principios de eficiencia, eficacia y economía. Este control se establece en base al plan anual que publica la Corte.
- Jurisdicción de responsabilidad funcional: la Corte tiene la potestad de reprimir las conductas disfuncionales más graves y que constituyan un perjuicio al erario público.
- Control parlamentario de las cuentas del Estado: el Tribunal proporciona al Parlamento un informe respecto a la veracidad de las Cuentas del Estado, en el que suele formular observaciones y recomendaciones.
- También cuenta con funciones consultivas: principalmente con la Ley Presupuestaria y el pacto de Estabilidad.

La Corte remite cuatrimestralmente un informe al Parlamento en el que evalúa el impacto financiero [con el fin de] respetar el equilibrio financiero.<sup>250</sup>

Algunos analistas han criticado que la Corte dei Conti, durante años, parecía realizar sólo funciones de control de legitimidad (descuidando así la eficiencia de los entes públicos). Ciertamente es que esa era la función más antigua de la Corte, aunque este tipo de control ha ido perdiendo relevancia en los últimos años en favor del denominado control de gestión. Dicho cambio se percibe sobre todo desde la entrada en vigor del D.L. n.74 de 2012 antes mencionado. De todo ello resulta evidente que el modelo italiano difícilmente podrá servir de cauce ideal para un avance en nuestro modelo.

---

<sup>249</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. p. 24.

<sup>250</sup> *Ibidem*, p. 59



El único responsable del control externo es el propio Tribunal, aunque se apoya en Secciones regionales colegiadas con éste.<sup>251</sup>

### *Francia: Cour des Comptes*

La EFS francesa, llamada *Cour des Comptes*, se encuentra regulado en el artículo 47-2 de la Constitución francesa:

El Tribunal de Cuentas asistirá al Parlamento en el control de la acción del Gobierno. Asistirá al Parlamento y al Gobierno en el control de la ejecución de las leyes de Presupuestos y de la aplicación de las leyes de financiación de la seguridad social, así como en la evaluación de las políticas públicas. Por sus informes públicos, contribuirá a la información de los ciudadanos.

Las cuentas de las administraciones públicas serán regulares y sinceras. Darán una imagen fiel del resultado de su gestión, su patrimonio y su situación financiera.<sup>252</sup>

Está constituido como órgano independiente tanto del poder ejecutivo como del poder legislativo. Sus decisiones son colegiadas y reportan al Parlamento y al Gobierno. Dicho precepto encuentra su desarrollo legislativo en una ley orgánica en el Código de Jurisdicciones Financieras (Code des Jurisdictions Financieres . CODE). Está formada por 219 magistrados que son funcionarios que provienen en su mayoría de la prestigiosa Ecole Nationale d'Administration y su cargo es de por vida. [õ ] El personal total de la Corte en 2014 era de 725 personas incluidos los magistrados.<sup>253</sup> Su mandato no es limitado. A grandes rasgos, podríamos señalar que este ente público galo tiene otorgadas cuatro funciones básicas<sup>254</sup>:

- Función jurisdiccional: de cumplimiento y de gestión.
- Auditoría de cumplimiento y de gestión: auditar el uso y la gestión de los fondos públicos asegurando el cumplimiento de la normativa, la economía, la eficiencia y la eficacia de esta gestión.

---

<sup>251</sup> *Ibidem*, p.33

<sup>252</sup> Traducción realizada por la Dirección de Prensa, Información y Comunicación del Ministerio de Asuntos Exteriores y del Departamento de Asuntos Europeos de la Asamblea Nacional francesa.

<sup>253</sup> Según la catalogación que se hace en Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. p. 32. <http://www.fundacionhayderecho.com/wp-content/uploads/2015/10/An%C3%A1lisis-del-funcionamiento-del-Tribunal-de-Cuentas.pdf> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>254</sup> *Ibidem*, p.22

- Auditoría financiera: auditar y certificar las cuentas del Estado y de la seguridad social para asegurarse de que las cuentas de las administraciones públicas dan una imagen fiel de los resultados de su gestión, sus activos y pasivos y su posición financiera.
- Evaluación de políticas públicas concretas.

Observamos en la *Cour des Comptes*, por tanto, esta doble función de auditoría de cumplimiento y, por otro lado, de auditoría de gestión. Además, se percibe un gran interés en todos sus informes tanto por los criterios de regularidad como los de racionalidad económica (eficiencia, eficacia y economía). En ese sentido, encontramos en el modelo francés una gran diferencia respecto a los tribunales de cuentas de España e Italia, dónde la racionalidad económica no se plantean como una exigencia tan estricta.

También tiene una función consultiva con el Gobierno y el Parlamento desde 2006, asistiéndolos en la evaluación de las políticas públicas. Trabaja con programas plurianuales de tres años.

Respecto a la potestad sancionadora, señalamos que los informes de la *Cour des Comptes* pueden implicar responsabilidades para políticos y otros gestores públicos cuando de dichos informes se desprendan ilicitudes o en ellos se documente mala gestión, ya que disponen de una sección jurisdiccional. En algunos casos, es la misma Corte la que impone las sanciones (posee ella misma potestad sancionadora) mientras que en otros casos se limita a dar cuenta de las irregularidades a los tribunales competentes. El programa anual no se hace público ni siquiera para el Parlamento, con la intención de que las entidades auditadas no sepan que van a serlo, de modo que el trabajo de auditoría les pille ~~desprevenidos~~<sup>255</sup> Elaboran guías de buenas prácticas y realizan sistemáticamente un seguimiento cada tres años de sus recomendaciones.

Por último, subrayamos que el sistema francés presenta una particularidad. Como hemos visto, la *Cour des Comptes* examina la actividad estatal y la de los establecimientos públicos en general. Sin embargo, además de dicho organismo, existen otras dieciocho Cámaras Regionales de Cuentas (CRC) y cinco Cámaras Territoriales (CTC) cuya función exclusiva es la de fiscalizar los entes locales franceses de manera muy exhaustiva. Así, encontramos que se fiscalizan las

---

<sup>255</sup> Ibidem, p. 62

cuentas de todo tipo de entidades territoriales, desde municipios y departamentos hasta organismos sanitarios y sociales (como hospitales o residencias de ancianos), pasando incluso por los colegios públicos, en la que tienen también una función jurisdiccional.<sup>256</sup> Estas Cámaras dependen presupuestaria y organizativamente de la *Cour des Comptes* y la totalidad de los miembros que las componen son magistrados independientes. Existe un Comité de enlace entre la Cour y las EFS regionales, creando comisiones interjurisdiccionales compuestas por magistrados de la Cour y de las Cortes Regionales.<sup>257</sup>

### *Alemania: Der Bundesrechnungshof*

El caso alemán, como cabía esperar, es ciertamente más complejo. Su análisis exige una mayor detención. Siguiendo el cauce que marca el sistema legislativo alemán debemos remitirnos en primer lugar a la Constitución alemana, después al Código Financiero alemán y las Normas de Fiscalización, que constituyen el reglamento interno del Tribunal. Por último nos remitiremos al Informe Anual para el año 2010.

La Constitución alemana (*Grundgesetz*) es tan explícita o más que la española: *„prüft die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung“* (art. 114.2; revisará las cuentas, así como la eficiencia y la regularidad de la gestión presupuestaria y económica). Las funciones del modelo alemán son: el control del cumplimiento del presupuestario (legalidad), por un lado, y la eficiencia de la gestión del presupuesto y de la gestión económica (racionalidad económica), por otro. El alcance del control presupuestario y de gestión no constituye para los germanos un asunto *irritante*; en la misma página web del Tribunal de Cuentas viene desarrollado e interpretado este precepto en forma muy clara, en palabras de DRESSLER:

El Tribunal de Cuentas se abstiene de juzgar decisiones políticas adoptadas en conformidad con las normas legales vigentes. Sin embargo, el Tribunal está facultado para verificar e informar en qué medida realmente existían las condiciones subyacentes a las decisiones políticas y cuáles son los impactos provocados por estas decisiones.

---

<sup>256</sup> Cfr. CABALEIRO CASAL, R. Y BUCH GÓMEZ, E. El Control Externo de la Contabilidad Pública en el Sudoeste de la Unión Europea, *Revista Española de Control Externo*, (2007), núm. 26, pp. 91-120

<sup>257</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del tribunal de cuentas*. p. 79

[õ ] Además, su competencia fiscalizadora se extiende a todas las medidas que puedan tener impactos financieros, incluso cuando la entidad pública todavía no haya contraído gastos (como por ejemplo cuando se trata de un procedimiento de contratación de una empresa consultora en el contexto de un proyecto de privatización).<sup>258</sup>

La cuestión será si esta voluntad expresada por el constituyente alemán trae el desarrollo normativo pertinente. Para ello nos remitiremos al Código Financiero Federal (*Bundeshaushaltsordnung*). Éste, en su artículo 90, concreta de un modo similar al español las funciones; sin embargo, en su artículo 89 señala los elementos objetivos de fiscalización en torno a los cuales se valora la eficiencia, la eficacia y la economía: los ingresos, los gastos, los compromisos de gastos, el patrimonio y las deudas, las decisiones que puedan tener repercusiones financieras, los depósitos y los anticipos, y el empleo de los recursos asignados para ser gestionados de forma autónoma (cfr. art. 89).

A ello este código añade una serie de prerrogativas que dan trascendencia jurídico-política a su labor: en primer lugar tienen capacidad de asesorar al Parlamento Federal, al Consejo Federal, al Gobierno Federal y a los diversos Ministerios Federales (art. 88.2), a iniciativa propia o de estos; también a los órganos homólogos de los *Länder* (cfr. art 93.1) y a los órganos internacionales cuando medien tratados internacionales (cfr. art. 93.3). En este sentido, ~~participa~~ participa activamente en el ciclo de elaboración de las Cuentas del Estado, puesto que participa en las negociaciones con el Ministerio de Finanzas [õ ] además proporciona asesoramiento oral y escrito a la Comisión de Presupuestos del Parlamento durante el debate de las Cuentas Públicas.<sup>259</sup>

Por otro lado, en el informe anual *se incluyen* (cfr. art. 97) los siguientes contenidos: si la contabilidad ha sido debidamente justificada; en qué casos importantes se incumplieron las disposiciones y los principios presupuestarios y económicos; cuáles son las principales observaciones derivadas de la fiscalización llevada a cabo en empresas que tengan personalidad jurídica propia, y qué medidas se recomiendan para el futuro<sup>260</sup>. Además, entre las observaciones podrán incluirse también

---

<sup>258</sup> <http://www.bundesrechnungshof.de> . Los párrafos corresponden a apartados diferentes. La traducción es nuestra. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>259</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. p. 26

<sup>260</sup> El contenido no difiere literalmente en exceso del Informe español; no obstante, recuérdese que ya se indicó que en la práctica en España las indicaciones y consejos del Tribunal brillaban por su ausencia.

conclusiones referentes a ejercicios posteriores o anteriores. Aquellas fiscalizaciones concretas que, por la razón que sea, se considere oportuno remitir al *Bundestag* o al Gobierno Federal se harán mediante *Informe especial* (art. 96); lo hará a la autoridad competente con carácter obligatorio e inmediato en aquellos casos en que corresponda indemnización de daños (art. 98). Por otro lado redacta Cartas de Auditoría que están recogidas en la norma de fiscalización.

Cuenta con 63 miembros que toman sus decisiones de forma colegiada y son nombrados por un período de 12 años no renovables sin que se les pueda cesar. El personal empleado en 2014 fue de unos 1.250, 750 en las oficinas centrales y 500 en las delegaciones. No tienen competencias jurisdiccionales.<sup>261</sup>

Respecto de la vinculación que los órganos de la Administración guardan con el Tribunal Federal, cabe señalar que, además de la que se le solicite, puede emitir su opinión en los siguientes casos (art. 102): cuando los Órganos supremos federales dicten o interpreten normas generales que se refieran a la gestión de los recursos presupuestarios de la Federación o repercutan en sus ingresos y gastos; cuando se creen, se modifiquen de forma sustancial o se disuelvan organismos administrativos o empresas federales que tengan una repercusión financiera en el presupuesto federal; cuando se adquieran, se modifiquen de forma sustancial o se cedan participaciones directas de la Federación o participaciones indirectas; cuando se concluyan acuerdos, referentes a la gestión de recursos presupuestarios de la Federación, entre la Federación y otros organismos externos a la Administración Federal, o entre Órganos supremos federales, y cuando los Órganos supremos federales tomen medidas de tipo organizativo u otras que tengan repercusiones considerables en el ámbito financiero. Además, el Tribunal debe ser oído, con carácter obligatorio, antes de la aprobación de cualquier reglamento administrativo (art. 103).

La actividad evaluadora del Tribunal es una actividad jurídica y de regularidad, con la aplicación de unos criterios normativos recogidos en las Normas de Fiscalización del Tribunal (*Prüfungsordnung des Bundesrechnungshofes*), complementado con el Manual de Auditoría (*Prüfungslleitfaden*) al que estas normas remiten (art. 12). En ejercicio de su función fiscalizadora, el Tribunal Federal de Cuentas someterá la actividad de la Administración a los principios de la eficiencia (en el sentido más

---

<sup>261</sup> Cfr. O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*.

amplio)<sup>262</sup> y de regularidad. La fiscalización de regularidad tendrá como objetivo comprobar el cumplimiento de las disposiciones que representan la base legal de las actividades. La fiscalización operativa se dirige a verificar si ha sido pretendida y alcanzada la relación más propicia entre los objetivos perseguidos y los recursos empleados. Comprende la comprobación de la eficiencia e idoneidad de la actividad administrativa, incluyendo el grado de consecución de los resultados esperados (fiscalización de resultados de programas) . principio de eficacia. . Su finalidad es también comprobar si se ha minimizado a lo imprescindible la cantidad de los recursos utilizados para el cumplimiento de las funciones (principio de eficiencia específica)<sup>263</sup>.

Respecto del efecto vinculante que pueda tener afectación a las decisiones políticas (art. 6) literalmente sostiene lo siguiente (art. 6):

Si el resultado de una fiscalización llevada a cabo por el Tribunal Federal de Cuentas está relacionado con decisiones políticas, el Tribunal Federal de Cuentas deberá dejar claro que se abstiene de cualquier apreciación política y que se limita a informar y a asesorar a los órganos que reciben sus informes. En este caso, el Tribunal Federal de Cuentas podrá llamar la atención sobre conclusiones desarrolladas por la fiscalización que afecten las condiciones en las que están basadas las decisiones políticas y las repercusiones de éstas.

[No obstante] El Tribunal de Cuentas podrá recomendar la modificación de una ley en caso de que disponga de conocimientos que indiquen que la ley vigente tenga o pueda tener repercusiones no deseadas por el legislador. Lo antes dispuesto será también el caso si existe una manera más eficiente para alcanzar los objetivos fijados por el legislador.

En ese sentido, puede decirse que pese a no poder pronunciarse con efectos políticos directos, es evidente que su opinión no tiene ni mucho menos un papel

---

<sup>262</sup> En la práctica fiscalizadora del Tribunal Federal de Cuentas, el término %eficiencia+ puede tener dos sentidos:

a.) Sentido amplio: las fiscalizaciones realizadas por el Tribunal Federal de Cuentas con el objetivo de comprobar la eficiencia en el sentido más amplio de la palabra. Se pueden pues equiparar a las fiscalizaciones operativas.

b.) Sentido específico: en la práctica fiscalizadora del Tribunal Federal de Cuentas, el concepto de %eficiencia+, equivale al concepto castellano de %eficacia+, definido en las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España de 23 de enero de 1997 como: %Principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación existente entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquéllos.+

<sup>263</sup> V. nota anterior.

pasivo. De hecho, debe subrayarse el hecho de que, tras el informe anual, el Tribunal Federal de Cuentas vigilará que la entidad competente saque las conclusiones necesarias de las observaciones y de los resultados de las deliberaciones parlamentarias, pudiendo emitir nuevo informe ante el incumplimiento (art. 52). También es de subrayar el hecho de que las Cartas Auditoras que emite el Tribunal, el responsable del órgano fiscalizado se somete a un verdadero proceso jurídico, pudiéndosele exigir incluso los actos concretos que ha realizado para la solución de los problemas (arts. 34 y 35).

Para ejemplificar la concreción con que se valora la eficacia, la eficiencia y la economía en el Tribunal alemán, extraemos, del Informe anual de 2010 consultado: la evaluación al Ministerio de Exteriores relativas a las responsabilidades sobre las deficiencias en la construcción de un colegio alemán en Turquía. En este informe se encuentran valoraciones que critican los tiempos de realización de las obras y actuaciones, la planificación por su obsolescencia, la ineficiencia de la incorrección de errores pese al aumento de presupuesto, etc.

Dado que está configurado como Estado Federal por regiones (Länder), cuenta con 16 tribunales (Landesrechnungshöfe) amparados dentro de su Constitución y gozan de independencia, no encontrándose dependientes del Tribunal Federal, teniendo sus propias leyes.<sup>264</sup>

#### *Reino Unido: National Audit Office (NAO)*

En líneas generales, la doctrina sostiene que el modelo anglosajón de fiscalización del poder ejecutivo se caracteriza por tener órganos de gobierno unipersonales y por carecer de funciones de enjuiciamiento (ejerce únicamente la labor de control del gasto del público e información al Parlamento), a diferencia de lo que sucede en otros modelos antes analizados en la presente investigación.

Es este el caso del Reino Unido, donde la responsabilidad sobre la auditoría de las cuentas financieras recae, en primer lugar, sobre la figura del Comptroller and Auditor General (C&AG). Dicha persona tiene la consideración de oficial dentro de la estructura de la Cámara de los Comunes y es nombrado por la reina con un

---

<sup>264</sup> Cfr. WEDEL, Hedda von. *El Control Financiero Público en Europa, el ejemplo de la república federal alemana*, (2005) Ed. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 107-129

mandato ilimitado. Para el desarrollo de sus funciones, el C&AG cuenta con el apoyo de la National Audit Office (NAO), la cual preside él mismo. El Consejo está formado por cinco miembros. Actualmente, la NAO consta de unos 850 trabajadores.

Un rasgo remarcable del sistema inglés, y que merece mención especial, es su independencia respecto al resto de entes públicos<sup>265</sup>. El C&AG y los trabajadores de la NAO son completamente independientes del gobierno, de la judicatura y de las agencias estatales. De hecho, su única supervisión (por así llamarla) la ejerce la Comisión de Asuntos Públicos (PAC) del Parlamento, encargada de supervisar su trabajo (aprobación de su presupuesto, sigue el desarrollo de sus trabajos, etc.). Un signo de esta independencia es que ninguno de los empleados tiene la condición de *civil servant* (funcionario). De este modo, en el Reino Unido el personal empleado por las oficinas nacionales de auditoría o entidades superiores de fiscalización no son funcionarios, sino personal contratado a través de procedimientos de selección competitivos para cada puesto concreto. Los concursos se publicitan y se realizan procesos selectivos similares a los que realizan las entidades privadas<sup>266</sup>. Algunos de los cuales trabajan a tiempo parcial.<sup>267</sup>

Entre las funciones del C&AG y de la NAO encontramos las de informar al Parlamento de los gastos del Gobierno Central, realizar auditorías financieras de las Agencias Gubernamentales, empresas públicas y adicionalmente la C&AG tiene la función de autorizar ciertos pagos del Fondo Consolidado (Consolidated and National Loans Funds).<sup>268</sup> Estas auditorías financieras de la NAO certifican la veracidad de las cuentas públicas a la vez que su adecuación a la legislación vigente y a las normas internacionales de contabilidad con el fin añadido de prevenir riesgos. De estas auditorías, surge, en la mayoría de casos, un informe exhaustivo que se remite posteriormente a la PAC del Parlamento. De forma preceptiva, se envía en todos los casos una carta a la entidad auditada que incluye recomendaciones a seguir en el futuro.

---

<sup>265</sup> De hecho, en su misma página web oficial, la institución recalca dicha independencia en varias ocasiones: *The C&AG and the staff of the NAO are independent of government. They are not civil servants and do not report to a minister.* +[www.nao.org.uk](http://www.nao.org.uk) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016).

<sup>266</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. p. 35.

<sup>267</sup> Ibidem, p. 36

<sup>268</sup> Ibidem, p. 26



Del mismo modo, el C&AG y la NAO realizan auditorías de gestión denominadas *Value for Money* para asesorar al Parlamento. Son auditorías integradas que apuntan a los criterios de eficiencia, eficacia y economía en la aplicación de los fondos.<sup>269</sup> En ellas, asimismo, se da una gran importancia al análisis coste-beneficio de las actuaciones. Los temas son propuestos por los propios auditores y se priorizan teniendo en cuenta las áreas que generan mayor gasto, los mayores riesgos en materia de coste-beneficio y la importancia estratégica.<sup>270</sup> En los informes se incluyen entrevistas y encuestas de satisfacción de usuarios y proveedores, entre otros.<sup>271</sup>

A nivel regional tienen sus propias EFS en Gales, Escocia e Irlanda del Norte que reportan a sus respectivos Parlamentos con independencia plena.<sup>272</sup> A nivel local contratan a sus propios auditores, cumpliendo los criterios y limitaciones incluidos en la Local Audit and Accountability Act 2004 [5 ] en base al Código de Auditoría (Code of Audit Practice) que elabora la Oficina Nacional de Auditoría. [5 ] Además realiza evaluaciones y recomendaciones.<sup>273</sup>

Relativo a la oficina de comunicación, tienen muy en consideración la comunicación ciudadana, para lo que dedican especiales recursos en redes sociales para la presentación de los informes, que resulta especialmente atractiva, destacando incluso el ahorro conseguido para el erario público en términos caso propagandísticos.<sup>274</sup>

---

<sup>269</sup> SCHAFFRIK, F.H. *La creación de la auditoría general y su incidencia en la mejora del presupuesto externo*. Buenos Aires, EUDEBA, 2012. p. 39.

<sup>270</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. p. 63.

<sup>271</sup> *Ibidem*, p. 68

<sup>272</sup> Cfr. BOURN, John. *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea* (La auditoría Pública en el reino Unido), coord. por María Milagros García Crespo Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales (2005), pp. 53-78

<sup>273</sup> O.c. Fundación Hay Derecho, *Análisis del funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. p. 27

<sup>274</sup> *Ibidem*, p. 90

## Canadá: Office of the Auditor General (OAG)

Los pasajeros de ese barco llamado «Nación» son los responsables, en las democracias, de elegir a los gobiernos. De ello se espera que lleven todo en orden, que estén preparados para un próspero viaje y dispuestos a ser expulsados del barco si fallan en alguno de sus deberes.<sup>275</sup>

Así empieza la presentación de la OAG en las jornadas de estudio del 9 al 13 de mayo de 1988 en el Tribunal de Cuentas en Madrid. Del análisis del sistema canadiense de fiscalización extraemos la conclusión de que éste debe ser encuadrado, sin lugar a dudas, dentro del modelo anglosajón. De hecho, las similitudes con el sistema empleado en el Reino Unido son enormes. Al igual que en el Reino Unido, la fiscalización del poder ejecutivo se encarga a un órgano unipersonal que, en este caso, recibe el nombre de Auditor General. De este modo, el Banco Mundial así lo expresa en la siguiente nota:

En el sistema Westminster, usado en muchos países de la Commonwealth (Australia, Canadá, India, Reino Unido, y muchos países del Caribe, Pacífico y África subsahariana), la oficina del auditor general es una institución independiente que informa al parlamento. Compuesto por auditores profesionales y técnicos expertos, la oficina manda informes periódicos sobre las cuentas financieras y operaciones de las entidades gubernamentales, pero con menor énfasis en el cumplimiento de la legalidad que en el sistema napoleónico. La oficina no tiene funciones judiciales, pero, cuando está justificado, sus averiguaciones pueden ser presentadas ante a las autoridades judiciales para ulteriores actuaciones.<sup>276</sup>

Además, del mismo modo que en el sistema inglés, al Auditor General le acompaña en el desempeño de sus funciones una entidad pública aquí llamada Office of the Auditor General (OAG), y cuenta con cuatro oficinas regionales en Vancouver, Edmonton, Montreal y Halifax. Su misión es examinar si ha cumplido o no la legislación y si ha gastado el dinero autorizado por el Parlamento según los criterios de eficiencia y de economía a través de un programa eficaz.<sup>277</sup> Tiene un mandato de diez años y es independiente del Ministerio de Hacienda, aunque informa a éste ante posibles fraudes.

---

<sup>275</sup> Crónica (Asociación de Letrados y Auditores), *Sistemas de procedimientos de fiscalización en la Oficina del Auditor General de Canadá* (presentación de la OAG al Tribunal de Cuentas de España), 13 de mayo de 1988. Ed. Tribunal de Cuentas.

<sup>276</sup> Features and functions of supreme audit institutions. PREMnotes octubre de 2001, número 59. Banco Mundial.

<sup>277</sup> Ibidem, p. 17

En 1977 el mismo Auditor General propone al gobierno federal la necesidad de crear la figura del Controlador General a través de la Lambert Royal Commission en la Dirección Financiera y de Contabilidad.<sup>278</sup>

El Controlador general es un jefe financiero administrativo del servicio público Federal que informa directamente ante el titular del Ministerio de Hacienda [õ ] Tiene tres cometidos: [õ ] es el de informar de los principios y prácticas del gobierno canadiense [õ ] proporcionar la dirección y el consejo técnico necesario para asegurar que el examen periódico, crítico y objetivo de los programas [õ ] y trabajar directamente con Ministros adjuntos y otros directivos de acuerdo con los departamentos.<sup>279</sup>

La OAG está formada por casi 600 profesionales, entre los que cuentan con una amplia gama de profesiones. Además de economistas y abogados, tienen en sus equipos de trabajo a ingenieros, historiadores, sociólogos, expertos en gestión, en relaciones internacionales, en tecnología de la información, recursos humanos, en gestión del conocimiento etc. Los empleados deben certificar que cumplen con un código de valores, conducta y ética profesionales una vez al año. Estos valores se resumen en cinco: democracia e independencia (no partidistas y objetivos); respeto por la gente (trato digno, honesto, abierto, y animados a realizar su potencial profesional complete); integridad y profesionalidad (mantener la confianza del público, cumpliendo los más altos estándares de conducta profesional); administración y servicio al interés público (centrarse en cuestiones importantes para lograr un impacto positivo y medible); y compromiso por la excelencia (comprometidos a mejorar continuamente los procesos y prácticas para ofrecer servicios de la más alta calidad).<sup>280</sup>

La OAG canadiense tiene su fundamento legislativo en la Auditor General Act y los reglamentos que la desarrollan. En dicha norma se especifica que dicha figura tiene la consideración de oficial dentro de la estructura del Parlamento y que su mandato es por un periodo no renovable de 10 años, nombrado por el Gobernador General de Canadá después de consultar a los principales partidos más representativos en la Cámara de los Comunes y del Senado. El Auditor General tiene una relación muy estrecha con el Parlamento mediante el Comité de Cuentas Públicas (Public Account

---

<sup>278</sup> Cfr Ibidem, p. 10

<sup>279</sup> Ibidem, p. 14

<sup>280</sup> [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin\\_e\\_41.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_e_41.html) (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

Comite . PAC), que está a cargo de un miembro de la oposición para poder exigir al Gobierno una rendición detallada.<sup>281</sup>

Cuenta con tres secciones: la sección de Ejecución de Fiscalizaciones, en la que se consolidan las actividades de la Oficina; la sección de Servicios Profesionales, cuyo objetivo es la de asegurar la calidad de las fiscalizaciones y mantiene las relaciones con el Parlamento, comunicaciones internas y provinciales, así como las relaciones internacionales; y la sección de Servicios administrativos, que prestan apoyo de asesoría a la Oficina.<sup>282</sup>

Más allá de ese nombramiento, la OAG se esfuerza por recalcar su independencia del gobierno y en subrayar que sus informes forman parte de un trabajo no partidista y objetivo, y ofrecen asesoramiento al Parlamento, a los consejos de administración de las corporaciones de la Corona, al Gobierno y a los canadienses.<sup>283</sup>

Un hecho realmente distintivo respecto al resto de EFS estudiadas en la presente investigación es que, desde 1995, la OAG tiene encargado un mandato específico respecto de la conservación del medio ambiente y el desarrollo sostenible. De este modo, se creó para este cometido concreto la figura adjunta del Commissioner of the Environment and Sustainable Development (CESD), nombrado a propuesta del Auditor General.

Para tal efecto se creó el Comisionado para la protección del medio ambiente. Su mandato está definido en la norma que gobierna la entidad:

Adicionalmente a llevar a cabo las funciones referidas en la subsección 23(3), el propósito del Comisionado es el de proveer un desarrollo sostenible monitorizando e informando del progreso de los departamentos de la categoría 1 hacia un desarrollo sostenible, el cual es un concepto en evolución continua basada en la integración de preocupaciones sociales, económicas y medioambientales, y que pueden ser conseguidas por medio de, entre otras

---

<sup>281</sup> Cfr La Independencia de las entidades Fiscalizadoras Superiores <http://www.monografias.com/trabajos98/independencia-entidades-fiscalizadoras-superiores/independencia-entidades-fiscalizadoras-superiores2.shtml> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>282</sup> Cfr.o.c. Crónica (Asociación de Letrados y Auditores), *Sistemas de procedimientos de fiscalización en la Oficina del Auditor General de Canadá* (presentación de la OAG al Tribunal de Cuentas de España), 13 de mayo de 1988. Ed. Tribunal de Cuentas, pp. 37-38

<sup>283</sup> Cfr. O.c. La Independencia de las entidades Fiscalizadoras Superiores.

cosas: (a) la integración del medioambiente y la economía; (b) protegiendo la salud de los canadienses; (c) protegiendo ecosistemas; (d) cumpliendo obligaciones internacionales; (e) promoviendo la igualdad; (f) una aproximación integral en la planificación en planteamiento y toma de decisiones que tome en consideración en medioambiente y los costes de los recursos naturales de distintas opciones económicas y el coste económico de diferentes opciones medioambientales y de recursos naturales; (g) previniendo la polución; y (h) respeto por la naturaleza y las necesidades de futuras generaciones.<sup>284</sup>

La OAG realiza, fundamentalmente, dos tipos de auditorías. El primero son las llamadas *financial audits*, similares a las que se llevan a cabo en el sector privado. Dichas auditorías tienen dos rasgos fundamentales: incluyen siempre una valoración respecto a la adecuación de las actuaciones del ente auditado a las leyes y regulaciones estatales: el Auditor General informa al Parlamento de aquellos asuntos que considere que deben atraer la atención del Parlamento. Dichos procedimientos incluyen siempre la comparación de los resultados reales del ente con los resultados planeados al principio del ejercicio.

El segundo tipo de las auditorías son las de desempeño, que lleva a cabo la OAG desde 1977 mediante la implementación de las *Value for Money Audit*. En ellas se miden los criterios de eficiencia, eficacia y economía y se analizan de forma muy exhaustiva el estado de las cuentas. Como prueba de ello, la OAG señala que estas auditorías pueden durar hasta 18 meses. Las auditorías de desempeño no cuestionan los méritos de las políticas gubernamentales sino que se centran en la correcta implementación de las mismas. Si los auditores detectan algún tipo de desviación, se elaboran recomendaciones para adecuar las actuaciones a los criterios establecidos.

Es evidente que los procedimientos para la valoración de la eficacia, eficiencia y economía son aspectos susceptibles de control durante el desarrollo de una fiscalización global y han de tener el máximo interés para el *revisor* a la hora de examinar la calidad de la misma.<sup>285</sup>

El principio de economía lo define de una manera práctica:

---

<sup>284</sup> Artículo 21.1 de la Auditor General Act (R.S.C., 1985, c. A-17)

<sup>285</sup> o.c. Crónica (Asociación de Letrados y Auditores), *Sistemas de procedimientos de fiscalización en la Oficina del Auditor General de Canadá* (presentación de la OAG al Tribunal de Cuentas de España), 13 de mayo de 1988. Ed. Tribunal de Cuentas, p. 43

[Son] términos y condiciones bajo las cuales una organización adquiere recursos humanos y materiales, atendiendo tanto a la calidad como a la calidad al menor coste posible [õ ] Significa algo más que la simple adquisición de algo al menor coste [õ ] Compárese esta definición en la compra de una bicicleta: una marca puede ser inicialmente más barata que otra, pero los recambios son más caros y difíciles de encontrar: ¿Es su adquisición económica desde el punto de vista de nuestra definición? Obviamente, no.<sup>286</sup>

Las etapas sobre el ciclo de vida son: la necesidad de un servicio, la definición de los requisitos, la adquisición, el mantenimiento en servicio y los costes de retirada.<sup>287</sup>

El principio de eficiencia lo define como la relación entre bienes y servicios producidos (outputs) y los recursos utilizados (inputs) para la consecución de estos outputs.<sup>288</sup> Para ello hay que valorar los recursos utilizados (inputs), valorar el rendimiento (outputs), examinar la calidad y el nivel de servicio, y determinar los niveles de eficiencia: El promedio entre output/input por sí solo no indica si una actividad se ha realizado de manera satisfactoria. Es necesario un punto de referencia en virtud del cual señalaremos y valoraremos las variaciones de eficiencia de una actividad determinada.<sup>289</sup>

Los Consejeros del Auditor General cuentan con dos grupos externos compuestos por personal directivo pertenecientes a las Cuentas Públicas y de profesionales expertos en temas de consulting de gestión, especialmente en las auditorías realizadas por empresas auditorías privadas. El Comité Asesor Independiente está compuesto por representantes de categoría superior de las empresas asesoras de gestión y contabilidad así como por miembros de la comunidad académica.<sup>290</sup>

El Auditor General recibe asesoramiento personal, entre otros, del Comité de Auditoría Externa, que revisa los aspectos de valores y de ética y la gestión de calidad y del Grupo de Asesores Senior, que proporciona asesoramiento de temas actuales de relevancia y sobre la planificación. Audita las operaciones del Gobierno y le proporciona información, asesoramiento y garantías independientes sobre la

---

<sup>286</sup> O.c. Crónica (Asociación de Letrados y Auditores), Sistemas de procedimientos de fiscalización en la Oficina del Auditor General de Canadá (presentación de la OAG al Tribunal de Cuentas de España), 13 de mayo de 1988. Ed. Tribunal de Cuentas, p. 28

<sup>287</sup> Cfr. Ibidem p. 29

<sup>288</sup> Ibidem, p. 29

<sup>289</sup> Ibidem, p. 30

<sup>290</sup> Cfr. Ibidem, pp. 42-43

administración de los fondos públicos mediante informes financieros trimestrales: %A través de nuestro trabajo contribuimos de manera fundamental al buen gobierno, la democracia y a la sociedad canadiense.<sup>291</sup>

No tiene función jurisdiccional, por lo que, mediante la información y opiniones, ejecuta a través del Comité de Cuentas Públicas que contacta directamente con los departamentos gubernamentales directamente para adoptar las medidas recomendadas en presencia de los auditores de la OAG como testigos.<sup>292</sup>

El Comité Ejecutivo es el encargado de aprobar las materias objeto de fiscalización. La elección de temas responde a criterios de mayor a menor importancia y envergadura, aquellas entidades, organismos o políticas que más peso económico supone, o a aquellos de mayor sensibilidad social:

Consideramos primero las áreas que comportan mayor gasto [õ ] Por ello también tenemos en cuenta el factor impacto [õ ] También existen las áreas de sensibilidad, es decir, las áreas en las que el gasto es muy visible y de posible objeto de controversia, por ejemplo los gastos de desplazamiento [õ ] Finalmente, contemplamos la fiscalidad, es decir, las técnicas que posibiliten y proporcionen un resultado profesional. [õ ] Generalmente fiscalizamos e informamos sobre un Departamento grande y complejo más que sobre uno pequeño.<sup>293</sup>

En términos generales cuanto mayor sea el impacto que la entidad fiscalizada causa, más importante es su fiscalización y más necesaria la intervención del *revisor*. El equipo de revisión ha de señalar los posibles fallos, decidir cuáles son más importantes y centrar su actividad en función de los mismos.<sup>294</sup>

Periódicamente la OAG realiza encuestas a sus empleados para evaluar si están satisfechos y comprometidos y a los usuarios de los informes, como a los parlamentarios. También realizan sistemáticamente controles de calidad para la Oficina realizados por profesionales externos que se somete voluntariamente con el

---

<sup>291</sup> Cfr. [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/pd\\_fs\\_e\\_944.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/pd_fs_e_944.html) (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>292</sup> Cfr. <http://www.diputados.gob.mx/comisiones/vigilanc/ponencia.htm> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>293</sup> O.c. Crónica (Asociación de Letrados y Auditores), Sistemas de procedimientos de fiscalización en la Oficina del Auditor General de Canadá (presentación de la OAG al Tribunal de Cuentas de España), 13 de mayo de 1988. Ed. Tribunal de Cuentas, p. 41

<sup>294</sup> *Ibíd.*, p. 45

propósito de servir mejor al Parlamento. Por ejemplo, en 2003 la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido revisó la práctica de auditoría de desempeño de la OAG y en 2009 examinó el trabajo de la OAG la Oficina de Auditoría Nacional de Australia.<sup>295</sup>

## 2.2.2. Government Accountability Office (GAO) EEUU

Estudiamos la EFS de los EEUU, Government Accountability Office (GAO) de manera más extensa ya que le vamos a poner mayor énfasis para establecer una comparativa directa con nuestro Tribunal, por su mentalidad anglosajona, como hemos anunciado anteriormente, por la extensión de su actividad fiscalizadora y por su ejemplaridad reconocida internacionalmente en este campo.

### *Constitución norteamericana respecto de la imposición tributaria*

Joseph E. Stiglitz, economista estadounidense y Premio Nobel de Economía en 2001, manifiesta que los aspectos tributarios están presentes en la Constitución desde su origen: «En Estados Unidos, el tema tributario ya estaba en la mente de los fundadores de la república. De hecho, la guerra de la Independencia comenzó siendo una revuelta fiscal, con el Boston Tea Party, en protesta contra el impuesto sobre el té, y con el eslogan «La tributación sin representación es tiranía». El primer artículo de la Constitución establece que «El Congreso tendrá poder para imponer y recaudar impuestos, tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales, para pagar las deudas y velar por la defensa común y el bienestar general de Estados Unidos»<sup>296</sup>.

Además, Stiglitz matiza lo siguiente con respecto al tema tributario en la Constitución:

Se impusieron tres restricciones: el Estado no podía establecer impuestos sobre las exportaciones; «todas las tasas, derechos aduaneros e impuestos especiales» tenían que ser «uniformes en todo el territorio de Estados Unidos (ésta es la llamada cláusula de la

---

<sup>295</sup> Cfr. [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin\\_e\\_41.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_e_41.html) (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>296</sup> STIGLITZ, Joseph E. *La Economía del Sector Público*, Antoni Bosch, editor. Barcelona, 2002, p. 54.



uniformidad); y no deberá establecerse ningún impuesto de capitación<sup>297</sup> u otro impuesto directo, a menos que sea en proporción al censo o recuento cuya realización se haya regulado anteriormente<sup>298</sup>.

La disposición constitucional que restringía los impuestos directos resultó ser un problema. El Congreso recaudó un impuesto sobre la renta durante la guerra de Secesión y volvió a aprobarlo en 1894 para las rentas muy altas. Pero el Tribunal Supremo lo declaró inconstitucional en 1895, afirmando que el impuesto sobre la renta de las personas, era, en parte, un impuesto directo que, según la Constitución, debe prorratearse entre los Estados en función de su población. Las críticas generales a esta norma llevaron a enmendar la Constitución. La Sexta Enmienda, ratificada en 1913, declara que el Congreso tendrá poder para establecer y recaudar impuestos sobre la renta, cualquiera que sea su fuente, sin prorrateo entre los distintos Estados e independientemente del censo o recuento.

Sin embargo, la cláusula del prorrateo aún puede limitar la capacidad del Congreso para establecer algunos impuestos. Algunos países establecen impuestos nacionales sobre el patrimonio o impuestos sobre la riqueza. Pero éstos probablemente se consideren impuestos directos, por lo que están prohibidos en Estados Unidos por la cláusula del prorrateo.<sup>299</sup>

### *Pensamiento Liberal:*

Para una mejor comprensión de la mentalidad norteamericana primero se hará referencia al liberalismo como corriente ideológica. Al respecto, Ludwig Von Mises, un economista, filósofo, historiador y escritor liberal austríaco de origen judío que vivió en los Estados Unidos de América, conocido por su defensa del mercado libre, escribe sobre el liberalismo: Los filósofos, sociólogos y economistas del siglo XVIII y principios del XIX elaboraron un programa político que se convirtió, más o menos, en una orientación de política práctica primero en Inglaterra y en Estados Unidos, luego en el continente europeo, y finalmente también en otras partes del mundo civilizado.<sup>300</sup>

---

<sup>297</sup> Un impuesto de capitación es un impuesto que se establece sobre cada persona independientemente de su renta o propiedades. Ningún Estado de Estados Unidos recauda ya un impuesto de ese tipo.

<sup>298</sup> Ésta es la llamada cláusula de prorrateo.

<sup>299</sup> O.C. STIGLITZ, Joseph E. *La Economía del Sector Público*, Antoni Bosch, editor. Barcelona, 2002 p. 55.

<sup>300</sup> VON MISES, Ludwig. *Liberalismo [La tradición clásica]*, ed. Unión editorial, Madrid, 2007, p. 25.

En la obra recién mencionada resalta conceptos relativos al liberalismo y la posición del mismo con respecto a ellos, por ejemplo, en cuanto al bienestar social: %La doctrina liberal considera exclusivamente el comportamiento de los hombres en este mundo. Se interesa prioritariamente por el aumento del bienestar exterior, material, de los individuos, y no se preocupa directamente de sus necesidades interiores, de sus exigencias espirituales y metafísicas.<sup>301+</sup>

Acerca del racionalismo:

Ahora bien, el liberalismo no ignora en absoluto que los hombres se comportan también irracionalmente. En efecto, si actuaran siempre y en todo caso racionalmente, sería superfluo exhortarles a asumir la razón como criterio de sus acciones.<sup>302</sup>

En cuanto a cuál es la meta del liberalismo o cuáles son los intereses que defiende, Von Mises precisa:

Está muy extendida la opinión de que el liberalismo se diferencia de las demás orientaciones políticas porque privilegia y defiende los intereses de una parte de la sociedad - propietarios, capitalistas, empresarios - frente a las otras clases sociales. Pero se trata de un supuesto sin fundamento alguno. El liberalismo ha considerado siempre los intereses generales, nunca los de un grupo particular cualquiera.<sup>303</sup>

Y, más adelante, respecto de la propiedad, libertad y paz:

Así, pues, el programa del liberalismo podría resumirse en una sola palabra, propiedad, entendida como propiedad privada de los medios de producción [õ]. Todas las reivindicaciones específicas del liberalismo se derivan de este postulado fundamental. Pero en el programa del liberalismo sería más oportuno poner en primer lugar, junto a la palabra %propiedad+, las palabras %libertad+y %paz<sup>304</sup>.

Finalmente concluye el economista de austríaco que: %Según la concepción liberal, la función del aparato estatal consiste única y exclusivamente en garantizar la protección de la vida, la salud, la libertad y la propiedad privada contra todo ataque violento. Todo lo que vaya más allá de esto está mal.<sup>305+</sup> Por lo tanto se puede

---

<sup>301</sup> Ibidem, p. 28.

<sup>302</sup> Ibidem, p. 30.

<sup>303</sup> Ibidem, p. 33.

<sup>304</sup> Ibidem, p. 49.

<sup>305</sup> Ibidem, p. 87.

deducir que el Estado es meramente necesario para cuestiones muy concretas, meramente instrumental, o subsidiario, respecto al resto de competencias, al contrario que la ideología socialista.

No obstante, el liberalismo ha evolucionado a lo largo del tiempo:

[õ ] determinadas variantes del liberalismo político han aceptado la intervención del estado para corregir los efectos más negativos de la competencia económica. En Estados Unidos, por ejemplo, se conoce como liberales a los sectores del Partido Demócrata que . desde la presidencia de F.D.Roosevelt- se inclinan por un sector público más activo y demuestran una mayor preocupación por disminuir las desigualdades sociales.<sup>306</sup>

La exaltación de la libertad individual es, sin lugar a dudas, otro aspecto característico del pensamiento liberal. James M. Buchanan<sup>307</sup>, en el prefacio de su obra *Los Límites de la Libertad, entre la Anarquía y el Leviatán*+introduce:

Como han hecho tantos antes que yo, examino las bases para una sociedad de hombres y mujeres que quieren ser libres pero que reconocen los límites inherentes que la interdependencia social impone sobre ellos. La libertad individual no puede carecer de fronteras, pero las mismas fuerzas que hacen necesarios algunos límites pueden, si se les permite, restringir la amplitud de la libertad humana mucho más allá de lo sostenible<sup>308</sup>.

En el mismo prefacio también afirma *La paradoja de ser gobernado se intensifica cuando la participación politizada en la vida aumenta, cuando el Estado toma más poder en los asuntos personales.*<sup>309</sup> Esta última sentencia de Buchanan es muy ilustrativa de lo que representa el Estado, el poder público, para un ciudadano norteamericano. Si bien con toda seguridad esta afirmación no es extrapolable a

---

<sup>306</sup> VALLÈS, Josep M., *Ciencia Política, Una Introducción*, ed., Ariel, Barcelona, 2008, p. 284.

<sup>307</sup> BUCHANAN, James. Premio Nobel de Economía en 1986, es considerado como uno de los tres "nuevos contractualistas" junto a Robert Nozick y John Rawls. Si bien la literatura especializada ha señalado a Buchanan como el heredero de Hobbes en la filosofía contractualista, otros sitúan su obra en una esfera kantiana, debido a que su preocupación ética y normativa es el respeto a la autonomía del sujeto. *Los Límites de la Libertad, entre la Anarquía y el Leviatán*+ es una obra fundamental en el recorrido teórico de Buchanan, junto con *El cálculo del Consenso*+o *El poder Fiscal. Fundamentos analíticos de una constitución fiscal*+. En *Los Límites de la Libertad*+, el pensamiento del autor se centra en cuestiones normativas cuyo eje es una búsqueda sobre cómo deben ordenarse los asuntos políticos para garantizar mejores resultados sociales.

<sup>308</sup> BUCHANAN, James. *The Limits of Liberty, Between Anarquy and Leviathan*, Editado por The University of Chicago Press, 1975, p. ix (prefacio).

<sup>309</sup> *Ibíd.*

todos los estadounidenses, sí que es verdad que para la gran mayoría de la población en EEUU el Estado juega un papel secundario en la sociedad, no es el principal dispensador de servicios propios del Estado del Bienestar.

El Estado del Bienestar en EEUU es de tipo liberal, típico de las tradiciones anglosajonas. Esping-Andersen en *Fundamentos Sociales de las Economías Postindustriales*<sup>310</sup> clasifica en tres los tipos del Estado del Bienestar. Los criterios que usa este autor para clasificar los regímenes del EB no es el gasto público sino dos conceptos: *desfamiliarización* y *desmercantilización*.

En función del grado de ambos se establecen 3 tipos de regímenes: socialdemócrata, liberal y conservador. Brevemente se puede establecer que la *desmercantilización* para este autor significa la posibilidad de que una persona pueda sobrevivir sin entrar en el mercado y la *desfamiliarización* implica que las unidades familiares se ~~de~~descarguen de la provisión de bienestar de sus miembros. Así de menor o mayor grado de *desmercantilización* se encuentra el régimen socialdemócrata, el conservador y el liberal y en cuanto a la *desfamiliarización* de mayor o menor intensidad: el socialdemócrata, el liberal y el conservador.

Concretamente respecto al régimen del Bienestar liberal establece tres características:

Éste es residual, en primer lugar, en el sentido de que las garantías sociales se limitan típicamente a los ~~malos~~ riesgos, o ~~riesgos~~ riesgos inaceptables. Adopta una definición restringida a la hora de elegir qué sujetos tienen derecho a dichas garantías. La política social liberal es, pues, en gran medida, la del socorro a los niños pobres del siglo XIX, favoreciendo las comprobaciones de los medios de vida o de los ingresos para averiguar el grado de desamparo y de necesidad. (ó ) De hecho, las comparaciones internacionales muestran que los estados del bienestar anglosajones se hallan extraordinariamente sesgados a favor de la asistencia social orientada a unos sujetos específicos: en particular, Australia, Nueva Zelanda, Estados Unidos y Canadá.<sup>311</sup>

La segunda característica se centra en la intervención residual del Estado respecto de la provisión de servicios típicos del Estado del Bienestar (por ejemplo: sanitarios):

---

<sup>310</sup> ESPING-ANDERSEN, Gosta. *Fundamentos Sociales de las Economías Postindustriales*, Editorial Ariel, Barcelona, 2000.

<sup>311</sup> *Ibidem*, p. 103.

En segundo lugar, la política liberal es residual en el sentido de que abraza una concepción restringida acerca de qué riesgos se deben considerar %sociales+. Estados Unidos es un país extremadamente residual debido a su falta de asistencia sanitaria nacional, de subsidios de enfermedad y de maternidad, de subsidios familiares y de permisos laborales por paternidad. Para enfrentarse al fallo de mercado en estas áreas, el planteamiento utilizado consiste en una ayuda orientada específicamente a los %riesgos inaceptables+.<sup>312</sup>

Por último, este tipo de Estado del Bienestar fomenta el mercado en detrimento del Estado: %La tercera característica del liberalismo es el fomento del mercado. En ningún otro tiempo y lugar ha sido ésto más pronunciado que en la promoción norteamericana del *capitalismo del bienestar* en la década de 1920+.<sup>313</sup>

Buchanan, en un artículo titulado *Economía y Política*<sup>314</sup>:

En cierto sentido toda la teoría de la elección pública, o la teoría económica de la política, puede resumirse como el %descubrimiento+ o el %redescubrimiento+ de que las personas deben ser tratadas como maximizadoras racionales de la utilidad en todas sus posibilidades de comportamiento. La comprensión de este punto fundamental, en todas sus elaboraciones, no conduce necesariamente a la conclusión de que, puesto que las personas tenderán a maximizar la propia utilidad, las instituciones deben elaborarse de forma que el comportamiento individual favorezca los intereses de grupo, sean grandes o pequeños, nacionales o locales. El reto que tenemos ante nosotros consiste en construir, o reconstruir, un orden político que canalice el comportamiento auto interesado de los participantes hacia el bien común, de forma que se aproxime lo más posible a lo descrito por Adam Smith en relación con el orden económico.

Teniendo en cuenta la anterior cita del mismo autor sobre la libertad individual, parece evidente que un orden político requiera, aunque sea de forma egoísta o %auto interesada+, según palabras del mismo Buchanan, que los participantes en este orden político tiendan al bien común. Esta cita sirve como ejemplo ilustrativo de lo que se ha resaltado en una de las anteriores notas al pie, que describía la orientación e influencias hobbesianas de Buchanan: el hombre no tiene más remedio que pactar con los demás individuos en beneficio propio.

---

<sup>312</sup> *Ibíd*em, p. 104.

<sup>313</sup> *Ibíd*em, p. 105.

<sup>314</sup> CORONA, Juan Francisco (compilador). *Lecturas de Hacienda Pública*, Minerva ediciones, Madrid, 1994: James Buchanan, *Economía y Política*, p. 189.

William A. Niskanen, economista americano conocido por sus aportaciones a la teoría de la elección pública (*public choice*), en el artículo *La Teoría Económica de la Burocracia* hace la siguiente reflexión:

¿Qué es lo que maximizan los burócratas, si es que maximizan algo? La discusión de los objetivos de los individuos es un elemento necesario en toda teoría del comportamiento social. [...] Para poder formular una teoría (positiva) de la burocracia nos hace falta, en primer lugar, reconocer que los burócratas son gente que no está, por lo menos, enteramente motivada por el bienestar y el interés del estado.<sup>315</sup> En las sucesivas líneas Niskanen establece dos variables de la motivación del burócrata: la racionalidad y el deseo de supervivencia<sup>316</sup>.

Aaron Wildavsky, en *La Limitación del Gasto Público*, iba un poco más allá de la racionalidad o maximización de los recursos sin perder de vista el bien común:

Todo esto está muy bien [...] pero no hemos resuelto aún la cuestión de cómo pasar de la situación actual, aquella en la que se tiene derecho a los recursos, a la situación que preconizamos, la de los recursos limitados.<sup>317</sup> Y, más adelante: En lugar de lanzarse en busca del Grial presupuestario, de la fórmula mágica, que se desvanecerá simplemente en la niebla, los encargados de la elaboración de presupuestos deberían buscar procedimientos y mecanismos que dieran a los organismos que gastan buenas razones para ahorrar. Establecer topes para el gasto es una medida de incitación. ¿Existen otras? En lo que a la limitación del gasto atañe, la práctica es tan pobre como la teoría. Nunca ha habido, que yo sepa, un esfuerzo continuado para suscitar, por la vía de la concertación, intercambios de experiencias entre los responsables de los asuntos presupuestarios y financieros. Ni tampoco, según mis noticias, un estudio dedicado a los esfuerzos desplegados en distintos países para dominar el gasto, con un análisis de la forma en que ha evolucionado la situación.<sup>318</sup>

Los norteamericanos G. Almond y S. Verba, autores de la obra *The Civic Culture* (1963) y promotores de la introducción del concepto de cultura política en la ciencia política a mediados del siglo XX, establecieron tres tipos de culturas políticas ideales: en primer lugar una cultura cívica o participativa, compartida por individuos inclinados a introducir sus demandas en el proceso político, a intervenir en el mismo y a influir sobre el gobierno y sus decisiones. [o] se trataría de individuos interesados por las contribuciones que se hacen al mismo (sistema político),

---

<sup>315</sup> Ibidem, pp. 219 y 220.

<sup>316</sup> Cfr. Ibid., p. 220 y ss.

<sup>317</sup> Ibidem, p. 280.

<sup>318</sup> Ibidem, p. 281.

dispuestos a participar activamente aunque sea con desigual intensidad.+ En segundo lugar la cultura de súbdito <sup>319</sup> compartida por individuos atentos a las decisiones de las instituciones que afectan positiva o negativamente a su situación o a sus intereses, pero poco conscientes de su capacidad de influir en dichas decisiones+. Y, por último, la cultura localista o *parroquial* que es <sup>320</sup> característica de los sujetos que sólo tienen una vaga referencia sobre el sistema político o que llegan a ignorar su existencia.<sup>319</sup>+ Si bien, ya se ha resaltado que esta triple clasificación, establece tipos de culturas políticas ideales, que no necesariamente se dan siempre y en todo caso, ni tiene por qué ser aplicable a todos los individuos de una misma comunidad o sociedad, parece que la sociedad norteamericana, políticamente participativa, se incardinaría en el primer tipo.

El efecto Laffer o curva de Laffer<sup>320</sup> también es un ejemplo ilustrativo sobre la intervención del Estado en la vida de los norteamericanos y sus consecuencias. Sobre el efecto Laffer:

(Laffer) Deseaba explicar a sus estudiantes de la Universidad de California que cuando un Estado aumentaba los impuestos, no saca forzosamente un beneficio proporcional a la presión fiscal. Todo aumento del impuesto induce, en efecto, a ciertos contribuyentes a aminorar su actividad, a otros a pasar al mercado negro o a instalarse en la evasión fiscal, legal o ilegal.<sup>321</sup>

*Visión general de la GAO: qué es, qué funciones realiza.*

La GAO: *Government, hasta 2004 General, Accountability Office* (Oficina de Contabilidad/Rendición de cuentas Gubernamental) es una oficina creada por *Budget and Accountability Act of 192*, Título III. En su propia página web se define como agencia independiente y no partidista que trabaja para el Congreso, es un órgano dependiente de éste, coloquialmente conocida como el <sup>321</sup>perro guardián del Congreso+. La GAO investiga cómo el gobierno federal gasta los dólares de los contribuyentes. Los valores fundamentales de la GAO son la responsabilidad, la integridad u honestidad y la fiabilidad.

---

<sup>319</sup> VALLÉS, Josep M. *Ciencia Política, Una Introducción*, ed, Ariel, Barcelona, 2008, p. 268-269.

<sup>320</sup> BETZ LAFFER, Arthur. es un economista americano que fue miembro del Gabinete de asesoramiento en política económica durante la administración Reagan, desde 1981 a 1989. es conocido por la <sup>321</sup>curva de Laffer+.

<sup>321</sup> SORMAN, Guy. *La solución liberal*, ed. Espasa Calpe, Madrid, 1985, p. 91.

La GAO, define así su cometido:

Nuestra misión es respaldar al Congreso para que cumpla con sus responsabilidades constitucionales, ayudarle a mejorar su actuación y asegurar la responsabilidad del gobierno federal para el beneficio de los americanos. Nosotros proveemos al Congreso con información oportuna que es objetiva, basada en hechos reales, no partidista, no ideológica, imparcial y equilibrada.<sup>322</sup>

Actúa a instancia de los comités del Congreso o subcomités, o por imperativo legal. También actúa de oficio, llevando a cabo labores de investigación, bajo la autoridad del Controlador General. El director de la GAO es el Controlador General de los Estados Unidos (actualmente y desde el 22 de diciembre de 2010 es Gene L. Dodaro) y es nombrado para un período de 15 años por el Presidente de entre un conjunto de candidatos propuestos por el Congreso y con el consentimiento del Senado.

Las funciones de la GAO son: la auditoría de las operaciones de los organismos del ejecutivo con objeto de determinar si los fondos federales se gastan de forma eficiente y eficaz, la investigación de supuestas actividades ilegales e indebidas, la información sobre la forma en que los programas y las políticas gubernamentales cumplen sus objetivos y la publicación de acuerdos y dictámenes jurídicos, por ejemplo reglamentos sobre impugnación de licitaciones e informes sobre las reglas que aplican las agencias del Gobierno.

La GAO trabaja para el Congreso, además aconsejan a los jefes de las agencias ejecutivas sobre las maneras para que gobiernen de manera más eficiente, eficaz, ética, equitativa y responsable y su trabajo también está dirigido al público en general. A pesar de ser una rama del poder legislativo, pues depende orgánicamente del Congreso, su labor es producir un plan estratégico así como un informe anual y otro de contabilidad cuya información es comparable al realizado por las agencias que pertenecen al poder ejecutivo.

Cada tres años, organizaciones independientes realizan una comprobación del sistema de calidad y control del trabajo de la GAO bajo los estándares auditores aceptados por el gobierno, para ver si está correctamente diseñada y opera eficientemente.

---

<sup>322</sup> [www.gao.gov/about/index](http://www.gao.gov/about/index). Traducción del autor. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)



## Origen de la GAO

En 1789, se establece la primera acta general de asignación: 639.000 \$ dirigidos a gastos civiles, la guerra, las garantías del Tesoro y los inválidos. A mediados del siglo XIX se empieza a restringir la asignación tan solo a aquellos gastos que habían sido previamente autorizados por ley. Y a partir de entonces es cuando comienza el concepto de año fiscal separado y distinto del año natural: de octubre a octubre.

En las décadas siguientes a la segunda Guerra Mundial se produjo un gran crecimiento en cuanto al tamaño y complejidad del presupuesto federal. El problema que presentaba era que el Congreso no lo veía como un todo, no se examinaba ni votaba en su conjunto, sino que se centraba en asignaciones concretas: En otras palabras, el Congreso respondía a las proposiciones de gastos e ingresos sólo a través del resultado de acumular partes de legislación.<sup>323</sup>

Sobre este importante crecimiento del Sector público trata Richard Bird en un artículo La ley de Wagner+sobre la ley de A. Wagner:

Hace más de cien años, A. Wagner, un destacado economista alemán de la época, formuló una ley de crecimiento de los gastos públicos+que señalaba la creciente importancia de la actividad, y por tanto del gasto del gobierno, como un rasgo inevitable de un estado progresivo+. Aunque otros escritores anteriores y posteriores a Wagner dijeron en gran parte lo mismo que él, aquél fue el primero que intentó demostrar empíricamente esta ley+, y por ello ahora está firmemente ligada a su nombre.<sup>324</sup>

La ley de Wagner se cumple en términos globales durante la mayoría de los períodos en todos los países mencionados, y, además, que el aumento más rápido de los gastos se ha producido generalmente en los servicios sociales, resultado que tampoco es inconsistente con las ideas originales de Wagner.<sup>325</sup>+Bird también alude en el citado documento a otro ilustre economista: En un libro reciente, por ejemplo, el profesor Richard Musgrave, el más destacado investigador actual sobre temas de Hacienda Pública de los Estados Unidos, concluía también que la evidencia

---

<sup>323</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>324</sup> O.c. CORONA, Juan Francisco (compilador). *Lecturas de Hacienda Pública*, Minerva ediciones, Madrid, 1994. Concretamente la lectura de Richard BIRD titulada La Ley de Wagner+, p. 230.

<sup>325</sup> *Ibidem*. p. 236.

disponible basada en las series temporales (para Alemania, Estados Unidos y el Reino Unido) apoyaba la ley de Wagner.<sup>326+</sup>

Tras la primera Guerra Mundial el Congreso aprueba el *Budget and Accounting Act*<sup>327</sup> de 1921, este acta creaba el *Bureau of the Budget*<sup>328</sup> dentro del Departamento de Tesorería. Antes de 1921, los departamentos y agencias generalmente respondían a solicitudes individuales sobre asignaciones presupuestarias.<sup>329</sup> Sin embargo, la ley de 1921 requirió al Presidente para que presentara un presupuesto nacional al año y restringió la autoridad de las agencias para presentar sus propuestas, es decir, se centralizó la autoridad y a su vez se estableció, para reforzar su capacidad sobre asuntos fiscales, la *General Accounting Office*.

Asimismo, J.E.Stiglitz sostenía, en la misma línea que Bird y Wagner, lo siguiente:

Cualquiera que sea nuestra opinión, de lo que no cabe duda es que en los países industriales el sector público es hoy mucho mayor que antes de la Primera Guerra Mundial. En 1997, en Estados Unidos, por ejemplo, los ingresos fiscales recaudados en todos los ámbitos del Estado ascendieron a 2,6 billones de dólares, lo que representaba un 32% de la producción total de Estados Unidos, y el gasto público supuso más o menos esa misma proporción. En cambio, en 1913, antes de la Primera Guerra Mundial, los impuestos y el gasto público representaron menos de un 10% de la producción total. ¿A qué se debe este espectacular cambio del tamaño del sector público? ¿En qué gasta el Estado todo este dinero?<sup>330</sup>

A principios de los años 70, en 1974, se llevó a cabo la mayor serie de reformas con la *Congressional Budget and Impoundment Control Act*, algunos de sus objetivos fundamentales fueron: establecer un proceso a través del cual el Congreso pudiera sistemáticamente considerar el presupuesto total federal y determinar prioridades para la distribución o asignación de los recursos presupuestarios. El diseño de programas y distribución del gasto en cada área se dejaría a los comités de asignación.

---

<sup>326</sup> Ibidem. p. 237.

<sup>327</sup> Ley de Presupuesto y Contabilidad.

<sup>328</sup> La Oficina del Presupuesto.

<sup>329</sup> Cfr. documento pdf: *Principles of Federal Appropriation Law* (Third Edition, Volume I) United States General Accounting Office, p. 33. <http://www.gao.gov/legal/red-book/overview>

<sup>330</sup> STIGLITZ, Joseph E. o.c. *La Economía del Sector Público*, editorial Antoni Bosch, editor, Barcelona, 2002. pp. 35-36

Otros cambios importantes fueron: establecer un calendario detallado sobre las etapas del proceso presupuestario y de asignación del Congreso así como unos techos de gasto para gastos federales a través de una o más resoluciones concurrentes y la evaluación de listas de gastos contra estos objetivos. Esto se implementaba a través de unos *Budget Committees* (Comités de Presupuesto) tanto en el Senado como en la Cámara y una CBO (*Congressional Budget Office*). La CBO, según la ley, debe preparar valoraciones de los nuevos *Budget authority* (créditos cuya aprobación se pretende), gastos o ingresos contemplados en las resoluciones de los comités de presupuesto de ambas cámaras. Anteriormente el Congreso sólo consideraba el Presupuesto del Presidente en un contexto de asignaciones individuales.

La siguiente ley fue *Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act* de 1985, también conocida como Rudman-Hollings Act o Gramm-Rudman para luchar contra el creciente déficit presupuestario. Gramm-Rudman establecía cantidades máximas de déficit y si el déficit superaba estos límites estatutarios el Presidente era requerido para cancelar recursos presupuestarios y, de esta forma, reducir el gasto no exento.

A modo de ejemplo<sup>331</sup>, en la primavera de 1990 se vio claro que el déficit iba a exceder el máximo de Gramm-Rudman por una gran cantidad. Ante esta situación el Presidente George H.W. Bush y el Congreso convinieron negociaciones sobre el Presupuesto en mayo del mismo año. Para noviembre de 1990 se aprobó la ley *Omnibus Budget Reconciliation*<sup>332</sup>, esta ley incluía la BEA (*Budget Enforcement Act*<sup>333</sup>) que proveía a la ley Gramm-Rudman de un ajuste o puesta a punto en sus procedimientos. La BEA establecía dos grandes novedades: limitación anual del gasto discrecional y una legislación fuera del proceso de asignaciones para incrementar o disminuir el gasto, legislación conocida como *PAYGO legislation*.

Para llevar cabo lo establecido en la BEA, ésta requería a la OMB (*Office of Management and Budget*) y a la CBO para supervisar sus preceptos, así como la colaboración entre estos organismos y los comités de Presupuesto de la Cámara y

---

<sup>331</sup> Cfr. documento o.c. pdf: *Principles of Federal Appropriation Law* (Third Edition, Volume I) United States General Accounting Office, p. 35.

<sup>332</sup> Ley Omnibus de Reconciliación Presupuestaria.

<sup>333</sup> Ley de Ejecución Presupuestaria.

el Senado. En 1993 los límites discrecionales de gasto y las reglas PAYGO fijadas se prolongaron hasta el año fiscal de 1998. A partir de 2002, sin embargo, se empiezan a introducir diferentes modificaciones, eso sí, el OMB continúa encargándose de gran parte de la función fiscalizadora que se le atribuía.

### *Papel de la GAO en el proceso presupuestario*

El papel de la GAO ha evolucionado en paralelo al proceso presupuestario y de asignaciones. El Título III de la *Budget and Accountability Act of 1921* habilitaba su estatuto básico creando dos roles diferentes para el Controlador General y la nueva Agencia.

El Controlador General tenía que asumir todas las tareas del Controlador del Tesoro y sus seis auditores subordinados, y servir como jefe de la oficina gubernamental de contabilidad. Para este fin, el Controlador General establecía las reivindicaciones en favor o en contra del gobierno. El Congreso transfirió a la GAO la competencia para implantar las reivindicaciones al ejecutivo. Además, le fue conferida la autoridad para establecer las cuentas del Gobierno de los Estados Unidos y publicar las decisiones legales al respecto.

Otras funciones del Controlador General son: supervisar la recepción, desembolso o solicitud de fondos públicos, comunicar los resultados al Congreso, hacer investigaciones o informes bajo requerimientos del Congreso o de cualquier comité de éste con jurisdicción al respecto, informar al Presidente cuando éste lo solicite. Posteriormente, *The Accounting and Auditing Act of 1950* le autorizaba a auditar las transacciones financieras de la mayoría de las agencias ejecutivas, legislativas y judiciales.

En 1970 la *Legislative Reorganization Act*<sup>334</sup> expandía las actividades auditoras de la GAO a incluir programas de evaluación y auditorías financieras. En 1974<sup>335</sup> *The Congressional Budget and Impoundment Control Act* añadía tareas a la GAO: establecer, mantener y publicar directrices fiscales en cooperación con el Tesoro, la OMB y CBO. Asimismo,

---

<sup>334</sup> Ley de Reorganización Legislativa.

<sup>335</sup> Ley de Presupuesto del Congreso.

La ley dotaba a la GAO de una variedad de funciones relacionadas con la obtención, el estudio e informe al Congreso sobre la información fiscal, presupuestaria y de programas. Finalmente, al Controlador General le asignaba la responsabilidad para monitorizar e informar al Congreso sobre todas los compromisos de créditos realizados por el ejecutivo.<sup>336</sup>

En 1982 una breve ley sobre la integridad (honradez) financiera de los gestores federales, *Federal ManagersqFinancial Integrity Act*, tuvo un gran impacto pues se centraba en una mayor atención e importancia en los controles internos.

#### *Otros organismos: OMB y CBO*

Para una mayor y mejor comprensión del proceso presupuestario, así como por las competencias compartidas que se les atribuye junto a la GAO, examinaremos sucintamente dos organismos relevantes: la OMB y el CBO. En lo referente al control de los Presupuestos estadounidenses existe una superposición funcional de la GAO, la OMB y las oficinas de control financieras de cada agencia: %Uno de los problemas que presenta el sistema de fiscalización presupuestaria descrito es la superposición competencial de tres órganos . GAO, OMB y oficinas de control financiero de cada agencia- que exigen el cumplimiento de principios y normas no siempre homogéneas.<sup>337</sup>

La OMB *Office of Management and Budget* es una oficina dependiente de la *Executive Office of the President*, que vendría a equivaler al Ministerio de la Presidencia en España: %Desde la época de F.D. Roosevelt el Presidente tiene a su servicio una serie de organismos administrativos y consejeros. El *Executive Office of the President*, lo que vulgarmente se denomina %La Casa Blanca+y que en Derecho español equivaldría al Ministerio de la Presidencia.<sup>338</sup>

La función del OMB se resume así:

Su misión principal es servir al Presidente de los Estados Unidos en la implementación de su visión a través del Ejecutivo. OMB es el mayor componente del Executive Office of the

---

<sup>336</sup> *Ibíd*em, p. 41.

<sup>337</sup> ROZAS, J.A. El procedimiento presupuestario americano (Universitat de Barcelona), (2000) Artículo publicado en: Asamblea. Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm. 3, p. 151-181 *Procedimiento presupuestario americano*, p. 26.

<sup>338</sup> *Ibíd*em., p. 5

President. Informa directamente al Presidente y ayuda a un gran abanico de departamentos ejecutivos y agencias a lo largo del Gobierno Federal para que implementen los cometidos y prioridades del Presidente.<sup>339</sup>

En cuanto a la CBO *Congressional Budget Office* es una oficina dependiente del Congreso para asuntos presupuestarios y económicos.

Desde su fundación en 1974, la Congressional Budget Office (CBO) ha realizado análisis independientes sobre asuntos presupuestarios y económicos para apoyar el proceso presupuestario en el Congreso. La agencia es estrictamente no partidista y lleva a cabo objetivos e imparciales análisis que queda evidenciado en cada una de las docenas de informes y cientos de valoraciones que sus economistas y analistas políticos producen cada año.<sup>340</sup>

La CBO toma protagonismo durante la preparación y tramitación del Presupuesto y forma parte del poder legislativo, al contrario que la OMB que, como se ha visto anteriormente, dependía del poder ejecutivo. El Profesor J.A. Rozas establece dos principales funciones de la CBO:

La oficina presupuestaria del Congreso (CBO) se creó con la Ley de 1974 para facilitar a los congresistas y senadores el soporte técnico propio . independiente de la información remitida por el Ejecutivo- preciso para analizar en detalle todo lo relativo a la actividad financiera pública [...] Desarrolla dos cometidos fundamentales. De modo permanente realiza los trabajos de contención de cuentas y análisis de coste de las propuestas legislativas [...] Por otra parte, en la fase inicial de tramitación del Presupuesto, elabora los informes financieros sobre las propuestas presentadas por el Presidente y las proyecciones quinquenales de su coste, así como los análisis de prospectiva económica que van a presidir la tramitación de los estados contables cuya aprobación se pretende.<sup>341</sup>

En resumen, su función es otorgar a las Cámaras un soporte técnico en materia presupuestaria para que los congresistas posean una información independiente y completa, así como sobre el impacto económico de lo que se proponen aprobar.

---

<sup>339</sup> The Mission and Structure of the Office of Management and Budget+ [http://www.whitehouse.gov/omb/organization\\_mission/](http://www.whitehouse.gov/omb/organization_mission/) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>340</sup> Overview of the Congressional Budget Office: <http://www.cbo.gov/about/overview> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>341</sup> ROZAS, J. A. o.c. *Procedimiento presupuestario americano*, p. 14

## *Principios GAO: La ética*

La GAO ha elaborado 4 documentos diferentes que establecen los principios o estándares en diferentes ámbitos: en primer lugar *The Yellow Book* (el libro amarillo) acerca de los estándares de auditoría gubernamental, en segundo lugar *The Red Book* sobre la ley de asignaciones federales, en tercer lugar *The Green Book* que trata de los estándares para controles internos y *The Financial Audit Manual* que es un manual de auditoría financiera.

Empezaremos esta parte del trabajo por los principios de auditoría gubernamental *The Yellow Book*. Este libro se estructura en diferentes capítulos, de entre todos ellos, destacaremos los siguientes: el capítulo sobre auditoría gubernamental que incluye los principios éticos y fundamentales, el capítulo sobre estándares para el uso y aplicación de GAGAS<sup>342</sup> y, por último, el tercer capítulo que versa sobre estándares generales.

La auditoría es una responsabilidad gubernamental esencial para con el público. El público espera que las auditorías y auditores, que llevan a cabo su trabajo conforme a los GAGAS, sigan principios éticos.<sup>343</sup> Los principios éticos que guían el trabajo de los auditores son: interés público, integridad, objetividad, uso apropiado de la información, recursos y posiciones gubernamentales y comportamiento profesional.

### *El Principio del Interés público*

Se define como el bienestar colectivo de la comunidad de gente y entidades a los que los auditores sirven.<sup>344</sup> Para ello los auditores deberán llevar a cabo su trabajo con integridad, objetividad e independencia, de esta forma sirven al interés público y hacen honor a la confianza pública. El principio de interés público es fundamental respecto de las responsabilidades de los auditores y crucial en el entorno gubernamental.

---

<sup>342</sup> *Generally Accepted Government Auditing Standards*: estándares generalmente aceptados sobre auditoría gubernamental.

<sup>343</sup> <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf> p. 13. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>344</sup> *Ibidem* p.15.

### *El principio de la Integridad*

La confianza pública en el gobierno se mantiene y refuerza por la actuación honesta de los auditores. Integridad u honestidad incluye que los auditores dirijan su trabajo de la siguiente manera:

[õ ] con una actitud objetiva, basada en hechos, no partidista y no ideológica teniendo en consideración las entidades auditadas y los usuarios de los informes auditores [õ ]. En la realización de sus actividades profesionales, los auditores podrían verse envueltos en conflictivas presiones por la gestión de las entidades auditadas, varios niveles de gobierno u otros usuarios habituales [õ ]. En la resolución de esos conflictos y presiones, actuar con integridad significa que los auditores sitúan el interés público como una prioridad en sus responsabilidades.<sup>345</sup>

### *El principio de la Objetividad*

La credibilidad del sector de la auditoría gubernamental se basa en la objetividad de los auditores en el desempeño de sus responsabilidades profesionales.<sup>346</sup> La objetividad incluye independencia de mente y apariencia cuando se realizan auditorías, manteniendo una actitud imparcial, honestidad intelectual y siendo libre de conflictos de intereses.

Mantener la objetividad implica una evaluación continua de relaciones con las entidades auditadas y otros *depositarios (stakeholders)* en el contexto de responsabilidad pública de los auditores. El principio de objetividad está estrechamente ligado al concepto de independencia.

### *Uso apropiado de la información, recursos y posiciones del Gobierno*

Estos conceptos que conforman este principio ético son aplicados en un contexto oficial, para objetivos oficiales y no para el beneficio personal de los auditores, contrario a derecho, o en detrimento de legítimos intereses de la entidad auditada o la organización auditora. Este concepto incluye el correcto manejo de información o recursos sensibles o clasificados<sup>347</sup>.

---

<sup>345</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>346</sup> *Ibidem*. p. 16

<sup>347</sup> *Ibidem*. p.17.



### *Comportamiento profesional*

Las altas expectativas para la profesión de auditor incluyen el cumplimiento con toda la legalidad relevante así como evitar cualquier conducta que pueda desacreditar el trabajo de los auditores, incluyendo acciones que provocasen que un tercero con conocimiento e información relevante concluyera que el trabajo de los auditores fue profesional.

### *Principios Presupuestarios:*

*The Red Book: Federal Appropriations Law* (Ley Federal de asignación). La tercera edición de este libro se divide en tres volúmenes. En el primer volumen, capítulo 4 y 5, se refiere a los principios generales que se tendrán que tener en cuenta.

### *Principio Presupuestario de la Disponibilidad:*

En primer lugar se introduce el concepto de disponibilidad. Al respecto, se establece que para que los fondos estén legalmente disponibles se han de cumplir tres requisitos: el propósito de la obligación o gasto ha de estar autorizado, la obligación se dará en el límite temporal establecido y en la cantidad que el Congreso haya aprobado. En resumen: objetivo o propuesta, tiempo y cantidad son los requisitos indispensables para que la obligación o gasto sea legal. Sucintamente analizaremos cada uno de estos tres requisitos.

Propósito u objetivo: para localizar dónde se establece el objetivo hay que acudir a la misma ley de asignación presupuestaria y a su historia legislativa. Si la asignación es general, puede ser necesario consultar la legislación autorizante de esa asignación concreta, si la hay, así como el programa subyacente.

Una vez se ha acotado el propósito de la asignación a través de diferentes legislaciones se ha de restringir el uso de esa asignación a un único propósito. En caso de que se establezcan dos asignaciones diferentes para un mismo objetivo, la agencia que lo ha de llevar a cabo deberá elegir una de las dos. Si se incorporan nuevas tareas o proyectos a las agencias: ~~la~~ regla es que la agencia pertinente

cubra ese tipo de gastos nuevos o adicionales impuestos legalmente, para que sean sufragados con las asignaciones existentes de la agencia.<sup>348</sup>

Tiempo: el Congreso tiene derecho a limitar sus asignaciones a tiempos determinados así como a objetos particulares. El establecimiento de límites sobre la disponibilidad de las asignaciones es uno de los recursos primarios para el control del Congreso. Mediante la imposición de un límite el Congreso se reserva la prerrogativa de revisar periódicamente un programa dado o las actividades de una agencia.

En función del tiempo se distinguen tres tipos de asignaciones: anuales, plurianuales y asignaciones no anuales. Las anuales se crean para un año fiscal específico y están disponibles durante el año fiscal para el cual se establecen. Este año fiscal federal comienza a primeros de octubre y acaba el último día de septiembre del año siguiente. Las plurianuales están disponibles por un tiempo determinado superior al año fiscal pero, aparte de su temporalidad, no presentan ningún problema ni característica especial que les diferencie respecto de las anuales. Un ejemplo de plurianuales suelen ser las asignaciones para construcciones militares que suelen ser por cinco años. Las asignaciones no anuales (*no-year appropriation*) están disponibles para compromisos no limitados al año fiscal, este tipo de asignaciones tienen ventajas y desventajas. Las ventajas para las agencias que gastan son obvias. Desde una perspectiva legislativa, una desventaja clara es la pérdida de control del Congreso sobre los niveles reales de los programas de año a año.<sup>349</sup>

Cantidad: No es suficiente con saber en qué te puedes gastar los fondos asignados y cuándo te los podrás gastar. También debes saber cuánto tienes disponible para un objetivo determinado.<sup>350</sup> Tiempo atrás cuando el Estado federal norteamericano era mucho más pequeño y los programas federales eran más simples, lo más común eran asignaciones de una línea (*line-item*). No obstante, en los últimos años como el presupuesto federal ha crecido en tamaño y complejidad se ha convertido en una necesidad la modalidad del pago único (*lump-sum*).

---

<sup>348</sup> *The Red Book, Volume I, Third edition*: <http://www.gao.gov/assets/210/202437.pdf> p.249.  
Traducción del autor. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>349</sup> *Ibidem*, p.564

<sup>350</sup> *The Red Book, Volume II, Third Edition*: <http://www.gao.gov/assets/210/202819.pdf> p.18,  
traducción del autor. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

Existen diferentes formas lingüísticas para referirse a estas cantidades. Muchas agencias pequeñas reciben sólo una única asignación, normalmente denominada *salarios y gastos* o *gastos de funcionamiento*. Todas las operaciones de esas agencias tendrán que financiarse con esa única asignación. Los gabinetes y grandes agencias reciben diferentes asignaciones, la mayoría basadas en amplias categorías como *operaciones y mantenimiento* o *investigación y desarrollo*.

### *Responsabilidad y asistencia de los agentes responsables*

Uno de los capítulos en los que se estructura el segundo volumen del *Red Book* de la GAO versa sobre la responsabilidad de los agentes responsables o encargados<sup>351</sup> (funcionarios). Al comienzo del mismo se hace una reflexión que merece la pena destacar:

El hecho de que una persona tenga que ser responsable de los fondos a su cargo no es diferente para el gobierno. Si consigues un trabajo como cajero en tu supermercado local y no hay suficiente al final del día, probablemente te verás forzado a cubrir la falta de tu propio bolsillo. El gerente no tendrá que probar que la falta fue por tu culpa. El mero hecho de que el dinero no esté ahí es suficiente para hacerte responsable. Por supuesto que si tu caja registradora ha sido vaciada por un ladrón armado y no estás implicado de ninguna manera, te habrás librado. Como una empresa privada, el gobierno puede perder dinero de muchas maneras [ō]. Algunas veces el dinero se recupera, a menudo no. Si los fondos del gobierno se pierden por la imprudencia de los empleados, y si los empleados responsables no son requeridos para cubrir la pérdida, el resultado es que el contribuyente tendrá que pagar dos veces por el mismo servicio o pagar por nada. Cuando aceptas el trabajo en un supermercado, lo haces sabiendo perfectamente que serás responsable de cualquier potencial pérdida. No hay ninguna razón por la cual el gobierno debiera operar de forma diferente. En todo caso, es de mayor importancia la responsabilidad de los empleados gubernamentales ya que son, en efecto, administradores de los contribuyentes (incluidos ellos mismos). Tal y como estableció en su día el Controlador General una mayor responsabilidad existe respecto a los dineros públicos y con esta especial confianza va la responsabilidad financiera personal<sup>352</sup>

---

<sup>351</sup> En el apartado *Who is an accountable officer*, p.365 (*The Red Book, Volume II, Third Edition*) la GAO explicita que un agente responsable es cualquier agente gubernamental o empleado que por razón de su cargo o empleo sea responsable o tenga la custodia de fondos gubernamentales. Este concepto engloba a: *certifying officers*, *disbursing officers*, *collecting officers* y otros que por virtud de su oficio custodien fondos del gobierno.

<sup>352</sup> *Ibidem*, p. 358.

Responsabilidad: a lo largo del siglo XIX se han sucedido diferentes formas de legislar la responsabilidad de los agentes encargados de los caudales públicos. Sus orígenes se pueden situar en una serie de decretos, algunos de los cuales se dieron durante la infancia de la nación estadounidense. Por ejemplo, en 1789 al Controlador del Tesoro (*Comptroller of the Treasury*) se le requería que persiguiera a los agentes que delinquieran con ingresos públicos. Unos años más tarde, en 1795 el Congreso autorizaba al Controlador a solicitar a cualquier persona que hubiera recibido dinero a rendir cuentas de sus cuentas y recibos, así como demandar a aquel que se opusiera. En 1846 el Congreso establecía un estatuto que ordenaba a los agentes gubernamentales a salvaguardar los fondos públicos bajo su custodia.

A menudo se dice que un funcionario responsable es como un depositario o asegurador de los fondos a su cargo. La responsabilidad es automática y surge legalmente desde el momento en que se produce una pérdida monetaria o se hace un pago erróneo. Esta responsabilidad del funcionario no se traslada a otros individuos que, no siendo funcionarios responsables de los fondos, hayan tomado parte en causar un pago inapropiado. De la misma forma, no se eximirá de responsabilidad al funcionario porque otros le hayan inducido u ordenado a realizar un pago erróneo.<sup>353</sup>

Caución, Fianza: hasta 1972 los agentes gubernamentales eran obligados por ley a prestar fianza, sin embargo, a partir de 1972 la GAO en un informe concluía que la fianza no era efectiva y recomendaba que la legislación rechazara la exigencia de fianza<sup>354</sup>. En 1972 el Congreso revocó el requerimiento de fianza y los agentes desde entonces no han de prestarla.

Eximente: Un *eximente* en este contexto significa una acción tomada por alguien, legalmente autorizado para hacerlo, que le exime de culpa por una pérdida.<sup>355</sup> Así, es importante distinguir entre responsabilidad y eximente: no es la negación de un eximente lo que hace responsable a un agente. La responsabilidad legal del agente surge automáticamente cuando se produce una pérdida, con independencia que

---

<sup>353</sup> Cfr. <http://www.gao.gov/assets/210/202819.pdf#page=361> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>354</sup> GAO, *Review of the Bonding Program for Employees of the Federal Government*, B-8201 (Washington, D.C.: Mar. 29, 1962)

<sup>355</sup> *The Red Book, Volume II, Third Edition*: <http://www.gao.gov/assets/210/202819.pdf> p.363, traducción del autor. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

haya o no negligencia o culpa de éste. El eximente es un proceso separado y puede tener en cuenta la falta de culpa, pero no su responsabilidad.<sup>356</sup>

Por último, en el tercer volumen del *Red Book* se establecen normas a seguir a la hora de, por ejemplo, adquirir una propiedad para uso gubernamental, vehículos o productos o servicios entre otros. Para profundizar un poco más en este apartado se tomará como ejemplo la adquisición de productos y servicios y, más concretamente, las transacciones entre agencias. Esta práctica surge en 1932 a raíz de la Gran Depresión y es fundamental el cumplimiento de cuatro condiciones: disponibilidad de fondos, interés del Gobierno, la posición de la agencia actuante, menor coste y acuerdo escrito.

La disponibilidad de fondos para el objetivo que se pretende satisfacer, el interés gubernamental implica que el jefe de la agencia demandante deba determinar que el pedido es en interés del gobierno. La agencia actuante ha de estar en posición de poder suministrar o rendir los materiales o servicios demandados, al menor coste, para el cual la agencia demandante deberá probar que no podía obtener los servicios o productos de la misma forma y precio de un contratista privado. Y, finalmente, un acuerdo escrito que no es impuesto por ninguna ley sino por el sentido común.

#### *Estándares para el control interno del Gobierno Federal:*

En el *Green Book* sobre el control interno se establecen los siguientes objetivos que se pretenden obtener: efectividad y eficiencia de las operaciones, veracidad de informes financieros y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables<sup>357</sup>. La FMFIA (*Federal ManagersqFinancial Integrity Act* de 1982)<sup>358</sup> requiere a la GAO que publique unos estándares para el control interno del gobierno.

A lo largo del tiempo se han ido sucediendo diferentes leyes que iban actualizando y enfocando en diferentes ámbitos estos estándares. La última actualización, que es a la cual hacemos referencia, proporciona un mayor reconocimiento al aumento en el

---

<sup>356</sup>Cfr. <http://www.gao.gov/assets/210/202819.pdf#page=364> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>357</sup> Cfr: *The Green Book*: <http://www.gao.gov/assets/80/76455.pdf> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>358</sup> Ley de Integridad Financiera de los Gerentes Federales.

uso de la tecnología para llevar a cabo operaciones gubernamentales críticas, reconoce la importancia del capital humano e incorpora, convenientemente, la relevancia de una guía actualizada del control interno en el sector privado.<sup>359</sup> Los estándares para el control interno son efectivos desde el año fiscal 2000 y son los siguientes:

Control Medioambiental: la dirección y empleados deberían mantener un medioambiente, durante la organización, que implique una actitud positiva y de apoyo hacia el control interno y una dirección meticulosa y concienzuda.

Evaluación del riesgo: el control interno debería proveer para la evaluación de los riesgos un descubrimiento tanto de los recursos externos como de los internos.

Control de actividades: para asegurar las gestiones directivas que se llevan a cabo. El control de actividades debería hacerse efectivo y eficiente al cumplir los objetivos de control de la agencia, como, por ejemplo: segregación de tareas, correcta ejecución de transacciones y eventos, gestión del capital humano etc.

#### *Principios del Manual de Auditoría Financiera*

En julio de 2001 la GAO y el Consejo sobre Integridad y Eficiencia del Presidente (PCIE: *President's Council on Integrity and Efficiency*) publicaron conjuntamente el GAO/PCIE Manual de Auditoría Financiera (FAM: *Financial Audit Manual*). Este manual:

[õ ] presenta una metodología para actuar en las declaraciones de auditorías financieras de entidades federales de acuerdo con estándares profesionales. Las últimas grandes revisiones del manual fueron publicadas en julio de 2004. GAO y el PCIE han actualizado ahora (se refiere a agosto 2007 y julio 2008) el manual debido a cambios significativos que han ocurrido en la auditoría financiera del gobierno federal desde el año 2004.<sup>360</sup>

El Manual de Auditoría Financiera se divide en tres volúmenes: el primero dedicado a la actualización de la metodología auditora, el segundo provee herramientas para auditar y el tercero presenta una nueva contabilidad, informes y divulgación o revelación de listas de verificación. El primer volumen se divide en cuatro fases:

---

<sup>359</sup> *Ibidem*, p. 4.

<sup>360</sup> *The Financial Audit Manual*. <http://www.gao.gov/special.pubs/gaopcie/> . Traducción del autor. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

planteamiento, control interno, evaluación e informe. Cada una de estas fases se guía por una serie de principios que se desarrollan a lo largo de este primer volumen. El segundo volumen se divide en cinco fases: planteamiento, control interno, conformidad o cumplimiento, evaluación sustantiva e informe.

#### *Otros cometidos de la GAO*

Cabe resaltar, como ejemplo de transparencia, eficacia, eficiencia etc., una serie de documentos que la GAO publica y que se encuentran disponibles en su página web. Algunos de estos son: la lista de Alto Riesgo (*High Risk list*): cada dos años la GAO llama la atención sobre las agencias y áreas de programas que están en alto riesgo debido a su vulnerabilidad al fraude, despilfarro, abuso, mala gestión o tienen mayor necesidad de ser transformadas. Un segundo documento relativo al análisis sobre el Pronóstico Fiscal y Deuda Federal (*Federal Debt and the Fiscal Outlook*): la GAO trabaja para proveer al Congreso y al público un análisis actualizado sobre el pronóstico fiscal del gobierno federal, del estado y del sector del gobierno local, así como con respuestas a cuestiones clave sobre la deuda federal. Otro documento importante es *Duplication & Cost Savings*, para la mejora de la eficacia y eficiencia, que desarrolla los temas de duplicidad o ahorro de costes, superposición y fragmentación a través del gobierno federal. Esta obra responde al requerimiento estatutario por el cual la GAO debe identificar e informar anualmente sobre programas federales, agencias, oficinas e iniciativas que tengan objetivos o actividades duplicadas.

Los tres informes clave hasta la fecha son: en marzo del año 2011 se publica en primer informe que presenta 81 posibilidades para reducir la potencial duplicidad gubernamental, conseguir ahorro de costes o mejorar los ingresos públicos. En febrero del año 2012 el segundo informe anual de la GAO presenta 51 áreas adicionales donde los programas fueran capaces de obtener mayor efectividad o volverse más efectivos. Y, por último, una segunda parte del segundo informe anual, también en febrero del mismo año, describe el alcance del progreso de las 81 áreas sobre las que se hizo el informe en 2011.

Un cuarto documento de la GAO versa sobre la *Recovery Act*<sup>361</sup>. La *Recovery Act* (ley de recuperación) se aprueba en 2009 como respuesta directa a la crisis económica, comúnmente conocida como *paquete de estímulo* (stimulus package).

Los tres objetivos inmediatos de la misma son: la creación de nuevos puestos de trabajo y la conservación de los ya existentes, estimular la actividad económica e invertir en el crecimiento a largo plazo, y fomentar unos niveles de transparencia en el gasto gubernamental sin precedentes.<sup>362</sup>

Finalmente, la GAO realiza evaluaciones de tecnología que provean de un análisis equilibrado y crítico sobre innovaciones tecnológicas que afecten a nuestra sociedad, al medio ambiente y a la economía. Esta obra explica las consecuencias que cada característica tecnológica tendrá en las agencias federales y departamentos, y sus impactos en la sociedad americana.<sup>363</sup> Ejemplos de estas evaluaciones, *Technology Assessment*, son: detectores de neutrones: alternativas al uso de Helio-3 (*Neutron Detectors: Alternatives to using Helium-3*), Ingeniería climática: estatus técnico, direcciones futuras y potenciales reacciones (Climate Engineering: Technical Status, Future Directions, and Potential Responses), Tecnologías para la detección de explosivos para proteger a pasajeros de tren (*Explosives Detection Technologies to Protect Passenger Rail*) etc.

### *Organización de la GAO*

Las posibilidades de carrera en la GAO son muy variadas, algunas de estas son: analistas, analistas de información tecnológica, analistas de comunicación, auditores financieros, economistas, investigadores criminales y abogados.

---

<sup>361</sup> *Recovery Act* 2009: <http://www.gao.gov/recovery/> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>362</sup> El Departamento del Tesoro (Department of the Treasury) ha pagado 265,6 millardos de dólares a los fondos de la *Recovery Act* en 2012. En el último informe de la GAO de ese año sobre la *Recovery Act* está dedicado el uso que se le da a los fondos para la financiación de los proyectos de limpieza en el Departamento de Energía (DOE: Department of Energy) al cual se le han destinado 6,6 millardos de dólares, de los que al final se han pagado 5,5 millardos de dólares.

<sup>363</sup> [http://www.gao.gov/technology\\_assessment](http://www.gao.gov/technology_assessment) (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)



## 2.3. Regulación internacional para las auditorías operativas de las EFS

### 2.3.1. Los Principios y Normas para las Auditorías de Rendimiento ISSAI

Como hemos comentado en el epígrafe 2.1.1., INTOSAI es la organización mundial dependiente de la Naciones Unidas cuyo encargo es el de orientar las normas profesionales de las EFS en su labor de la fiscalización del Sector público mediante las denominadas ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions)<sup>364</sup> y tienen por objetivo promover una auditoría independiente y eficaz por parte de las EFS.<sup>365</sup> Esto incluye recomendaciones sobre los requisitos previos legales, de organización y de índole profesional, así como la conducta de la auditoría y de cualquier otra área que haya sido delegada a las EFS(s).<sup>366</sup> Es decir, que tratan de establecer estándares para la fiscalización o auditoría del Sector público en todo su ámbito: fiscalización financiera, auditoría de desempeño o gestión y fiscalización de cumplimiento.

Estos documentos vienen clasificados de forma jerárquica en cuatro niveles y en función de sus números de dígitos. El detalle de los Principios, Normas y Directrices ISSAI es el siguiente:<sup>367</sup>

#### **NIVEL 1: Principios Fundamentales**

Los mismos están presentes en la *Declaración de Lima*.

ISSAI 1 . La Declaración de Lima<sup>368</sup>

---

<sup>364</sup> Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores+

<sup>365</sup> Introducción de la ISSAI 100 *Principios Fundamentales de la Auditoría del Sector Público* de INTOSAI.

<sup>366</sup> <http://es.issai.org/principios-de-clasificacion/> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>367</sup> <http://es.issai.org/principios-de-clasificacion/> (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>368</sup> Sólo existe este documento.

**NIVEL 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS<sup>369</sup>**

Declara y explica los requisitos previos básicos para el adecuado funcionamiento y conducta profesional de las EFS(s).

ISSAI 10 . Declaración de México sobre Independencia de las EFS

ISSAI 11 . Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI

ISSAI 12 . El Valor y Beneficio de las EFS

ISSAI 20 . Principios de transparencia y rendición de cuentas

ISSAI 21 . Principios de transparencia y responsabilidad

ISSAI 30 . Código de Ética<sup>370</sup>

ISSAI 40 . Control de Calidad para las EFS

**NIVEL 3: Principios Fundamentales de Auditoría<sup>371</sup>**

Contiene los principios fundamentales de la realización de auditorías de entidades públicas.

ISSAI 100 . Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

ISSAI 200 . Principios Fundamentales de Auditoría Financiera

ISSAI 300 . Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño

ISSAI 400 . Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento

**NIVEL 4: Directrices de Auditoría**

Traducen los principios de auditoría fundamentales a directrices más específicas y operacionales que se pueden utilizar diariamente en las tareas de auditoría (directrices de implementación).

ISSAI 1000 . 2999 . Directrices de Auditoría Financiera<sup>372</sup>

---

<sup>369</sup> Se han incluido todos los documentos dada la importancia que representa este Nivel.

<sup>370</sup> Que incluyen las Normas de Auditoría de nivel 3, como indica el Preámbulo de la *ISSAI-30 Código de Ética*.

<sup>371</sup> Se han incluido todos los documentos dada la importancia que representa este Nivel.

<sup>372</sup> Estas están integradas por 38 Directrices propias de naturaleza financiera, que no las incluimos por escaparse de nuestro estudio.

ISSAI 3000 . 3999 . Directrices de Auditoría de Desempeño<sup>373</sup>

ISSAI 3000 . Normas y Directrices para la Auditoría 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 Conformidad (de cumplimiento)<sup>374</sup>

ISSAI 5000 . 5999 . Directrices sobre Temas Específicos.<sup>375</sup>

ISSAI 9000 . 9999 . Directrices para la Buena Gobernanza.<sup>376</sup>

Fuente de INTOSAI

Como ya hemos dicho en la introducción del epígrafe 2.1., las Normas Internacionales de Auditoría (NIA<sup>377</sup> o ISAs, por sus siglas en inglés) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)<sup>378</sup> están incorporadas en la directrices de auditoría financiera (ISSAIs 1000-2900).<sup>379</sup> De este modo, puede utilizarse tanto la terminología ISSAI, que proporcionan una guía adicional para el sector público (Notas prácticas)<sup>380</sup> como las NIA (Normas Internacionales de Auditoría). En este sentido reiteramos, aunque no es nuestro objeto de estudio, que

---

<sup>373</sup> Estas están integradas por dos Directrices propias de naturaleza operativa o de gestión, que las hemos incluido por tratarse de nuestro estudio.

<sup>374</sup> Estas están integradas por dos Directrices propias de naturaleza jurídica, que no las incluimos por escaparse de nuestro estudio, y en su caso asociada a la auditoría financiera.

<sup>375</sup> Estas están integradas por 25 Directrices específicas de distinta naturaleza jurídica (Instituciones Internacionales, Auditoría Ambiental, de la Privatización, Directrices de Tecnología de la Información, Deuda Pública, Ayuda al Desastre, Revisiones entre Pares y guía para la Prevención de la Corrupción).

<sup>376</sup> Estas están integradas por 8 Directrices de tipo contable (Directrices sobre Normas de Control Interno y sobre normas de Contabilidad), que no las incluimos por escaparse de nuestro estudio.

<sup>377</sup>Cfr: <http://www.icac.meh.es/Temp/20161004105457.pdf>: Por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11) de la citada Directiva (D. 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006), las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).+ (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>378</sup> International Federation of Accountants.

<sup>379</sup> Ver apartado *Propósito y Autoridad de las ISSAIs* de la ISSAI-100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.

<sup>380</sup> *Ibidem*

existen un conjunto de estándares Internacionales destinados también al Sector público con el fin de mejorar la transparencia y su rendición de cuentas, los IPSA (International Public Sector Accounting Standards)<sup>381</sup>

Para nuestro estudio nos centraremos en los siguientes documentos: ISSAI-1 La Declaración de Lima, la ISSAI-30 Código de Ética, la ISSAI-300 Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño, y las ISSAI-3000 Normas y Directrices para la Auditoría basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI y la ISSAI-3100 Directrices para la auditoría de desempeño, principios clave.

### *Declaración de Lima, Normas de Auditoría y Código de Ética*

El INCOSAI<sup>382</sup> se reúne en Lima en octubre de 1977 para establecer los Criterios sobre Normas de Auditoría donde surgieron grandes esperanzas de que llegaran a aplicarse en todo el mundo, pero no se tenía ninguna certidumbre a ese respecto.<sup>383</sup> Es así cuando las ISSAI inician su andadura. Su propósito reside en establecer unos fundamentos consistentes en subrayar, en primer lugar, el carácter *independiente* de las EFS, de sus miembros y funcionarios, y de su independencia financiera. De este modo, es la Constitución la que debe regular las relaciones de éstas con el Parlamento. En segundo lugar las *facultades* de las EFS serán las de investigación, para lo que debe tener acceso a todos los documentos, la verificación de control y procedimiento (de operaciones estatales de ingresos fiscales y gasto público, de Instituciones Internacionales y Supranacionales, la actividad pericial y el intercambio internacional de experiencias). Y en tercer lugar la *Rendición de Informes* anuales al Parlamento y al público.<sup>384</sup>

---

<sup>381</sup> <https://www.ifac.org/news-events/2009-03/las-normas-internacionales-de-contabilidad-para-el-sector-p-blico-revisadas-ya-s>. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board/IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants/IFAC) publicó una traducción al idioma español de su *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. Esta edición contiene traducciones de 24 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (International Public Sector Accounting Standards/IPSAS) basadas en el método contable de acumulación y la NICSP de Base de Efectivo. (Revisado el día 25 de noviembre de 2016)

<sup>382</sup> International Congress Organization of Supreme Audit Institutions

<sup>383</sup> Cfr Prólogo de *ISSAI-1 La Declaración de Lima*.

<sup>384</sup> Cfr. *ISSAI-1 Declaración de Lima* de INTOSAI.

Las Normas de Auditoría se confeccionan en 1992 con el propósito de no ser %le obligado cumplimiento para las EFS, [sino que] expresan la opinión consensuada de éstas en cuanto a la *mejor práctica*. Cada EFS debe juzgar en qué medida la aplicación de las presentes normas es compatible con el cumplimiento de su mandato.<sup>385</sup>

Van dirigidos a las EFS y se desarrollan en cuatro partes: en primer lugar los *postulados básicos*: deber de atenerse a las NA de la INTOSAI, aplicarlo a su propio criterio, obligación de rendición de cuentas, la responsabilidad de la dirección, la garantía de promulgación de normas por las autoridades, coherencia en las normas de contabilidad, acceso a los datos necesarios, regulación de las actividades de auditoría y perfeccionar las técnicas de auditoría. En segundo lugar las *normas generales de fiscalización* para adoptar políticas y procedimientos para la contratación de personal, formación de funcionarios, elaboración de manuales, aprovechamiento de medios técnicos y profesionales y revisión de la eficiencia y eficacia de las normas y procedimientos internos de las EFS; y *normas sobre los auditores*: deben ser independientes, evitar los conflictos de intereses, poseer competencia profesional y emplear la debida diligencia. En tercer lugar las *normas de procedimiento*: deber de planificación, supervisión, examinar la fiabilidad del control interno, verificación de la conformidad a las leyes y reglamentos, fundamentar las conclusiones y examen del cumplimiento de las normas contables. En cuarto lugar las *normas para la elaboración de informes*: título, objetivos, alcance, fecha, firma, integridad, destinatario, materialidad, fundamento legal, cumplimiento de normas y oportunidad.<sup>386</sup>

Respecto a las auditorías de rendimiento, las NA hace mención específica dentro de los *postulados básicos* diferenciando las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión. Las de regularidad comprenden las certificaciones de las cuentas y de los estados financieros, la certificación de las Cuenta General del Estado, las disposiciones legales y reglamentarias, y la probidad y corrección de decisiones administrativas. Mientras que las operacionales o de gestión fiscaliza al amparo de los principios de economía, eficacia y eficiencia.<sup>387</sup>

---

<sup>385</sup> *Ibíd*em

<sup>386</sup> Cfr. *ISSAI-30 Código de Ética y Normas de Auditoría* de INTOSAI

<sup>387</sup> *ISSAI-30 Código de Ética y Normas de Auditoría* de INTOSAI (1.0.38, 1.0.39 y 1.0.40)

También encontramos una distinción respecto a las auditorías operacionales o de gestión dentro de las mismas NA relativas a los informes: El alcance y la naturaleza de tales informes pueden variar considerablemente [o] y pueden referirse a períodos de tiempo o ciclos más amplios.<sup>388</sup> En cuanto a la integridad de los informes indica que por razones de interés nacional [o] el auditor tiene la obligación de decidir acerca de la necesidad de realizar un informe por separado y no sujeto a publicación [o] y esto puede afectar a la integridad del informe.<sup>389</sup> Relativo a la opinión emitida, se considera que no es normal que el auditor emita una opinión global del cumplimiento por parte de la entidad fiscalizada de los principios de economía, eficacia y eficiencia, de la misma forma que lo hace sobre las cuentas [o] salvo que se limite a analizar si existen suficientes controles sobre [estos principios, que sí] puede emitir una opinión más general.<sup>390</sup> Así como que deben exponer opiniones constructivas, redactándolas como guías de funcionamiento.<sup>391</sup> Su opinión será más subjetiva, ya que el informe no se refiere tan directamente a las cuentas.<sup>392</sup>

El Código de Ética (ISSAI-30) fue aprobado en el año 1998 junto con una actualización de las Normas de Auditoría (NA) en una edición conjunta, ya que este Código tiene por finalidad ser un complemento necesario para reforzar las NA publicados por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI en junio de 1992,<sup>393</sup> como postulados éticos básicos [...] para adaptarlos al entorno de cada país.<sup>394</sup> Se trata por tanto de un código deontológico para los auditores de las auditorías del Sector público. Promueve la *integridad* de los auditores, la *independencia*, *objetividad e imparcialidad*, el *secreto profesional y competencia profesional*.

---

<sup>388</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.4 y 4.0.5

<sup>389</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.8 d)

<sup>390</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.23

<sup>391</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.25

<sup>392</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.29

<sup>393</sup> Preámbulo de *ISSAI-30 Código de Ética y Normas de Auditoría* de INTOSAI.

<sup>394</sup> Prólogo de *ISSAI-30 Código de Ética y Normas de Auditoría* de INTOSAI.

## *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público y Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*

La ISSAI-100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público <sup>395</sup> establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto. Las ISSAIs 200, 300 y 400 <sup>395</sup> amplían y profundizan sobre los principios a aplicarse en el contexto de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento respectivamente. [ ò ] constituyen la parte medular de las Directrices del nivel 4. <sup>396</sup>

Las ISSAI-100 cuenta con tres partes. La primera es el *marco de referencia* relativo al mandato de auditoría, sus objetivos, y clasifica los tipos de auditoría en financiera, de desempeño y de cumplimiento. En segundo lugar *los elementos de la auditoría del SP*, que trata sobre las partes involucradas, la materia en cuestión, los tipos de compromiso, y la confianza y aseguramiento en la auditoría del SP. En tercer lugar se encuentran los *principios de la auditoría del SP*, que se agrupan en un primer grupo de *principios generales* (ética e independencia; juicio profesional, diligencia debida y escepticismo; control de calidad; gestión y habilidades del equipo de auditoría; riesgo de auditoría; materialidad; documentación y comunicación), y un segundo grupo de *principios relacionados con el proceso de auditoría* (planeación de la auditoría, estrategia, realización, elaboración de informes y seguimiento, compromisos de atestiguamiento, compromisos directos, dictamen y seguimiento). <sup>397</sup>

La ISSAI-300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño <sup>398</sup> es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, opiniones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora. <sup>398</sup>

---

<sup>395</sup> Sólo trataremos la ISSAI-300, dado que la ISSAI-200 corresponde a la auditoría financiera y la ISSAI-400 a la auditoría de cumplimiento, centrándonos sólo en la ISSAI-100 como punto de partida común y la ISSAI-300 por tratarse de nuestro estudio principal que es la auditoría de desempeño o de gestión.

<sup>396</sup> ISSAI-100 *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*, p. 2

<sup>397</sup> Cfr. ISSAI-100 *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*, pp. 3-18

<sup>398</sup> Marco para la Auditoría de Desempeño de la ISSAI-300 *Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*. P. 2

Consta de tres secciones. La primera establece el marco en la que define lo que es la economía, eficacia y eficiencia, los objetivos (que consisten en promover constructivamente la gobernanza en estos principios y en la transparencia), y la aplicabilidad que proporciona la base para que las EFS adopten o desarrollen normas.

La segunda sección trata sobre *los elementos de la auditoría de desempeño*: las tres partes: los sujetos (los auditores que con frecuencia tienen discreción y suelen trabajar en equipo; se puede compartir la información por una amplia gama de individuos o entidades; y los destinatarios del informe); la materia y criterios (la materia en cuestión se define por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría); y la confianza y seguridad (proporcionar hallazgos basados en evidencia suficiente y apropiada).

Y una tercera sección de *principios para la auditoría de desempeño*: principios Generales y Principios relacionados con el proceso:

Principios Generales:

Objetivo de la auditoría	Debe estar claramente definido y que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia.
Enfoque de la auditoría	Debe estar orientado al resultado, al problema o al sistema.
Criterios	Que respondan a las preguntas de los principios de economía, eficiencia y eficacia.
Riesgo de auditoría	Obtener conclusiones incorrectas o incompletas, o sin agregar valor a los usuarios.
Comunicación	Mantener una comunicación eficaz con las entidades auditadas.
Habilidades	Competencia profesional, conocimiento de la fiscalización, del diseño de investigaciones, de métodos y técnicas, así como fortalezas personales como habilidades analíticas, de redacción y comunicación.
Juicio y escepticismo profesional	Receptivos a las opiniones y argumentos, y estar dispuestos a innovar examinando las cuestiones desde diferente perspectiva y actitud abierta y objetiva.
Control de calidad	Aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.



Materialidad	Deben pensar en los aspectos financieros pero también en los sociales y políticos para agregar valor.
Documentación	Debe ser lo suficientemente completa y detallada.

Fuente: elaboración propia a partir de la ISSAI-300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño (INTOSAI).

Principios relacionados con el proceso:

Selección de temas	A través del proceso de planificación estratégica de la EFS, mediante el análisis de temas potenciales.
Diseño de la auditoría	Que contribuya a una auditoría de alta calidad que sea llevada a cabo de una forma económica, eficiente y eficaz.
Evidencia, hallazgos y conclusiones	Que sea suficiente y apropiada.
Contenido del informe	Que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura y balanceados.
Recomendaciones	Constructivas que puedan contribuir significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados.
Distribución de informes	Ampliamente accesibles.
Seguimiento	El seguimiento debe ser informado.

Fuente: elaboración propia a partir de la ISSAI-300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño (INTOSAI).

### 2.3.2. Directrices Internacionales para las Auditorías de Rendimiento ISSAI

Los informes *ISSAI-3000 Normas y Directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI*, son la principal fuente de aplicación en las EFS de los países que integran la INTOSAI.<sup>399</sup> Fue aprobada en 2003. Tienen en cuenta las pertinentes NA de la INTOSAI y se basan en los principios generalmente aceptados de la auditoría de rendimiento (ISSAI-300), extraídos de la experiencia de los miembros de la INTOSAI [ō ] que requiere una preparación especializada, normas por separado, una planificación especial, informes especiales, etc.<sup>400</sup> Contiene seis partes: marco general,

<sup>399</sup> En el siguiente epígrafe trabajamos este informe y los siguientes que se señalan a continuación.

<sup>400</sup> Introducción a la *ISSAI-3000 Normas y Directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las NA y en la experiencia de la INTOSAI*.

aplicación de los principios, orientaciones para la planificación, orientaciones para la realización, orientaciones de presentación de resultados y siete apéndices: metodología de la auditoría de rendimiento, criterios de la auditoría de rendimiento, prueba y documentación, comunicación y aseguramiento de la calidad, tecnología de la información, perspectiva medioambiental y un enfoque orientado a sistemas.

Otro informe es *ISSAI-3100 Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave*. Esta directriz de auditoría sobre principios clave esboza un concepto general de lo que define el trabajo de alta calidad en la auditoría de desempeño.<sup>401</sup>

A este informe le acompaña otro que es Anexo de la ISSAI-3100. Su objetivo es señalar a las EFS los beneficios de introducir la auditoría de desempeño, junto con algunas de las cuestiones clave a considerarse en la introducción y mantenimiento de la auditoría de desempeño en una EFS.<sup>402</sup>

Incluimos un informe de la Unión Europea: *Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI*, del grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la Unión Europea (Grupo Especial sobre Normas de Auditoría). Constan de quince directrices que describen cómo aplicar dichas Normas de Auditoría de la INTOSAI en la fiscalización de las actividades de la Unión Europea.<sup>403</sup>

Estos informes junto con los ISSAI-30, ISSAI-100 e ISSAI-300, presentadas en el subepígrafe precedente, nos servirán de soporte a lo largo del siguiente epígrafe para conocer qué es y en qué consiste la auditoría operativa a la luz del organismo internacional de la auditoría del Sector público INTOSAI, en particular la auditoría de desempeño, u operativa, o de rendimiento o de gestión.

---

<sup>401</sup> Introducción de *Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave*, ISSAI-3100, p. 3

<sup>402</sup> Introducción de *Anexo de las ISSAI-3100*, p. 3

<sup>403</sup> Introducción Técnica de *Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI*, del grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la Unión Europea (Grupo Especial sobre Normas de Auditoría), p. 3

## 2.4. La Auditoría de Gestión del Sector público para INTOSAI

Desarrollar manuales de auditoría operativa o de gestión o de rendimiento no es una labor fácil y sistemática: ~~La~~ menudo las auditorías operativas son actividades complejas.<sup>404</sup> A diferencia de las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento, en las fiscalizaciones operativas no pueden establecerse normativas y procedimientos específicos: ~~No~~ es posible elaborar un manual tipo ~~libro de cocina~~ que pueda aplicarse con carácter universal para obtener buenos resultados.<sup>405</sup> De este modo, es cada EFS la que tiene la responsabilidad de su desarrollo atendiendo a las circunstancias particulares de su normativa, organizaciones administrativas, usos y costumbres: ~~cada~~ EFS será responsable de describir su propia metodología tomando en consideración su mandato, sus recursos, las expectativas de las partes interesadas y el ambiente regulatorio, entre otros.<sup>406</sup>

El abordar toda la gestión y buscar el buen gobierno requiere de unos factores más propios del ámbito subjetivo de los auditores: la creatividad, la iniciativa, el liderazgo, las buenas relaciones entre todas las partes intervinientes, etc. son valores que deben priorizar en cualquier trabajo de auditoría operativa, ya que su objetivo y finalidad principal son la de mejorar aquellos aspectos, programas o actividades que, bien porque se realizan mal o bien porque merecen mejorar, enriquezcan y aseguren una gestión óptima de los recursos públicos: ~~las~~ EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el transcurso de la fiscalización pública.<sup>407</sup>

En consecuencia, dada su naturaleza, necesita de un examen y evaluación distinta a la de las auditorías financiera y de cumplimiento normativo: ~~la~~ auditoría operativa [debe realizarse] como actividad por separado y profesional que requiere una preparación especial, normas por separado, una planificación especial, informes especiales, etc.<sup>408</sup> Es por esto que ~~requiere~~ que los auditores utilicen sus propios

---

<sup>404</sup> ISSAI-3000, p. 40

<sup>405</sup> Introducción a la ISSAI-3000, p. 8.

<sup>406</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 6

<sup>407</sup> NA de INTOSAI núm. 1.0.15 p.29

<sup>408</sup> Introducción ISSAI-3000, p. 9

juicios y normas aplicables a las diversas situaciones que surjan en el transcurso de la actividad de desempeño.<sup>409</sup>

#### 2.4.1. Concepto y características de la auditoría de gestión

La definición que hace la INTOSAI es la siguiente: ~~La~~ auditoría de rendimiento es un examen independiente de la eficiencia y eficacia de las actividades, los programas o los organismos de las Administraciones públicas, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras.<sup>410</sup> En las Normas de Auditoría de la INTOSAI concreta más su definición:

El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión.

La auditoría de regularidad comprende:

- (a) la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;
- (b) la certificación de la Cuenta General del Estado;
- (c) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- (d) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría Internos;
- (e) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada; y
- (f) el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto.

La auditoría o fiscalización operacionales o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

- (a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas;
- (b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y

---

<sup>409</sup> Introducción a las *ISSAI-3100 Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave*, p. 4

<sup>410</sup> ISSAI-3000, p. 11

(c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.<sup>411</sup>

Otra definición realizada también por INTOSAI es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.<sup>412</sup>

De este modo, se requiere habilidad analítica y creativa. A diferencia de la auditoría financiera, se enfoca más en la actividad que en sus cuentas; y a diferencia de la auditoría de cumplimiento está relacionada principalmente con las verdaderas intenciones<sup>413</sup> de los políticos y directivos que las llevan a cabo, ya que son los responsables de que se hagan actividades de forma económica, eficiente y eficaz.

No tienen un carácter recurrente, ni sistemático, ni rígido o metódico como ocurre con las auditorías financieras o de cumplimiento, y para ello es preciso evitar un exceso de detalle en las normas.<sup>414</sup> Requiere de un grado alto de flexibilidad en todo el proceso: clara definición del objeto, amplios sistemas de métodos empleados y criterios de fiscalización, investigación, evaluación e interpretación:

En una auditoría operacional de gestión el auditor informa de la economía y eficiencia con la que los recursos se adquieren y utilizan y de la eficacia con que se han alcanzado los objetivos. El alcance y la naturaleza de tales informes pueden variar considerablemente, ya se trate, por ejemplo, de determinar si los recursos han sido aplicados en forma adecuada, de comentar cuál ha sido la repercusión de las directrices y de los programas o de recomendar la modificación de los proyectos para obtener mejores resultados.<sup>415</sup>

A diferencia de las auditorías de regularidad, que están sujetas a requisitos y condiciones específicos, las auditorías operativas tienen una naturaleza más amplia y están más abiertas a la crítica y a la interpretación. Su alcance es también más selectivo, pueden ser realizadas a través de un periodo de varios años, no sólo de un periodo financiero, y no se refieren, normalmente, a ninguna cuenta concreta. Como consecuencia, los informes de auditoría operacional de gestión son más variados y contienen más discusiones y debates razonados.<sup>416</sup>

---

<sup>411</sup> NA de INTOSAI núm. 10.0.38, 10.0.39 y 10.0.40 de INTOSAI, p. 33

<sup>412</sup> ISSAI-300, p. 2

<sup>413</sup> *Anexo de la ISSAI-3100*, p. 4

<sup>414</sup> ISSAI-3000, p. 31

<sup>415</sup> NA de INTOSAI núm. 4.0.4. de INTOSAI

<sup>416</sup> *Ibíd.*, núm. 4.0.21

En comparación con las auditorías de fuera del ámbito público, destacamos que las auditorías de rendimiento [tampoco] tienen sus raíces en la forma de la auditoría que es habitual en el sector privado<sup>417</sup>:

En contraposición con lo que sucede en el sector privado, en el que la labor del auditor se concreta en una carta de contratación, la entidad fiscalizada no tiene carácter de cliente de la EFS. La EFS ha de cumplir su mandato libre e imparcialmente, y ha de tener en cuenta, en la formación de sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, el punto de vista de las instituciones fiscalizadas, pero sin responder ante los gestores de la entidad fiscalizada del alcance o naturaleza de las fiscalizaciones o auditorías realizadas.<sup>418</sup>

Así, el objetivo de estas auditorías es velar por el grado de gestión y ejecución de los recursos públicos se hacen con economía, eficacia y eficiencia, lo no cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si deficiencias en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos determinados, [o] se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las causas en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora, [proporcionando] incentivos constructivos.<sup>419</sup> <sup>420</sup> Es importante hacer que la alta dirección se involucre activamente [que] a menudo requerirá cambios en actitudes, estilo de administración, comportamiento organizacional, prácticas de contratación, etc. [o] en un ambiente poco acostumbrado a tales críticas.<sup>421</sup>

De este modo, la independencia es indispensable para el auditor: Se necesita un examinador que represente el interés público, que pueda pensar y actuar con independencia con objeto de mostrar y poner en tela de juicio la situación actual,<sup>422</sup> así como servir de base para las decisiones sobre futuras inversiones y actividades<sup>423</sup> de los responsables gubernamentales, y en especial al poder legislativo. Éstos constituyen los principales objetivos de estas auditorías.

---

<sup>417</sup> ISSAI-3000, p. 12

<sup>418</sup> NA de INTOSAI núm. 2.2.26, p. 47

<sup>419</sup> ISSAI-300 p. 3

<sup>420</sup> De este modo también puede incluirse en una auditoría de desempeño aspectos de la auditoría financiera y de cumplimiento.+(o.c. ISSAI-3100, p. 5).

<sup>421</sup> Anexo de la ISSAI-3100, p. 7

<sup>422</sup> ISSAI-3000, p. 12

<sup>423</sup> *Ibidem*, p. 13

La cuestión básica es si la gestión se realiza empleando los medios necesarios y suficientes, y si se logra que los bienes y servicios lleguen al ciudadano en cantidad y calidad suficientes, es decir, si se logran los objetivos, investigando todos los componentes y relaciones existentes en el modelo input/output.<sup>424</sup> Este proceder se realiza mediante el examen de la economía, eficiencia y eficacia, cuyas definiciones desarrollaremos al inicio del Capítulo III.

El auditor externo del Sector público debe obrar de forma que su primer objetivo sea conocer la lógica del *negocio*. Así, el primer paso a realizar por el auditor es un análisis del entorno: ir a la cabeza de la organización a examinar, para mantener una entrevista con el máximo responsable de la organización, con el fin de averiguar de primera mano cuál es el objeto de negocio/servicio de la organización, cuáles son los recursos que dispone para realizarlos, cuáles son los logros obtenidos y cuáles son los indicadores más adecuados para medir de forma cuantitativa y cualitativa los resultados de los mismos. Otro análisis del entorno es el estudio detallado y pormenorizado del beneficiario del bien o servicio donde se va a prestar.

Esto que parece una obviedad en la práctica no se suele hacer, y de su falta práctica se desprenden una serie de anomalías tales como que puede existir una desviación entre lo que hace la entidad y lo que debería hacer, para lo que está constituida. Esta reflexión nos permite preguntarse en primer lugar si sigue siendo necesaria su existencia; y en caso afirmativo si su forma, su tamaño, etc. son los adecuados. Por el contrario, si el auditor no contrasta el objeto social del ente . principio de legalidad . con el objeto práctico que se está realizando realmente, podría ocurrir que la prestación del bien o servicio ha sufrido a lo largo del tiempo una desviación de su fin fundacional, y dicho ente se ha ido transformando en otro.

El paso subsiguiente es el uso por parte de los auditores externos de indicadores, ratios (de servicio sobre el número de población, por ejemplo) y otros instrumentos de medición financieros, de producción, socio-laborales, etc. Quien conoce mejor la medición de los mismos es quien está al frente el día a día, y no un individuo cuyo objeto de trabajo cambia conforme cambia de ente a examinar. También se debe cuestionar si los instrumentos de medición son adecuados, y si están bien calculados. Esto no es una cosa menor ya que si no se realizan estos dos pasos y se procede directamente a examinar la documentación se corre el grave riesgo de,

---

<sup>424</sup> *Ibíd*em, p. 15

al no entender el objeto de análisis, orientar el estudio con una desviación inicial, las conclusiones pueden no servir para nada, o, en el mejor de los casos, para poco.

Acto seguido se deben dirigir todos los trabajos propios de la fiscalización, que es su función principal. De este proceder se desprende<sup>425</sup> que el auditor externo debe actuar en primer lugar en la cabeza de la organización, mediante una entrevista personal con el máximo responsable, con cierto barniz<sup>426</sup> de un *consultor* externo por parte del auditor, donde directivo y auditor intercambian cualquier información para el logro de la mejor gestión del ente para el cual ha sido creada, y también para examinar el uso de procedimientos óptimos, analizando y examinando la gestión, que no son otros que velar por los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Por consiguiente, lo primero que debe encabezar el análisis de auditoría es si existe desviación del fin fundacional con la prestación del bien o servicio actual, y si los instrumentos de medición son los adecuados. Así, queda garantizado que el estudio de verificación se haya iniciado en fundamento adecuado. Esto será la base para que a lo largo del informe se concluya, por ejemplo, si la población de beneficio es la adecuada, el grado de satisfacción de la prestación a dicha población, etc.

Todo ello no es incompatible con la combinación de ciertas funciones de consultoría con las de fiscalización y enjuiciamiento, ya que debemos tener presente que previamente se ha realizado la intervención de la IGAE, con lo que su fiscalización queda ya supervisada por este organismo de auditoría interna en la mayoría de los entes. Dicho de otra manera, acaba fiscalizando, en la mayoría de los casos, lo que ha realizado la IGAE (es un informe de informes). Así, el valor añadido del Tribunal de Cuentas es precisamente la función de auditoría de la gestión, con lo que no es una función menor a beneficio exclusivo de toda la sociedad. De este modo, el valor añadido del Tribunal de Cuentas es que expresa una opinión técnica al Parlamento, no una opinión ni jurídica ni una opinión política.

---

<sup>425</sup> Esta redacción se ha elaborado a raíz de una entrevista con el Presidente del Tribunal de Cuentas en noviembre de 2014, Don Ramón ÁLVAREZ DE MIRANDA. No se trata de una transcripción de la entrevista realizada, sino de una redacción realizada por el doctorando en el contexto de una entrevista interactiva.

<sup>426</sup> Insistimos en que las funciones, sus fines, los procedimientos y las herramientas del auditor y del consultor son radicalmente distintas: uno y otro pueden complementarse, pero no condicionarse mutuamente, como se ha visto en las definiciones anteriores.



Planteamientos como los propuestos por INTOSAI deben llevar al auditor a reflexiones que le permitan forjarse opiniones conducentes a los objetivos a determinar a la luz de los mencionados principios, sin perderse por otras sendas fruto de la multitud de datos e información que maneja: El auditor debe buscar la evidencia necesaria para responder a las preguntas de la auditoría y tener cuidado de no desviar el enfoque del trabajo o recopilar una gran cantidad de información que a menudo es innecesaria e irrelevante.<sup>427</sup>

Para una mejor comprensión de la aplicación de la auditoría de gestión, INTOSAI recomienda<sup>428</sup> el modelo lógico de usado por el TCE de la *aplicación de las tres E*: El uso de modelos lógicos puede ayudar al equipo fiscalizador a identificar y establecer la relación entre las necesidades socioeconómicas a las que debe atender la intervención y sus objetivos, recursos, procesos, realizaciones y efectos, entre los que se cuentan los resultados [ ò ] y los impactos.<sup>429</sup>

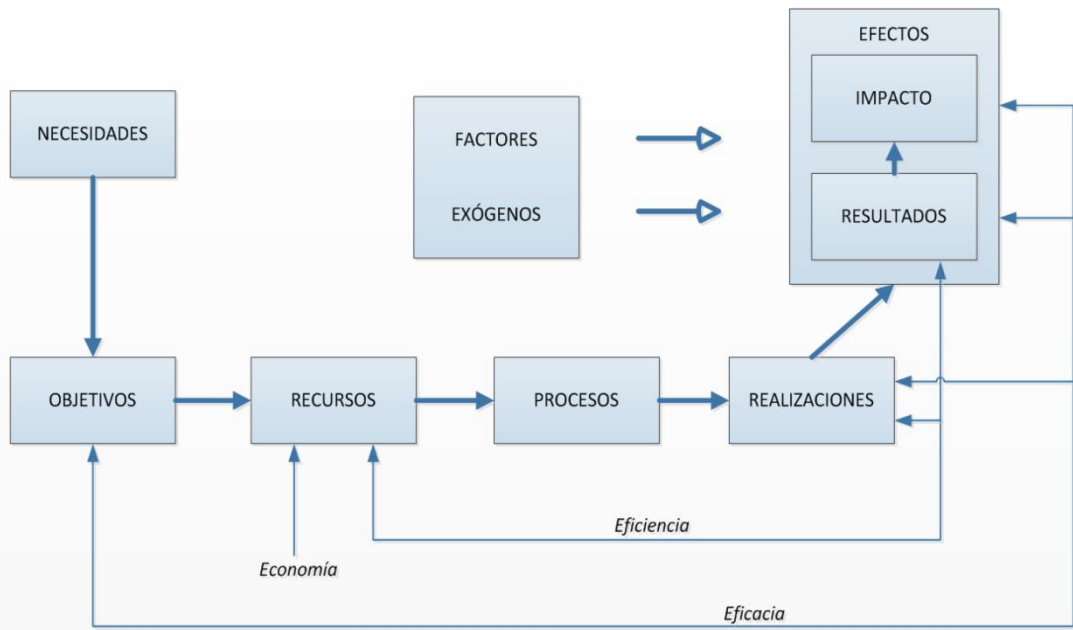
---

<sup>427</sup> *Ibíd*em, p. 88 (PAM Brasil/132). Guía de Implementación de las ISSAI, *Auditorías de Desempeño*, (Versión post reunión de adaptación Lima, Perú), agosto de 2014, INTOSAI.

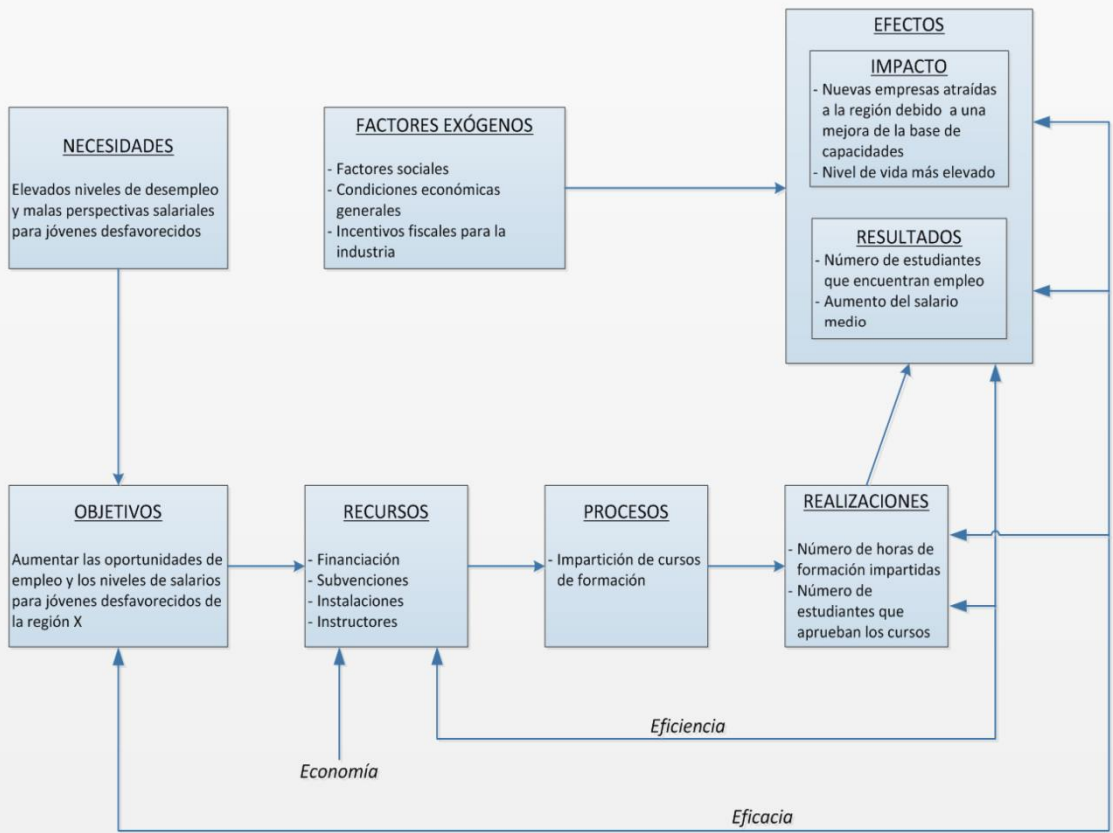
<sup>428</sup> *Ibíd*em, p. 38

<sup>429</sup> *Manual de la Auditoría de Gestión 2015*, del Tribunal de Cuentas Europeo.

**MODELO LÓGICO DE PROGRAMA**



Ejemplo de un modelo lógico de programa:



Fuente: *Manual de la Auditoría de Gestión 2015*, del Tribunal de Cuentas Europeo

El tiempo de mandato marcará la independencia del auditor responsable, criterio que le permitirá establecer libremente aquellas áreas de fiscalización no periódicas que tenga a bien realizar, sin presión política alguna: También es importante que el gobierno no tenga poder de dirección en relación con el cumplimiento del mandato por las EFS<sup>430</sup>, ni alterar el resultado de sus informes. Ello no conlleva valorar los objetivos del legislativo, sino sólo si han aportado utilidad y si se han establecido adecuadamente sus objetivos y su coherencia, y concretado los medios adecuados: No es función de una EFS el poner en tela de juicio estos objetivos y decisiones, [o] pero puede, de hecho, poner en tela de juicio los méritos de las políticas o decisiones actuales<sup>431</sup>, además, tanto el poder ejecutivo como el legislativo necesitan una información evaluadora que les ayude a tomar decisiones.<sup>432</sup> El uso de expertos independientes también constituye un principio a tener en cuenta, ya que en áreas especializadas, se pueden contratar expertos externos para completar el conocimiento del equipo de auditoría.<sup>433</sup>

El auditor de rendimiento deberá aplicar una alta calidad en su trabajo de fiscalización, debiendo actuar con integridad, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad.<sup>434</sup> Los requisitos de los auditores se podrían resumir en tres cualidades fundamentales: Deben poseer la adecuada capacidad profesional para llevar a cabo sus tareas, [o], las cualidades personales también son de una importancia considerable (capacidad analítica, creatividad, receptividad, habilidades sociales, honradez, resistencia, adecuadas capacidades de comunicación, etc.),<sup>435</sup> y conocimiento de los organismos, programas y funciones de la Administración pública.<sup>436</sup> Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, pero también deben ser receptivos y estar dispuestos a innovar.<sup>437</sup>

---

<sup>430</sup> NA de INTOSAI núm. 2.2.14

<sup>431</sup> ISSAI-3000, p. 39

<sup>432</sup> Ibidem, p. 23

<sup>433</sup> ISSAI-300, p. 10

<sup>434</sup> Ibidem, p. 40

<sup>435</sup> Ibidem, p. 42

<sup>436</sup> Ibidem, p. 43

<sup>437</sup> ISSAI-300, p. 11

### *Diferencias entre auditorías*

Las diferencias principales entre las auditorías financieras y las auditorías de gestión para INTOSAI que venimos desarrollando pueden verse de forma comparada en el siguiente cuadro-resumen:<sup>438</sup>

ASPECTOS	Auditoría de desempeño	Auditoría financiera
Propósito	Evaluar si las intervenciones o medidas gubernamentales se han realizado de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y efectividad.	Evaluar si las operaciones financieras se han realizado de acuerdo con la legislación y las regulaciones y si las cuentas y estados financieros son verdaderos y correctos; es decir confiables.
Enfoque	Política, programas, organización, actividades y sistemas administrativos.	Transacciones financieras, contabilidad, estados de cuentas, y procedimientos clave de control.
Base académica y experiencia relevante	Economía, ciencia política, sociología, etc. experiencia en investigaciones o evaluaciones profesionales y familiaridad con los métodos aplicados en la ciencia social así como otros métodos/habilidades relevantes.	Contabilidad y derecho, habilidades profesionales de auditoría.
Métodos	Varían de auditoría a auditoría.	Formato estandarizado.
Criterios de auditoría	Más abierto al juicio de los auditores; criterios únicos para la auditoría individual.	Menos abierto al juicio de los auditores; criterios estandarizados impuestos por la legislación y la regulación para todas las auditorías.
Reportes	Reporte especial publicado en una base ad hoc; estructura y contenido que varían dependiendo de los objetivos.	Opinión anual y/o reporte más o menos estandarizado.

Fuente ANEXO ISSAI-3100.

<sup>438</sup> ANEXO ISSAI-3100, p. 5

Las auditorías operativas tienen una naturaleza más amplia y están abiertas a la crítica y a la interpretación.<sup>439</sup> También en la auditoría operativa es muy importante el examen del control interno de la propia entidad fiscalizada, es una especie de metaevaluación (evaluación de evaluaciones).<sup>440</sup> Otra diferencia destacable es que en la auditoría financiera el tema [viene determinado] por la normativa, [mientras que] la operativa puede examinar una entidad, un programa, una actividad, o bien unas operaciones concretas.<sup>441</sup> Y que la auditoría financiera tiende a ser concluyente (%si/no+, %verdadero/falso-), [mientras que] la auditoría operacional tiene un carácter más persuasivo (%apunta a la conclusión de queõ +).<sup>442</sup> De este modo, las auditorías operativas %e centran en el rendimiento, más que en los gastos y en la contabilidad.<sup>443</sup>

Resaltamos de nuevo el peligro de confundir, como hemos dicho anteriormente, entre las auditorías de desempeño con las de cumplimiento, siendo propio de la auditoría de gestión el análisis de los actos que por el uso de los medios, es decir, examinar los actos frente a los elementos documentales o formales. INTOSAI lo resalta con la siguiente distinción:

En las auditorías de cumplimiento, el gobierno es considerado como una máquina de burocracia, con procesos, procedimientos y criterios pre-establecidos que requieren una fuerte supervisión. [õ ] El principal objetivo de una auditoría de cumplimiento es garantizar que las organizaciones y las personas se rijan por criterios o reglamentos. La meta es evitar procedimientos que representen una desviación de normas. Por otro lado, la auditoría de desempeño, la idea es que una organización debe ser cuestionada más por el resultado de sus actos que por sus medios operativos.<sup>444</sup>

También las auditorías de rendimiento incluyen auditorías medioambientales y auditorías de la tecnología de la información, además de la materia principal que son la economía, eficiencia y eficacia. Al escaparse de nuestro estudio, que es concretamente la parte de la auditoría de gestión que versan sobre la economía,

---

<sup>439</sup> *Directrices de aplicación europea de las NA de INTOSAI*, Grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la Unión Europea, p. 115

<sup>440</sup> *Ibíd.*, p. 118

<sup>441</sup> *Ibíd.*, p. 116

<sup>442</sup> *Ibíd.*, p. 117

<sup>443</sup> ISSAI-3000, p. 32

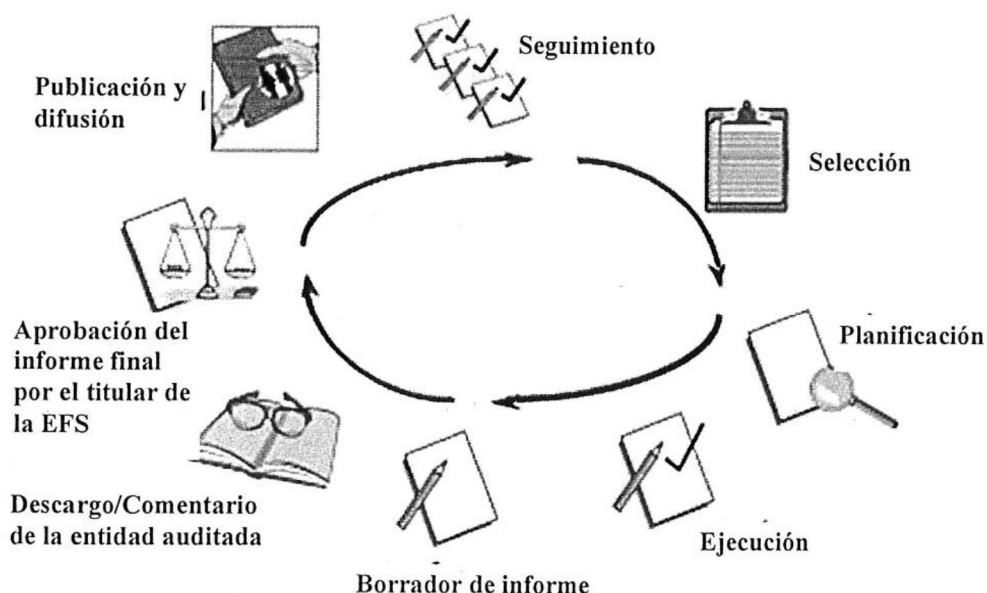
<sup>444</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, pp. 40-41

eficiencia y eficacia, no valoraremos estas dos auditorías. No obstante INTOSAI trata ambos temas en dos apéndices de sus informes.<sup>445</sup>

Una vez desarrollados los conceptos y características de las auditorías operativas, continuamos con lo que es el ciclo de la auditoría para INTOSAI.

## 2.4.2. Las etapas de la auditoría de gestión

*Ciclo de la auditoría de desempeño:*



Fuente: *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post Reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 41 (PAM Brazil adapted from NAO).

La *selección*, necesario ya que el número de entidades, programas y esquemas que se van a auditar es muy extenso en comparación con los recursos limitados de las EFS<sup>446</sup>; *planificación*, cuyo objetivo es definir los aspectos que se van a estudiar, el alcance y los objetivos de la auditoría, la metodología que se va a adoptar y los

<sup>445</sup> Se trata del Apéndice 5, *Auditoría del rendimiento y tecnología de la información*, ISSAI-3000, p. 139; y del Apéndice 6, *Auditorías del rendimiento en actividades con una perspectiva ecológica*, ISSAI-3000, p. 147

<sup>446</sup> PAM Brasil/19, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 42

recursos, los costos y el tiempo estimado como necesario para su realización;<sup>447</sup> *ejecución*, para la obtención de las evidencias que servirán de sustento de las conclusiones; *borrador del informe, descargo/comentario de la entidad auditada, y aprobación del informe final por el titular de la EFS; publicación y difusión; y seguimiento que no se limita a la implementación de las recomendaciones, sino que se enfoca en determinar si la entidad auditada abordó el problema de manera adecuada y corrigió las condiciones subyacentes después de un tiempo suficiente para permitirle implementar las recomendaciones.*<sup>448</sup>

### *Preparación de las auditorías de gestión*

A continuación procedemos a ampliar algunos aspectos que consideramos más importantes para una buena preparación de las auditorías de rendimiento para INTOSAI.

La *planificación* se inicia con la selección de temas que generen más interés y aporten mayor valor, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de investigaciones para identificar los riesgos y problemas<sup>449</sup>, de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que sea llevada a cabo de una forma económica, eficiente y eficaz [y] de manera oportuna.<sup>450</sup> Para ello se requiere de un estudio previo para alcanzar una comprensión suficiente de la organización, objetivos o misión del ente, del plan estratégico y del programa, la normativa aplicable, materia del producto, servicio o política a aplicar, puntos de vista de los expertos, estadísticas, etc. Esto permite planear el diseño general del procedimiento de la auditoría, de manera que facilita su desarrollo de manera maleable, es aconsejable ser flexible y pragmático a este respecto. Por esta razón [ó ] no deben ser excesivamente estandarizados.<sup>451</sup>

El calendario de trabajo debe establecerse con la finalidad de poder aplicar a la programación los recursos necesarios así como los tiempos a largo y corto plazo, cuyas tareas deberán establecerse priorizándose de acuerdo con las opciones de mayor interés y que resulten más viables. Estas fechas deben ser realistas,

---

<sup>447</sup> *Ibíd*em, p. 42

<sup>448</sup> *Ibíd*em, p. 45 (ISSAI 300/42)

<sup>449</sup> ISSAI-300, p. 14

<sup>450</sup> *Ibíd*em, p. 15

<sup>451</sup> *Ibíd*em, p.16

alcanzables y dependerá del ambiente y la disponibilidad de los recursos de las EFS.<sup>452</sup> De este modo, debe establecerse un proceso presupuestario en el que venga concretado los recursos económicos, humanos, técnicos y de sistemas, etc.; elección del responsable de la fiscalización con un plan de trabajo previsto; y un plan de seguimiento, supervisión y evaluación del resultado de las acciones implementadas. Todo ello con una fijación en el calendario tanto plurianual como anual.

El plan estratégico PPAD (Plan Plurianual de Auditoría de Desempeño) es la base para la selección de los temas de auditoría. Vinculada al sistema de planificación anual de la EFS, puede ser una herramienta útil para establecer prioridades y seleccionar auditorías.<sup>453</sup> Dentro de los objetivos del PPDA se encuentra la vinculación de los programas con los recursos disponibles, no considerándose objetivos razonables aquellos programas - bien por poseer una naturaleza inalcanzable por su complejidad o bien por el número de programas marcados - sobrepasen de forma clara las dimensiones de los recursos disponibles. De este modo, la simple mención de propuestas de un número inalcanzable de programaciones se convierte en una debilidad de las EFS.

El PPAD además de su aspecto cuantitativo, como hemos comentado en el párrafo precedente, debe contener una selección de temas cualitativos en concordancia con las realidades socio-políticas: se puede involucrar a las partes interesadas del gobierno, como ministerios, comisiones especializadas, [ ] profesionales, expertos externos y otros.<sup>454</sup>

Estas PPAD deben ser conocidas por los auditores para su desarrollo, ya que son los que realizarán su ejecución: los auditores de desempeño deben hacerse plenamente conscientes del proceso de planificación estratégica de su EFS y de su papel en ese proceso.<sup>455</sup> Posteriormente, una vez comprendido los PPAD de sus EFS, asumirán la ejecución de las mismas: los auditores necesitan llevar a cabo cierta investigación para identificar los riesgos y problemas, y ser capaces de

---

<sup>452</sup> *Ibidem*, p. 29

<sup>453</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 52

<sup>454</sup> *Ibidem*, p. 53

<sup>455</sup> *Ibidem*, p. 53 (PASAI PA/2.1)



entender los temas y las razones por las que las posibles entidades que se van a auditar parecen operar o desempeñarse como lo hacen.<sup>456</sup>

Los *criterios de selección* que se pueden emplear podrían ser aquellas áreas que aporten un valor añadido, o aquellas que se identifiquen problemas importantes, y cuando se observan riesgos, incertidumbres reales o potenciales, asuntos relacionados con reformas estructurales del Sector público, contribuir a la modernización de la Administración, etc.<sup>457</sup> Como hemos comentado anteriormente, las auditorías financieras [o] suelen ser correctas o incorrectas, legales o ilegales [mientras que] las de rendimiento la elección de criterios de fiscalización suele ser relativamente abierta, y la efectúa el propio auditor.<sup>458</sup> Además de eso el auditor deberá desarrollar y documentar un plan de auditoría que describa el alcance previsto y como se lleva a cabo la auditoría.<sup>459</sup>

---

<sup>456</sup> *Ibíd.*, p. 55 (AFROSAI-E Exposure Draft PA Handbook/5.1)

<sup>457</sup> Cfr. O.c. ISSAI-3000, pp. 50-54

<sup>458</sup> *Ibíd.* p. 60

<sup>459</sup> ASOSAI PA Manual/3.3, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 67.

Selección de criterios:

	Criterios	Factores
1	Importancia relativa	¿El tema es importante para el gobierno, el público o la entidad auditada (prioridad nacional) e involucra un área esencial?
2	Rendición de cuentas públicas	¿Se tomará responsabilidad? ¿Es posible explicar el tema?
3	Posible impacto	¿El tema tendrá un efecto poderoso en la mejora de la economía, la eficiencia y la efectividad de las empresas del gobierno?
4	Mejoramiento	¿La auditoría dará lugar a mejoras en el gobierno?
5	Interés público o legislativo	¿El tema abordará un motivo de preocupación jurídica o será en beneficio de la comunidad?
6	Riesgos para la EFS	¿El tema presentará un riesgo (estratégico o de reputación) para la EFS?
7	Aspectos de las unidades de la EFS	¿Los asuntos de preocupación de las unidades de la EFS serán abordados por el tema?
8	Relevancia	¿El tema tiene algo que ver con, o tiene importancia para los problemas del mundo real, los acontecimientos presentes o el estado actual de la sociedad?
9	Auditabilidad (posibilidad de ser auditado)	¿El tema puede ser auditado? ¿Es práctico para auditarse? ¿Está contemplado dentro del mandato legal de la EFS?
10	Oportunidad	¿Es este el momento correcto o apropiado para auditar el tema?
11	Trabajo previo de auditoría	¿Se ha auditado el tema en el pasado? ¿Se ha efectuado una auditoría al tema en el pasado?
12	Otro trabajo importante planeado o en progreso	¿Se está planeando o llevando a cabo otro trabajo sobre el tema?
13	Acontecimientos con probabilidad de afectar la evaluación	¿Existen acontecimientos o procesos de cambio que probablemente afecten la evaluación (se refiere a la evaluación como se describe más adelante)?
14	Solicitud de auditorías de desempeño	¿Se han hecho algunas solicitudes especiales para realizar auditorías de desempeño? Se debe considerar la fuente de la solicitud para determinar la importancia de la misma, por ejemplo, los intereses del Congreso o Parlamento en contraste con las solicitudes de las unidades de la EFS.
15	Alta sensibilidad política	¿El tema involucra algún asunto delicado para el gobierno?

Fuente: *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post Reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 59

Las definiciones previas bien realizadas y claras deben efectuarse con rigor y esmero. Éstas versarán sobre el propósito o hipótesis concreta de la auditoría (identificación de las causas de los problemas) a fin de identificar la materia a fiscalizar que, junto con un análisis del contexto mediante el estudio de documentación, informes, encuestas, etc. nos facilitarán un marco por el que se podrá transcurrir de forma flexible pero sin desviarnos del propósito principal a lo largo de todo el desarrollo.<sup>460</sup> Ésta deberá ser concretada pero no en exceso, ya que

<sup>460</sup> Como venimos diciendo, una auditoría de gestión no consiste en una serie de mediciones que se llevan a cabo de manera estandarizada de igual modo de las auditorías financieras o de cumplimiento.

Una planificación excesivamente detallada puede inhibir en ocasiones el pensamiento innovador y la apertura.<sup>461</sup> En definitiva, debe plantearse desde las perspectivas descriptivas (*¿qué es?*), normativas (*¿qué debería ser?*) y preguntas de causa-efecto.<sup>462</sup>

Se deberá dar a conocer su objeto a la dirección de la entidad con una disposición positiva para realizar un trabajo constructivo, las buenas relaciones pueden servir para que las EFS obtengan libre y francamente la información que necesitan y para que el diálogo se realice en una atmósfera de mutuo respeto y entendimiento.<sup>463</sup> El objetivo del estudio previo es obtener el suficiente conocimiento del área del asunto para corroborar que la auditoría pueda conducirse de acuerdo con las políticas de auditoría de desempeño y para desarrollar un plan de auditoría que proporcione una base para llevar a cabo la auditoría de manera ordenada, eficiente y rentable.<sup>464</sup>

Algunos ejemplos para la selección de los criterios de auditoría podrían ser el seguimiento y evaluación de resultados, la gestión del tiempo y de los recursos, el control interno para observar los riesgos significativos de la organización (p. ej. posibles usos que facilitan la corrupción), procesos estratégicos de abastecimiento, la prestación de servicios, la productividad y las habilidades, etc.<sup>465</sup> Por lo general, la auditoría comienza con indicios de problemas de alguna clase (carencias de servicio, reclamaciones, costes, etc.).<sup>466</sup>

La elección de los criterios es, pues, una parte fundamental en la fase de planificación, ya que constituyen las normas obligatorias con las que se contrastan las pruebas de auditoría [y] cambiarán en función de los temas y los objetivos de la auditoría concreta, así como la normativa aplicable.<sup>467</sup> Estos criterios servirán para medir los rendimientos por comparación, que nos lleva hacia la cuestión de *lo que debería ser*. Algunos rasgos de éstos podrían ser la fiabilidad (que nos permitan

---

<sup>461</sup> ASOSAI PA Manual/3.3, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 56

<sup>462</sup> *Directrices de aplicación europea de las NA de INTOSAI*, p. 119

<sup>463</sup> NA de INTOSAI núm. 2.2.25

<sup>464</sup> PA Manual of Office of the Auditor General of Canada/4.15, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 68.

<sup>465</sup> Cfr. *Anexo de las ISSAI-3100*

<sup>466</sup> *Metodología de la auditoría del rendimiento*, Apéndice 1 de la ISSAI-3000, p, 99

<sup>467</sup> *Ibidem*, p. 120

conclusiones coherentes), objetividad (término contrario a la subjetividad), utilidad (de cara a los consumidores), comprensibilidad (para evitar interpretaciones confusas), comparabilidad (con parámetros ya utilizados con frecuencia), integridad (que abarque todo lo necesario) y aceptabilidad (por todos los expertos).<sup>468</sup>

El enfoque a emplear en la planificación se debe ajustar a las preguntas planteadas. Éste puede basarse en *estudios sobre el logro de metas o resultados* y a la satisfacción de necesidades en cantidad y calidad del programa, del bien producido o servicio prestado. También *estudios basados en el proceso*, determinando el número de procesos y procedimientos, si son éstos eficientes, sus puntos fuertes y débiles, etc. *Estudios basados sobre el flujo*, especialmente cuando puedan coexistir otros factores externos que puedan influir en el resultado y así determinar su contribución. *Estudios de coste-beneficio* (comparación de la eficiencia económica de las alternativas de un programa) y *de coste-eficiencia* (encontrar el medio más barato de lograr un objetivo), que puedan medirse con relativa facilidad, expresados por unidad de beneficio, por ejemplo, o el valor máximo con respecto a un gasto determinado. *Estudios de evaluación comparativa o benchmarking*, por comparación con los métodos, procesos y procedimientos, productos y servicios de un programa u organización. *Estudios de meta-evaluación*, para juzgar la calidad de las evaluaciones, promoviendo la investigación.<sup>469</sup>

Tendrá un especial valor el examen del control interno de la entidad auditada. Un buen control interno en la que incluyan indicadores de economía, eficiencia y eficacia dice mucho del interés del equipo directivo al respecto. Por el contrario, de no existir control interno en esta materia denota ausencia de interés por ello: %A determinar la extensión y alcance de la auditoría, los auditores frecuentemente necesitan evaluar la confiabilidad de los controles internos que ayudan en la conducción de los asuntos en la entidad auditada.<sup>470</sup>

Finalmente deberá establecerse, como hemos comentado anteriormente, un plan de actividades con un calendario fijado (%os tiempos de ejecución propuestos y el presupuesto deberán ser aprobados por la unidad correspondiente)<sup>471</sup>, seleccionar

---

<sup>468</sup> Cfr. *Criterios de la auditoría de rendimiento*, Apéndice 2 de ISSAI-3000, p. 119

<sup>469</sup> Cfr. *Ibidem*, pp 100-105

<sup>470</sup> ISSAI-3100, p. 7

<sup>471</sup> PASAI PA Manual/3.81, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 84.

el Director y el equipo que conformará la auditoría, y los costes de los recursos internos y externos (p.ej. consultas a expertos, asistencia a cursos específicos, etc.). Todo trabajo de campo deberá planificarse desde la perspectiva de adquirir pruebas que apoyen los resultados que aparecen en el informe definitivo<sup>472</sup>, siendo esa perspectiva adscrita al objeto de la auditoría, que debe abordar las preocupaciones sobre rendición de cuentas y la buena gobernanza y puede enfocarse en la economía, la eficiencia y/o la [eficacia] de la administración del programa así como en el control financiero en donde sea pertinente.<sup>473</sup>

### *Realización de la auditoría de gestión*

Durante la *ejecución* los auditores deben obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada, para establecer los hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones.<sup>474</sup> Es la recogida de pruebas y evidencias lo que constituye el propósito de esta fase: Para fundamentar las opiniones y las conclusiones [o] deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables<sup>475</sup> que respondan adecuadamente a las hipótesis planteadas en la fase de planificación, y, como hemos dicho anteriormente, se deben fundamentar con las opiniones de los expertos, del equipo directivo, muestreo, análisis ex-ante y ex-post, encuestas, observación directa, legislación, datos publicados sobre el rendimiento de los programas, declaraciones políticas, revisiones de la gestión, bases de datos, la observación, etc., es decir análisis cuantitativos y cualitativos aplicados a los datos recogidos.<sup>476</sup> En esta fase los auditores deben mantener una actitud de enfoque crítico y mantengan una distancia objetiva [o] ver las cosas desde distinta perspectiva [mediante] evaluaciones racionales [o] eliminando sus propias preferencias personales y las de los demás.<sup>477</sup>

---

<sup>472</sup> *Las pruebas y la documentación*, Apéndice 3 de las ISSAI-3000, p. 123

<sup>473</sup> PASAI PA Manual/3.14, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 72.

<sup>474</sup> ISSAI-300, p. 16

<sup>475</sup> NA de INTOSAI núm. 3.5.1. de INTOSAI

<sup>476</sup> ISSAI-3000, p. 69

<sup>477</sup> *Ibidem*, p. 70

Las ISSAI-3000 incorporan criterios empleados en la Government Auditing Standards (GAO) de los EEUU, ya que sintetizan de forma sencilla y firme el propósito principal de esta fase de elaboración en cuatro aspectos:

Los resultados de la auditoría contienen los elementos siguientes: los criterios (%~~o~~ que debería ser+), la condición efectiva (%~~o~~ que es+), y el efecto (%~~cuáles~~ son las consecuencias+, consideradas asimismo como el influjo futuro lógico y razonable), más la causa (%~~por~~ qué se produce una desviación con respecto a las normas o los criterios+), cuando se encuentran problemas. Sin embargo, no siempre es obligatorio que los cuatro elementos estén presentes en una auditoría; por ejemplo, el elemento %~~criterios~~+ no siempre interviene en el enfoque orientado a problemas.<sup>478</sup>

Esta extracción de datos y evidencias constituirán el soporte sobre el que iniciaremos el diagnóstico, el *por qué* de las cosas y de sus consecuencias, es decir, el análisis de sus causas:

El criterio de auditoría es el estándar utilizado para medir la economía, eficiencia y [eficacia] del objeto de auditoría. [õ ] La causa es la razón de la diferencia entre la condición y el criterio. La causa será la base para las recomendaciones. [õ ] El efecto es la consecuencia de la diferencia entre la condición y el criterio. El efecto indica la gravedad de la situación encontrada y determina la intensidad de la acción correctiva.<sup>479</sup>

Los datos, al proceder de distintas fuentes (entrevistas, opinión de expertos, análisis estadísticos, etc.), deberán estudiarse en su conjunto, de manera que puedan constituir un todo:

La fase final en el análisis de los datos consiste en combinar resultados de diferentes tipos de fuentes. No existe un modo general para llevarlo a cabo. Sin embargo, es de una importancia básica que el auditor trabaje de manera sistemática y cuidadosa en la interpretación de datos y argumentos recogidos.<sup>480</sup>

---

<sup>478</sup> *Ibidem* p. 72. (Cfr. Government Auditing Standards (GAO) (EEUU), 2002, y Sección 1.8 de la ISSAI-3000, p. 27).

<sup>479</sup> PAM Brasil/118, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 87.

<sup>480</sup> *Ibidem*, p. 75

Extracción de datos:

Examen de archivos	En base a muestras: informes anuales, estados financieros, proyectos, memorandos, correspondencia, informes, etc.
Análisis secundario y bibliografía	Libros, revistas, artículos de expertos, etc.
Encuestas y cuestionarios	Entrevistas o cuestionarios administrados a una muestra de población.
Estudios de casos	Acerca de un tema complejo basado en la comprensión integral para recopilar información cualitativa.
Entrevistas	Preguntas y respuestas para obtener información específica a personas con diferentes posiciones y perspectivas.
Seminarios	Para obtener conocimientos de áreas especializadas.
Grupos de expertos	Interacción entre participantes para discusión de temas específicos.
Observación in situ	Técnica que permite usar los sentidos para comprender ciertos aspectos de la realidad.

Fuente: *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post Reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, pp. 89-92

Las pruebas deben seguir los siguientes principios: deben ser válidas y fiables, ser pertinentes (relación clara y lógica con los objetivos y criterios), y deben ser suficientes (en cantidad y en calidad). De este modo, si distinguimos la procedencia de las pruebas, podemos identificar estos principios con su fuente de la siguiente manera: cuando la prueba está basada en una única fuente resulta válida, suficiente y fiable; si es oral resulta fiable; si no es sensible al tiempo resulta pertinente; si su obtención es demasiado costosa significa que es pertinente y suficiente; si se basa en el resultado denota fiabilidad; si las muestras no son representativas afecta a la pertinencia, validez y suficiencia; cuando sólo está relacionada con un hecho único, es válido y suficiente; cuando es incompleta afecta a la fiabilidad y a la suficiencia; si la prueba es contradictoria afecta a la fiabilidad.<sup>481</sup>

Relativo al análisis de la información obtenida, un sólido análisis de la evidencia consiste [en que] debe ser lógico y autosuficiente; las interpretaciones deben ser

---

<sup>481</sup> Cfr. *Las pruebas y la documentación*, Apéndice 3 de ISSAI-3000, pp. 123-128.

convincentes; debe respaldar las observaciones de la auditoría; y debe proporcionar la base de argumentos frente al mejor contra-argumento posible.<sup>482</sup>

Las técnicas de análisis de la información pueden distinguirse en seis: programa Logic Model (PLM), que consiste en identificar los resultados clave, los sistemas y las operaciones del programa de la entidad fiscalizada, de forma jerarquizada de mayor a menor nivel de objetivos: %Puede proporcionar al auditor un conocimiento de las cuestiones de la auditoría operativa al centrarse en la relación entre los objetos principales y secundarios del programa, así como el producto y los resultados (impactos y efectos) derivados del programa.<sup>483</sup> Una segunda técnica es la estadística descriptiva para entender la distribución de datos, representados en gráficos que muestran todos los valores de cada variable, dando resultados estadísticos (la moda, la mediana, media, máximos, mínimos, etc.). La tercera técnica son análisis de regresión para evaluar las tendencias futuras. Una cuarta de análisis de coste/beneficio (ACB), es decir, la eficiencia, tanto monetaria, como social y medioambiental. Una quinta es el análisis coste/eficacia (ACE), es decir la eficacia y la economía, al buscar el logro y al coste más barato para alcanzar un objetivo por la entidad o programa. Y la sexta técnica es la Metaevaluación, que consiste en juzgar la calidad de la investigación sobre la evaluación en el proceso de gestión de la entidad fiscalizada.<sup>484</sup>

A modo de conclusión de esta fase de realización, INTOSAI recoge que

Los documentos de trabajo sirven como vínculo de conexión entre el trabajo de campo y el informe de auditoría, y tienen que ser lo bastante completos y detallados como para permitir una comprensión de la auditoría. Por lo tanto, tienen que contener las pruebas acumuladas en apoyo de las opiniones, las conclusiones y los análisis que apoyan las recomendaciones de los informes.<sup>485</sup>

---

<sup>482</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 95.

<sup>483</sup> *Directrices de aplicación europea de las NA de la INTOSAI*, (Grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la UE . Grupo Especial sobre normas de auditoría), p. 126

<sup>484</sup> Cfr. *ANEXO 1 de las Directrices de aplicación europea de las NA de la INTOSAI*, (Grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la UE . Grupo Especial sobre normas de auditoría), pp. 123-130

<sup>485</sup> *Las pruebas y la documentación*, Apéndice 3 de ISSAI-3000, p. 131



## *Presentación de resultados*

Concluida la fase de análisis de los datos, evidencias y observaciones, y realizado los diagnósticos de las causas, se procede a la fase de conclusiones, cuya concreción no consiste en una opinión global del cumplimiento por parte de la entidad fiscalizada de los principios de economía, eficiencia y eficacia, de la misma forma que lo hace sobre las cuentas.<sup>486</sup>

La presentación de los resultados se refleja en un informe que incluye el contenido de todo el trabajo realizado en las fases de planificación y de ejecución. Concluye con un apartado de conclusiones y recomendaciones, en los que

Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones recogidas en una auditoría deben estar basadas en pruebas [o] En una auditoría de desempeño, los auditores informan sobre sus hallazgos sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. [o] Debe incluir información acerca del objetivo de la auditoría, preguntas de auditoría y sus respuestas, tema, criterio, metodología, fuentes de información, algunas de las limitaciones de los datos utilizados y los hallazgos de la auditoría.<sup>487</sup>

Es cuando los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura y balanceados<sup>488</sup>, ya que es el momento que servirá para futuras decisiones a los responsables de la actividad o entidad, al poder legislativo, a los responsables gubernamentales, y para informar a los usuarios y consumidores del bien o servicio público recibido.

Estos informes se deben regir por los principios y NA aceptados que, en particular para las auditorías de gestión, deberán prestar especial atención a su integridad, ya que las auditorías operativas pueden publicarse independientemente de las cuentas.<sup>489</sup> Su alcance, al tener una naturaleza más amplia y están más abiertas a la crítica y a la interpretación<sup>490</sup>; enuncia claramente los objetivos; identificar las determinadas actividades, ya que, como hemos señalado en el punto precedente, no es normal que el auditor emita una opinión global del cumplimiento por parte de

---

<sup>486</sup> NA de INTOSAI núm. 4.0.23 de INTOSAI, p. 69

<sup>487</sup> NA de INTOSAI núm. 3.5.2. de INTOSAI

<sup>488</sup> ISSAI-300, p. 17

<sup>489</sup> NA de INTOSAI núm. 4.0.8. d), p. 65

<sup>490</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.21, p.69

la entidad fiscalizada de los principios de economía, eficiencia y eficacia, de la misma forma que lo hace sobre las cuentas.<sup>491</sup> Deben ser constructivos [o] se redactarán como guías de funcionamiento [en las que se] indican las mejoras necesarias pero no cómo lograrlas<sup>492</sup>, aunque excepcionalmente se puedan realizar recomendaciones concretas; y su opinión será más subjetiva, ya que el informe no se refiere tan directamente a las cuentas [que] tiene más relevancia que su aspecto cuantitativo.<sup>493</sup>

Por el contrario, lo que no debe señalarse en las conclusiones y recomendaciones son todas las anomalías detectadas, sino aquellas que queden ligadas por los objetivos de auditoría y que estén respaldadas con una base probatoria: Se debería prestar atención a los asuntos estratégicos relacionados con la administración pública que merezcan ser mencionados o aquellos que se refieran a las mejores prácticas, en lugar de los que señalen simples deficiencias de desempeño.<sup>494</sup> Esto es, deben indicar los principales elementos de los cambios necesarios, teniendo en cuenta el coste probable de la ejecución [dejando claro] quién es el responsable de las deficiencias detectadas y quién debe encargarse de rectificarlas.<sup>495</sup> Normalmente no se espera que el auditor proporcione una opinión global sobre el logro de la economía, eficiencia y eficacia de un ente auditado en la misma forma que lo hace el dictamen de estados financieros.<sup>496</sup>

El borrador del informe debe mantener una estructura homogénea y estandarizada: el título debe indicar el nombre de la entidad auditada y unas palabras que ayuden al lector a distinguirlo<sup>497</sup>; la firma y fecha que informa al lector que se ha tomado en cuenta el efecto de los sucesos u operaciones observados por el auditor hasta la

---

<sup>491</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.23, p. 69

<sup>492</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.25, p. 70

<sup>493</sup> *Ibidem*, núm. 4.0.29, p. 70

<sup>494</sup> Anexo de la ISSAI-3100, p. 24

<sup>495</sup> *Directrices de aplicación europea de las NA de la INTOSAI*, (Grupo de contacto de los Presidentes de las EFS de la UE), p. 122

<sup>496</sup> ISSAI-3100, p. 10

<sup>497</sup> Exposure Draft AFROSAI Performance Audit Manual/Apendix 4, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 115.

fecha.<sup>498</sup>; el índice de contenidos que ilustra la estructura del informe.<sup>499</sup>; el resumen para aquellos que tienen poco tiempo para leer el informe completo.<sup>500</sup>; la introducción que incluye las características del objeto de auditoría.<sup>501</sup>; los objetivos, alcance y metodología; los hallazgos; las conclusiones que son inferencias lógicas acerca del asunto basadas en hallazgos y no sólo en un resumen de resultados.<sup>502</sup>, las recomendaciones que son acciones para corregir las deficiencias y otros resultados identificados [ ñ ] para mejorar programas y operaciones.<sup>503</sup>; y los apéndices y anexos. Además, debe ser completo, preciso, convincente, constructivo, oportuno y tan claro y conciso como lo permita el asunto.<sup>504</sup>

Para las *aprobación del informe* deberá redactarse con objetividad, con un contenido, un tono equilibrado y constructivo, y se extraigan conclusiones positivas, exponiendo las pruebas con imparcialidad y carentes de prejuicios. A su vez los informes deben ser convincentes y persuasivos, distinguiendo con claridad los hechos de las opiniones, así su lenguaje no será tendencioso ni sugerente. Para ello, su claridad debe llevar al lector al entendimiento claro y fácil, procurando un redactado breve y conciso.<sup>505</sup>

### **2.4.3. Los riesgos de la auditoría de gestión**

En los Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño encontramos un principio de ellos que es precisamente el del *Riesgo de Auditoría*:

---

<sup>498</sup> PASAI Performance Audit Manual/5.5, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 115.

<sup>499</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 115

<sup>500</sup> Exposure Draff AFROSAI Performance Audit Manual/Apendix 4, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 115.

<sup>501</sup> Bhutan Performance Auditing Guidelines/6.7, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 116.

<sup>502</sup> GAO Government Auditing Standards/7.27, citado por la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 117.

<sup>503</sup> *Ibíd*em

<sup>504</sup> ISSAI-3100/31

<sup>505</sup> ISSAI-3000, pp. 81-87

Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin agregar valor a los usuarios.

Muchos temas en la auditoría de desempeño son complejos y políticamente sensibles. Si bien evitando simplemente dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y no completitud, se podría también limitar la posibilidad de agregar valor.

El riesgo de que una auditoría no agregue valor varía desde la probabilidad de no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, al riesgo de descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los usuarios del informe de auditoría del conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Aspectos importantes del riesgo incluyen no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares), no ser capaz de poner todos los hallazgos en perspectiva, y no recopilar o abordar los argumentos más relevantes.

Por lo tanto, los auditores deben gestionar activamente el riesgo. Tratar con el riesgo de auditoría es parte integral de todo el proceso y metodología de la auditoría de desempeño. Los documentos de planeación de la auditoría deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de auditoría previsto, y mostrar cómo se deben manejar.<sup>506</sup>

Así, los riesgos para la realización de una buena auditoría de desempeño son altos, ya que su proceso, como venimos comentando, es en buena medida complejo: Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de procesos, pueden ayudar a estructurar el proceso, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales/parciales.<sup>507</sup> De este modo, el punto más crítico es la planificación, en la que deben determinarse de forma clara y concisa la elección de temas, sus objetivos, los criterios empleados y los recursos materiales y humanos suficientes en cantidad y en calidad: Una adecuada planificación previa impedirá que más adelante surjan problemas en la realización de la auditoría.<sup>508</sup>

---

<sup>506</sup> ISSAI-300, pp. 8-9

<sup>507</sup> Ibidem, p. 15

<sup>508</sup> ISSAI- 3000, p. 56

INTOSAI, en la Guía de Implementación de las Auditorías de Desempeño del 2014, identifica ocho riesgos:<sup>509</sup>

*Conclusiones incorrectas o incompletas:*

Cuando la entidad no esté de acuerdo con los criterios de auditoría deberán compararse con otros hechos y argumentos, para evitar que las conclusiones sean juzgadas como incorrectas.

La evidencia debe ser suficiente, válida, confiable y pertinente para apoyar las conclusiones.

Siempre debe darse a las EFS la oportunidad de comentar los resultados, analizarlos y corregir los errores *de facto* para evitar conclusiones incorrectas.

Las auditorías deberán estar sujetas a un sistema de control de calidad que incorpore procesos para la supervisión y de aseguramiento de la calidad entre pares y por gente externa con el fin de obtener una seguridad razonable y apropiada.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 151

*Proporcionar información sesgada e incapaz de poner los resultados de la auditoría en perspectiva:*

Poner en perspectiva comparando los resultados con los criterios de auditoría, comparando % que debería ser+(criterios) con % que es+(condición).

Que se busque información de fuentes diferentes, tales como la propia organización, los expertos y las partes interesadas, ya que cada uno posee perspectivas y argumentos diferentes que defender.

Establecer un proceso de comunicación desde las primeras etapas de la auditoría y sostener discusiones con la entidad auditada en una atmósfera de confianza y comprensión para obtener una visión equilibrada.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, pp. 152-153

---

<sup>509</sup> Cfr. *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, pp. 150-159. (El apartado de esta Guía se ha basado en las ISSAI-300, ISSAI-3000 e ISSAI-3100, incorporándolas como referencias).

*No darle valor agregado a los usuarios:*

El proceso de selección de los temas deberá tratar de aumentar al máximo el impacto esperado, no sólo por su importancia financiera sino también por su importancia política y social.
Examinar auditorías pasadas puede aumentar el conocimiento del auditor sobre un tema en particular y permitir nuevas perspectivas o un análisis más profundo.
Las recomendaciones, en caso de darse, son lógicas, prácticas, con conocimiento de causa y estar basadas en hallazgos aceptables y pertinentes.
Una amplia distribución del informe aporta un valor agregado poniendo la información a disposición de los interesados.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, pp. 153-154

*Falta de acceso a información de calidad:*

Identificar la fuente de evidencia y las técnicas para reunirla en la fase de planificación reducirá el riesgo de no ser capaces de acceder a los datos.
Al definir el alcance y diseño de la auditoría el equipo considera si la información o evidencia necesaria estará disponible y puede obtenerse de manera eficiente.
Una auditoría de desempeño examina la calidad de la información proporcionada.
La naturaleza, localización y disponibilidad de los archivos se establece al inicio de la auditoría, teniendo en cuenta el costo/beneficio.
La EFS utiliza su capacidad de acceso a la información con prudencia y con el debido respeto a las responsabilidades operativas en curso.
Los equipos de auditoría deben evaluar el control interno del sistema si han de confiar en los documentos provenientes de sistemas de control administrativo.
Los auditores deberán ser ingeniosos, flexibles y sistemáticos en su búsqueda de evidencia suficiente.
La calidad de los datos puede ser más sólida si se corroboran.
El informe de auditoría incluye información acerca de la fuente y calidad de los datos y las limitaciones relativas al acceso de información.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, pp. 154-155

*Incapacidad para realizar análisis suficientes:*

La auditabilidad es un criterio que debe considerarse al elegir los temas de auditoría como parte del proceso estratégico.
Se debe considerar si existen enfoques, metodologías y criterios relevantes.
Cuando los criterios sean vagos, contradictorios o inexistentes, es posible que los auditores tengan que reconstruirlos, permitiendo que expertos en la materia respondan a las preguntas. Puede ser útil aplicar enfoques empíricos.
Los auditores deben poseer la capacidad profesional adecuada para llevar a cabo sus tareas.
El equipo deberá poseer el conocimiento adecuado de la materia y técnicas de auditoría.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, pp. 155-156

*No poder reunir o abordar los argumentos más relevantes:*

La supervisión diaria asegura que el trabajo esté completo en sus aspectos clave.
Para no quedar atrapados en detalles y en una cantidad abrumadora de datos deberán hacerse evaluaciones detalladas de las necesidades de información.
Al analizar los datos, los objetivos y la pregunta de auditoría se deben revisar primero.
En el caso de que surja algún conflicto deberán hacerse los esfuerzos necesarios para exponer las opiniones contradictorias para obtener la imagen verdadera.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, pp. 156-157

*Riesgo de fraude y abuso de los recursos, así como prácticas irregulares:*

Obtener un buen conocimiento y comprensión de los sistemas de control interno y examinar si hay signos de irregularidades que pudieran entorpecer el desempeño.
Ante situaciones indicativas de abusos o de actos ilegales se deberá determinar el grado en que dichos actor puedan afectar los resultados de auditoría.
Los auditores deberán verificar si se han tomado las acciones apropiadas para poner en práctica las recomendaciones de auditorías anteriores.
Cualquier irregularidad financiera detectada deberá reportarse ante las autoridades competentes, y adoptar medidas urgentes para que no se puedan alterar o falsear evidencias.

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 157

*Manejo de asuntos de gran complejidad y sensibilidad políticas:*

Las EFS deben mantener neutralidad política, manteniendo su independencia.
--

Aunque la auditoría puede cuestionar la información proporcionada o el proceso seguido al formular las políticas, es recomendable que se abstenga el auditor de cuestionar políticas en sí mismas.
--

Fuente: elaboración propia a partir de la *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú. Agosto 2014, INTOSAI, p. 158

#### **2.4.4. La experiencia internacional**

En este Capítulo nos hemos centrado en qué se entiende por la fiscalización de gestión, y en cómo lo llevan a cabo las distintas EFS que hemos considerado más representativas. Especial atención la hemos tenido con la institución por excelencia, INTOSAI, fuente de experiencia acumulada por una ingente de países miembros que se han ido intercambiando conocimientos, fruto de sus propias experiencias, a lo largo de estos últimos años. De todos ellos destacamos algunas reflexiones que más nos han llamado la atención:

- a) La INTOSAI, organización internacional integrada por 192 países miembros de todos los continentes, a través de los conocimientos y experiencia de cada uno de ellos, nos merece un marco de confianza más que suficiente acerca de qué es y cómo debe fiscalizarse las cuentas públicas en los principios de economía, eficiencia y eficacia. Constatamos que fiscalizar en dichos principios no es una tarea menor, y su implementación es compleja. De este modo, lo expuesto debe conformar nuestro referente por excelencia.
- b) Destacamos de nuestros Tribunales homólogos estudiados los de cultura anglosajona: llevan años, Canadá desde 1977, incorporando las auditorías de rendimiento denominadas *Value for Money*. se centran en las partidas de mayor interés económico y social, uso de asesores expertos externos, uso de encuestas a consumidores finales, parlamentarios y trabajadores de las EFS, empleo de sistemas internos de gestión de calidad, preocupación casi escrupulosa de información ciudadana, etc.

En el siguiente Capítulo abordaremos qué es la economía, eficiencia y eficacia, las normativas reguladoras y manuales de fiscalización en dichos principios en España, y estudiaremos los Informes de fiscalización aprobados por nuestro Tribunal en 2015 y algunos informes de la GAO (EEUU) para poder establecer una comparación y, de este modo, extraer las conclusiones finales.



## **CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA FISCALIZACIÓN EN ECONOMÍA, EFICACIA Y EFICIENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA GAO (EEUU)**

Hasta ahora hemos abordado lo que es el Tribunal y cómo son los Tribunales de nuestro entorno más inmediato en el ámbito internacional. En este capítulo profundizaremos en el análisis de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia, y en las herramientas de trabajo para las fiscalizaciones operativas en España: su normativa reguladora, sus manuales para la fiscalización en dichos principios, y cómo deben fiscalizar los responsables de las mismas. Finalizaremos con un análisis de todos los informes aprobados por el Tribunal a lo largo de un ejercicio económico completo, que, junto con el análisis de algunos informes de la GAO (Government Accountability Office) de los EEUU, nos permitirán establecer una comparativa de los mismos.

### **3.1. Concepto de los principios de economía, eficiencia y eficacia**

Los principios de economía, eficiencia y eficacia vienen enunciados, como hemos desarrollado en el Capítulo I, en el art. 31.2 de la CE: **El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía** y en el art. 103.1 de la CE: **La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía** +. También se enuncian en la LOTCu en el art. 9.1: **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, economía, transparencia**, + y art. 13 de la misma ley: **La racionalidad en la ejecución del gasto público basada en los criterios de eficiencia y economía**.+ En las normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas también se limitan a enunciarlas en su art. 50. En la LOTCu, art. 14.1, así como a su vez refiere que el TCu **propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público**.+

De este modo, no aparecen ni definiciones ni desarrollo hasta 2014 gracias a la incorporación de las normas internacionales ISSAI de INTOSAI como veremos más adelante. A continuación procedemos al análisis de sus definiciones.

### 3.1.1. El principio de economía

La palabra *economía*, como su nombre indica, tiene una connotación eminentemente de administración y no tanto jurídica, aunque la CE le da un valor jurídico. Que le dé un significado más o menos jurídico que económico es de lo que trataremos en este punto. Buscaremos coincidencias, concordancias, etc. a fin de encontrar el significado que se ha propuesto el legislador.

Encontramos una primera definición en el Diccionario de la RAE: *Administración recta y prudente de los bienes. Ahorro de trabajo, tiempo, dinero, etc.*<sup>510</sup> Otra definición es la de la Lengua Española que la define como (gr. *Oikonomia* < *oikos*, cosa + *nemo*, administrar) *la recta administración de los bienes*<sup>511</sup>. Entre las distintas acepciones que define el diccionario, destacamos las de *economía política*, como *aquella ciencia que investiga las leyes que regulan la producción, circulación, distribución y consumo de las riquezas; y como la de aquel sistema de reglas y principios que regulan la organización, funcionamiento y desarrollo de una cosa.*<sup>+</sup>

En la ciencia económica encontramos distintos significados, que mencionamos los más destacados: por un lado Walter Nicholson y por otro Ben S. Bernanke y Robert H. Franc. Walter Nicholson la define como *el estudio de cómo se asignan recursos escasos entre usos alternativos [mediante] modelos sencillos para ayudarles a comprender ese proceso.*<sup>512 513</sup>

Para Ben S. Bernanke y Robert H. Franc<sup>514</sup> es el estudio de la forma en que los individuos eligen en condiciones de escasez y de las consecuencias de esas elecciones para la sociedad. Así destacan lo que ellos llaman el principio de

---

<sup>510</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 21ª edición. Ed. Espasa-Calpe, SA. (Madrid), 1992

<sup>511</sup> Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX Bibliograf S.A. 1.987 p. 4

<sup>512</sup> NICHOLSON, Walter. *Teoría microeconómica: principios básicos y ampliaciones*. Ed Thomson (2002). p. 18

<sup>513</sup> Estos modelos suelen ser matemáticos ya que permite describir modelos y analizar las consecuencias de forma gráfica.

<sup>514</sup> BERNANKE, Ben S. y Robert H. FRANK, *Principios de economía*. Ed. Mc Graw Hill

escasez, ya que el mero hecho de existir tal escasez conlleva a la elección de algo, y a aquel refrán popular de quién quiere algo, algo le cuesta. De este modo, desarrollan sus postulados en el estudio de la escasez y de la elección: principio de coste-beneficio.<sup>515</sup> Este enfoque lo apoyan en dos principios: el principio de *economía normativa*<sup>516</sup>, que nos ayuda a saber cómo debemos comportarnos. Este principio no es así un *principio económico descriptivo*, ya que nos describe cómo nos comportamos realmente<sup>517</sup>; y el principio de la economía positiva, que es el principio de los incentivos: una persona (o una empresa o una sociedad) tiende más a emprender una acción si sus beneficios aumentan y menos si sus costes aumentan. En suma, los incentivos son importantes.<sup>518</sup>

De una manera general podemos indicar que una proposición científica positiva es la que se refiere a *lo que es*; la ciencia positiva estudia el ser de los temas considerados. Una ciencia *normativa* se ocupa del *debe ser*, de las propuestas para alcanzar un fin.<sup>519</sup>

Mediante el análisis positivo de este principio de economía se desprende la necesidad de análisis y estudio por parte de las administraciones públicas de modo permanente de qué y cómo deben ser las acciones para poder llegar a prestar, revisando los sistemas de prestación de bienes y servicios públicos, ya que las economías privadas y públicas se encuentran en permanente cambio.

De este modo, la Economía Pública es una rama del tronco principal de la economía, en la que los ingresos provienen de la recaudación del sector privado ya se trate de personas físicas como jurídicas, y en la que se aplican para la prestación de bienes y servicios públicos que el sector privado no satisface.

Estudia la intervención que la autoridad pública efectúa en una economía de mercado, fundamentalmente a través de los ingresos y gastos públicos. Trata,

---

<sup>515</sup> En el principio de coste- beneficio se estudia la elección en base a dos premisas, la primera es desde la escasez, y la segunda desde la racionalidad y libre voluntad de los individuos, una vez establecidos unos objetivos perfectamente definidos. Matizamos que para ellos no es su objeto de estudio cuando los individuos eligen irracionalmente.

<sup>516</sup> O.C. BERNANKE, Ben S. y Robert H. FRANK, *Principios de economía*. Ed. Mc Graw Hill, p.16

<sup>517</sup> Ibidem, p.16.

<sup>518</sup> Ibidem, p. 16

<sup>519</sup> ALBI, Emilio y José M. GONZÁLEZ-PÁRAMO e Ignacio ZUBIRI, *Economía pública I*, Ed. Ariel Economía SA 2000 p. 8

por tanto, de las intervenciones públicas que se llevan a cabo con ingresos y gastos, de los presupuestos donde se recogen tales gastos e ingresos, de los posibles déficits presupuestarios y de la forma de financiarlos. También considera cuál es el papel del Sector Público en una economía de mercado moderna, cómo se comportan las Administraciones Públicas y cómo se toman las decisiones públicas para lo cual [...] probablemente no se contará con la ayuda del mercado.<sup>520</sup>

Realizadas estas primeras definiciones quisiéramos situarlo en el marco conceptual de lo que la doctrina ha llamado la *Economía Política* y la *Constitución Económica*. La Economía Política es el sistema de reglas y principios que regulan la organización, funcionamiento y desarrollo de una cosa.<sup>521</sup>

La Constitución Económica, en el texto constitucional no les ha conferido una definición que nos permita utilizar como punto de partida en la interpretación; el texto se limita a enunciar: Los criterios de *eficiencia y economía*<sup>522</sup> (31.2 CE) y el principio de *eficacia*,<sup>523</sup> (103.1 CE).

No obstante, un análisis desde una perspectiva sistemática de la normativa económica permite un acercamiento a los criterios que comprende: Existen varias normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica; el conjunto de todas ellas compone lo que suele denominarse la Constitución Económica (STC 1/1982, de 28 de enero). La actividad económica del Sector público debe entenderse en primer lugar desde la perspectiva en cuanto que es ente decisor (organización global, elección de medios,<sup>524</sup>); en un segundo lugar debe analizarse en cuanto es actor (utilización de medios, consecución de fines). En ese sentido, el primer principio a tratar es el principio de economía, por la cual, según VOGEL y KIRCHHOF, la acción del Estado será económica siempre que,

La importancia de los objetivos que la misma ha conseguido para el interés general justifica el coste en que se ha incurrido, en tiempo, trabajo y recursos financieros, etc. . una vez

---

<sup>520</sup> Ibidem p. 4

<sup>521</sup> Ibidem.

<sup>522</sup> Esta parte del precepto constitucional fue introducida por el senador FUENTES QUINTANA, que luego sería Vicepresidente de Asuntos Económicos de Suárez.

tenidas en cuenta también las eventuales consecuencias accesorias perjudiciales. al menor coste<sup>523</sup>

Dicho de otro modo, es económico cuando el valor de la acción que se ha considerado social está correlacionado con los factores de producción utilizados, siempre que se haya realizado con un coste mínimo (aunque este criterio ya estaría introducido en la ponderación de los recursos financieros). De un modo análogo, el *Manual de Auditoría Operativa* editado por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) afirma que

El término economía hace referencia a las condiciones en las que la entidad se provee de los recursos materiales y humanos necesarios, por tanto, para que una operación sea económica se requiere haber obtenido en el momento oportuno recursos en calidad y cantidad adecuados al menor coste<sup>524</sup>

Ambas definiciones parecen querer asumir la adecuación que deben tener los costes respecto no de su propia importancia por sí misma, sino en relación con la globalidad del gasto: cada gasto debe ser analizado en relación con el resto de gastos, pues todos deben ser cargados sobre unos mismos recursos financieros. En términos generales, el principio de economía rige los actos financieros desde su correcta relación con la globalidad del poder financiero. La potestad financiera es una sola y uno solo es su fin y, por tanto, exige una ponderación de los demás fines en su realización con el fin último (que como hemos dicho consiste en el bienestar económico y social). Desde una perspectiva aristotélica<sup>525</sup>, significaría la correcta relación de subordinación de los fines accesorios (de cada bien público concreto) respecto del fin principal (el bienestar social); por tanto, si en lo que queremos realizar en la acción hay algún fin que queremos realizar por sí mismo y los demás por causa de él [ō ], es evidente que ese será el bien y lo más valioso<sup>526</sup>

---

<sup>523</sup> Citado por E. SCHMITT-ASSMANN; o. c., p. 354.

<sup>524</sup> IGAE, 1996, p.12.

<sup>525</sup> La consecución teleológica de los actos económicos hacia el fin del mantenimiento de la casa o ciudad es el principal criterio de medida del buen gobierno en la filosofía clásica. Cfr. M. VOLLET, *Aristóteles y la economía entre los límites de la razón práctica*, en Ideas y Valores, n. 134, Bogotá, 2007, pp. 45-60. Por otro lado, es el significado propio de la economía en ARISTÓTELES, el de la administración de los bienes para poder vivir; a diferencia de la Crematística, que sirve al enriquecimiento ilimitado por no responder a fin alguno. Cfr. Política, 1256b 27, 1257b 17 y 1257b 40.

<sup>526</sup> ARISTÓTELES; *Ética a Nicómaco*, 1094a, 15-25. [www.boulesis.com/pdf/out/boulesis\\_articulo\\_11](http://www.boulesis.com/pdf/out/boulesis_articulo_11).

En definitiva, debieran valorarse los medios económicos usados al efecto de un acto financiero concreto en función de su valor relativo al fin. Por tanto, la actividad del poder público deberá adecuarse en cada uno de sus actos a los límites temporales y de dimensiones de capacidad productiva (calidad-cantidad) del bien público concreto, según la necesidad de la producción de bienestar social. Parece, por tanto, que el principio de economía quiere destacar un equilibrio respecto del fin último que es el bienestar social. El grado en que cada gasto realice el bienestar general es la medida en que se realiza de forma armonizada con el resto. A ello se refieren VOGEL y KIRCHHOF cuando hablan de *la importancia de los objetivos que la Administración Pública ha conseguido para el interés general justifica el coste en que se ha incurrido*. Y, de un modo menos explícito, el Manual del IGAE, cuando menciona los criterios de *necesidad, adecuación y oportunidad*. Esta justificación e idoneidad (carácter necesario, adecuado y oportuno) vienen conferidas por un contexto económico general (unas políticas públicas) del que cada uno de los actos es parte.

Este criterio permite, por tanto, una distinción de dos niveles diferentes de *economía*: por un lado que todas las políticas públicas guarden una coherencia y relación proporcionada entre sí en cuanto a destinación de recursos materiales y humanos (presupuesto global); por otro, que en cada política pública realizada por cada ente, en sus actos obtengan una destinación de recursos materiales y humanos proporcionada y en coherencia con el resto de actos para que dicha política pública se realice de forma adecuada (presupuesto individualizado). Ambos niveles están relacionados en la medida en que dejaría de ser económico un presupuesto si dejara de serlo una de las políticas concretas por haber destinado recursos humanos y materiales en exceso o en defecto.

Finalizamos la definición del principio de economía tal y como lo entiende INTOSAI. Como ya hemos transcrito anteriormente, la definición de las NA de INTOSAI significa reducir al mínimo el coste de los recursos utilizados para realizar una actividad, con la calidad requerida. Las cuestiones principales será examinar si la política de compras para la obtención de los *inputs* se ha realizado al mínimo coste, y si los recursos disponibles tanto de capital, como humanos y materiales, se han aplicado de manera *económica*. Esto tiene una doble connotación, por exceso y por defecto: debe ser suficiente, la necesaria, es decir, no debe faltar y no debe sobrar.

A menudo resulta difícil establecer la frontera entre un análisis de la economía con un análisis de la legalidad en los procesos y sistemas de trabajo, en el análisis de los

pliegos de los contratos públicos, etc. Esta frontera vendrá demarcada en función del objeto de la fiscalización:

Examinar la economía puede incluir la verificación de prácticas administrativas, sistemas administrativos, puntos de referencia o parámetros para procesos de compras públicas y otros procedimientos pertenecientes a la auditoría de desempeño, mientras que el examen estricto de la legalidad de los procedimientos obligatorios, la autenticidad de los documentos, la eficiencia de los controles internos y otros aspectos deben ser el objeto de una auditoría de cumplimiento. De hecho, puede existir una superposición entre la auditoría de cumplimiento y la auditoría de desempeño. En tales casos, la clasificación de una auditoría en particular dependerá del objeto primario de la auditoría.<sup>527</sup>

De este modo, las cuestiones que puede plantearse el auditor para el desarrollo de la economía podrían ser las siguientes:

Cuestiones para la evaluación de la economía:

¿Los medios elegidos o el equipo obtenido . los inputs . representan el uso más económico de los fondos públicos?
¿Los recursos humanos, financieros o materiales han sido utilizados de forma económica?
¿Las actividades de gestión se han realizado de conformidad con los principios correctos de administración y las políticas adecuadas de gestión?

Fuente: elaboración propia a partir de las ISSAI-3000 Normas y directrices de auditoría de rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia de la INTOSAI, p. 16

### 3.1.2. El principio de eficiencia

Como en la anterior definición, la que nos realiza RAE: Virtud, actividad, fuerza y poder para obrar.<sup>528</sup> Otra, la de VOX: Virtud y facultad para obtener un efecto determinado. Aptitud, competencia y eficacia en el cargo que se ocupa o trabajo que se desempeña.<sup>529</sup>

---

<sup>527</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 35

<sup>528</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 21ª edición. Ed. Espasa-Calpe, SA. (Madrid), 1992

<sup>529</sup> Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX Bibliograf S.A. 1.987

Para Ben S. Bernanke y Robert H. Frank<sup>530</sup> el *principio de eficiencia* se da cuando se producen y se consumen las cantidades socialmente óptimas de todos los bienes y servicios de una economía.<sup>531</sup> El desarrollo que realizan es en base a *la cantidad socialmente óptima*, que es *la* que maximiza el excedente económico total generado por la producción y el consumo de ese bien.<sup>532</sup> De este modo, el ingreso marginal<sup>533</sup> y el coste marginal, como veremos más abajo, coinciden.<sup>534</sup>

La noción de eficiencia económica se refiere al mejor uso posible de los recursos limitados de los agentes económicos. Un sistema económico es eficiente si no desperdicia recursos, haciendo máximo el bienestar de los individuos. Esto es, llamamos eficiente a un sistema económico que no es posible reasignar los recursos existentes, de tal forma que algún (o algunos) individuo(s) mejore(n) sin que otro (u otros) empeore(n).<sup>535536</sup>

En las ciencias económicas se plantean dicha cuestión de prestación de servicios tanto en una economía de libre mercado donde las curvas de oferta y demanda coinciden, como en las economías de servicios públicos. Así, cuando una economía de prestación de servicios es de libre mercado, la eficiencia . lo óptimo . se encuentra cuando la cantidad del bien o servicio y su precio ofertado coincide con la cantidad de bien o servicio que el comprador está dispuesto a adquirir.

Sin embargo debe tenerse en cuenta que *eficiente* no es sinónimo de *bueno*.<sup>537</sup> Si nos encontramos con las demás variables constantes entonces nos encontramos ante un proceder distinto de si, por ejemplo, las rentas de los individuos que

---

<sup>530</sup> O.c.p.30

<sup>531</sup> *Principios de economía*, (BERNANKE, Ben S. y Robert H. FRANK), o.c., p. 88

<sup>532</sup> *Ibidem* p. 87

<sup>533</sup> El Ingreso Marginal se entiende por aquel incremento del ingreso total que supone la venta adicional de una unidad de un determinado bien; el Coste Marginal es el incremento del coste total cuando se aumenta en una unidad adicional la producción.

<sup>534</sup> Destacan los mismos autores (BERNANKE, Ben S. y Robert H. FRANK) que este principio es una relevante importancia en el reto social, ya que si se produce por encima del nivel óptimo aumenta el excedente, con lo que habrá más *parta*+para todos.

<sup>535</sup> *Economía Pública I*, Emilio ALBI, José M. GONZÁLEZ-PÁRAMO e Ignacio ZUBIRI. Ed. Ariel Economía SA 2000 p. 52

<sup>536</sup> Cuando hablamos de producción de bienes y servicios también debemos incluir la distribución adecuada de los mismos a los individuos y los elementos necesarios para alcanzar y satisfacer la prestación completa.

<sup>537</sup> O.c. *Principios de economía* Ben S. BERNANKE y Robert H. FRANK. Ed. Mc Graw Hill p. 203



tomamos como muestra son distintas, especialmente cuando el producto o servicio es de primera necesidad o en de lujo. De este modo, se pueden producir desequilibrios en los que unos individuos no pueden adquirir bienes de primera necesidad, o que su coste respecto a su renta disponible no le hace óptimo o eficiente. Aunque sí debe ser el primer objetivo en cuanto facilita ordenar y priorizar el resto de objetivos.

La finalidad principal de las actuaciones mediante el principio de eficiencia es procurar que todos los individuos, especialmente los más necesitados, gocen de prestaciones que le garanticen un desarrollo y crecimiento dignos. En el caso de economías de servicios públicos el equilibrio radica cuando el valor que asigna el consumidor a la última unidad comprada es exactamente igual al coste marginal que tiene para el ofertante su producción.<sup>538</sup>

En la eficiencia pública se distingue entre la eficiencia económica y la eficiencia técnica o asignativa. Esta última se ocupa de cómo debe realizarse un gasto (es decir, si la tecnología productiva que se utiliza es correcta), mientras que la eficiencia económica se ocupa de si el gasto debe o no realizarse.<sup>539</sup> De este modo, a mejor eficiencia técnica mejor eficiencia económica.<sup>540</sup>

Otra teoría muy utilizada para medir en el Sector público la evaluación de diferentes formas de asignar los recursos, es lo que se denomina eficiencia económica o eficiencia en el sentido de Pareto:

Si no existe ninguna otra asignación que permita a todo el mundo disfrutar al menos del mismo bienestar y que mejore estrictamente el de algunas personas. Tal vez resulte al lector más fácil comprender la idea de la eficiencia en el sentido de Pareto si le da la vuelta: si podemos encontrar una manera de mejorar el bienestar de algunas personas sin empeorar el de ninguna otra,

---

<sup>538</sup> *Ibidem*, p. 213. Los mismos autores al respecto siguen comentando que cuando un bien suministrado por el sector público procede de varias fuentes, el coste marginal de suministrar dicho bien a un cliente coincide con el coste que supone extraer el bien de la fuente menos eficiente. Si el objetivo del sector público es maximizar el excedente económico deberá fijar un precio para dicho bien igual a su coste marginal.

<sup>539</sup> *Economía Pública I*, Emilio ALBI, José M. GONZÁLEZ-PÁRAMO e Ignacio ZUBIRI. Ed. Ariel Economía SA 2000 p. 251

<sup>540</sup> El análisis de las eficiencias se miden por el procedimiento de evaluación de coste-beneficio, que en el caso de los servicios públicos el beneficio es de muy difícil cuantificación.

estamos ante una asignación ineficiente en el sentido de Pareto. Si no es posible encontrar ese tipo de mejora en el sentido de Pareto, la asignación es eficiente.

Una asignación ineficiente en el sentido de Pareto tiene una característica negativa: es posible mejorar el bienestar de una persona sin empeorar el de ninguna otra. Esa asignación quizá tenga otros rasgos positivos, pero el hecho que sea ineficiente en el sentido de Pareto es, desde luego, una característica que juega en su contra. Si existe otra forma de mejorar la situación de alguna persona sin empeorar la de ninguna otra, ¿por qué no utilizarla?<sup>541</sup>

En el texto constitucional, del mismo modo que con el resto de principios enunciados, éste no viene definido, sino meramente enunciado junto al de economía: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía" (cfr. 31.2 CE). En ese sentido, las alusiones jurisprudenciales se han dado en las mismas sentencias, un elemento junto al otro; el Tribunal Constitucional se ha limitado a apoyar sus argumentaciones en la mención de estos dos criterios, sin definirlos en ningún momento ni enunciar una característica alguna. Por tanto, recurriremos de nuevo a la doctrina. El manual de la IGAE, ya citado, enuncia la eficiencia del siguiente modo: "El término eficiencia hace referencia a la relación entre los bienes producidos o servicios prestados y los recursos empleados en su producción o prestación"<sup>542</sup>.

Por consiguiente, este principio quiere indicar el mejor uso de los recursos por cada prestación o producción. A diferencia de la eficacia, no busca la consecución de objetivos en función de un plan establecido (recursos y problemas), sino que dicha consecución se haga con los recursos adecuados. La observación de este criterio responde, según SANSEGUNDO, a "los recursos aplicados en una actividad o servicio, obteniéndose el mayor nivel de bienes y servicios"<sup>543</sup>. En cierto sentido, puede hablarse de que una institución es tan eficiente por cuanto más aumenta su productividad.

---

<sup>541</sup> VARIAN, Hal R. *Microeconomía intermedia, un enfoque moderno*. (Universidad de Michigan) Ed. Antoni Bosch. p. 15

<sup>542</sup> O. c., IGAE, p. 12.

<sup>543</sup> Citado en *Evaluar al sector público español, o. c.*, p.45.

Son muchos<sup>544</sup> los que han hablado de la imposibilidad de aplicar este criterio en la Administración pública. Es cierto que de todas las dificultades que plantea la actividad económica del Sector público, la más evidente es la que se refiere a la eficiencia. Sin embargo, queremos circunscribir el problema al modo de averiguar el grado de productividad exigible a cada dotación de recursos (materiales o humanos) en una Administración pública. En la mayoría de prestaciones o producciones que lleva a cabo el Sector público, lo hace de forma monopolística; pues, generalmente suelen ser productos o servicios que deben ser ofrecidos (por razón de bienestar) pero que el mercado no está dispuesto a ofrecerlos, o al menos no en las condiciones que necesita la población. Entonces el Estado se enfrenta, por lo general, a mercados que pueden resultar de por sí no rentables.

A ello se suma el hecho de que afronta solitariamente dicho mercado, circunstancia que dificulta en mayor grado la verificación de la eficiencia: en ese sentido, la eficiencia se ve afectada, pues en un mercado competitivo las dimensiones del servicio vienen conferidos de una forma más directa y clara en la comparación con otros sujetos que prestan el mismo servicio. Así lo expresa Adam SMITH, al entender que la competencia por obtener una mayor cuota de mercado y, por tanto, un mayor beneficio reporta una ayuda mutua:

El hombre tiene ocasión casi constante de contar con la ayuda de sus hermanos, y es vano que espere dicha ayuda únicamente de su benevolencia [ō ] (debemos esperarla) de la atención a su propio interés [ō ]. Al perseguir el propio interés promueve el de la sociedad más eficazmente que cuando realmente pretende promoverlo<sup>545</sup>

En resumen, el principio de eficiencia introduce un valor básicamente relativo: generalmente, se es más eficiente *que otro* y no eficiente *en general*. Por tanto, la eficiencia encuentra sus criterios en el contraste de la misma actividad con respecto de varios actores.<sup>546</sup>

---

<sup>544</sup> Constituyen una corriente de economistas *anarco capitalistas* que han pretendido librarse de las estructuras administrativas por esta única razón. Un ejemplo paradigmático de esta corriente Murray N. ROTHBARD (cfr. *The myth of efficiency*, en *The Logic of Action One: Method, Money, and the Austrian School*, Cheltenham, UK: Edward ELGAR, 1997, pp. 266-273).

<sup>545</sup> SMITH, Adam; *La riqueza de las naciones*, 1776, Libro I, Capítulo II.

<sup>546</sup> En un solo mercado las actividades económicas monopolísticas no permiten de forma natural ese contraste.

Finalizamos la definición del principio de eficiencia tal y como lo entiende INTOSAI. Hace referencia al uso de los recursos disponibles, a la conjugación entre ellos, si estos factores se han interrelacionado de manera óptima, manteniendo los objetivos predefinidos de calidad y plazo de tiempo de producción de los *outputs*. Para ello debe recurrirse a la comparación de la misma actividad u organización en otros períodos, o mediante la comparación con actividades u organizaciones similares. Por consiguiente, en la mayoría de los casos, la eficiencia se especifica de dos maneras posibles: si podrían haberse obtenido los mismos resultados utilizando menos recursos, y si podrían haber empleado los mismos recursos para lograr mejores resultados (en cantidad y en calidad).<sup>547</sup>

El análisis de la eficiencia también tiene una frontera con el principio anterior de economía, aunque se trata más bien de un matiz, a la hora de calcular los costes unitarios de los bienes y servicios producidos:

[La eficiencia] se puede analizar desde dos perspectivas: minimizar el costo total o los medios necesarios para obtener la misma cantidad y calidad de los productos, u optimizar la combinación de los insumos para maximizar los productos cuando los gastos totales sean determinados por anticipado. En este caso, se debe considerar el tiempo requerido para ejecutar las tareas. La eficiencia se puede medir mediante el cálculo y la comparación del costo unitario de producción de un bien o servicio. Por lo tanto, podemos considerar que el concepto de eficiencia se relaciona con la economía.<sup>548</sup>

De este modo, las cuestiones que puede plantearse el auditor para el desarrollo de la eficiencia podrían ser las siguientes:

Cuestiones para la evaluación de la eficiencia:

¿Se emplean de modo eficiente los recursos humanos, financieros y de otro tipo?
¿Los programas, entidades y actividades del sector público se gestionan, regulan, organizan, ejecutan, supervisan y evalúan con eficiencia?
¿Las actividades de las entidades públicas son coherentes con los objetivos y requisitos estipulados?
¿Los servicios públicos son de buena calidad, están orientados hacia el cliente y se prestan en el momento oportuno?

<sup>547</sup> ISSAI-3000, p. 18

<sup>548</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 36

¿Los objetivos de los programas del sector público se cumplen con una relación coste-eficacia adecuada?
---

¿Utiliza la cantidad óptima de recursos (personal, equipo e instalaciones) en la producción o prestación de la cantidad y calidad adecuadas de bienes o servicios, con puntualidad?
---

¿Ha establecido un sistema de controles de gestión?
---

Fuente: elaboración propia a partir de las ISSAI-3000 Normas y directrices de auditoría de rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia de la INTOSAI, p. 17

### 3.1.3. El principio de eficacia

La genérica definición nos sugiere «virtud y facultad para lograr un efecto deseado».<sup>549</sup> Este principio es el que se debe utilizar a la hora de valorar la actuación pública:

Con cierta frecuencia se utiliza el concepto de eficacia como baremo para evaluar la bondad de los gestores públicos. Eficacia es, simplemente, el logro de los objetivos propuestos y, por tanto, el grado de eficacia de un gestor público es el porcentaje en el que ha logrado el objetivo propuesto. [...] A pesar de que es un término ampliamente utilizado, la eficacia – entendida como el grado de realización de un programa público – no es una medida adecuada de la bondad de la gestión pública, ya que no toma en cuenta ni el coste ni los beneficios de conseguir el objetivo, ni si existen modos alternativos de alcanzarlo, ni siquiera si el objetivo está definido de forma adecuada al coste.<sup>550</sup>

Y de este modo, la diferencia fundamental entre los principios de eficiencia y eficacia radica principalmente en que la eficiencia valora si los objetivos se han alcanzado los *máximos* resultados con los recursos previstos, valorando los beneficios y los costes. Es la eficiencia la que valora la bondad de la prestación de los servicios públicos, con el uso de la combinación mejor y óptima de los factores de producción y distribución, y no la eficacia. Es decir, cuando mediante la acción se ha logrado satisfacer la necesidad hablamos de eficacia, cuando los recursos empleados los hemos maximizado hablamos de eficiencia.

---

<sup>549</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 21ª edición. Ed. Espasa-Calpe, SA. (Madrid), 1992

<sup>550</sup> *Economía pública* I, o.c., p. 239

El grado de eficacia de una acción es, pues, el grado (relativo) de satisfacción que experimenta el agente como consecuencia de la respuesta del entorno. Y dependerá de tres factores:

- 1) La capacidad de la acción para producir la reacción en el entorno (instrumentalidad o efectividad de la acción).
- 2) El impacto de la ejecución de la acción en el agente activo (su coste de oportunidad, en términos de recursos, tiempo, esfuerzo, etc.) (operacionalidad u operatividad).
- 3) La satisfacción que produzca en el agente la percepción de las consecuencias de la acción (su valor o validez).<sup>551</sup>

El texto constitucional, como ya hemos indicado, se limita a señalar este principio como criterio de obligatorio seguimiento por parte de los poderes públicos: *La Administración Pública actúa de acuerdo con los principios de eficacia,õ + (103.1 CE)*. La jurisprudencia, pese a no haberlo definido, ha aludido a este principio en lo que se refiere al carácter económico del Estado como origen de los instrumentos coordinadores en general (cfr. STC 109/1998, de 21 de mayo). De ello se infiere cierto significado teórico al que ya hemos acudido más arriba al hablar de efectividad: se trata de la capacidad de llevar a término el efecto deseado. Los instrumentos coordinadores de la administración tienen sentido en la medida en que facilitan la concreta producción de resultados; es decir, en la medida en que buscan favorecer cierta *eficacia*. Por tanto, este principio trata de encauzar el recorrido de la acción del Estado desde la decisión (procedimiento y organización) hasta su implementación.

En ese sentido, es el principio que conecta de una forma más directa la actuación de la Administración con el ciudadano, puesto el objeto que mide este principio es el resultado de la actividad (restitución de un derecho, prestación de un servicio,õ ). Este criterio es, en última instancia, el elemento que identifica la efectiva consecución de los fines sociales enunciados en la Constitución. Por ello, esta definición encuentra reflejo en todo el ordenamiento, al efecto de los diferentes aspectos de la actuación del Estado: desde la tutela judicial *efectiva* (art. 24.1 CE)<sup>552</sup>

---

<sup>551</sup> RUBIO DE URQUÍA, Rafael y Enrique M. UREÑA, Félix-Fernando MUÑOZ PÉREZ. *Estudios de teoría económica y antropología*, (AEDOS) Unión Editorial, SA.

<sup>552</sup> *Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.*

al privilegio de la *ejecutividad* de los actos administrativos<sup>553</sup>, comprendido desde la *eficacia* de los mismos (Capítulo III, Título V, Ley 39/2015).

Por su parte, el Manual del IGAE señala a tal efecto que *la* eficacia hace referencia a la capacidad de la entidad para realizar los objetivos preestablecidos<sup>554</sup>. Por tanto, su categorización como principio consiste en el análisis del grado de cumplimiento de los objetivos previstos. En los términos que establecen DUQUETTE y STOWE, hablamos de la ratio de *output* por unidad de resultado<sup>555</sup>, entendiéndose por *output* la respuesta prevista, y por unidad de resultado los efectos producidos. Debe subrayarse que la respuesta prevista constituye no sólo de la producción o prestación *planificada* (los productos o servicios que se han previsto producir o prestar) sino de la producción o prestación *exigida* (los problemas que se han previsto resolver con dichos productos o servicios).

La efectividad de las administraciones públicas constituye una de las piedras filosofales de la actividad administrativa pese a que, debido a su dificultad, *las* evaluaciones rigurosas del rendimiento institucional son escasas, aun cuando *el* buen gobierno+ocupó en su día el primer puesto de nuestra agenda<sup>556</sup>. Si bien la producción de beneficios constituye tanto en el Sector público como en el privado la finalidad de todo el organismo, la amplitud de su significado varía de un sector a otro: la ganancia social, pese a ser elemento constitutivo en ambos sectores, en el Sector público comprende todo su interés. Por tanto, mientras que en el sector privado constituye un reflejo sustantivo de su eficacia la evaluación del rendimiento a la sola luz de los servicios prestados o los productos producidos; en el Sector público el número de prestaciones no constituye un valor concluyente en sí mismo<sup>557</sup>.

El buen gobierno no es tal sólo porque internamente funcione de forma correcta (relación de unidades destinadas- producidas), sino porque externamente también lo haga (unidades producidas-problemáticas resueltas). Este elemento es sustancial en

---

<sup>553</sup> Es jurisprudencia Constitucional consolidada que la *ejecutividad* de los actos administrativos engarza con este criterio de eficacia. Se trata de la efectiva producción de resultados.

<sup>554</sup> Manual de Auditoría Operativa editado por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), p. 12.

<sup>555</sup> José Manuel CANSINO, *Evaluar al sector público español*, p.45.

<sup>556</sup> PUTNAM, Robert; o. c., p. 103.

<sup>557</sup> PUTNAM señala al respecto que «su balance final no se reduce a una sola línea, como la de los beneficios en el caso de la empresa privada»; o. c., p. 104.

la actividad del Sector público en la medida en que su producción no está directamente vinculada con el precio: el precio que se paga por un producto o servicio público se realiza, en su mayor medida, mediante tributación; por tanto, la conexión entre la oferta y la demanda es mucho más difusa. Debe constatarse la definitiva resolución del problema y no sólo la efectiva producción o prestación de lo que se ha considerado que resolvería el problema. Por ello, PUTNAM, en su ya citada obra *Para que la democracia funcione*, establece dos ideas que permiten un acercamiento mayor a esta última vertiente del principio.

La primera de las ideas es la *receptividad hacia sus electores como eficacia* a la hora de dirigir las instituciones. Siendo que las instituciones públicas constituyen formas de representación, en tanto que parte del Estado Democrático, la recepción del interés general constituye la nota sustantiva de la representación: *La característica clave en una democracia es la receptividad continuada del gobierno hacia las preferencias de sus ciudadanos*<sup>558</sup>. En ese sentido, su fundamentación no responde únicamente a la coherencia de todo el sistema (que todas las instituciones contengan en su funcionamiento democrático) sino a que la adecuación de la prestación al problema social debe ser recabado de forma democrática: la demanda social de la actividad pública debe ser real y necesaria, y con unas dimensiones concretas. Tanto desde el punto de vista de una nueva prestación como en la constante adecuación a los cambios necesarios, deben regirse para esa conveniencia o demanda social con unas características concretas: *la eficacia [o] se origina frecuentemente al establecer hipótesis causales falsas o parciales*<sup>559</sup>.

La segunda de las ideas es la *producción de respuestas adecuadas respecto de las demandas*: *Un buen gobierno democrático no sólo tiene en cuenta las demandas [y necesidades] de la ciudadanía (es decir, no sólo es receptivo) sino que también actúa con eficacia respecto a estas demandas*<sup>560</sup>. De este modo, se valora la efectiva, coherente y ordenada prestación de la administración. Este aspecto viene a adecuarse a lo señalado por el IGAE, con el añadido de su adecuación a las demandas sociales (respuesta coherente).

---

<sup>558</sup> DAHL, Robert A. *Polyarchy; participation and opposition*, Yale University Press, 1971, p.1 (la traducción es nuestra).

<sup>559</sup> SUBIRATS; o. c., p. 65.

<sup>560</sup> PUTNAM; o. c., p. 104.



En resumen, la valoración de la eficacia de una Administración pública de cualquier tipo responde a dos criterios fundamentales: la efectiva producción de prestaciones esperadas a nivel interno (eficacia en la implementación; es decir, el grado en que se ha llevado a cabo dentro de los términos previstos) y, en segundo lugar, la efectiva producción de efectos con dichas prestaciones a nivel externo (eficacia en la resolución de problemas; es decir, el grado en que el problema social se ha visto solventado).

Finalizamos la definición del principio de eficacia tal y como lo entiende INTOSAI. Se estudia en lo relativo al logro de los objetivos propuestos, ya se trate de la producción de bienes y servicios, como de la implementación de la aplicación de políticas. La manera de medir es por comparación del número de producción realizada. También se incluyen los efectos colaterales no intencionados [o] p.ej. los efectos de la política económica que son negativos para el medio ambiente.<sup>561</sup> Así como también deben incluir un análisis de si las causas vienen determinadas por la actividad desarrollada o bien por factores externos coincidentes, casuales o no previstos (p.ej. al aplicar una política de reducción de empleo y éste mejora pero por mejorar las condiciones macroeconómicas internacionales, bajando los tipos de interés el Banco Europeo a sorpresa de todos). También es de suma importancia el examen del solapamiento y duplicidades producidas.

Pero evaluar el impacto deseado y realizado, estableciendo una relación de causa y efecto, tampoco es una tarea tan sencilla:

Auditar [la eficacia] en relación con el logro de los objetivos de la entidad auditada implica auditar el impacto real de las actividades comparando con los impactos previstos. En la práctica, este tipo de comparaciones suelen ser difíciles de hacer, en parte porque a menudo se carece de material de comparación. En tales casos, una alternativa es evaluar qué tan válidos o ciertos son los supuestos sobre los que se basan las políticas. Frecuentemente se tendrá que elegir un objetivo de auditoría menos ambicioso, como la evaluación del grado al que se han logrado los objetivos, se ha llegado a los grupos específicos o el nivel de desempeño.<sup>562</sup>

---

<sup>561</sup> ISSAI-3000, p. 19

<sup>562</sup> *Guía de Implementación de las ISSAI, Auditorías de Desempeño*, (Versión Post reunión Adaptación Lima, Perú.) Agosto 2014, INTOSAI, p. 37

De este modo, las cuestiones que puede plantearse el auditor para el desarrollo de la eficacia podrían ser las siguientes:

Cuestiones para la evaluación de la eficacia:

¿Evaluar si los programas gubernamentales han sido preparados y diseñados eficazmente, y son claros y coherentes?
¿Evaluar si los objetivos de un programa gubernamental nuevo, o en curso, y los medios que se le asignan (jurídicos, financieros, etc.) son apropiados, coherentes, adecuados o pertinentes?
¿Evaluar si la estructura organizacional, el proceso de toma de decisiones y el sistema de gestión para la ejecución del programa son eficaces?
¿Evaluar la eficacia de los programas e inversiones gubernamentales y/o sus componentes individuales, es decir, evaluar si se cumplen las metas y los objetivos?
¿Evaluar si los influjos observados sociales, económicos y ecológicos, directos o indirectos, de una política determinada se deben a la política en cuestión o a otras causas?
¿Identificar factores que inhiban un rendimiento satisfactorio o el cumplimiento de los objetivos?
¿Evaluar si el programa complementa, duplica, se solapa o se contrapone a otros programas relacionados?
¿Evaluar si la calidad de los servicios públicos satisface las expectativas de las personas o los objetivos establecidos?
¿Evaluar la adecuación del sistema empleado para medir, supervisar e informar sobre la eficacia de un programa?
¿Identificar la utilidad relativa de los enfoques alternativos para lograr un mayor rendimiento, o eliminar factores que inhiban la eficacia del programa?
¿Analizar las causas de los resultados y de los problemas observados al identificar las formas de conseguir que las actividades y los programas gubernamentales funcionen con más eficacia?

Fuente: elaboración propia a partir de las ISSAI-3000 Normas y directrices de auditoría de rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia de la INTOSAI, pp. 19-20

## 3.2. La regulación de la Fiscalización de Gestión en el Tribunal de Cuentas

El propósito de este epígrafe es la observación, desde el punto de vista exclusivamente cronológico, de todas las normas y reglamentos que se hayan aprobado por el TCu desde su constitución hasta la fecha del presente trabajo.

### 3.2.1. Evolución cronológica

El TCu se inicia . como hemos comentado en capítulos anteriores . mediante la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) como ~~el~~ supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución y la presente Ley Orgánica,<sup>563</sup> por el que se le otorgan unas competencias, unas funciones fiscalizadoras y de enjuiciamiento, y se determina su composición y organización.

La siguiente norma es la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu) con el propósito de ~~se~~ extenderse a las atribuciones de los distintos órganos de dicho Tribunal [especialmente] la que afecta al ejercicio de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional.<sup>564</sup>

En 1992 se elaboró los ~~los~~ Principios y normas de auditoría del Sector Público, que se inició en 1989 mediante la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (OCEX) con el propósito de establecer ~~los~~ criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras [ó ] El problema de coordinación se resuelve en 1988, al aprobarse la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que dedica su artículo 29 a las relaciones del Tribunal de

---

<sup>563</sup> Art. 1 de la LOTCu, BOE núm. 121, de 12 de mayo de 1982 (actualizada a 31 de marzo de 2015)

<sup>564</sup> Preámbulo del BOE núm., 84, de 7 de abril de 1988 Actualizada a 17 de septiembre de 2014)

Cuentas con los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), instando a éstos a coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas.<sup>565</sup>

El 23 de enero de 1997 el Pleno del TCu aprueba las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, con la pretensión de que dispongan de un cuerpo normativo que determine los requisitos y procedimientos a los que debe someterse su trabajo.<sup>566</sup>

El Pleno del TCu del 14 de febrero de 2002 aprobó unas Normas Internas que fueron derogadas en el Pleno del 28 de octubre de 2010 para aprobar unas Normas Internas (NI), cuyo contenido se extiende principalmente a aspectos de procedimiento relacionados con la función fiscalizadora [õ ] pero que no abordan la totalidad de la materia contenida en las normas de 1997.<sup>567</sup>

Es el 23 de diciembre de 2013 que el Pleno del TCu aprueba las actuales Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, que son modificadas mediante el Acuerdo del Pleno de 29 de octubre de 2015. Contienen dos partes: las Normas Técnicas (NT) y las Normas de Procedimiento (NP). Las NT son muy similares a las NI, incorporándose las NP por separado, que regulan la tramitación interna de los procedimientos a través de los que se ejerce la función fiscalizadora. A los efectos de cómputo de los plazos establecidos en las presentes NP se estará a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las AAPP y del Procedimiento Administrativo Común.<sup>568</sup> Esto es, su vertiente procedimental.<sup>569</sup>

En el ejercicio 2014 el TCu incorpora las ISSAI-ES, denominación procedente de las ISSAI añadiendo la las dos iniciales de nuestro país ES. Lo que cambia es la

---

<sup>565</sup> Apartado *Antecedentes, alcance y ámbito de aplicación*, *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.

<sup>566</sup> Apartado *Objetivo de las normas*, *Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, de 1997*.

<sup>567</sup> *Introducción* de las *normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*, aprobadas en el Pleno del 23 de diciembre de 2013. En virtud de la Disposición final 4ª de la Ley 39/2015, las referencias a la Ley 30/1992 deben entenderse referidas este a cuerpo legal.

<sup>568</sup> Apartado de *Ámbito de Aplicación* de las NP de las *Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas* (2013). Esta referencia debe entenderse hecha a la Ley 39/2015, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final 4ª (Referencias normativas) de este texto legal.

<sup>569</sup> *Introducción* de las *Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas* (2013).

terminología, haciendo una adaptación de la legislación española y por el ICAC<sup>570</sup> a través de sus NIA-ES: Siguiendo la nomenclatura empleada por el ICAC en la adaptación de las NIA, se ha optado por denominar a la adaptación de las ISSAI como ISSAI-ES, para distinguirlas de las versiones originales aprobadas por INTOSAI.<sup>571</sup> Esta incorporación se realiza en su totalidad, conservando su total integridad, salvo<sup>572</sup> el Apéndice siete *Hacia un enfoque orientado a sistemas en la auditoría del rendimiento: un marco teórico* [ ] al no considerarse necesario, ya que se trata de un conjunto de diagramas y flujogramas que resumen el conjunto de la norma.<sup>573</sup> Tampoco se ha incorporado la ISSAI-3100 *Directrices para la auditoría de desempeño: principios clave*, al considerarla similar a las ISSAI-300:<sup>574</sup> [ ] tras constatarse que se trata de un resumen de la ISSAI-300, en aras de no presentar reiteraciones innecesarias, se ha optado por incorporar, bajo la rúbrica de la ISSAI-3100 ANEXO, tan sólo el anexo que se acompaña a la ISSAI-3100, por la relevancia de su contenido.<sup>575</sup>

El 30 de abril de 2015 se aprueban por el Pleno del Tribunal de Cuentas el de Manual de Procedimiento de Fiscalización de Regularidad, el Manual de Fiscalización Operativa Gestión y el Manual de Manual de Estilo, cuyo contenido lo analizamos en el siguiente epígrafe.

Observamos que ya en 1983 la IGAE ~~es~~ la primera Institución en elaborar este tipo de normas fue la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que en 1983 aprobó sus Normas de Auditoría del Sector Público, actualizadas en febrero de 1997 (publicadas en septiembre de 1998)<sup>576</sup>:

En auditoría pública, las primeras normas técnicas que se publicaron en España fueron las emitidas por la IGAE en septiembre de 1983, que se planteaban como normas de

---

<sup>570</sup> Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

<sup>571</sup> *Introducción de las ISSAI-ES 100 a 400*, p. 2

<sup>572</sup> Sólo nos centramos en las incorporaciones y no incorporaciones de las ISSAI relativas a las auditorías operativas.

<sup>573</sup> *Introducción de las ISSAI-ES 1000 a 4000*, de la web del Tribunal de Cuentas (Normativa aplicable).

<sup>574</sup> Hemos realizado su verificación y llegamos a la misma conclusión.

<sup>575</sup> *Introducción de las ISSAI-ES 1000 a 4000*.

<sup>576</sup>. MELIÁN HERNÁNDEZ, José A. (Técnico de Auditoría Audiencia de Cuentas de Canarias), *Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público*, Auditoría Pública nº 39 (2006) pp. 33-40

referencia para todos los trabajos de auditoría que se llevasen a cabo en el sector público estatal, tanto si los ejecutaba la propia IGAE como si se realizaban mediante la contratación de servicios externos a la Administración.<sup>577</sup>

Y no sólo del Sector público, sino también del sector privado: % emite las primeras normas de auditoría pioneras en nuestro país, no sólo en el sector público sino también en el sector privado<sup>578</sup>, y que éstas fueron adaptadas y actualizadas el día 14 de febrero de 1997 por el Interventor general de dicho órgano y publicadas en el BOE núm. 234, de 30 de septiembre de 1998. En su articulado encontramos un variado desarrollo de las auditorías operativas, concretamente de la eficacia, eficiencia y economía:

La Ley de Presupuestos para 1984 estableció que la IGAE debería elaborar anualmente un Plan de Auditorías en el que se irán incluyendo la totalidad de los sujetos que forman parte del Sector Público. En esa misma ley también se estableció la posibilidad de que para poder ejecutar ese Plan, la Intervención General pudiera recabar la colaboración de firmas privadas.<sup>579</sup>

Si bien es cierto que la IGAE es competente para la realización de auditorías internas del Sector público y no externas, es llamativo que este órgano y no el TCu sea el pionero en la materia, más cuando en esta fecha el TCu ya estaba constituido.<sup>580</sup> Y no es hasta 1997 que se aprueban las primeras Normas Internas del TCu, es decir 15 años después de su constitución:

---

<sup>577</sup> Conclusiones del V Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Madrid, 22 y 23 de noviembre de 2012. Ed. Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (Intervención General de la Administración del Estado). <https://www.fundacionfiasep.org/bocms/images/bfilecontent/2013/03/14/8809.pdf?version=0> (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>578</sup> Introducción al BOE núm. 234, de la Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público.

<sup>579</sup> ALCALDE HERNÁNDEZ, José Carlos, *Estrategias de control financiero: La Oficina Nacional de Auditoría* (Director de la Oficina Nacional de Auditoría y del Gabinete Técnica de la IGAE Ministerio de Economía y Hacienda), [www.carm.es/chac/interleg/sevill12.doc](http://www.carm.es/chac/interleg/sevill12.doc) p. 10 (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>580</sup> *Ibidem*, también dice que % en enero de 1977 se aprobó la LGP que introdujo modificaciones sustanciales en la concepción y normativa de la gestión presupuestaria, de la contabilidad pública, y del control. Respecto al control, por primera vez se establecía la regulación básica de una nueva modalidad de control, el control financiero, que se ejerce % posteriori+ de la actividad sujeta a control. El artículo 17 en su apartado 1 atribuyó por primera vez a la IGAE el ejercicio de este

La existencia de unas normas internas de fiscalización, específicas del Tribunal, que recogieran las singularidades de su naturaleza, organización, finalidad y procedimientos, ha sido una necesidad creciente sentida dentro del mismo, a medida que las actuaciones fiscalizadoras adquirirían un mayor alcance y complejidad, en consonancia con la nueva concepción del Tribunal surgida de la promulgación de su Ley Orgánica. La plasmación de este deseo en una propuesta concreta no se produjo, sin embargo, hasta la celebración del Seminario sobre normalización de los procedimientos fiscalizados aplicados por el Tribunal de Cuentas, que se celebró el 12 y 13 de diciembre de 1994.<sup>581</sup>

### 3.2.2. Manuales de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

Examinamos las herramientas de trabajo, la especificación de objetivos, las pautas de funcionamiento en su ámbito de aplicación para el desarrollo de su labor fiscalizadora, con el propósito de examinar la aplicación de criterios de racionalidad económica y social para que su labor se ejerza con suficientes garantías, tanto en su desarrollo como en la presentación de resultados: los manuales de fiscalización y de procedimiento para cada tipo de auditorías. Éstos son concebidos como un diseño común y homogéneo para conseguir un mejor aprovechamiento de las sinergias concurrentes en el proceso y facilita una mejor comprensión en las conclusiones de su informe, para así lograr el principal objetivo, la propuesta de las medidas para la mejora de la gestión de los caudales públicos.

De acuerdo con estos objetivos que se persiguen el TCu distingue los siguientes tipos de auditorías:

De acuerdo con la clasificación establecida en la NTTCu 6, y en función de los objetivos establecidos en cada fiscalización, pueden distinguirse los siguientes tipos de fiscalización:

---

control financiero que sirve para comprobar el funcionamiento de los servicios, Organismos Autónomos y Sociedades Estatales en el aspecto económico financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rigen. En su apartado 2 introduce otro nuevo concepto, el de control de eficacia que se ejercerá mediante el análisis coste-beneficio y el cumplimiento de los objetivos de los programas. Se establece, por tanto, una nueva modalidad de control con las siguientes características: ha de aplicarse a todo el Sector Público [ y ] no se limita exclusivamente a aspectos legales.+p. 6

<sup>581</sup> Introducción de las *Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de 1997*, p. 112

- Fiscalización *de cumplimiento*: tiene por objeto verificar si se cumplen las disposiciones legales y reglamentarias a que están sometidas las actividades o programas, las operaciones financieras o la gestión económico-financiera de la entidad fiscalizada.

- Fiscalización *financiera*: tiene por objeto emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad, sobre si estos han sido elaborados de conformidad con los principios, criterios y normas contables de aplicación a dicha entidad.

- Fiscalización *operativa o de gestión*: tiene por objeto emitir una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad, en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión. En función de lo que se analice esta puede ser:

Fiscalización *de sistemas y procedimientos*: Cuando la valoración se refiere a la adecuación de los sistemas y procedimientos a los objetivos que deben cumplir.

Fiscalización *de economía, eficacia y eficiencia*: Cuando la valoración se refiere al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia.

Cuando la fiscalización persiga conjuntamente los objetivos referidos para la fiscalización financiera y de cumplimiento, recibe el nombre de fiscalización *de regularidad*.

Si el objetivo de la fiscalización es la verificación conjunta de todos los objetivos anteriormente mencionados se trata de una fiscalización integral y abarca los tres tipos citados en líneas anteriores.

Por otra parte, cuando la fiscalización se efectúa sobre una pluralidad de entidades, del mismo o de distinto subsector público, con características comunes y con los mismos objetivos y ámbito temporal para todas ellas, aquella tendrá carácter horizontal y podrá ser de cualquiera de los tipos definidos anteriormente.<sup>582</sup>

Para el ejercicio de fiscalización de 2014, objeto de nuestro estudio, el TCu no dispone de un manual, ni tan siquiera de un Código Ético, sólo cuentan con las *Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*. Estas normas escuetas en su extensión y contenido resultan claramente insuficientes. Es decir, para el desarrollo de su labor fiscalizadora no dispone de manuales de procedimiento para ningún tipo de auditoría: ni de fiscalización de regularidad ni de fiscalización operativa.

Es durante el año 2015, como veremos más adelante, que observamos que se confecciona y aprueban tres manuales:

---

<sup>582</sup> *Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad*, Aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de junio de 2015, p. 7



- Manual de Fiscalización Operativa y de Gestión
- Manual de Procedimiento de Fiscalización de Regularidad.
- Manual de Estilo.

Es de suponer que estos manuales se incorporan como herramienta de trabajo para los auditores del TCU a partir de las auditorías que se inician en 2016. A la fecha del presente estudio sólo disponíamos de los informes aprobados y publicados en 2014, por lo que se fiscalizaban sin manual. De este modo, no podemos verificar el resultado de la puesta en práctica de los manuales de 2015.

Pero para el objeto de nuestro estudio, nos resulta del todo oportuno la aparición de estos nuevos y primerizos manuales, ya que nos permiten acercarnos de forma directa a nuestra hipótesis de trabajo: difícilmente se examinará correcta y completamente los principios constitucionales de economía, eficacia y eficiencia sin antes establecer con claridad y precisión lo qué es, qué significa y cuál es su alcance. De este modo, vamos a explicar a continuación el contenido de estas normas y manuales.

#### *Manuales de Fiscalización de Gestión del TCU de 1997*

Estas Normas Internas de Fiscalización constituyen el manual de fiscalización del TCU. Decimos que *constituye* porque no son un manual propiamente dicho, sino . como su título indica - unas Normas Internas de Fiscalización. De este modo, lo que es un manual, se carecía del mismo. Eran el único referente o *guía* del que disponían los auditores del TCU para todo el ejercicio de sus competencias y ámbito fiscalizador.

Fueron aprobadas el 23 de enero de 1997, tras su inicio con la constitución de una Comisión que inicia sus estudios el 4 de abril de 1995, con el propósito de %recomendar que se adopten los criterios de fiscalización en el Proyecto de Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas [õ ] con la finalidad de contribuir a la consecución de la homogenización y normalización de los procedimientos fiscalizadores y de la mejora de la calidad de los mismos y de los Informes que de ellos se deriven.<sup>583</sup>

---

<sup>583</sup> *Ibíd.*, p. 15

Consta de 72 páginas editadas en tamaño cuartilla<sup>584</sup>. El contenido por capítulos es el siguiente:

- I.     Ámbito de aplicación
- II.    Conceptos básicos
- III.   Normas relativas a los funcionarios que participan en la fiscalización
- IV.    Normas para el desarrollo de la fiscalización
- V.     Noemas para la emisión de informes
- VI.    Normas relativas al procedimiento de elaboración de los Informes, Mociones y Notas.

El objeto de estas normas:

[es] disponer de un cuerpo normativo que determine los requisitos y procedimientos a los que debe someterse su trabajo. [õ ] en esta línea, las presentes normas de fiscalización incorporan conceptos y definiciones acuñados por la práctica fiscalizadora o auditora, nacional e internacional, tanto en el sector público como en el privado. En aquellos casos en que los conceptos no están definidos por la práctica de forma unívoca, se ha recogido la versión que ha parecido más adecuada a la propia realidad del Tribunal de Cuentas. [õ ] Con la aplicación de estas normas se pretende reforzar el rigor técnico que debe presidir la actividad fiscalizadora, estableciendo un marco de referencia que permita, además, conseguir una mejor utilización de los medios del Tribunal en la planificación y ejecución de los programas de fiscalización.<sup>585</sup>

El ámbito de aplicación de estas normas ~~no~~ sólo tendrán efectos internos y afectarán únicamente a los órganos propios del Tribunal.<sup>586</sup>

En el capítulo de los *conceptos básicos*<sup>587</sup> se enumeran y describen sucintamente unos principios de fiscalización que afectan, en primer lugar, a los funcionarios que participan en la fiscalización: imparcialidad y objetividad; competencia y formación suficientes; cuidado y diligencia profesional; responsabilidad; y secreto profesional. En segundo lugar unos principios relativos al desarrollo de la fiscalización: control permanente de las cuentas; planificación adecuada de los trabajos; obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables; y empleo de los criterios de importancia

---

<sup>584</sup> Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (Ed. Tribunal de Cuentas de España, 2000).

<sup>585</sup> *Ibidem*, pp. 10 y 11.

<sup>586</sup> *Ibidem*, p. 17

<sup>587</sup> *Ibidem*, p. 19

relativa y riesgo en la planificación, ejecución y presentación de los resultados. En tercer lugar los principios relativos al contenido y presentación de resultados: adecuación a los objetivos; objetividad, imparcialidad y ponderación; claridad; y fundamentar de manera suficiente, pertinente y fiable. Y en cuarto lugar los principios relativos al procedimiento de elaboración de los informes: información al Pleno por el ponente; sometimiento del resultado a un procedimiento contradictorio y diligencia.

En el capítulo de *Normas relativas a los funcionarios que participan en la fiscalización*<sup>588</sup> se definen cada uno de los principios anteriormente mencionados, señalando que en el principio de formación y capacidad profesional, en uno de sus tres puntos, se indica que ~~se~~ deben poseer un amplio conocimiento de los procedimientos a seguir en el análisis de legalidad, eficacia y eficiencia de la gestión del sector público.<sup>589</sup> Comentamos al respecto que nos encontramos ante una mera mención de estos principios, no quedando incluido además el principio de economía. Posteriormente se dan unas breves pautas sobre la *Organización: asignación de competencias y atribución de responsabilidades*<sup>590</sup> donde se pautan las distintas funciones y responsabilidades de los intervinientes en la auditoría. Es en este apartado en el que se especifica que

Cada uno de los participantes [õ ] mantendrán una actitud de mutua colaboración para facilitar el cumplimiento de los objetivos establecidos, aportando además a sus superiores inmediatos cuantas iniciativas estimen adecuadas para aumentar la eficiencia, eficacia y economía de las actuaciones.<sup>591</sup>

En el capítulo *Normas para el desarrollo de la fiscalización*<sup>592</sup> se describen en primer lugar los aspectos previos a la programación de fiscalizaciones: revisión y examen permanente de las cuentas y del resto de rendición obligada; y la propuesta al Pleno por los Departamentos del programa sectorial de fiscalización; en segundo lugar trata sobre la Planificación de las fiscalizaciones, donde en su introducción establece que

---

<sup>588</sup> *Ibíd.*, p 23

<sup>589</sup> *Ibíd.*, p 24

<sup>590</sup> *Ibíd.*, p 25

<sup>591</sup> *Ibíd.*, p 28

<sup>592</sup> *Ibíd.*, p 29

Tras la aprobación en el Pleno del programa anual de fiscalizaciones, cada departamento de la Sección de Fiscalización planificará las actuaciones fiscalizadoras que le corresponda realizar. La planificación de las fiscalizaciones se orientará a conseguir los objetivos perseguidos mediante la utilización más eficaz, eficiente y económica posible de los recursos empleados.<sup>593</sup>

Comentamos al respecto que la mención de los principios de economía, eficacia y eficiencia aquí explicitados se refiere a la aplicación de estos principios sujeta a que la evaluación de los auditores debe regirse por estos principios. En este caso su aplicación queda excluida del *qué* deben examinar, indicando sólo el *cómo* deben realizar su trabajo.

Continúa el capítulo con los trabajos preliminares, directrices Técnicas y programas de trabajo; en tercer lugar se describe el estudio y evaluación del control interno en el que se explicita que ~~en~~ una fiscalización operativa, el análisis del control interno atenderá primordialmente a los procedimientos establecidos para garantizar que la gestión se desarrolla con eficacia, eficiencia y economía.<sup>594</sup> Aquí se hace una mención expresa de los principios de economía, eficacia y eficiencia, aunque parcialmente, dado que queda sujeto al análisis del control interno que realiza la propia entidad fiscalizada.

En cuarto lugar del mismo capítulo se trata sobre la ejecución del trabajo: realización de las comprobaciones previstas, procedimientos para la comprobación de las fiscalizaciones, documentos del procedimiento, organización de la documentación y su custodia, sobre la supervisión y sobre la información al Pleno de incidencias importantes en el desarrollo de los procedimientos.

El quinto capítulo y el sexto tratan sobre las Normas para la emisión de informes, así como las Normas relativas al procedimiento de elaboración de los informes, Mociones y Notas.

Una vez estudiado y analizado todo el manual para la realización de las fiscalizaciones por el Tribunal de Cuentas vigente para los Informes de 2014 aprobados en 2015 por el Pleno de dicho Tribunal, observamos que en sólo dos ocasiones se habla de *principios de economía, eficacia y eficiencia*. Además, ambas

---

<sup>593</sup> *Ibidem*, p. 32

<sup>594</sup> *Ibidem*, p. 40

simples menciones no vienen acompañadas de ningún tipo de desarrollo, ni ampliación o concreción, ni tan siquiera de definición, salvo en el capítulo de Conceptos Básicos, en el que sólo menciona y distingue de modo teórico los distintos tipos de fiscalización definidos por el INTOSAI, y en el Glosario final que vienen definidas junto con una treintena de otras definiciones genéricas. Estas menciones de dichos principios son las arriba transcritas.

#### *Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad de 2015*

Este Manual fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de junio de 2015. Previamente ~~al~~ Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión de 23 de diciembre de 2013, aprobó las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y estableció un calendario, contenido y procedimientos de aprobación por el Pleno del Tribunal del Manual de Procedimientos de Fiscalización, del que forma parte este Manual de Fiscalización de Regularidad.<sup>595</sup>

Con el propósito de distinguir este manual con el Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, comentamos que la fiscalización de regularidad comprende conjuntamente la fiscalización de cumplimiento, que ~~tiene~~ tiene por objeto verificar si se cumplen las disposiciones legales y reglamentarias a que están sometidas las actividades o programas, las operaciones financieras o la gestión económico-financieras de la entidad fiscalizada<sup>596</sup> y la fiscalización financiera, que ~~tiene~~ tiene por objeto emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad, sobre si estos han sido elaborados de conformidad con los principios, criterios y normas contables de aplicación a dicha entidad.<sup>597</sup>

#### *Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión de 2015*

Este Manual fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de abril de 2015. Previamente ~~al~~ Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión de 23 de diciembre de 2013, aprobó las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (NFTCu) cuyo objeto es regular la planificación, ejecución y exposición de resultados y control de calidad de los procedimientos que lleve a cabo el Tribunal de Cuentas

---

<sup>595</sup> Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad, (ed. Tribunal de Cuentas), p. 5

<sup>596</sup> *Ibidem*, p. 7

<sup>597</sup> *Ibidem*, p. 7

en el ejercicio de su función fiscalizadora [ ò ] que se incluye la fiscalización operativa o de gestión.<sup>598</sup>

El objetivo de este manual es la de establecer recomendaciones de carácter general y compartir buenas prácticas, con la finalidad de homogeneizar los procedimientos fiscalizadores y alcanzar unos estándares de calidad en la realización de este tipo de fiscalizaciones. [ ò ] En definitiva, este Manual constituye una guía orientativa elaborada con el objeto de que pueda servir de ayuda al personal técnico del Tribunal de Cuentas en el desarrollo de las funciones operativa.<sup>599</sup>

Este Manual define la Fiscalización Operativa o de Gestión aquella fiscalización con la finalidad de

Proporcionar una valoración 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. La 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 economía, eficacia y eficiencia (fiscalización de economía, eficacia y eficiencia).<sup>600</sup>

Así, el Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión distingue entre cuatro tipos de fiscalizaciones, una de *Fiscalización de sistemas y procedimientos* y tres relativas a los principios objeto de nuestro estudio, la *Fiscalización de la economía*, la *Fiscalización de la eficacia* y la *Fiscalización de la eficiencia*.

Estas auditorías no están tan sujetas a requisitos estandarizados y específicos, es más flexible en todos los sentidos, sometida a distintos criterios e interpretaciones. Existen diferencias entre los objetivos y los enfoques analíticos:

La fiscalización operativa consiste en un complejo trabajo investigador que exige flexibilidad, imaginación y una elevada competencia analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente racionalizados pueden entorpecer de hecho el funcionamiento y el desarrollo de la misma. Por consiguiente, es preciso evitar un exceso

---

<sup>598</sup> Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, (ed. Tribunal de Cuentas), p. 4

<sup>599</sup> *Ibidem*, p. 5

<sup>600</sup> *Ibidem*, p. 6

de detalle en las normas. El progreso y las prácticas deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia.<sup>601</sup>

De este modo, nos encontramos con una auditoría que nada tiene que ver con la anterior de Procedimiento, ni en el método ni en el enfoque, dotando al responsable de la fiscalización de cierta libertad y flexibilidad, evitando una excesiva rigidez en su planificación. Por consiguiente, ~~deben~~ deben poseer una cierta creatividad y capacidad analítica, desarrollando su trabajo con flexibilidad, sentido común y prudencia. El aprendizaje mediante la experiencia es el método más aconsejable para adquirir habilidades en este campo.<sup>602</sup>

### *Fiscalización de sistemas y procedimientos de 2015*

Con el objeto de lograr un adecuado funcionamiento, las organizaciones se estructuran en sistemas, entendido como el conjunto de recursos (humanos, informáticos. Etc.) Interrelacionados entre sí que operan con la finalidad de que la organización logre sus objetivos. En este sentido, se puede hablar de sistemas de contratación, de producción, de información, informáticos, etc. Las interrelaciones entre los diferentes sistemas, y de estos con terceros, se realiza mediante procedimientos.<sup>603</sup> Este manual define a esta fiscalización de la siguiente manera:

La fiscalización de sistemas y procedimientos consiste en la revisión analítica de los existentes en una organización y del entorno en el que se desarrollan, con la finalidad de determinar se han tenido en cuenta los principios de buena gestión, se han aplicado los correspondientes controles de calidad y se ha obtenido un resultado que satisface las necesidades de los demandantes, ya sean estos propios de la organización o externos a la misma.<sup>604</sup>

Como indica el presente Manual, se recomienda examinar las siguientes actuaciones<sup>605</sup>:

- Finalidad de la actividad y objetivos asignados.

---

<sup>601</sup> Normas y Directrices para la fiscalización operativa+ (ISSAI-ES-3000)

<sup>602</sup> Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, (ed. Tribunal de Cuentas), p. 8

<sup>603</sup> *Ibíd*em, p. 25

<sup>604</sup> *Ibíd*em, p. 25

<sup>605</sup> *Ibíd*em, pp. 25 a 29.

- Esquema y descripción de procedimientos e interrelaciones entre los mismos: diagrama de flujos, pruebas de funcionamiento, puntos fuertes y débiles.
- Normas internas.
- Organigrama de la gestión, el responsable y las funciones encomendadas.
- Recursos humanos: adecuación e idoneidad, cuellos de botella, cargas de trabajo, información con la que cuentan, grado de absentismo, procesos de incapacidad temporal, cobertura de vacantes, horas extraordinarias, grados de formación, experiencia en las funciones.
- Recursos materiales e informáticos: adecuación y suficiencia, correcta utilización de las herramientas utilizadas.
- Valoración del control interno implantado en el procedimiento y su funcionamiento.
- Fiabilidad y utilización de la información.
- Tiempos de tramitación y relaciones entre las distintas unidades.

### *Fiscalización de la eficacia del Manual de Fiscalización de Gestión*

Encontramos en la definición de esta fiscalización una transcripción tanto de la ISSAI-ES-300, como de la Directriz número 41 ~~%Auditoría Operativa+~~ de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI:

La eficacia examina la medida en que se logran los objetivos, y la relación entre el impacto pretendido y el impacto real de una actividad.

Puede entenderse en sentido restringido, examinando sólo la gestión y las operaciones internas. En este caso, la fiscalización de eficacia se centrará normalmente en los resultados de la entidad, y examinará, por lo tanto, el impacto interno.

En un sentido más amplio puede intentar medir no sólo los resultados, sino también las repercusiones logradas por la entidad (por ejemplo: reducir la tasa de paro en un 1%). Para conseguirlo, el fiscalizador debe tener en cuenta el efecto de las variables externas (o sea, los factores ajenos al control de la dirección de la entidad) en el resultado de la entidad fiscalizada.<sup>606</sup>

---

<sup>606</sup> *Ibidem*, pp. 30.



Se examina la eficacia desde dos vertientes: desde la consecución de los objetivos particulares y desde la consecución de los objetivos generales e implícitos. Así, deberá examinarse los siguientes elementos:<sup>607</sup>

- Sistema de planificación: misión de la organización, objetivos estratégicos, programas plurianuales; y planes operativos anuales y programa presupuestario para la consecución de sus objetivos.
- Recursos económicos (créditos, inversiones), materiales y personales.
- Evaluación de objetivos mediante indicadores de seguimiento y de indicadores de ejecución de producto (outputs) y de impacto (públicos y sociales). Sistema utilizado por el gestor para el seguimiento de indicadores.
- Detección de causas de las desviaciones producidas con identificación de los factores que impiden un rendimiento satisfactorio y con valoración de alternativas.
- Modificaciones presupuestarias.
- Comparaciones finales: objetivos versus resultados, grado de realización y nivel de calidad.

#### *Fiscalización de la eficiencia del Manual de Fiscalización de Gestión*

Encontramos en la definición de esta fiscalización una transcripción tanto de la ISSAI-ES-300, como de la Directriz número 41 *Auditoría Operativa* de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI:

Es el principio de gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor realización posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos obtenidos empleados para conseguir aquellos. Así pues, está íntimamente relacionada con el concepto de productividad.<sup>608</sup>

Su estudio básicamente consiste en el coste/beneficio comparado o bien con ejercicios anteriores o bien con resultados de otras organizaciones similares. Así se determinará si la relación entre recursos y resultados se considera óptima tanto en cantidad como en calidad de unidades de producto o servicio, procurando su maximización con la menor cantidad de recursos.

---

<sup>607</sup> *Ibidem*, pp. 30-43

<sup>608</sup> *Ibidem*, p. 44

Sus características<sup>609</sup> son la imposibilidad de delimitar un ámbito de actuación de validez general, ya que no existen patrones de referencia preestablecidos con los que comparar, y que es muy difícil aplicar procedimientos normalizados, por lo que se exige un alto nivel de capacitación del equipo fiscalizador.

Para ello, su examen consistirá en la evaluación de los siguientes elementos:<sup>610</sup>

- La utilización de recursos y procedimientos por encima del estándar establecido.
- La falta de recursos materiales que reduce la capacidad de producción.
- Análisis de los factores de producción: duplicidad de tareas, ociosidad o sobredimensionamiento de las plantillas, fiabilidad de la información.
- Análisis de sistemas de dirección y control de resultados.
- La realización de actuaciones en plazos superiores a los estándares.
- Generación de costes externos a la entidad.
- Existencia de recursos financieros sobrantes.
- Detección de causas de ineficiencia: interpretación de los indicadores, razones que han producido los resultados obtenidos.

#### *Fiscalización de la economía del Manual de Fiscalización de Gestión*

Encontramos en la definición de esta fiscalización una transcripción tanto de la ISSAI-ES-300, como de la Directriz número 41 *Auditoría Operativa* de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI: *Es la reducción al mínimo costo de los recursos y fondos públicos (los medios) utilizados para desempeñar una actividad a nivel de calidad apropiado.*<sup>611</sup>

Consiste en minimizar el coste de los recursos utilizados en una organización, programa, proyecto, actividad o función. *Permite aportar ratios e información que podría ser distinta de la que dispone la entidad fiscalizada, dirigidos a detectar áreas de mejora en la gestión.*<sup>612</sup>

---

<sup>609</sup> *Ibidem*, pp. 46-47

<sup>610</sup> *Ibidem*, pp. 44-50

<sup>611</sup> *Ibidem*, p. 50

<sup>612</sup> *Ibidem*, p. 54

Por tanto, consistirá en verificar los siguientes extremos:<sup>613</sup>

- Cuantificar el coste de la actividad comparándolo con el entorno y el sector.
- Contrastar y comparar los costes obtenidos: precios de mercado.
- Valorar la racionalidad en la adquisición y aplicación de los recursos: política de aprovisionamiento, contratación, remuneraciones, etc.
- Analizar en las adquisiciones su necesidad así como la calidad y plazos de entrega.
- Analizar las actuaciones de los responsables tendentes a la reducción de costes.
- Comprobaciones y procedimientos para analizar aspectos de la economía no regulados por la normativa, ya que los que forman parte de la fiscalización de cumplimiento se tratarán en el Manual relativo a dichas fiscalizaciones.

El examen de la economía puede verse confundido fácilmente con el examen de *legalidad*. Como hemos visto, el estudio de la legalidad corresponde a las auditorías de cumplimiento, pero cuando al encontrarse tan estrechamente sujeto a la economía supone una difícil distinción. Puede ocurrir que se incumpla una norma o procedimiento y resultar un perjuicio económico, o bien que dicho precepto se halle mal regulado y ésa sea la causa del efecto adverso:

La fiscalización de la economía en el sector público debe estar siempre acompañada por la fiscalización de cumplimiento sobre la actividad de aprovisionamiento de los recursos productivos por la entidad fiscalizada. No obstante, en este subapartado del manual se describe exclusivamente las comprobaciones y procedimientos recomendados para analizar los aspectos de economía no regulados por la normativa, ya que los que forman parte de la fiscalización de cumplimiento se tratarán en el Manual relativo a dichas fiscalizaciones. [õ ] Una actividad, programa, proyecto o función puede cumplir escrupulosamente la normativa general pero ser antieconómico.+<sup>614</sup>

---

<sup>613</sup> *Ibíd*em pp. 50-54

<sup>614</sup> *Ibíd*em, pp. 51-52

Constituye una guía o vademécum cuyo objeto es servir de ayuda a los redactores y revisores de estos documentos, para conseguir, con su aplicación, la mayor calidad y uniformidad posibles de los informes, memorias, mociones y notas del Tribunal de Cuentas.<sup>615</sup>

### 3.3. Informes de Fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en el año 2015

Para sostener nuestra hipótesis de trabajo, nos basaremos, en este epígrafe, en los informes realizados por el Tribunal de Cuentas para el ejercicio 2014. Este ejercicio económico es el último que nos permite valorar el conjunto de las actuaciones del último ejercicio completo más reciente a fecha de la elaboración del presente estudio. Su inicio arranca en el ejercicio 2013 con la *Propuesta de Fiscalización del Tribunal de Cuentas para 2014* y finaliza con la *Memoria anual del Tribunal de Cuentas en el año 2015* aprobado y publicado en el año 2015. De este modo, para el análisis del año 2014 recurrimos necesariamente a los siguientes documentos:

2013	PROGRAMA DE FISCALIZACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS PARA EL AÑO 2014
2014	INFORMES DE FISCALIZACIÓN 2014
2015	MEMORIA ANUAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN EL AÑO 2014

Fuente: elaboración propia

Estos informes integran los siguientes organismos y entidades:

- Administración General del Estado y sus Organismos autónomos
- Seguridad Social
- Sector Público Empresarial
- Fundaciones estatales
- Sector público autonómico
- Sector público local
- Partidos políticos

---

<sup>615</sup> Manual de Estilo (ed. Tribunal de Cuentas)

El resto de documentos realizados por dicho Tribunal durante el año 2014 que no vamos a tratar son los siguientes:

- Declaración sobre la Cuenta General del Estado, ejercicio 2012
- Memoria anual del Tribunal de Cuentas en el año 2013
- Otras actuaciones
- Programa de fiscalización del Tribunal de Cuentas para el año 2015

### **3.3.1. Programa de fiscalizaciones de 2013 del TCu para el año 2014**

En este informe encontramos la programación aprobada por el Pleno el 23 de diciembre de 2013 para la realización de auditorías e informes en el 2014. En él examinaremos las fiscalizaciones cuyo propósito manifestó el Tribunal en el Pleno, identificados por su tipología y por su ejecución a lo largo de 2014.<sup>616</sup>

La elaboración del programa de fiscalización de 2014 viene determinada por lo que se establece en el artículo 3 a) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del TCu<sup>617</sup>. Es, por tanto, un informe de obligado cumplimiento que determina los objetivos y el plan de trabajo para este ejercicio económico. Estos objetivos han sido priorizados en función de lo que la Institución ha considerado su selección de áreas especialmente relevantes en la gestión económico-financieras del sector público.<sup>618</sup>

Una vez aprobados por el Pleno, se eleva a la Comisión Mixta del Congreso-Senado para las Relaciones con el TCu. Todo ello en el marco de las actuaciones públicas consecuencia de la crisis [õ ] y en singularizar las áreas de riesgo del sector público en relación con los planes económico-financieros de equilibrio y ajuste.<sup>619</sup>

Asimismo, se propone prestar atención especial al principio constitucional de la supervisión y control del desarrollo de las políticas de igualdad efectiva de mujeres y hombres, mediante la observancia y verificación normativa que en cada caso se observen en las actuaciones fiscalizadoras.

---

<sup>616</sup> V. ANEXO 1

<sup>617</sup> V. Aprobar el programa de fiscalizaciones de cada año y elevarlo a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentasõ +

<sup>618</sup> Introducción al *programa de Fiscalización del Tribunal de Cuentas para el año 2014*, p. 1

<sup>619</sup> *Ibíd*em, p. 1

Este informe viene estructurado en tres partes. La primera corresponde a las fiscalizaciones en cumplimiento de un mandato legal concreto+ que se divide en tres apartados: la Declaración sobre la Cuenta General del Estado+ que consistirá en la fiscalización correspondiente al ejercicio económico de 2012, y el inicio correspondiente al ejercicio económico 2013 (destacamos que en ambos casos se ceñirán a los objetivos de legalidad). Un segundo apartado de informes de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas+en las que se propone el examen en tres períodos distintos: 2010 y 2011, 2012 y 2013. En estos grupos encontramos que hay cuatro comunidades autónomas que se repiten para los tres períodos, y otras dos para dos períodos. En todos los casos el propósito de la fiscalización es relativo a la participación en los Fondos de Compensación Interterritorial respecto de las asignaciones previstas en los Presupuestos Generales del Estado. De nuevo nos encontramos con la financiación exclusiva de la legalidad. Y un tercer apartado de fiscalización de los partidos políticos y procesos electorales+, en las que hay diez propuestas de fiscalización, dos de las cuales son genéricas, dos de legalidad y seis que hacen referencia a la gestión.

La segunda y tercera parte trata sobre las fiscalizaciones por iniciativa de las Cortes Generales+ y las fiscalizaciones programadas por iniciativa del TCu.+ respectivamente.

Resumimos en el siguiente cuadro su clasificación en función de su propósito:

	TOTAL	GENÉRICOS	LEGAL / CONTABLE	GESTIÓN
Fiscalizaciones en cumplimiento de un mandato legal concreto	20	15	5	-
Fiscalización por iniciativa de las Cortes Generales	10	2	1	7
Fiscalización por iniciativa del Tribunal de Cuentas	96	38	18	40
<b>TOTALES</b>	<b>126</b>	<b>55</b>	<b>24</b>	<b>47</b>

Fuente: elaboración propia a partir del Programa de Fiscalizaciones del TCu para el año 2014.

### *Programas de fiscalización del TCu para 2014*<sup>620</sup>

Del total de informes propuestos, en el 37% se hace referencia a la fiscalización de la gestión o de operaciones de forma expresa, mientras que en el 19% corresponden a fiscalización sobre legalidad, y en el 44% son propósitos genéricos. Las fiscalizaciones en cumplimiento de un mandato legal concreto representan el 16%, las cuales un 75% son fiscalizaciones genéricas, el 25% legal/contable y 0% de gestión. De la fiscalización por iniciativa de las Cortes Generales representan el 8%, siendo fiscalizaciones genéricas el 20%, las legal/contable el 10% y las de gestión el 7%. Y la fiscalización por iniciativa del TCu lo componen el 76%, suponiendo las genéricas un 39%, las legal/contable el 19% y las propuestas de gestión el 42%. Con estos datos no podemos concluir de modo alguno que en el resto de informes genéricos propuestos no incluyan un aparte de fiscalización operativa o de gestión.

Es decir, las propuestas de fiscalización de la gestión correspondiente a un mandato legal es de cero propuestas. Las propuestas de fiscalización por iniciativa de las Cortes Generales supone el 70% de sus propias propuestas. Y por parte del TCu las propuestas de fiscalización de gestión por su propia iniciativa representa el 42% del total de sus propuestas. De este modo, el porcentaje de propuestas de fiscalizaciones de gestión por parte del TCu respecto del total de los 126 informes propuestos, representa el 32%.

### **3.3.2. Memoria Anual del Tribunal de Cuentas del 2015**

#### *Organización y recursos*

Como ya hemos anunciado anteriormente, los Consejeros lo constituyen doce miembros por mandato de nueve años y elegidos por el Congreso y el Senado. El número de empleados en dicho ejercicio son 752, de los cuales 553 son funcionarios (163 pertenecientes al grupo uno del Cuerpo Superior de Letrados y al Cuerpo Superior de Auditores, 168 personal laboral contratado y 31 personal eventual.<sup>621</sup> Si incluimos los trabajadores de los OCEX suman un total de 1.340 empleados.<sup>622</sup>

---

<sup>620</sup> V. subepígrafe 3.3.1.

<sup>621</sup> *Memoria Anual del Tribunal de Cuentas en el año 2014*, núm. 1083, p. 9

<sup>622</sup> O.c. *Análisis del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas - Comparativa europea*, Fundación Hay Derecho, p. 44

El Presupuesto forma parte de los Presupuestos Generales del Estado y corresponde al Pleno la facultad de aprobar el Anteproyecto del Presupuesto del Tribunal y es aprobado definitivamente por las Cortes Generales. Este Presupuesto inicial para el funcionamiento ordinario del Tribunal para el ejercicio 2014, fue aprobado por la cantidad total de 61.413.190,00 euros, siendo el total realizado a final del ejercicio de 61.920.230,92 euros. Esto supuso un grado de ejecución del 90,21%.<sup>623</sup>

El censo fiscalizador del TCu, excluyendo las CCAA que disponen de OCEX, es en 2014 de 10.692 entidades, de las cuales 434 son entidades estatales, 272 entidades autonómicas y 9.986 entidades locales.<sup>624</sup> Dispone de una plantilla de unos 750 trabajadores.

Así, el TCu se sitúa por debajo de la media de los países analizados en lo referente a su tamaño relativo y su coste medio. Podemos considerar, por tanto, que tiene una estructura razonablemente bien dimensionada atendiendo a su presupuesto y medios personales.<sup>625</sup>

Referente a las relaciones con las Cortes Generales, en este ejercicio se han remitido un total de 56 informes de fiscalización, (que incluye la Memoria de Actuaciones relativa al ejercicio 2013) y el Programa Anual de Fiscalizaciones para el año 2014. El presidente del Tribunal compareció ante la Comisión Mixta en ocho ocasiones, que motivó 47 resoluciones parlamentarias dirigidas al Gobierno, a la Administración y a las entidades públicas fiscalizadas.

Relativo a las relaciones con las OCEX, se asumió la fiscalización externa de todo el censo de entidades públicas de la Comunidad de Castilla-La Mancha, conforme a su supresión mediante la Ley de Castilla-La Mancha 1/2014, de 24 de abril. Del 26 al 28 de junio de 2014 se aprobó una adaptación de los procedimientos de fiscalización a las normas internacionales del Sector público de nivel tres y cuatro, así como las ISSAI 1.700 de la INTOSAI, originando un cuerpo de normas adaptada a la realidad española denominadas ISSAI-ES. Éstas suponen una homogenización de principios y normas que contribuirán a unificar pautas de trabajo, exigencias técnicas y

---

<sup>623</sup> *Ibidem* p. 13

<sup>624</sup> Cfr. Informe anual del Tribunal de Cuentas de 2014.

<sup>625</sup> O.c. *Análisis del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas - Comparativa europea*, Fundación Hay Derecho, p. 48



estándares de calidad en el control de los fondos públicos<sup>626</sup>, como hemos visto anteriormente.

El TCU ostenta durante este año la Secretaría permanente de la EUROSAI. También forma parte de varios comités y subcomités que trabajan en la ejecución de las Metas del Plan Estratégico de INTOSAI 2010-2016. Así como ha participado en la auditoría externa de diversas organizaciones internacionales.<sup>627</sup>

Las cuentas rendidas durante 2014 de las entidades obligadas del Sector público del Estado y de las CCAA correspondientes al TCU han sido las siguientes: entidades del Sector Público Estatal (incluyendo la Cuenta General del Estado, la Cuenta de la Administración General del Estado y la Cuenta General de la Seguridad Social) ha sido de 434; las entidades del Sector público autonómico (Cantabria, Castilla-La Mancha, Ceuta, Extremadura, La Rioja, Melilla y Murcia) 272, de los cuales 7 Cuentas Generales, 28 organismos autónomos, 107 Empresas públicas, 5 Universidades, 68 Fundaciones y Otras entidades públicas 57; y las entidades del Sector público local de las CCAA mencionadas 8.821, de las que 49 corresponden a Diputaciones provinciales, Cabildos y Consejos insulares, 7.618 a ayuntamientos y 8.821 de entidades supramunicipales.<sup>628</sup>

De las 126 actuaciones fiscalizadoras programadas, de las que 23 se incluyeron en cumplimiento de un mandato legal concreto, 10 por iniciativa de las Cortes Generales y las 93 restantes a iniciativa del Pleno del Tribunal, el Pleno del TCU aprobó finalmente un total de 55 informes de fiscalización y la Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2013.<sup>629</sup>

Se resolvieron 812 asuntos entre la Sala y los Departamentos. La Unidad de Actuaciones Previstas resolvió 331 asuntos, de las que 22 procedían de las OCEX. Las Diligencias Preliminares incoadas ascienden a 200, de las que 106 pertenecían a diferentes OCEX.<sup>630</sup>

---

<sup>626</sup> *Ibidem* p. 14

<sup>627</sup> *Ibidem* p. 15

<sup>628</sup> *Ibidem* pp.20-22

<sup>629</sup> *Ibidem* p. 27

<sup>630</sup> *Ibidem* p. 27

## *Informes aprobados en 2015*

Procedemos a examinar los informes finalmente fiscalizados por el Tribunal a lo largo de 2014 y aprobados en el Pleno del 26 de marzo de 2015. Lo hemos realizado con el mismo criterio que en el subepígrafe precedente: los identificamos de acuerdo con las tipologías de *genérico, legal-contable o de gestión*.<sup>631</sup>

Esta Memoria incluye la totalidad del trabajo realizado por el TCu durante el ejercicio 2014, en conformidad con lo establecido en el artículo 136 de la CE<sup>632</sup>, y en los artículos 13 de la LO 2/1982, de 2 de mayo, del TCu<sup>633</sup>, y del artículo 28 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del TCu<sup>634</sup>. Esta Memoria aprobada por el Pleno del TCu es elevada a las Cortes Generales el 26 de marzo de 2015.

La totalidad del trabajo realizado incluye una amplia información relativa a la organización y relaciones con otras instituciones, tanto nacionales como internacionales realizadas por el TCu; la Memoria de actuaciones jurisdiccionales y otras actuaciones del TCu.

De la Memoria nos centraremos exclusivamente de las actuaciones de fiscalización realizados en 2014, y en especial en lo relativo a las auditorías operativas o de gestión, para determinar el grado de exigencia en economía, eficacia y eficiencia de nuestras instituciones públicas. No abordaremos en modo alguno la sección de enjuiciamiento y otras actividades realizadas por el Tribunal como representación en instituciones internacionales, fiscalizaciones en el ámbito europeo, Mociones y Notas.

Destacamos que queda fuera de nuestro estudio tanto los recursos propios para la actividad propia del TCu (la propia economía, eficacia y eficiencia interna de la organización y recursos disponibles de la Institución), así como el grado de cumplimiento de la función de enjuiciamiento. Asimismo, valoraremos todo el

---

<sup>631</sup> V. ANEXO II.

<sup>632</sup> V. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público +

<sup>633</sup> V. El Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales [õ ] comprenderá el análisis de la Cuentas Generales del Estado y de las demás del sector público +

<sup>634</sup> V. Los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobadas por el Pleno del Tribunal [õ ] se expondrán integrados en el Informe o Memoria anual +

apartado relativo a expedientes de contratos remitidos por distintas entidades conforme a lo que les obliga en los artículos 2 a) y 2 b) de la LOTCu<sup>635</sup>, 31.c)<sup>636</sup> y 39<sup>637</sup> de la LFTCu. Así como lo establecido en el artículo 119.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre (LGP)<sup>638</sup> relativa a la obligación de rendición de cuentas.

### *Rendición de cuentas*

#### CUENTAS DEL EJERCICIO 2013 RENDIDAS EN 2014<sup>639</sup>

	TOTAL	RENDIDAS	NO RENDIDAS
SECTOR PÚBLICO ESTATAL	434	407	27
SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO	272	209	63
SECTOR PÚBLICO LOCAL	9.986	7.226	2.760
TOTALES	10.692	7.842	2.850

Fuente: elaboración propia a partir del Informe de la Memoria Anual del TCu en el año 2014<sup>640</sup>

Del total de cuentas a rendir, el 73,3% han sido rendidas, mientras que las no rendidas suponen el 26,6%. Este porcentaje no es menor, ya que más de una cuarta parte de las entidades que tienen obligación de rendir las cuentas no lo hacen. De éstas, las correspondientes al Sector público estatal el 93,8% sí se han rendido y el 6,2% no han sido rendidas. Las correspondientes al Sector público autonómico el

---

<sup>635</sup> Sólo incluimos este apartado, ya que el b) hace referencia al enjuiciamiento: a) La fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público. b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.+

<sup>636</sup> V. <sup>635</sup> el examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del sector público.+

<sup>637</sup> Relativo igualmente a los contratos. En estos dos casos sólo los examinaremos a la luz de los principios de economía, eficiencia y eficacia que el Tribunal así lo explicita en sus informes.

<sup>638</sup> V. <sup>636</sup> Las entidades integrantes del sector público estatal quedan sometidas a la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con los criterios recogidos en el capítulo IV de este título.+

<sup>639</sup> No valoramos si la rendición de cuentas se ha realizado en el plazo legal. Cfr. Informe 1083 *Memoria Anual del Tribunal de Cuentas en el año 2014*, aprobado el 26 de marzo de 2015, pp. 21-22

<sup>640</sup> V. pp 20-22

76,8% se han rendido, mientras que el 23,2% no han sido rendidas. En el Sector público local, el 72,4% han sido rendidas, mientras que las no rendidas suponen el 27,6%. Así, observamos que tanto el Sector público autonómico como el Sector público local son los que mayor carga de incumplimiento representan.

*Informes aprobados en 2015 respecto de los programados en 2013*

Los informes de fiscalización efectivamente aprobados, además de la memoria de Actuaciones del TCu para el año 2013, fueron los siguientes:

ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO	31
ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA Y ALOCAL	22
PARTIDOS POLÍTICOS	2
TOTAL	55

Fuente: elaboración propia a partir de la Memoria Anual del TCu en el año 2014.<sup>641</sup> Está excluida la Memoria de Actividades de 2013.

Previo al estudio pormenorizado de cada Informe procedemos a clasificar los mismos en tres tipologías sólo al amparo del título con el propósito de realizar una primera agrupación: informe genérico, Informe legal-contable e Informe de gestión:

GENÉRICOS	23
LEGAL . CONTABLE	15
GESTIÓN	18
TOTAL	56

Fuente: elaboración propia.

Si comparamos este cuadro con el mismo pero del Programa de Fiscalización de 2013 observamos lo siguiente: de los 126 informes programados se han aprobado finalmente 56, que representa un 44% del total<sup>642</sup>. Por lo que respecta a la carga comparada que supone a la fiscalización genérica, legal-contable o de gestión, observamos que se han realizado 23 fiscalizaciones genéricas de las 55

<sup>641</sup> V. pp 27-29

<sup>642</sup> Recalcamos que no está en nuestro objetivo de análisis la capacidad o no del TCu. Del estudio de la economía, eficacia y eficiencia sólo nos interesa en cuanto al examen que hace el TCu, no si el TCu trabaja en economía, eficacia y eficiencia consigo misma.

programadas, resultando un 42%; de las 24 fiscalizaciones legal-contables programadas se han efectuado 15, esto supone un 62%; y las 47 fiscalizaciones destinadas a la gestión se han realizado 15, esto es un 32%.

Relación de la topología con respecto de su iniciativa:

	Nº	GENERICAS	LEGAL / CONTABLE	GESTION
FISCALIZACIÓN EN CUMPLIMIENTO DE UN MANDATO LEGAL	12	9	3	0
FISCALIZACIÓN POR INICIATIVA DE LAS CORTES GENERALES	2	1	1	0
FISCALIZACIÓN POR INICIATIVA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS	42	13	11	18
TOTAL	56	23	15	18

Fuente: elaboración propia a partir del Programa de Fiscalización del 2013 y de la Memora de Fiscalización de 2015.

Se han realizado finalmente 18 fiscalizaciones de gestión del total de las 126 fiscalizaciones que estaban programadas<sup>643</sup>, es decir, que el 14% de los informes aprobados corresponden a informes de gestión respecto al total del plan de Programación de Fiscalización para 2014 aprobado el 23 de diciembre de 2013. Y todas ellas correspondían a fiscalizaciones por iniciativa del propio Tribunal. En conclusión, el TCu ha realizado finalmente un 14% de la fiscalización de gestión previamente programada respecto al total de los 126 informes deseados. Además, todos estos informes de gestión eran programados a iniciativa del Tribunal, no realizándose ningún informe de gestión programado por iniciativa de las Cortes Generales.

---

<sup>643</sup> Nos referimos a que en el título del informe redactado en la programación de fiscalización hacía alguna mención sobre la gestión.

Hasta ahora sólo hemos cuantificado el reparto en base a la finalidad de las fiscalizaciones de acuerdo con su enunciado, ya que nuestro primer propósito ha consistido en una comparación entre lo programado y lo finalmente ejecutado.

### **3.3.3. Análisis de los informes aprobados por el Tribunal de Cuentas en 2015**

Nuestra siguiente intención es analizar, para cada uno de los 55 informes aprobados (mediante el uso de fichas)<sup>644</sup>, la fiscalización de la gestión en economía, eficacia y eficiencia, para cada uno de ellos. Para las fiscalizaciones de estos tres principios es fundamental el apoyo de las fiscalizaciones de cumplimiento normativo, las económico-financieras, las de sistemas y procedimientos, así como apoyarse en los informes de control interno realizado por las propias entidades. Pero no debemos olvidar que no es nuestro objeto de estudio el análisis del cumplimiento normativo, contable o de sistemas y procedimientos, ya que, como hemos estado viendo a lo largo del presente estudio, cada uno de estos aspectos es propio de sus mismas fiscalizaciones. Es decir, una operación puede ser legal y cumplir los principios contables pero ser ineconómica, ineficaz e ineficiente. Es difícil establecer una línea fronteriza para distinguir entre todas estas fiscalizaciones en los Informes objetos de estudio, dado que prácticamente ningún informe ofrece distinción en su índice. Por este motivo, en las siguientes fichas trataremos de transcribir aquellos aspectos que son o que puedan parecer fiscalizaciones totales o parciales de la economía, eficacia y eficiencia.

La estructura de las fichas consta de las siguientes partes: título, número de páginas, palabras clave, datos de interés, objetivos del Informe, conclusiones del Informe y recomendaciones del Informe. Resaltamos en negrita todas las palabras *economía*, *eficiencia* y *eficacia* que constan en los apartados seleccionados, transcribiéndolas en su forma literal tal como aparecen en los informes. Es decir, las fichas constituyen un resumen, pero estas palabras se han incorporado de manera íntegra.

En el *título* del Informe identificamos el número correspondiente al título del Informe asignado por el propio TCu, el título literal que aparece en los informes publicados y la fecha de la aprobación del Informe en el Pleno del TCu.

---

<sup>644</sup> V. ANEXO III.

En la casilla de *número de páginas* se indica el total de páginas que contiene el Informe incluyendo los anexos, y el número de páginas que contienen los capítulos de conclusiones y el de recomendaciones del Informe. Su propósito es tener una referencia de cada parte con respecto al todo. Esto nos permitirá diferenciar la extensión de estos dos apartados comparados con otros informes aprobados de similares o idénticas características tanto por el tipo de fiscalización como por los objetivos previstos y por su similitud como entidad o política a fiscalizar.

Las *palabras clave* consistirá en la cuantificación de las palabras *economía*, *eficiencia* y *eficacia* que resaltaremos en negrita, así como sus derivados (antieconómico, eficaz, eficaces, ineficaz, eficiente, ineficiente, etc.), en cada uno de los capítulos de las conclusiones y recomendaciones. De esta forma podemos observar y comparar el propio informe con otros de similares características el uso de estas palabras, tanto en su cantidad como en su forma, así como su uso, de forma individual y aislada o con agrupaciones entre las mismas.

Los *datos de interés* expondremos aquella información mínima, necesaria y suficiente para situarnos en el contexto del objeto del Informe o de sus entidades. En unas ocasiones consistirá en un breve resumen de la misión de la entidad, en otras el propósito o finalidad de determinadas políticas, en otras el alcance de entidades a que se encuentra sometida la entidad fiscalizada.

En *los objetivos del informe* se destacarán aquellos que afecten de forma expresa o de forma implícita a las fiscalizaciones de la economía, eficacia y eficiencia, obviando los objetivos propios de fiscalizaciones de procedimiento y de sistemas.

El apartado de *conclusiones del Informe* consistirá en transcripciones literales o pequeñas síntesis de aspectos relativos a los principios de economía, eficacia y eficiencia, pero procurando el uso de palabras y expresiones utilizadas en la redacción del mismo informe. Se resaltarán en negrita las palabras clave anunciadas en la casilla de *palabras clave*. No hemos incluido las conclusiones respecto al seguimiento las recomendaciones de anteriores fiscalizaciones, dado que nos queremos centrar en las fiscalizaciones realizadas durante el ejercicio económico 2014 exclusivamente. Aquellos puntos de las conclusiones que no conlleven una conclusión aparejada y sólo se limiten a una mera enunciación de algún aspecto del análisis efectuado no quedarán incluidos, salvo que en su contexto sean de utilidad en los siguientes puntos de las conclusiones, ya que, como venimos diciendo, el objeto de la fiscalización de la economía, eficacia y eficiencia radica . a distinción

de las fiscalizaciones de procedimiento . en el análisis y diagnóstico de sus causas, es decir, lo que importa es el por qué de sus deficiencias.

En la casilla de *recomendaciones del Informe* consistirá en transcripciones literales o pequeñas síntesis de aspectos relativos a los principios de economía, eficiencia y eficacia, pero procurando el uso de palabras y expresiones utilizadas en la redacción del mismo informe. Se resaltarán en negrita las palabras clave anunciadas en la casilla de *palabras clave*. Quedarán excluidos aquellos puntos que no conlleven una recomendación expresa.

Se realizan tres grupos de informes para facilitar la comparación entre los mismos: todos los correspondientes a *tipología legal-contable*, con independencia del tipo de entidad; otro grupo correspondiente a las fiscalizaciones de *tipología genérica*; y otro grupo del resto de informes correspondientes a *tipología gestión*. Estas agrupaciones responden al fin que en el objeto de fiscalización queda explicitado en su título. De este modo, se ordenan las fichas realizadas en un orden distinto a la correlación numérica natural. A su vez se procura un orden - dentro de cada una de estas tres agrupaciones . para unir en función de su similitud (por ejemplo, universidades, comunidades autónomas, etc.).

En adelante cuando hablemos de *los principios* nos referiremos a los principios de economía, eficiencia y eficacia juntos.

#### *Informes del Tribunal de Cuentas: tipología legal . Contable+*

Para el análisis de esta tipología realizaremos dos agrupaciones: la primera para los informes de marcado corte legal, y una segunda agrupación del resto de los informes así identificados anteriormente.

El primer grupo agrupamos los siguientes informes:

- 1051 (Cuenta General del Estado),
- 1026 (Memoria Anual del TCu de 2013),
- 1074 (Promoción para el ámbito local de rendición de cuentas) ,
- 1042 (Partidos políticos), 1065 (Elecciones al Parlamento Europeo de 2014)
- 1029 (la legalidad de las actuaciones del FROB para la reestructuración bancaria)



Son informes eminentemente procedimentales. Los objetivos de fiscalización así lo expresan, obviando cualquier manifestación de los principios, incluso ni de forma genérica.

Cabe señalar, no obstante, que en los informes 1051 y 1026 no hay ni mención de los principios. Los otros informes, pese a que no están explicitados en sus objetivos, aparecen en una o dos ocasiones en sus conclusiones y recomendaciones, pero su expresión no refiere de forma expresa a una connotación de fiscalización en la gestión, sino como algo genérico y futurible, no de modo concreto e identificado en el ejercicio en curso: un ejemplo de futurible es la manifestación de que ya se ha creado, en el informe 1074, una plataforma que ayudará en el futuro una agilización y eficiencia para las actuaciones fiscalizadoras; esto no es fiscalizar en la eficiencia de la entidad fiscalizada, sino eficiencia en la labor del fiscalizador.

Otro ejemplo es el 1029 que en sus objetivos se extiende, dice, a una fiscalización de cumplimiento. No se ha extendido a la eficiencia. Esto denota un desconocimiento de la fiscalización operativa o de gestión, primero porque éstas no se limitan sólo al examen de la eficiencia, y segundo porque el principio más importante para determinar si el dinero del FROB destinado a reestructurar los bancos para reforzar la estabilidad financiera es, en todo caso, el principio de eficacia para averiguar si dicha dotación ha alcanzado los objetivos políticos y sociales; y también el principio de economía, para observar si sus dotaciones económicas han sido suficientes (si han faltado o han sobrado). En cualquier caso, de aplicar los principios - algo que recomendamos encarecidamente -, el menos importante sería, en este caso, el de eficiencia. Ya no entramos a valorar si este tipo de fiscalización tal vez debería ser de gestión frente a una fiscalización de procedimiento. Incluso de hacerse ambas la más importante sería la de gestión.

La única recomendación del informe 1074 citado viene mal identificado el principio eficacia, ya que hace una recomendación excesivamente genérica recomendando utilizar unos procedimientos ya existentes para mejorar el control de la eficacia en la utilización de los recursos. Muy bien no se entiende la intención del auditor, ya que cuando se habla *control de la utilización de los recursos* más adecuado sería emplear los principios de economía y eficiencia o los tres, pero no sólo el de eficacia.

En el informe 1042 de los partidos políticos se emplea en dos ocasiones el principio de eficacia en el apartado de recomendaciones dice que podría menoscabar la

eficacia del control sobre la actividad ordinaria+, pero en ambos casos se refiere a facilitar el trabajo del fiscalizador, no del fiscalizado. En consecuencia, este informe no contiene ninguno de los principios que estudiamos ya que, aunque su redacción es correcta, no responde a los principios objeto de estudio.

El resto de informes son todos los relativos a procesos de contratación:

- 1022 (Contratos de entidades locales sin OCEX-2012),
- 1028 (Contratos de Empresas estatales),
- 1033 (Contratos de Fundaciones estatales-2012),
- 1039 (Contratos de Entidades Gestoras de la Seguridad Social-2010),
- 1069 (Contratos de Entidades Gestoras de la Seguridad Social-2011 y 2012),
- 1041 (Contratos de Entidades locales de Murcia-2012),
- 1047 (Contratos de Publicidad de Departamentos ministeriales-2010, 2011 y 2012),
- 1062 (Contratos de Entidades locales de La Rioja-2012) y
- 1066 (Contratación del Sector público Estatal-2012).

Los títulos: todos hacen referencia a la fiscalización de contratos. Existen en estos 9 informes una gran variedad de títulos que en definitiva vienen a significar lo mismo. Los más representativos son el 1033, 1041, 1062, y 1066: Informe de fiscalización de la contratación de xx entidad, ejercicio 20xx.+

El número de páginas máximos y mínimos que comprenden los nueve informes van desde las 63 pág. del informe 1062 a las 303 del informe 1041. Ambos informes además coinciden en el objeto de fiscalización, es decir, estos dos informes, cuyo número de páginas son las que de este grupo tiene el máximo y el mínimo número de páginas respectivamente, su objeto de fiscalización es la contratación de las entidades locales de dos comunidades autónomas: el 1041 corresponde a la comunidad de la Región de Murcia y el 1062 a la comunidad de La Rioja, en el que se agrupan 53 y 209 entidades respectivamente. De este modo, sorprende que el informe de fiscalización 1062 de los contratos de las entidades locales de la comunidad autónoma de La Rioja, con 209 entidades, tiene 63 páginas de informe, mientras que el informe 1041, con 53 entidades, tiene su informe 303 páginas. No parece en modo alguno proporcional.

Palabras clave: aparece cierta proporción entre 7 informes. En otro aparecen dos, el 1028 sobre empresas estatales, con 218 entidades; y en el 1033 de fundaciones estatales, con siete entidades, no aparece ninguna palabra clave.

Objetivos del informe: la descripción de los objetivos son todos diferentes, existiendo desde una simple descripción hasta descripciones muy completas. En tres de ellos no se mencionan los principios, los informes 1022, 1028, y 1069, aunque en este último viene implícito el propósito de fiscalización en los principios. De los informes que mencionan los principios, el 1033 y el 1066, no mencionan el principio de economía, cuando en materia de contratación es el principio por excelencia para su fiscalización.

Conclusiones: en el informe 1028 no hay ninguna conclusión relativa a los principios. En el resto aparecen menciones y comentarios relativos a los principios excesivamente generalizados y mezclados con valoraciones de tipo jurídico, que son los que predominan en los informes.

Recomendaciones: en el 1028 no encontramos recomendaciones, así como tampoco conclusiones, como bien acabamos de decir. Esto no es buena cosa, ya que o bien se hace correctamente, o bien se hace mal. En consecuencia, podemos deducir que no ha existido análisis bajo los principios en la fiscalización en la contratación de las Empresas estatales no financieras, ya que es eminentemente jurídico.

El informe 1039 encontramos que es el más completo: enuncia en los objetivos los tres principios, aparecen en las conclusiones en dos ocasiones, aunque sin aparecer el de eficacia. Las recomendaciones también están utilizadas aunque de manera implícita. El informe 1069 es similar al anterior pero a la inversa: los principios están enunciados en las recomendaciones pero no en los objetivos, pero sí que están de forma implícita. Su redactado identifica de manera precisa el principio de economía, que, en materia de contratación, es el más importante. Así, de ambos informes podemos concluir que sí han quedado fiscalizados los principios. Otros que encontramos también adecuados, aunque con algunos matices, son el 1041, el 1047, 1062 y el 1066.

En el informe 1022 existe una confusión entre los principios de eficiencia y eficacia, ya que en un determinado punto de las conclusiones menciona la eficiencia, y en las recomendaciones correspondientes al mismo emplea eficacia. Ello denota una confusión conceptual.

En el resto de los informes aparecen conclusiones identificando y definiendo bien los principios, como por ejemplo nombrar al responsable de un contrato (1069), evitar la proliferación de modificaciones en los contratos (1022), realizar controles previos de proyectos (1033 y 1039), y justificar con precisión las necesidades de los contratos (1041). Todas estas recomendaciones están dirigidas a todo el colectivo objeto de la fiscalización, por ejemplo el 1062 incluye a las 209 entidades locales, sin identificar a ninguna entidad en concreto alguna recomendación directa.

Sólo hemos encontrado el 1047 y el 1033 en la que identifica directa y nominativamente a las entidades las recomendaciones. En el resto de los informes las recomendaciones son genéricas y se deduce que van dirigidas a la totalidad de las entidades, de los departamentos y a cada uno de sus responsables de igual modo. De este modo, de no vincular las anomalías e irregularidades con sus causantes, difícilmente cabe esperar que se produzca algún efecto.

*Informes del Tribunal de Cuentas: tipología %Genéricos+*

Realizamos tres agrupaciones: los informes relativos a las Comunidades autónomas y al del Sector público autonómico y local (9 y 2 respectivamente), las universidades (3), y el resto de entidades (9).

*a) Comunidades autónomas y Sector público autonómico y local:*

Informes aquí integrados son los siguientes:

- 1020 (Comunidad autónoma de la Rioja-2010 y 2011),
- 1060 (Comunidad autónoma de la Rioja-2012),
- 1024 (Comunidad autónoma de Cantabria-2010 y 2011),
- 1063 (Comunidad autónoma de Cantabria-2012),
- 1025 (Comunidad autónoma de Extremadura-2010 y 2011),
- 1072 (Comunidad autónoma de Extremadura-2012),
- 1030 (Ciudad autónoma de Ceuta-2010 y 2011),
- 1064 (Ciudad autónoma de Ceuta-2012),
- 1061 (Ciudad autónoma de Melilla-2012),
- 1034 (Sector público autonómico-2010 y 2011), y
- 1045 (Sector público local-2012).

Títulos: todas sus descripciones son homogéneas.

Nº de páginas: el que tiene menos número de páginas es el informe 1061 (Ciudad autónoma de Melilla, fiscalización de 2012) con 107 páginas, y el que tiene más es el 1034 de 488 páginas (Sector público autonómico, fiscalización correspondientes a los ejercicios 1010 y 1011). Comparado entre todos ellos parece haber proporcionalidad respecto al número de ejercicios fiscalizados y al alcance objeto de fiscalización.

Palabras clave: en el 1045 (Sector público local-2012), integrada por 13.740 entidades, sólo aparece una vez el principio de eficiencia y ninguna las de economía y eficacia, y sólo en las recomendaciones. En los informes 1034 (Sector público autonómico, ejercicios 2010 y 2011, integrada por 1.696 entidades), el 1045 y el 1064, no aparece ninguna vez el principio de eficacia.

También observamos que el principio de eficacia no aparece en ningún informe en el apartado de *objetivos del informe*. Así como que en cinco de los once informes en el apartado de *recomendaciones* no viene enunciado ningún principio (1060, 1030, 1064, 1061, 1034), en tres informes sólo aparece uno de los principios (1024, 1063, 1045), en dos informes sólo aparecen dos principios (1020, 1025), y en uno aparecen enunciados los tres principios aunque sólo una vez (1072).

Objetivos: los informes de las 9 Comunidades autónomas sus objetivos vienen con idéntica redacción. El principio de eficacia no viene como objetivo de fiscalización en ninguno de los 11 informes, ni tan siquiera de manera implícita.

Conclusiones: en su mayor parte responden a cuestiones de fiscalización de procedimiento (fiscalizaciones económico-financieras y de cumplimiento normativo), aunque existe una gran variedad de asuntos tratados en la totalidad de los informes (control interno, recursos humanos, morosidad, subvenciones, endeudamiento, avales, etc. que afecta de alguna manera a los principios.

En la mayoría de los informes se identifican las entidades en esta fase de conclusiones.

Recomendaciones: por lo general resultan recomendaciones muy genéricas. No hay identificación de las entidades en los informes 1030, 1064, 1045 y 1034, que para tantas decenas de miles de entidades afectadas difícilmente cabe esperar produzca su efecto. En el 1034 no existe apartado de *recomendaciones*.

Por lo general podemos afirmar que sí se ha fiscalizado en gestión aunque de manera muy sucinta y acotada, teniendo mayor contenido claramente los aspectos económico-financieros y los jurídicos.

*b) Universidades:*

Están incluidos los informes:

- 1021 (U. de La Rioja-2010 y 2011),
- 1031 (U. de Extremadura-2010 y 2011), y
- 1044 (UNED-2012).

El título es uniforme, y la proporción de número de páginas es similar, teniendo en cuenta que dos de ellas corresponden a la fiscalización de dos ejercicios económicos.

Las palabras clave son dispares entre los informes: en el 1044 no aparece ninguno de los principios, y en el 1021 y el 1031 no aparece la palabra eficacia. En consecuencia, el principio de eficacia no se ha fiscalizado, cuando en el ámbito de gestión universitaria es de capital importancia el análisis de dicho principio, por ejemplo, la satisfacción de la demanda de la calidad docente que se espera de ellos para que los futuros profesionales se integren sin dificultad en su campo profesional, analizando si están dotados de capacidades suficientes y novedosas.

Los objetivos se han redactado de forma muy similar: en dos de ellos se habla de economía y eficiencia y en el otro sólo de gestión.

Las conclusiones de los informes 1021 y 1031 existen distintas referencias a la fiscalización de la gestión: estabilidad presupuestaria, recursos humanos, docencia, contratos, etc. Sorprende que entre ellos se concluye acerca de la satisfacción de la oferta, que, aunque no lo mencionan expresamente, en este caso constituye el principio de eficacia. Pero sí mencionan directamente la eficiencia y la economía en varias ocasiones. Ello denota una posible falta de conocimiento conceptual relativo a los principios, en particular al de eficacia.

Contrasta que en el informe 1044 apenas hay referencias a la gestión, y ninguna mención expresa a los principios como ya hemos dicho anteriormente.

En las recomendaciones de los informes 1021 y 1031 sólo hacen unas sucintas referencias a la eficiencia, pero al recomendar adecuar la oferta a la capacidad productiva no se realizan relativas a la eficacia, es decir, a los logros. En ambos casos la redacción es idéntica: %Debe adecuar su oferta a la demanda social mediante la asignación eficiente de los recursos docentes, ajustando su capacidad productiva a la realidad de la demanda y de su capacidad financiera.+Como hemos comentado al principio, si relacionamos la demanda con la capacidad financiera es correcto hablar de eficiencia (coste-beneficio, coste-unidad de output), pero encontramos a faltar un análisis de la eficacia y unas recomendaciones orientadas a la misma, que no es otra cosa que el análisis de los impactos fruto de sus planes estratégicos y proyectos.

Comentamos que ambos informes tienen una estructura muy similar, siendo el 1044 completamente distinto y con recomendaciones genéricas y excesivamente escuetas.

### *c) Entidades*

En esta agrupación están incluidos los siguientes informes abreviados:

- 1019 (RTVE-2010 y 2011),
- 1036 (Casa Arabe-2011 y 2012),
- 1037 (Centro Sefarad-Israel-2011 y 2012),
- 1038 (Instituto de Cinematografía-2011),
- 1040 (Museo Nacional del Prado.2012),
- 1043 (CGPJ),
- 1049 (Fundación Teatro Real-2012),
- 1053 (Agencia de Protección de la Salud en el Deporte) y
- 1059 (Instituto Cervantes-2012).

Los títulos son todos homogéneos, así como que en el número de páginas no parecen desproporcionados.

Palabras clave: los informes 1036, 1037 y 1040 no contienen ninguna mención a los principios. Los informes 1019, 1043, 1053, y 1059 contienen sólo una de ellas. Sólo el 1038 emplea los tres principios.

Objetivos: los informes 1019, 1036 y 1037 son exclusivamente fiscalizaciones de regularidad, aunque en las recomendaciones entran en aspectos de gestión: %Se recomienda se lleven a cabo actuaciones específicas para la búsqueda de patrocinios y colaboradores+ que no es otro que el principio de economía (1036 y 1037), y %ó ] potenciar procedimientos de control [ ó ] con el objeto de optimizar la eficiencia de sus gastos.+ (1019). El resto hacen referencia en sus objetivos a la gestión de forma genérica o a alguno de los principios, pero ninguno contiene expresamente en sus objetivos la economía, la eficiencia y la eficacia.

En las conclusiones hacen referencia a diversos aspectos de gestión: control interno, aprovisionamiento, subvenciones, etc., pero en muy pocas ocasiones. El informe 1038 hace referencia en un apartado de las conclusiones al análisis en los principios: %Análisis de la eficacia, eficiencia y economía+, en la que realiza mención expresa del uso de indicadores. Encontramos en todos los informes algunas referencias al análisis de los principios, pero resultan escasas teniendo en cuenta el número de página que contienen las conclusiones de cada informe que van entre las 2 y las 13.

En todos encontramos algunas recomendaciones relativas a los principios, aunque en siete no mencionan expresamente la economía, eficiencia y eficacia (1036, 1037, 1038, 1040, 1049, 1053, 1059); y en dos sólo mencionan una vez la eficiencia. (1019 y 1043). Puede significar una falta de familiaridad con el uso de los principios, especialmente cuando en algunos de los informes vienen identificados los principios en los objetivos, de modo que las recomendaciones no vienen bien identificadas con los objetivos.

#### *Informes del Tribunal de Cuentas: tipología %Gestión+*

Para esta tipología no hemos realizado agrupaciones, sino que las analizamos todas en su conjunto. La relación abreviada es la siguiente:

- 1023 (Plan de Prevención del Fraude Fiscal)
- 1027 (Gestión de la Incapacidad Temporal por las Entidades de la Seguridad Social),
- 1032 (Gestión de la provisión de puestos para la Intervención de Entidades locales),
- 1035 (Gestión por las CCAA de la Ley de Personas en Situación de Dependencia),



- 1046 (Gestiones de los Ayuntamientos para la Ley del Fomento de Empleo y Sostenibilidad),
- 1048 (Convenios de Gestión entre las Sociedades estatales del Agua y su Ministerio),
- 1050 (Efectividad de las medidas de la Ley de Cumplimiento de Obligaciones Comerciales),
- 1052 (Subvenciones elaboradas por los Ministerios del área político-Administrativa del Estado),
- 1054 (Inmovilizado no financiero de las Mutuas de Accidentes de Trabajo, especialmente los Servicios de prevención Ajenos),
- 1055 (Gestión de la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo)
- 1056 (Operaciones Patrimoniales de AENA-Aeropuertos, SA),
- 1057 (Relaciones económico-financieras entre RENFE y la AGE-2011-2012),
- 1058 (Inversiones de SEPES-2010 y 2011),
- 1067 (Subvenciones del Instituto de Salud Carlos III con el Plan Nacional I+D+i),
- 1068 (Gestión del Ministerio de Empleo con la Seguridad Social Europea)
- 1070 (Gestión de las prestaciones abonadas por FOGASA-2013),
- 1071 (Gestión económico-financiera de la CNMV-2013) y
- 1073 (Gestión de recaudación en ayuntamientos de población >100 mil habitantes sin OCEX. Ayuntamiento de Cartagena).

Títulos: todos tienen un enunciado distinto, como procede en las fiscalizaciones de gestión, y sus descripciones resultan perfectamente entendibles y coherentes a su objeto.

El número de páginas van entre las 53 y las 372, encontrando una gran disparidad de tamaños de los informes, pero no podemos establecer una relación lógica. Destacamos que en la mayoría de ellos las conclusiones y recomendaciones son mucho más amplios que todos los informes hasta ahora analizados.

Palabras clave: de los 18 informes, en dos no hay ninguna mención de los principios (1071 y 1073). En siete sólo se menciona uno de los tres principios (1027, 1032, 1035, 1048, 1050, 1054, 1056). El 1023 no menciona *economía*. El resto tiene una distribución muy irregular.

Objetivos: en todos los informes aparecen como objetivos los principios, salvo en el 1032 en los que no vienen mencionados en los objetivos ni los principios ni la gestión. En el 1071, que en este apartado dice que no ha sido objeto de la fiscalización la gestión operativa.+No se entiende cuando en los mismos enunciados de las fiscalizaciones dicen Informe de fiscalización y de la gestión +(1032), e Informe de fiscalización de la gestión económico-financiera +(1071).

Conclusiones: aparece en todos los informes mucha información relativa a los análisis económico-financiera y de procedimiento normativo, en los que cuesta de segregar respecto a los principios de gestión, ya que no vienen diferenciados. Pero también encontramos muchos aspectos relacionados con los principios: recursos humanos, demoras en tramitaciones, uso de indicadores de gestión, procesos de selección de proyectos, contrataciones, inversiones, etc., con perfecta identificación, en la mayoría de casos, de las entidades o departamentos afectados. Por el contrario, encontramos aspectos identificados en las conclusiones muy relevantes que no vienen contenidos en las recomendaciones, por ejemplo: El control manual del pago delegado en Madrid fue más eficiente que el informático.+(1027).

Por lo general hay muy poca explicitación en las conclusiones de las palabras de economía, eficiencia y eficacia, lo que puede significar, nuevamente, una falta de familiaridad con el uso de dichos términos.

Recomendaciones: el informe 1056 no contiene recomendaciones, tal vez porque en sus conclusiones reflejan positividad y buena gestión. Tampoco tiene recomendaciones el informe 1071. Existen informes en cuyo apartado de recomendaciones se realizan manifestaciones positivas, como es el caso de los informes 1023 y 1048. En otros, como el 1032, 1035 y 1055, recomiendan cambiar la normativa en aras de su buena gestión y de la razonabilidad.

Por lo general las recomendaciones son muy variadas y responden a los objetivos y a las conclusiones, aunque en su mayoría son excesivamente genéricas. Encontramos recomendaciones que afectan a la mejora en las normas reguladoras para mejorar la eficacia: Deberían permitirse en la normativa criterios de gestión y de razonabilidad dotando así de mayor eficacia al sistema de funcionarios con habilitación nacional.+(1032).

## 3.4. La Fiscalización de la GAO (EEUU)

### 3.4.1. Informes de fiscalización de la GAO

El año 2012 la GAO realizó un total de 757 informes. En su página Web se pueden consultar todos sus informes que, ordenados por materias, alcanzan los 51.808 informes disponibles en formato pdf. A los efectos de este estudio se tendrán en cuenta los 805 informes que la GAO llevó a cabo en el año 2011<sup>645</sup>. Considerando que estos informes se ordenan del más reciente al menos, se tomarán como muestra el primero de cada 50 informes. En total 16 informes serán analizados mediante el uso de fichas.<sup>646</sup>

En líneas generales sus informes incluyen: unos antecedentes en la materia, unas conclusiones, unas recomendaciones al Ejecutivo, unos comentarios de las agencias correspondientes (reacción de el/los auditado/s) y la evaluación de la GAO. Además, está perfectamente indicado cuál es la metodología aplicada en su informe.

También incluyen un primer apartado denominado *What GAO found* que significa *lo que la GAO ha encontrado*. En él se establece sucintamente la situación de aquella ley, o comisión, o departamento analizado en el informe. En la misma página en que figura este primer apartado (*What GAO found*) se incluye otro denominado *Why GAO did this study* que se traduce como *por qué la GAO ha hecho este estudio*, su justificación.

Asimismo, cabe resaltar que en la mayoría de informes se incluye la opinión de expertos y la opinión de la misma agencia estudiada que valora las recomendaciones que la GAO le ha hecho. Un último dato y bastante ilustrativo de la mentalidad de este organismo es que algunos de los informes son actualización de otros informes que la GAO ha realizado con anterioridad.

Para esta muestra aleatoria se tomarán en cuenta los siguientes criterios o aspectos a resaltar: en primer lugar el órgano que toma la iniciativa, a instancias de quién se

---

<sup>645</sup>Cfr.:

[http://www.gao.gov/browse/date/custom?adv\\_begin\\_date=01%2F01%2F2011&adv\\_end\\_date=12%2F31%2F2011&all](http://www.gao.gov/browse/date/custom?adv_begin_date=01%2F01%2F2011&adv_end_date=12%2F31%2F2011&all) (Fecha última revisión 28 de noviembre de 2016).

<sup>646</sup> V. ANEXO IV.

elabora dicho informe (a solicitud del Congreso, por imposición legal o a iniciativa de la propia GAO). En segundo lugar cuál es el objetivo de la GAO en el informe: existen dos posibilidades, que el objetivo sea la *legalidad* o que el objetivo del informe sea supervisar la *gestión*. Cuando se hace alusión a la *legalidad* se hace referencia a si el organismo auditado cumple con la legislación vigente, si jurídicamente es o no correcto. En cambio, cuando aparece la palabra *gestión* se alude a la economía, eficiencia y eficacia, si se ha realizado una buena gestión al respecto.

Se incluye la reacción del auditado ya que en todos los informes la GAO incorpora las recomendaciones que realiza al respecto y, en la mayoría de los casos, los organismos aludidos en el mismo contestan y exponen su opinión acerca de las instrucciones que la GAO sugiere. Cuando en este apartado figura la palabra *conforme(s)* se entiende que, en líneas generales, estos organismos se adhieren a lo que dicta la GAO. En cambio, si pone *disconforme(s)* no se adhieren. Y si aparecen ambas posibilidades es porque la entidad auditada se muestra conforme sólo en algunos puntos. El último criterio tenido en cuenta es la extensión de los informes, en número total de páginas que contienen los mismos.

No se han seleccionado más características de los informes pues en los restantes aspectos difieren mucho entre ellos, entre otras razones por la disparidad de su temática (Salud, Defensa, Educación ) y del objeto sobre el cual recae el estudio; algunos abarcan un ámbito muy extenso, otros se centran en un punto muy concreto.

Los criterios que se han comentado anteriormente figuran en un apartado denominado *resumen* que incorpora cada uno de los informes. A continuación se procede a un breve *comentario* para cada uno de los dieciséis informes que conforman la muestra en la que se basa el análisis de este apartado. Finalizamos con *recomendaciones y alegaciones presentadas*.

### *Informes aprobados por la GAO*

Analizamos la iniciativa, el objeto de auditoría, la reacción de la entidad y la extensión de los 16 informes seleccionados para ver sus porcentajes y extraer unas primeras conclusiones.

INICIATIVA			
	Congreso	GAO	Imposición legal
Nº informes (de los 16 analizados)	13	2	1
%	81%	13%	6%

Fuente: elaboración propia a partir de los Informes aprobados por la GAO en 2012.

En primer lugar, en cuanto a quién ha tenido la iniciativa a la hora de realizar un determinado informe, destacamos que sólo uno de los 16 informes analizados estaba previsto en la legislación. También es significativo que sea el Congreso el que, en más del 80% de las ocasiones, inste a la GAO para realizar estas auditorías. Se deduce de ello que el Congreso posee una mentalidad fiscalizadora del gasto público que realiza el gobierno federal elevado. A su vez, se puede apreciar que la iniciativa de la misma GAO no queda en simples palabras sino que, efectivamente, aunque en un porcentaje mucho menor, la GAO decide realizar algún que otro informe.

OBJETIVO			
	LEGALIDAD	GESTIÓN	Ambas
Nº informes	3	7	6
%	19%	44%	37%

Fuente: elaboración propia

Es importante destacar que en más del 37% de los casos anteriormente expuestos se buscaba expresamente tanto la legalidad como la gestión de la actividad auditada por la GAO. Muchos de estos informes que se centraban en ambos puntos no destacan por ser muy extensos, y la mayoría están por debajo de la media calculada en la tabla que figura más adelante sobre la extensión en número de folios de los informes de la GAO.

Casi un 44% de los informes busca la gestión, la economía, eficiencia y la eficacia, en los informes, frente a un 19% de ellos que se centra en la legalidad, en aspectos más normativos. Estos resultados concuerdan con la mentalidad norteamericana que se ha examinado en la primera parte. Podemos afirmar que el 43% más el 37% es *gestión*, es decir, un 80% de fiscalización de la gestión frente al 19% que es exclusivamente de *legalidad*.

Tal y como se ha sostenido, en EEUU se hace patente la conciencia de que lo que el Estado ingresa es de los contribuyentes, así como cierta susceptibilidad a todas aquellas actividades en las que interviene el Estado y no el mercado. Es decir, *supervisemos qué se está haciendo con nuestro dinero*. Pues se entiende que el Congreso representa la voluntad de todos los ciudadanos norteamericanos y que se debe a esta fiscalización del gasto público. En España, en cambio, es noticia<sup>647</sup> que la Universidad Politécnica de Cataluña (UPC) sancione profesores por su bajo rendimiento académico. Sin ánimo de estereotipar, sirva como ejemplo que en España, en cierta medida, la mentalidad general no es precisamente de que, cuando se habla de *lo público*, nos refiramos al dinero de todos los contribuyentes.

REACCIÓN AUDITADO				
	Conforme	Disconforme	Ambos	No consta
Nº informes	7	0	3	6
%	44%	0	19%	37%

Fuente: elaboración propia

Merece la pena comentar el criterio de la reacción del auditado ya que dice bastante del funcionamiento de aparato estatal en EEUU, y además nos confirma que los informes de la GAO no son simples directrices o recomendaciones que nadie tiene en cuenta. Resalta el que en ninguno de los dieciséis informes analizados figura una disconformidad total o expresa con la GAO.

No obstante, no se debe olvidar que casi un 37% de los organismos auditados no reaccionaron de ninguna manera a lo que la GAO les recomienda. Este último dato podría ser interpretado como una conformidad tácita de los respectivos organismos auditados por la GAO. Por contra, casi el 44% respalda expresamente las recomendaciones de la GAO.

---

<sup>647</sup> Cfr.: *La UPC sancionará a 200 profesores por su bajo rendimiento académico*. Miércoles, 20 de marzo de 2013, EL País. En esta noticia se resaltaban, básicamente, que se trataba de una medida que podría afectar al 8% del profesorado pues a instancia de la misma universidad, desde 2008, se había establecido un sistema de evaluación del profesorado, de la A a la D, como en EEUU, y que como resultado de este sistema había 200 profesores (8% del profesorado) con una D en su evaluación, lo cual está calificado como falta grave. A través de este sistema se exigía que los profesores pasaran de 8h a 12 h semanales de clases. Por último, la noticia recordaba que la UPC tenía un déficit, hasta la fecha de la noticia, de 111 millones de euros.

Finalmente, casi un 20% de los auditados reconocen ciertas deficiencias en su conducta y aceptan las recomendaciones relativas a éstas que la GAO establece y, a su vez, comentan y exponen también su disconformidad. Este dato también es significativo e ilustrativo de la mentalidad y el funcionamiento de las administraciones en EEUU.

La extensión de los trabajos que realiza la GAO, a priori, parece no tener mucha importancia. Sin embargo, es reseñable que la GAO no tiene ninguna necesidad de extenderse mucho en estos informes. Si su objetivo es evaluar, definir, controlar un determinado comportamiento, y en diez páginas lo dice, es suficiente. De ahí que, en una temática tan dispar y con departamentos tan grandes como Defensa, Educación, Sanidad, la media de páginas en los informes de la GAO son aproximadamente de 41 páginas.

Nº Informe	EXTENSIÓN
1	49
2	30
3	19
4	8
5	25
6	32
7	105
8	31
9	66
10	61
11	34
12	22
13	16
14	27
15	44
16	81
Media	40,63

Fuente: elaboración propia

### 3.4.2. GAO y el Tribunal de Cuentas. Perspectivas

La GAO no se puede equiparar estrictamente al Tribunal de Cuentas en España, ya que la GAO viene a equivaler a un organismo híbrido entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado)<sup>648</sup>. Debido a esto y a que el modelo anglosajón y el modelo continental su ordenación jurídica son distantes, la comparación entre ambos no se ciñe en nuestro estudio tanto en la búsqueda de similitudes y diferencias muy concretas, sino en confrontar la visión general del funcionamiento de la fiscalización del gasto público en EEUU con nuestro modelo.

Concretamente, profundizando en otra característica desigual entre ambos organismos, el Tribunal de Cuentas, a diferencia de la GAO, tiene competencia jurisdiccional:

Tiene su propia jurisdicción, que pasa de ser una competencia de actuación de carácter jurídico administrativo, a un auténtico orden jurisdiccional, equiparable al civil, penal, social o contencioso-administrativo, de tal forma que las sentencias dictadas por el Tribunal en segunda instancia, sólo son apelables ante el Tribunal Supremo en casación o recurso especial de revisión.<sup>649</sup>

Entre las funciones que ha de desempeñar la GAO, que es el organismo que nos ocupa, se encuentra la de velar por la oportuna ejecución del Presupuesto ya aprobado. Incluso está habilitada para denunciar al Presidente ante la Justicia si considera que se dejan de ejecutar los programas de gasto ordenados por el Congreso. Por su parte, el Tribunal de Cuentas español: «A través de la misma [función fiscalizadora] el Tribunal de Cuentas controla la correcta ejecución de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.»<sup>650</sup>

Si se hubieran de resaltar los elementos más señalados de diferencia entre las bases que presiden los sistemas jurídicos presupuestarios americano y español probablemente habría de ponerse el acento en elementos orgánicos más que en los sustantivos o, incluso, procedimentales. En definitiva, el mundo presupuestario americano descansa sobre dos oficinas presupuestarias, la del Presidente y la del Congreso, de una entidad, competencial

---

<sup>648</sup> Cfr.: ROZAS, J.A. *Procedimiento presupuestario americano*, p. 24, nota al pie nº 9.

<sup>649</sup> BONELL COLMENERO, Ramón. *El Tribunal de Cuentas*. SABERES Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, volumen 4, año 2006. Universidad Alfonso X el Sabio, p. 7.

<sup>650</sup> ROZAS, J.A. *Procedimiento presupuestario americano*, p. 10



y material, desconocida en nuestro Derecho; lo que explica y permite un esquema organizativo del gasto público sustancialmente diverso al seguido en España.<sup>651</sup>

Las funciones que el Tribunal de Cuentas desempeñe deberían tener un estilo más parecido al de la GAO:

Como señala D. Jesús Muruzagal<sup>652</sup> a la Sociedad no le basta que el TCu (Tribunal de Cuentas) fiscalice, sino que quiere y exige conocer la utilización que la administración hace de los recursos que se detraen a los ciudadanos, porque si el trabajo no llega a la sociedad, el funcionamiento del TCu no puede considerarse plenamente satisfactorio, con el objetivo principal de velar, porque el dinero que el contribuyente entrega a la administración se gasta conforme a criterios de eficiencia y economía.

En el siglo del desarrollo de la sociedad de la información sería preciso modernizar y dotar de medios a esta institución, para el mejor rendimiento, y la mayor interactividad entre el contribuyente y el TCu, en cuanto a información sobre sus Informes, Mociones, Memorias y Notas.

Es especialmente durante los últimos decenios cuando los órganos encargados del control de la actividad pública han adquirido una relevancia y una repercusión que han ido acordes con el propio desarrollo de la actividad de los Estados y de las exigencias de control que esa actividad exige, que alcanza incluso por ejemplo, la financiación de los partidos políticos.<sup>653</sup>

En resumen, la GAO y el Tribunal de Cuentas no son organismos con idénticas funciones o competencias, por lo tanto toda comparación que se deduzca de este trabajo ha de ser matizada. No obstante, si lo que se está poniendo de manifiesto en este trabajo (tesis) es que el Tribunal de Cuentas padece de ciertas insuficiencias en materia de auditar la gestión, por los motivos que sean, sí que habría que considerar cómo se podrían mejorar esas deficiencias.

Con la debida previsión normativa, pues ya se ha visto que en la mentalidad norteamericana la previsión legal para que la GAO tome la iniciativa no es siempre necesaria, la GAO nos permite obtener ideas, referencias, que podrían implementarse en nuestro TCu. Ejemplos de una buena praxis en materia de

---

<sup>651</sup> *Ibíd.*, p. 28

<sup>652</sup> MURUZAGAL LERGA, Jesús. Revista: *Auditoría Pública*, nº 19, 1999.

<sup>653</sup> BONELL COLMENERO, Ramón. *El Tribunal de Cuentas*. SABERES Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, volumen 4, año 2006. Universidad Alfonso X el Sabio, p. 14.

fiscalización del gasto público de la GAO podrían ser: la actualización de informes previos, la incorporación de comentarios, negativos o positivos, de las agencias u organismos auditados en el informe, entre otros.

## CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES

Procedemos a concluir, mediante la identificación de aquellos aspectos relevantes basados en proposiciones ciertas, cuál ha venido siendo y cómo ha venido desarrollando el encargo constitucional de velar por los principios de economía, eficiencia y eficacia, y a determinar el resultado de nuestra hipótesis de trabajo: si el Tribunal de Cuentas fiscaliza los principios constitucionales de economía, eficiencia y eficacia de la actividad económico-financiera de nuestras entidades públicas, programas, políticas, etc. y, en caso afirmativo, si lo realiza de forma necesaria, suficiente y adecuada.

### *Sobre la configuración del Tribunal de Cuentas*

1. Tal y como se ha señalado en la introducción, las condiciones socioeconómicas exigen una mejora sistemática en la gestión administrativa. En ese sentido, nuestro primer capítulo nos ha permitido avanzar hacia la dureza de las carencias económicas de la crisis actual y de la concepción de despilfarro de la *res pública* que reina en la mente de nuestros conciudadanos. Ello exige la elaboración de criterios que generen el consenso suficiente como para que estas crisis no comporten la ruptura del Estado moderno.

Así pues, podemos afirmar que la búsqueda de la racionalidad difícilmente permanece íntegra en el centro de la gestión pública: la complejidad administrativa, en especial la española, así como la problemática de la impulsividad del electoralismo, exigen un esfuerzo excesivo para las fuerzas del poder político en su labor de dirección de la administración. Por consiguiente, hemos concluido que es necesario fortalecer aquellas instituciones que ostenten de forma más pura la representación constitucional de esta racionalidad. En concreto, el Tribunal de Cuentas es la institución encargada, tal y como lo ha dispuesto la Carta Magna, del fortalecimiento institucional de las Administraciones públicas, mediante la fiscalización operativa de los principios constitucionales de la economía, eficiencia y eficacia, ya que son métodos adecuados para afianzar y avanzar en estos propósitos.

2. También hemos estudiado cómo la Constitución Española, para asignar unos fines al Estado, lo realiza mediante la elaboración de *principios*, permitiendo - por su

carácter universal . desarrollarlos mediante consenso político. Así, nuestro texto constitucional posibilita la discrecionalidad del poder público. En este sentido, la Constitución Española constituye de modo correcto al Tribunal de Cuentas como órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión del Estado, y le determina el modo de hacerlo: bajo los principios de economía, eficiencia y eficacia, resultando constitucionalmente esenciales para el bien común. Pero sólo se limita a enunciarlos, dejando su concreción del control al legislador.

Si bien ha desarrollado recientemente éste su normativa, no queda dotado el Tribunal, por ejemplo, de suficiente autoridad coercitiva para con sus obligados como sí la tiene en su función de enjuiciamiento contable. El legislador es, pues, el encargado de la regulación del propio órgano como lo es también del funcionamiento del mismo. Pero observamos que no existe el desarrollo normativo suficiente, ya que el legislador ha detallado bastante bien el enjuiciamiento contable pero no el control de gestión, dejando la concreción del control de gestión al arbitrio del propio Tribunal, quien, además, no lo ha hecho con el debido detalle hasta hace muy poco y dentro de su propia ley, sin el esmero necesario que sí ha empleado al desarrollar la normativa de su función jurisdiccional.

Asímismo, cuando tiene el Tribunal el encargo constitucional de velar por la adecuada gestión de los caudales públicos, tanto en la LOTCu como en la LFTCu han omitido el *principio de eficacia*, mencionando sólo los principios de economía y de eficiencia. Dicha omisión no es menor, ya que, como indica INTOSAI, la fiscalización de la gestión es la fiscalización en la economía, eficiencia y eficacia. Como vemos más adelante, sí que quedan incorporados en 2015, pero no en su normativa reguladora, sino sólo en su Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, permaneciendo en la actualidad ignorado, dicho principio, en sus propias leyes.

3. La Oficina de Conflicto de Intereses, con el propósito de proteger el interés general, tiene conferida la potestad de iniciar expedientes sancionadores contra los altos cargos que, en el ejercicio de sus funciones, no actúan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Pero dicho organismo carece de conocimientos especializados en estos principios.

En nuestra opinión, en este ámbito podría regularse un procedimiento para que la Oficina de Conflictos de Intereses se dirigiera al Tribunal de Cuentas para que éste pueda dictaminar si hay responsabilidad del alto cargo en su gestión económico-

presupuestaria. Ahora bien, como se sostiene en el presente trabajo ello requeriría una mejora en los procedimientos del Tribunal de Cuentas dirigidos a evaluar y controlar la gestión económica del Sector público, pues de lo contrario seguiremos como hasta la fecha, con un control que se limita, básicamente, a las cuestiones contables.

4. En lo referente a la fiscalización operativa, el Tribunal no goza de carácter vinculante, ya que es la Comisión Mixta la encargada de llevar a cabo la ejecución de sus recomendaciones. La Constitución Española atribuye la competencia del control externo de la gestión de los recursos públicos al Tribunal de Cuentas, cuyos cauces para producir los efectos necesarios son su sección de enjuiciamiento estrictamente contable (función jurisdiccional) y la Comisión Mixta de las Cortes Generales. En esta Comisión el Presidente del Tribunal se limita a comparecer para responder a las preguntas de los miembros de la misma, aunque dicha Comisión no puede alterar los informes presentados por él.

En consecuencia, la labor del Tribunal queda absolutamente subsumida a la discrecionalidad de los parlamentarios. Así, las formas de intervención del Tribunal resultan insuficientes en lo relativo a dichos principios, ya que el Tribunal ve limitada su capacidad de formular recomendaciones o sugerencias para mejorar la gestión del gasto público de forma directa e incluso previa. De este modo, podría favorecer su independencia mediante una equiparación similar a otro tribunal de rango constitucional, el Tribunal Constitucional. Así, como el Tribunal Constitucional es garante de la supremacía interpretativa de nuestras leyes fundamentales, el Tribunal de Cuentas debe ser el garante de la correcta aplicación de los principios constitucionales de economía eficiencia y eficacia en el conjunto de las entidades públicas. Desde esta conceptualización, fortalecer su posición institucional buscando, en la intervención de la fiscalización operativa, ir más allá de la opinión de las Cortes Generales y de la publicación de sus informes en el BOE. Es decir, independientemente de su relación de dependencia con las Cortes Generales, ostentar una soberanía suficiente para poder obligar a los agentes administrativos a un diálogo serio, riguroso y comprometido con el Tribunal de Cuentas en el ámbito de la gestión.

5. Concluimos que existe una manifiesta conexión jurídico-política en la normativa. Los Consejeros de Cuentas, aunque poseen una independencia equiparada a la de los jueces, son nombrados por el Congreso y el Senado, que,

hasta el momento, siempre están pactados por los dos partidos que se alternan en el Gobierno.

6. La función consultiva es inexistente, sólo se anuncia en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, no viniendo desarrollada en modo alguno normativamente hasta septiembre de 2014, en la que se debe someter al Tribunal sólo los anteproyectos de ley. Simplemente la función consultiva la identifica en su propia ley, careciendo de desarrollo, por ejemplo, en la obligatoriedad de realizar consultas vinculantes previas a la toma de decisiones en asuntos de envergadura en la gestión de los caudales públicos de cualquier entidad, organismo y de políticas públicas.

Asimismo, destacamos que, para las consultas o informes ex-ante, el Bundesrechnungshof (alemán) debe ser oído con carácter obligatorio antes de la aprobación de cualquier reglamento administrativo, y tiene potestad para emitir opiniones e interpretaciones vinculantes en los casos que se modifiquen sustancialmente los presupuestos de la Federación, se disuelvan o modifiquen organismos administrativos o empresas federales, etc., incluso podrá llamar la atención sobre conclusiones desarrolladas por la fiscalización que afecten las condiciones en las que están basadas las decisiones políticas y sus repercusiones, absteniéndose, eso sí, de cualquier apreciación política. Nuestro Tribunal podría reforzar su papel asesor y consultivo con las entidades públicas con el fin de mejorar la gestión en cuanto a la toma de decisiones. Este papel para el Tribunal es secundario: no hay regulado ningún procedimiento por el que se realicen consultas sobre economía, eficiencia y eficacia a diferencia de lo que ocurre en nuestro Consejo de Estado en materia jurídica y política, que se realizan libremente y vienen reguladas.

7. Los Consejeros requieren de una cualificación y una experiencia en gestión para que motiven sus informes conveniente y adecuadamente. No existe separación de poderes entre el cuerpo administrativo y los miembros del Pleno . los Consejeros . ya que así debe ser. Pero los Consejeros reciben de los técnicos las propuestas de los Informes en forma de anteproyecto, y son los Consejeros que, mediante deliberación secreta, pueden modificar estos informes.

8. Por lo que se refiere al adecuado control de la eficacia del gasto público, ha quedado acreditada la insuficiencia de la regulación actual en este extremo. De conformidad con la Constitución todo el Sector público está sometido a los principios de economía, eficacia y eficiencia, atribuyendo además la norma fundamental al

Tribunal de Cuentas la competencia para llevar a cabo el correspondiente control, el cual por ese motivo tendrá no sólo carácter contable o económico-financiero sino que, además, deberá extenderse a la actividad de gestión.

No obstante, las normas que regulan el Sector público no incluyen referencias adecuadas a este control de gestión, pues no someten el gasto público a los referidos principios constitucionales de economía, eficacia y eficiencia. Así, a modo de ejemplo, tanto la Ley general de subvenciones, la Ley de ejercicio del cargo público o la Ley 40/2015 al regular la actividad de los organismos públicos señalan que el gasto público debe hacerse con arreglo a criterios de eficacia, pero sin incluir referencias a la economía y la eficiencia, así como sin incorporar obligaciones concretas que faciliten al Tribunal de Cuentas efectuar el correspondiente control de gestión. Por tanto, el Tribunal de Cuentas debería, en sus informes anuales a las Cortes Generales dar cuenta de estas deficiencias normativas y proponer una recepción de los mencionados principios que le permita cumplir adecuadamente con el mandato constitucional de controlar la actividad económico-financiera de todo el Sector público.

#### *Sobre la comparación con las EFS internacionales*

9. La INTOSAI debe conformar nuestro referente por excelencia, aprovechando la experiencia de la elaborada implementación y desarrollo en el control de la gestión de las administraciones en los países de nuestro entorno. Esta organización internacional está integrada por 192 países miembros de todos los continentes, que continúan aportando y unificando conocimientos y experiencia cada uno de ellos. Es por esto que nos merece un marco de confianza más que suficiente acerca de qué es y cómo debe fiscalizarse las cuentas públicas en los principios de economía, eficiencia y eficacia. Constatamos que fiscalizar en dichos principios no es una tarea menor, y su implementación es compleja.

10. Relativo a la realización de encuestas, la OAG (Office of the Auditor General - Canadá) realiza regularmente encuestas al personal funcionario o laboral con la finalidad de verificar su implicación y grado de compromiso para llevar a cabo su trabajo de calidad y así prestar el mejor servicio a sus conciudadanos mediante el Código de Ética al que, previo a su incorporación, han manifestado su compromiso. También realizan encuestas frecuentes a sus parlamentarios, así como a sus proveedores de bienes y servicios y a los consumidores finales. En nuestro Tribunal

no nos consta encuesta alguna y, de existir, no se ha realizado de forma general y permanente.

11. La OAG (canadiense) tiene en plantilla a una amplia gama de perfiles profesionales. Entre este personal se encuentran, además de abogados y economistas, ingenieros, médicos, sociólogos, historiadores, etc. Esta diversificación de profesionales permite optimizar las fiscalizaciones de gestión en virtud del sector de actividad cuya especialidad es diversa en las entidades públicas: hospitales, universidades, gestión de residuos, políticas sociales, I+D+i, construcción de obra pública, etc.

12. La OAG recibe servicios de asesoramiento externo para seleccionar las fiscalizaciones a realizar con criterios de mayor valor, o de mayor interés o de mayor impacto social. De igual modo, destina cerca del 10% de su presupuesto en fiscalizaciones externas. Los Consejeros de esta oficina cuentan con dos grupos externos compuestos por personal directivo pertenecientes a las Cuentas Públicas y de profesionales expertos en temas de consulting de gestión, especialmente en las auditorías realizadas por empresas auditorías privadas. El Comité Asesor Independiente está compuesto por representantes de categoría superior de las empresas asesoras de gestión y contabilidad así como por miembros de la comunidad académica.

13. La GAO (Government Accountability Office . EEUU) equipara la gestión pública a la gestión privada: ya en su manual *Red Book* equipara directamente la responsabilidad de la administración de los fondos públicos a la gestión privada, cuya responsabilidad es automática y surge legalmente desde el momento en que se produce una pérdida física o se hace un pago erróneo. La responsabilidad del gestor público no queda exonerada ni que su causante sea externo, es decir, ni que no hubiesen tomado parte en causar un pago inapropiado. De la misma forma, no se eximirá de responsabilidad al agente porque otros le hayan inducido u ordenado a realizar un pago erróneo.

Esta mentalidad alcanza también en cuanto a la provisión de bienes y servicios se realice sin dolo por parte alguna de los agentes intervinientes: no sólo deberá realizarlo con el compromiso de obtenerlo al mejor precio, sino que será necesario probar que no podía obtenerlos a un mejor precio de un contratista privado. Para ello exigen un control interno para las instituciones públicas equiparable a los métodos y guías del sector privado.



14. En EEUU existe la conciencia de que los ingresos del Estado son del contribuyente, así como cierta susceptibilidad hacia todas aquellas actividades en las que interviene el Estado, dejándolo de realizar la iniciativa privada, es decir, el mercado. Esta cultura es tal que llega a la misma oficina del Presidente, *The President's Council on Integrity and Efficiency* (consejo de presidencia de integridad y eficiencia), que actúan en estrecha relación con la GAO. Una de las funciones es velar por la oportuna ejecución del Presupuesto, incluso está habilitado para denunciar al Presidente ante la Justicia si considera que se deja de ejecutar los programas de gasto ordenados por el Congreso.

15. Publicidad de la relación de las entidades públicas en riesgo: encontramos en los documentos publicados en la página web de la GAO tres catálogos - actualizados cada dos años - siguientes: *High Risk List* (lista de alto riesgo) sobre las agencias y áreas de programas de alto riesgo debido a su vulnerabilidad al fraude, despilfarro, abuso, o que tienen una necesidad de ser transformadas; un segundo catálogo denominado *Federal Debt and the Fiscal Outlook* (deuda y pronóstico federal), donde realiza y publica un pronóstico fiscal de cualquier ámbito territorial, destacando cuestiones clave acerca de la deuda fiscal; y un tercer catálogo *Duplication and Cost Saving* (duplicidad y ahorro de costes) en la que identifica los programas federales, agencias y oficinas gubernamentales que tengan objetivos o actividades duplicadas. En los informes del Tribunal de Cuentas del ejercicio estudiado no hemos encontrado ningún informe dedicado a las duplicidades ni búsqueda de sinergias ni de economías de escala entre nuestras instituciones públicas, como lo realiza la GAO en el informe del anexo núm. 17.

16. También, relativo a la oficina de comunicación, la NAO (National Audit Office - Reino Unido) tienen muy en consideración la comunicación ciudadana, para lo que dedican especiales recursos en redes sociales para la presentación de los informes, que resulta especialmente atractiva, destacando incluso el ahorro conseguido para el erario público en términos caso propagandísticos.

#### *Sobre los Principios y las Normas de Auditoría Operativa del TCu.*

17. Ha existido un llamativo retraso continuado en el desarrollo normativo, funcional y procedimental. Para el trabajo que hemos realizado procedemos a

identificar las evidencias más destacadas. Desde la constitución del Tribunal de Cuentas en 1982, como hemos desarrollado en el epígrafe 3.1., este Tribunal ha aprobado las siguientes normativa que enunciamos cronológicamente: en 1988 se aprobó la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas; en 1992 las OCEX (Órganos de control externo de las CCAA) y el Tribunal de Cuentas desarrollaron los Principios y las Normas de Auditoría (NA) para el funcionamiento de los OCEX en relación con el Tribunal de Cuentas; en 1997 se aprobaron las Normas Internas (NI); en el año 2010 se revisaron las NI; en 2013 se actualizaron las NA (prácticamente idénticas a las de 1997) y se incorporaron las Normas Procedimentales; en el 2014 se incorporan las normas internacionales ISSAI-ES.

18. La IGAE es la primera institución española que emite las primeras normas de auditoría, en 1983. Y las primeras normas de auditoría que emite el Tribunal de Cuentas son en el año 1997, es decir, 14 años después que las emitiera IGAE y 15 años después de la constitución del propio Tribunal. De este modo, el Tribunal acusa un grado de retraso de implementación de las normas de auditoría claramente injustificado.

19. En las Normas de Auditoría de 1997 apenas hay contenido sobre la fiscalidad en los principios de economía, eficiencia y eficacia. Estas Normas se limitan a definir el significado de los mismos y un ligero desarrollo, sin profundizar en modo alguno en su contenido. Tampoco existe un Código Ético. Nos encontramos ante una evidente y clara insuficiencia de mención de los principios de economía, eficacia y eficiencia, sólo mencionados en tres ocasiones en el desarrollo normativo (capítulos del III al VI), así como una ausencia absoluta de avance y concreción de estos principios.

De este modo, cabe concluir que los equipos de trabajo para las fiscalizaciones de las entidades objeto de fiscalización por parte del Tribunal no han dispuesto de una guía orientativa de apoyo, que debería ser respetada para garantizar el buen funcionamiento. Éstas constituyen las reglas que deberían regir las actuaciones fiscalizadoras para conseguir la correcta consecución de la aplicación de dichos principios. Es decir, que se trata de una simple presunción. Esta indisposición no supone una insuficiencia, sino que nos encontramos ante de una ausencia absoluta.

20. La INTOSAI aprueba en 1992 las Normas de Auditoría (NA), es decir, tarda el Tribunal cinco años para aprobar las primeras NA, en 1997. En 1998 la INTOSAI aprueba el Código de Ética y actualiza las NA de 1992 (la siguiente actualización la

realiza en 2001). Además en 1998 la Unión Europea aprueba las *Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI*, de la que el Tribunal de Cuentas fue miembro participante de la misma. Pero no es hasta el año 2013 que el TCu actualiza las NA (salvo la ligera renovación de 2010). Esto es, tarda otros cinco años en renovarlas.

21. En 2004 INTOSAI aprueba las ISSAI de nivel tres y cuatro, y el Tribunal de Cuentas las incorpora en 2014 con la denominación de ISSAI-ES. Esto supone un retraso en su incorporación o adaptación de cerca de diez años con respecto a la fecha de aprobación por INTOSAI.

Estas normas y Directrices de INTOSAI se han incorporado prácticamente en su totalidad bajo la denominación de ISSAI-ES, salvo el Apéndice 7 y de las ISSAI-3000 sólo su Anexo. Ambas partes no incorporadas resultan ciertamente innecesarias por su carácter reiterativo. De este modo, se puede confirmar que la incorporación de los principios, normas y directrices de INTOSAI se han asumido en su totalidad. Esto evidencia que no ha existido por parte del Tribunal un desarrollo de los Principios constitucionales de economía, eficiencia y eficacia, acreditando una demora respecto a la constitución del Tribunal de 22 años. Así, la correcta fiscalización en dichos principios se puede afirmar, sin ningún género de dudas, que han permanecido inactivos hasta el tiempo actual.

Difícilmente pueden desarrollarse fiscalizaciones de gestión en los principios de economía, eficiencia y eficacia cuando, hasta la fecha del presente trabajo, los responsables y ejecutores de estas fiscalizaciones no disponían de las pautas más elementales como son el desarrollo de los principios, de un Código Ético y de las Normas de Auditoría completas y adecuadas. Es decir, no ha contado con un marco estandarizado y de referencia común suficiente. De este modo, queda evidenciado que difícilmente pueden desarrollarse fiscalizaciones homogéneas, más al contrario, quedarán condicionadas a la formación, criterio y arbitrio de los fiscalizadores, con formatos de estructura y desarrollo de contenidos heterogéneos.

#### *Sobre los manuales de Auditoría Operativa del TCu*

22. A la fecha del inicio del presente trabajo (2011) no disponía el Tribunal de Cuentas de manual alguno conocido ni aprobado por el Pleno del Tribunal para la

realización de su actividad fiscalizadora. Los manuales de Fiscalización de Regularidad, de Fiscalización Operativa (o de Gestión) y el Manual de Estilo se incorporaron a lo largo del año 2015, por lo que su aplicación, como pronto, se asentará a partir del ejercicio fiscalizador de 2016, lo que nos resulta cronológicamente imposible comprobar su implementación, aunque esto supone una esperanza muy positiva de cara el futuro.

Así, concluimos que hasta 2015 el Tribunal no disponía de manuales de fiscalización. Éstos aparecen aprobados en este año, es decir, desde la constitución del Tribunal de Cuentas hasta esta fecha, el trabajo de fiscalización no contaba con manual alguno, suponiendo una ausencia de manuales de fiscalización, desde la constitución del Tribunal, de 33 años. Esto evidencia una falta de garantía en que los auditores posean un dominio profesional adecuado y suficiente para la realización de sus tareas. Ni cuestionarse cabe acerca de si en los equipos de trabajo se dispone de auditores especializados en el campo de las fiscalizaciones operativas, en caso contrario parecería una incongruencia no haber desarrollado con anterioridad un manual de fiscalización de gestión.

23. Los nuevos manuales aprobados en 2015 se basan en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (Normas Técnicas del Tribunal de Cuentas y Normas de Procedimiento del Tribunal de Cuentas), aprobadas en diciembre de 2013, las ISSAI de INTOSAI en su práctica totalidad, también se basan en la Directriz 41 de Auditoría Operativa de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, el Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo, de la Resolución de la IGAE de 28 de julio de 2011, y en otras publicaciones de la IGAE. Incluye en la introducción una manifestación de propósitos de actualización permanente, de homogenización de los procedimientos y criterios de fiscalización, así como la intención de alcanzar unos estándares de calidad para ayuda y soporte al personal técnico. Esto presupone un punto de inflexión que marcará . esperamos . una nueva tendencia en el futuro inmediato.

24. En concreto, el Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión de 2015 diferencia en cuatro los tipos de fiscalización que constituyen su totalidad: la fiscalización de sistemas y procedimientos, la fiscalización de la eficacia, la fiscalización de la eficiencia y la fiscalización de la economía. Es decir, el desarrollo en la fiscalización de la economía, eficiencia y eficacia se le dedican unos capítulos específicos para cada uno, de modo extenso, concreto y conciso. Este manual,

pues, constituye una clara evidencia que garantiza una mejora en la fiscalización de dichos principios en el futuro.

### *Sobre los Informes de Fiscalización aprobados por el TCU en 2015*

En primer lugar, de los Informes de fiscalización aprobados en 2015 . que tienen su origen en 2013 mediante la *Propuesta de Fiscalización del Tribunal de Cuentas para 2014* . hemos diferenciado en nuestro análisis aquello de los que el Tribunal de Cuentas se propone fiscalizar y aquello que el Tribunal ha fiscalizado finalmente. En segundo lugar hemos realizado un análisis de cada uno de los Informes aprobados. Con este proceder hemos constatado las siguientes proposiciones ciertas:

25. Relativo a la rendición de cuentas, del Informe 1083 de la Memoria Anual del Tribunal de Cuentas en el año 2014, aprobado por el Pleno el 26 de marzo de 2015, se desprende que del total de cuentas a rendir, el 73,3% han sido rendidas, mientras que las no rendidas suponen el 26,6%. Este porcentaje no es menor, ya que más de una cuarta parte de las entidades que tienen obligación de rendir las cuentas no lo hacen. Para el análisis de la economía, eficacia y eficiencia queríamos destacar la gravedad que supone esta situación, ya que se evidencia con toda certeza que al menos en más de una cuarta parte del censo de entidades a fiscalizar por el Tribunal no se realiza la fiscalización en lo relativo a la economía, eficacia y eficiencia.

Destacamos que en este ejercicio el Tribunal ha realizado un informe específico para la promoción en el ámbito local la rendición de cuentas: el Informe 1074. Este informe resalta que la norma reguladora de funcionamiento del Tribunal de Cuentas dispone de poder coercitivo para obligar a la rendición de cuentas a las entidades y organismos de las Administraciones públicas. En consecuencia, merece concluir abulia por parte del Tribunal para la exigencia debida a las entidades despreocupadas en su rendición de cuentas.

26. Programación ejecutada: de las 126 fiscalizaciones programadas en 2013 para realizarlas en 2014, finalmente se han efectuado 56 Informes, suponiendo un 44%. Esto constata que más de la mitad de la programación no se ha llevado a cabo. Denota una falta de planificación y de asignación de recursos severa en la programación de las actividades, así como una supervisión y un seguimiento precario o nulo.

27. A mayor abundancia de la conclusión precedente, de las 47 fiscalizaciones de gestión programadas finalmente se han llevado a cabo 18. Esto es, se han realizado un 14% de fiscalizaciones de gestión respecto a las 126 propuestas de fiscalización totales programadas.

28. El informe de la Cuenta General del Estado es eminentemente técnico en el que no hay fiscalización en los principios de gestión. Su desarrollo económico-financiero y jurídico es tan técnico que cabe cuestionarse su utilidad, ya que difícilmente pueda ser entendible por todos los parlamentarios, que no tienen por qué ser expertos en dichos asuntos y, de este modo, de difícil utilidad para su debate parlamentario; y ni que decir tiene respecto a la ciudadanía en general. No parece de provecho, salvo en el aspecto que le confiera la legalidad. Tanto el poder ejecutivo como el poder legislativo necesitan de una información ampliamente entendible que les permita una toma de decisiones adecuada y certera.

29. Los títulos de los informes deberían aportar una identificación del objeto del informe a realizar de forma clara, concreta y concisa. Nos hemos encontrado con una multitud de títulos de informes en los que sólo se identifica al órgano o entidad a fiscalizar, el año y nada más, con lo que el título no aporta mucho. Incluso nos hemos encontrado el Informe 1071 en el cual en su título lo cataloga como %fiscalización de la gestiónõ +, y en los objetivos del informe dice que %no ha sido objeto de fiscalización operativa.+

30. En los objetivos de fiscalización no se identifican, en la mayoría de informes, el tipo de fiscalización que se va a proceder. En algunos hay referencias genéricas que enuncian algún principio de gestión, o ponen de manifiesto de forma ambigua la fiscalización en gestión, pero eso no es suficiente: se debe dejar claros los objetivos de la fiscalización que, como hemos visto, pueden ser de procedimiento (económico-financiera y jurídicas), de gestión (economía, eficiencia y eficacia; también cabrían las de Sistemas), o ambas a la vez. A partir de ahí se debe entrar en la mayor concreción posible y definir bien los objetivos de fiscalización, evitando que la generalidad y redundancia metodológica predomine en los informes.

Además, con frecuencia, en los informes examinados, no parecen sus objetivos estructurados convenientemente, y contienen pocas actuaciones específicas. Esto conlleva necesariamente a que los informes resulten desorganizados y con detección de pocas pruebas que fundamenten mayores y luminosas recomendaciones.

31. Hemos detectado bastantes confusiones conceptuales relativas a los principios de economía, eficiencia y eficacia. También un uso inapropiado de los mismos, confundiéndolos de mucha frecuencia. Concretamente destacamos una confusión, a modo de ejemplo, en la descripción del objetivo de la fiscalización: se dice, en el Informe 1029, que ~~es~~ una fiscalización de cumplimiento. No se ha extendido a la eficiencia. Es indiscutible que la perplejidad es mayúscula, porque en este ejemplo no ya se manifiesta confusión entre los tres principios, sino desconocimiento del mismo concepto de fiscalización de gestión: esta expresión o bien entiende que la fiscalización de cumplimiento comprende los principios de economía y eficacia, o bien que en la fiscalización de gestión sólo se examina la eficiencia, o cualquier otra especulación que se nos pudiera ocurrir pero, en cualquier caso, se trata de una afirmación errónea.
32. En todos los informes hay mezclas de fiscalizaciones de cumplimiento y de fiscalizaciones de gestión en su realización: aunque se traten de auditorías de gestión siempre se abordan desde una conceptualización contable y jurídica, y son disciplinas diferentes. Si bien es cierto que las auditorías operativas a menudo son complejas, es precisamente por lo que INTOSAI recomienda publicarlas por separado de las auditorías económico-financieras o de cumplimiento normativo, exactamente para evitar un uso excesivo de información y detalle que puede desviarnos de los objetivos de auditoría de gestión. Justamente por esto las auditorías de gestión se centran más en el rendimiento que en la contabilidad y la legalidad.
33. La auditoría operativa necesita de unas habilidades que, en caso de no poseerlas, deberían ser adquiridas. Sólo hemos encontrado un informe en el que en la sección de Conclusiones se ha realizado un apartado de análisis de la economía, eficiencia y eficacia (1038). La realización de auditorías operativas exige de exámenes e investigaciones que requieren de una planificación exclusiva (aunque pueden realizarse junto con fiscalizaciones de cumplimiento), realizada por profesionales con una preparación especializada.
34. En las fiscalizaciones que alcancen a un grupo de entidades deben identificarse perfectamente las recomendaciones con las entidades afectadas: es lo correcto que en los informes sus recomendaciones se dirijan directamente a las entidades para su corrección, pero observamos en los informes que no es frecuente el uso de recomendaciones que identifiquen a los sujetos causantes de modo particular.

Hemos encontrado algunas recomendaciones genéricas, como por ejemplo el informe 1062: %Debería reforzarse la observancia de los principios de economía, diligencia y eficiencia.+ También referencias genéricas a un gran número de entidades fiscalizadas en el Informe 1045 del Sector público local de 2012 que comprende a 13.740 entidades: %Debería revisarse la estructura del Sector empresarial local de modo que respondan de manera efectiva a las razones de eficiencia, estabilidad, racionalidad y sostenibilidad financiera.+En esta afirmación no queda claro quién es el encargado de su corrección, si un ministerio, o bien cada municipio, o bien cada una de las empresas locales, etc.

Difícilmente cabe esperar que estas recomendaciones lleguen a buen término de no identificar de forma expresa al destinatario del correctivo. En el caso de no poder identificar las recomendaciones a cada una de las entidades, debería establecerse una entidad prototipo que sirviese de referente para aplicar su implementación y su desarrollo de las recomendaciones al resto.

35. También hay cuestiones expuestas en las Conclusiones que no quedan luego trasladadas en las Recomendaciones (p.ej. 1027), y viceversa, conclusiones que se trasladan al capítulo de recomendaciones sin justificarlas anteriormente. Las auditorías operativas no se caracterizan precisamente por referirse a las cuentas, más al contrario, las opiniones serán, como recomienda INTOSAI, más subjetivas.

Así, éste es un buen motivo que justifica el no trasladar de manera sistemática todas las conclusiones a las recomendaciones, pero echamos a faltar en las recomendaciones mayores juicios perspicaces y penetrantes que sinteticen y aúnan el contenido agrupado de todos los puntos de las conclusiones, su común denominador, ya que las auditorías de gestión, al tener una naturaleza más amplia, están más abiertas a juicios críticos.

36. Por lo general hay pocos informes constructivos, que resalten las propuestas de las mejoras necesarias aunque no indique cómo realizarlas, tal y como propone INTOSAI. Destacamos que hemos encontrado dos informes (1023 y 1048) en los que vienen recogidas algunas valoraciones positivas acerca de la buena gestión realizada por las entidades. El resto de informes sólo han resaltado aspectos negativos.

37. Es habitual que los informes del Tribunal se centren en aspectos menores y de marcado cariz procedimental, obviando con frecuencia que el destinatario de los



mismos, como hemos comentado anteriormente con las Cuentas Generales del Estado, además de las entidades mismas, también son los parlamentarios y la sociedad misma, los ciudadanos.

También hay escasez de diagnósticos que vayan dirigidos al núcleo de los fines fundacionales de las entidades, al servicio concreto para los que han sido creados. Por el contrario, se le da excesiva importancia . desmesurada . a aspectos procedimentales y formales, dejando fuera de examen el fondo de las cuestiones, que son los que realmente interesan a los ciudadanos. Hemos estudiado como la OAG de Canadá prioriza aquellas fiscalizaciones que tienen mayor carga presupuestaria, así como aquellas que despiertan mayor interés ciudadano, no siendo así en nuestro Tribunal.

38. Por lo que refiere al principio de economía observamos exigüidad de análisis en la racionalidad de los aprovisionamientos y aplicación de recursos asignados con respecto al uso de comparativas con precios de mercado y, en especial, a los análisis del entorno y del sector de actividad para fundamentar que los costes y sus dotaciones son suficientes, razonables y de mercado. Este criterio permite una mejor asignación de los recursos públicos.
39. Respecto al principio de eficiencia encontramos, en general, insuficiencia en los análisis de detección de los principales factores que intervienen en los resultados realizados, sean buenos, sean regulares o sean malos. Esto es, encontramos escasez de diagnósticos para detectar las causas de ineficiencias, mediante explicaciones de las razones que han producido los resultados obtenidos para su maximización, es decir, producir lo mismo con el menor uso de recursos posibles. Ello redundaría en una mejora de la productividad de la gestión de los servicios públicos.
40. Relativo al principio de eficacia no hay, en general, un análisis de la misión, de los objetivos generales y planificaciones estratégicas y operativas de las entidades y de las políticas públicas. Es decir, no existe estudio de la eficacia relativo a las coherencias de los objetivos de las entidades. la finalidad y competencias asignadas, con lo que finalmente ha realizado. Así como hay muy poco análisis de los impactos que cabe esperar de ellas y de su calidad.

## *Sobre los Informes de la GAO (EEUU)*

41. La extensión de los trabajos que publica la GAO (Government Accountability Office) parece no tener mucha importancia. Si algo lo puede decir en diez páginas lo considera suficiente. No obstante, los Informes analizados tienen una media de 41 páginas, con unos rangos que van de las 8 páginas (Informe 4) a las 105 (Informe 7), cifra que contrasta con gran desproporción con el número de páginas de los informes que publica nuestro Tribunal: el tamaño de los informes aprobados por el Tribunal son muy largos a diferencia de los informes de la GAO, siendo el de menor rango de 49 páginas y el rango mayor de 604 páginas, con una media de 166 páginas por informe.
42. Observamos que los informes de la GAO gozan de flexibilidad, ya que pueden realizar un informe que consista sólo en cómo reducir costes, o bien recomendar cómo un programa determinado puede conseguir mejores resultados (p.ej. en el caso de soluciones habitacionales para personas con discapacidad, puede responder a una petición del Congreso sobre una decisión que debe tomar sobre una determinada agencia (p.ej. Informe núm. 11), o puede participar activamente en un proyecto de ley a tramitar por el Congreso.
43. Resaltamos que los informes seleccionados de la GAO apenas hacen referencia al cumplimiento de la ley y, de hacerlo, no comprende su objeto principal. Esto es una concepción de lo que constituye una de las esencias de la auditoría operativa, cuya naturaleza es distinta . contraria - a la de las fiscalizaciones de procedimiento, que se sustentan en la contabilidad y la legalidad y no en la observación lógica, rigurosa, analítica e intuitiva a la vez, del rendimiento en la gestión de los recursos.
44. **CONCLUSIÓN FINAL:** dada la hipótesis de trabajo planteada inicialmente para verificar si el encargo que nuestra Carta Magna ha confiado en el Tribunal de Cuentas para que fiscalice bajo los principios de economía, eficiencia y eficacia a toda entidad, programa, actividad o política pública, concluimos finalmente que sí ha realizado dicha encomienda pero, hasta la fecha del presente análisis, en un grado escaso y de manera confusa, permaneciendo prácticamente inactiva la fiscalización de los principios constitucionales de gestión. La tenue y débil ejecución de la fiscalización en dichos principios resulta de impacto escaso debido principalmente por la tibia y tardía determinación normativa. Así, el Tribunal necesita que el

legislador le proporcione robustez, para dotarlo de fortaleza, lo articule y le confiera vigor suficiente para el desempeño de su función de control externo en la gestión de los recursos públicos y produzca efectos directos.

Es de justicia finalizar resaltando el esfuerzo que ha venido realizando nuestro Tribunal en estos últimos cuatro años - que no ha sido menor -, esperando den su fruto en los inmediatos ejercicios fiscalizadores. De este modo, se ha realizado un paso de gigante que, de mantener esta tendencia, nos permitirá . entre todos . elevar a nuestro Tribunal a los más altos niveles de excelencia de gestión pública basados en los principios constitucionales de economía, eficiencia y eficacia que proclama nuestro texto constitucional, y que esperan de nuestros operadores institucionales, para el bien común, todos los ciudadanos.



## Bibliografía

### *Bibliografía general*

AGÚNDEZ FERNANDEZ, Antonio. *El Tribunal de Cuentas en España*, presentación José Luis Gómez-Dégano. (1982) Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ALBALADEJO, Manuel. *Manual de Derecho Civil*, vol. I, (2002) Ed. Bosch, Barcelona.

ALBERTI ROVIRA, Enoch. La Constitución Económica de 1978, (2004) *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 24. Núm. 71. Mayo-Agosto, pp. 132-159.

ALBI, Emilio, GONZALEZ-PÁRAMO, José M. y ZUBIRI, Ignacio. *Economía pública I*, (2000) Ed. Ariel Economía SA., Barcelona.

ALCALDE HERNÁNDEZ, José Carlos. *Estrategias de control financiero: La Oficina Nacional de Auditoría* (Director de la Oficina Nacional de Auditoría y del Gabinete Técnica de la IGAE Ministerio de Economía y Hacienda), [www.carm.es/chac/interleg/sevill12.doc](http://www.carm.es/chac/interleg/sevill12.doc)

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, (1997) Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

Antecedentes históricos de la fiscalización en España. *Biblioteca Jurídica Virtual, UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas*, Capítulo primero. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1327/3.pdf>

ARIÑO, G. *Economía y Estado. Crisis y reforma del sector público*, (1993) Ed. Marcial Pons, Madrid.

ARISTÓTELES, *Política*, (1991) Ed. Gredos, Madrid.

- *Ética a Nicómaco*, (1996) Ed. Gredos, Madrid.

- *Metafísica; Física*, (1996) Ed. Gredos, Madrid.

BAENA DEL ALCÁZAR, Mariano. *Los principios reguladores y la estructura de la Administración: art. 103.1 y 2º en Comentarios a la Constitución española de 1978*, dirigidos por Óscar Alzaga Villaamil. (Cortes Generales 1996-1999), Madrid.

Banco Mundial, *Features and functions of supreme audit institutions*. PREMnotes octubre de 2001, número 59.

BAÑÓN I MARTÍNEZ, Rafael. *La evaluación de la acción y de las políticas públicas*, (2003) Ed. Díaz de Santos, Madrid.

BARCELONA LLOP, Javier. *Principio de legalidad y organización administrativa: gobierno, administración y reserva de ley en el artículo 103.2 de la Constitución*, en Estudios sobre la Constitución española: homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría. Coordinación y presentación, Sebastián Martín-Retortillo. (1991) Ed. Civitas, Madrid.

BARRAYCOA MARTÍNEZ, Javier. *Sobre el poder en la modernidad y en la posmodernidad*, (2002) Ed. Scire, Barcelona.

BASSOLS COMA, Martín. Buen Gobierno, ética pública y altos cargos. *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 172, 2015.

BENEDICTO XVI. *Encíclica Caritas in Veritate*, [conferenciaepiscopal@planalfa.es](mailto:conferenciaepiscopal@planalfa.es)  
<http://www.conferenciaepiscopal.es/documentos/benedictoXVI/enciclica/CaritasVeritate.pdf>

BERNANKE, Ben S. y FRANK, Robert H. *Principios de economía*. (2007) Ed. McGraw Hill, Madrid.

BONELL COMMENERO, Ramón. El Tribunal de Cuentas [versión electrónica], (2006) Ed. Saberes, *Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*. Volumen 4 (I Origen).

BUCHANAN, James. (Premio Nobel de Economía en 1986) *Los Límites de la Libertad, entre la Anarquía y el Leviatán (The Limits of Liberty, Between Anarchy and Leviathan)*, (prefacio). (1975) Ed. The University of Chicago Press.

CABRILLO, Francisco; FITZPATRICK, Sean; GÓMEZ-POMAR, Julio. *Estrategias para un gobierno eficaz*. (2008) Ed. LIDeditorial, Madrid.

CANALES ALIENDE, José Manuel. *La organización y la función pública: artículo 103.3º*, en Comentarios a la Constitución española de 1978, dirigidos por Óscar Alzaga Villaamil, (Madrid): Cortes Generales, 1996-1999.

CANSINO, José Manuel. *Evaluar al sector público español*, (2001) Ed. Universidad de Sevilla.

Catecismo de la Iglesia Católica. Asociación de Editores del Catecismo (Punto 1919).

CAVERO LATAILLADE, Íñigo. *El Estado subvenciona: el marco político*, en las XIV Jornadas de presupuestación, contabilidad y control público. (2002). <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/CInPublicaciones/CInPublicacionesLinea/Documents/XIV%20Jornadas%20de%20presupuestacion%20Contabilidad%20y%20Control%20P%C3%BAbli.pdf>

CAZORLA PRIETO, Luis María, y BLASCO DELGADO, Carolina. *Comentarios a la Constitución Artículo 136*, Fernando Garrido Falla, 3ª (2001) Ed. Civitas, Madrid.

CEA AYALA, Ángel. Letrado de la Administración de la Seguridad Social. *Órganos consultivos, labores de Asesoramiento jurídico y control jurisdiccional en materia de contratación administrativa Actualidad Administrativa*, Nº 18, (Quincena del 16 al 31 Oct. 2010), Tomo 2, Ed. La Ley. [http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/aplicaciones/boletin/publico/Boletin38/Articulos\\_38/organos\\_consultivos.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/aplicaciones/boletin/publico/Boletin38/Articulos_38/organos_consultivos.pdf)

Consejo de Estado. *Informe sobre modificaciones de la Constitución Española*, Febrero de 2006, Madrid.

Consejo General del Poder Judicial. *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento*. (2006) Ed. Centro de Documentación Judicial. Consideraciones sobre el Gobierno representativo. <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/gobiernoRepresentativo.pdf>

CORONA, Juan Francisco (compilador). *Lecturas de Hacienda Pública*, James Buchanan, *Economía y Política* (1994) Ed. Minerva, Madrid.

Crónica (Asociación de Letrados y Auditores), *Sistemas de procedimientos de fiscalización en la Oficina del Auditor General de Canadá* (presentación de la OAG al Tribunal de Cuentas de España), 13 de mayo de 1988. Ed. Tribunal de Cuentas, Madrid.

CUBILLO RODRIGUEZ, Carlos. *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. (1999) Ed. Comares, Granada.

DORS, Álvaro. *Derecho Privado Romano*, (2004) Ed. Eunsa, Madrid.

DAHL, Robert A. *Polyarchy: participation and opposition*, (1971) Yale University Press.

DE MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael. Configuración constitucional del Tribunal de Cuentas como conciencia ética de la democracia: su función fiscalizadora (I y II) (2016) *Revista Actualidad Administrativa*, N°6, pp. 4-10.

DE MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael. Función y esencia del Tribunal de Cuentas. (Enero 2001), *Revista española de control externo* (I Concepto y Fundamento). Vol. III, N°7, pp. 163-217.

DIAZ ZURRO, Alicia. El control externo visto desde el control interno, *Revista Española de Control Externo*, Vol. 4, N° 12, 2002. Pp. 89-112;

- El control interno, *Revista Española de Control Externo*, Vol. 4, N° 10, 2002, pp. 31-52.

Diccionario Jurídico. (2001) Ed. ESPASA, Madrid.

Diccionario del Lenguaje Filosófico: (1967) Ed Labor SA., Barcelona.

Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española VOX (1987) Bibliograf S.A., Barcelona.

Diccionario de la Real Academia Española, 21ª edición. (1992) Ed. Espasa-Calpe, SA., Madrid.



DIEZ-PICAZO, Luis, y GULLON, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, (2009) Ed. Tecnos, Madrid.

ECKSTEIN, Harry, y APTER, David. *Comparative Politics: a Reader*, (1963) The Free Press of Glencoe, New York.

El País, *La UPC sancionará a 200 profesores por su bajo rendimiento académico*. Miércoles, 20 de marzo de 2013.

El Tribunal de Cuentas [versión electrónica], Historia  
<http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/LA-INSTITUCION-Y-SUS-ANTECEDENTES.pdf>

El Tribunal Mayor de Cuentas. Biblioteca Jurídica Virtual. *UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas* <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1611/7.pdf>

ESPING-ANDERSEN, Gosta. *Fundamentos Sociales de las Economías Postindustriales*, (2000) Ed. Ariel, Barcelona.

ELGAR, Edward. *The myth of efficiency, en The Logic of Action One: Method, Money, and the Austrian School*, (1997) Cheltenham, UK.

Enciclopedia Jurídica Básica. (1995) Ed. Civitas, Madrid.

FABADO I ALFONSO, Enric. *Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización, aplicación práctica*. (1991) Ed. Cámara de Comptos de Navarra.

FERNANDEZ-CARNICERO GONZALEZ, Claro J., *El Tribunal de Cuentas: artículo 136º* / Mercedes Araújo Díaz de Terán, en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, dirigidos por Óscar Alzaga Villaamil, Madrid: Cortes Generales, 1996-1999.

GALLO, Franco. (Nota Preliminar de José A. ROZAS VALDÉS), *Las razones del fisco, ética y Justicia en los Tributos*. (2011) Ed. Marcial Pons, Barcelona.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, (2006) Ed. Civitas, Madrid.

- *La lengua de los derechos. La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución francesa*, (1994) Ed. Alianza Universidad, Madrid.

- Coautor FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I (2011) Ed. Civitas, Madrid.

GARCÍA PELAYO, Manuel. El status del Tribunal Constitucional, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 1, vol. 1, enero-abril, 1981, pp. 11-34.

GOMEZ SANCHEZ, Yolanda. *El Tribunal de Cuentas: el control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*. (2001) Ed. Marcial Pons (UNED), Madrid.

HÖFFNER, Joseph. *Manual de Doctrina Social Cristiana*. Ed. Rialp SA., Madrid.

Informació sobre la liquidació del Pressupost de la SCIB d l'exercici 2014+ de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

Informe actividades económico financiero del ejercicio 2014. [www.consejodecuentas.es](http://www.consejodecuentas.es) de la Comunidad de Castilla y León.

Informe de Auditoría Independiente de Estados Financieros del TVCP, ABANTE Auditores. Memoria de Cuentas Anuales del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas 2014+del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. Página web [tvcp.org](http://tvcp.org)

Informe de Memoria de Actividades de 2014 de la Cámara de Cuentas de Andalucía

Informe de Rendición do Exercicio 2014+ del Consello de Contas do Galicia. Web [consellodecontas.es](http://consellodecontas.es)

JELLINEK, Georg. *Teoría del Estado*, (1981) Ed. Albatros, Buenos Aires.

JOVÉ SANMARTÍ, Josep. *Auditoría externa*. (2002) Ed. Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona.

KANT, Immanuel. *Crítica de la razón pura*, (2007) Ed. Colihue, Buenos Aires.

- *La Economía del Sector Público*, (2002) Ed. Antoni Bosch, Barcelona.

La función consultiva del Tribunal de Cuentas. <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/regimen-juridico-y-economico/funcionConsultiva/>

LIJPHART, Arend, *Modelos de democracia*, (2008) Ed. Ariel, Barcelona.

LIPPI, Andrea; MORISI, Massimo. *Gestión y Administración públicas*. (2008) Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Rendición de Cuentas.

<http://www.rendiciondecuentas.es/es/informaciongeneral/controlentidades/OrganosControlExterno.html>

MAGIDE HERRERO, Mariano. *Límites Constitucionales de Las Administraciones Independientes*, (2001) Ed. Instituto Nacional Administración Pública, Madrid.

MALARET, E. *Régimen jurídico-administrativo de la reconversión industrial*, (1991) Ed. Civitas, Madrid.

MANKIW, N. G. *Principios de economía*, (2008) Ed. Paraninfo, Madrid.

MANTECA VALDELANTE, Víctor. *Formación del control externo del Sector público en la España contemporánea: el Tribunal de Cuentas, origen y evolución*. (2002) Ed. Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.

MÁÑEZ VINDEL, Julián. La nueva configuración del Informe anual del Tribunal de Cuentas, (2002) *Revista española de control externo*, Vol. 4, Nº 10, pp. 135-158.

MARTINEZ MARÍN, Antonio. *Una teoría sobre nuestra organización pública y sus principios*. (1996) Ed. Tecnos, Madrid.

MAS, Jordi; RAMIÓ, Carles. *La auditoría operativa a práctica*. (1997) Ed. Marcombo Boixareu, Barcelona.

MELIÁN HERNÁNDEZ, José A. Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público, (2006), *Revista de Auditoría Pública* nº 39, pp. 33-40

Memoria anual de la SCIB de l any 2014+ de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

Memoria de 2014, Sindicatura de Cuentas de Aragón.

Memoria de Actividades 2014 de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias. Página web [www.sindicastur.es](http://www.sindicastur.es)

Memoria de Actividades y Cuenta General de Comptos de Navarra. Informe de Auditoría 2014 de la Cámara de Comptos de Navarra. KPMG Auditores SL, Informe de Auditoría de las Cuentas del Anteproyecto de la Cuenta General de la Cámara de Comptos de Navarra, correspondiente al 2014

Memoria de actuaciones del ejercicio 2014 de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, aprobado en el ejercicio 2015. Página web [camaradecuentasmadrid.org](http://camaradecuentasmadrid.org)

MENENDEZ GARCÍA, Pablo, (coord. T. Cano Campos). *Las sociedades y las fundaciones públicas*, en *Lecciones y materiales para el estudio del derecho administrativo*, Vol. 2, (2009) Ed. Iustel, Madrid.

MENÉNDEZ, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, (2010) Ed. Lex Nova, Madrid.

MESSNER, Johannes. *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, (1967) Ed. Rialp, Madrid.

MILL, J. Stuart. *Consideraciones sobre el Gobierno representativo*, (1865) Ed. Valparaíso, Madrid.

MILLÁN PUELLES, Antonio. *Fundamentos de Filosofía*, (1962) Ed. Rialp, Madrid.

MONTORO, Cristóbal, *El Estado subvenciona: el marco político*, en las XIV Jornadas de presupuestación, contabilidad y control público.

<http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/CInPublicaciones/CInPublicacionesLinea/Documents/XIV%20Jornadas%20de%20presupuestacion%20Contabilidad%20y%20Control%20P%C3%BAbli.pdf>

MONTOYA MELGAR, Alfredo. *Derecho del Trabajo*, (2003) Ed. Tecnos, Madrid.

MORENO FERNÁNDEZ SANTA-CRUZ, Mónica (letrada del Congreso). *Sinopsis Artículo 128*, (Dic. 2003), web del Congreso de los Diputados, España.

MURUZAGAL LERGA, Jesús. Revista: Auditoría Pública, nº 19, 1999, citado en 2006 en la *Revista Saberes* Vol. 4 del Tribunal de Cuentas.

NICHOLSON, Walter. *Teoría microeconómica: principios básicos y ampliaciones*. (2002), Ed Thomson, México.

NIETO, Alejandro. *La administración sirve con objetividad los intereses generales*, en Estudios sobre la Constitución española: homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría, coordinación y presentación, Sebastián Martín-Retortillo. (1991) Ed. Civitas, Madrid.

NISKANEN, William A. *Cara y cruz de la burocracia*, (1980) Ed. Espasa-Calpe, Madrid.

NUÑEZ PEREZ, Manuel, *Comentarios a la Constitución Española*, (2009) Fundación Wolters Kluwer, Barcelona, p. 2057-2061.

OCARIZ BRAÑA, José. *Historia sencilla del pensamiento político*, (1988) Ed. Rialp, Madrid.

PARADA VÁZQUEZ, J. Ramón. Las fundaciones desde el derecho público, (1993) *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, núm. 4, pp. 135-149.

PARRADO DIEZ, Salvador. *Sistemas administrativos comparados*. (2002) Ed Tecnos, Madrid.

PASCUA MATEO, Fabio. *Sinopsis del Artículo 136 de la CE*. (Letrado de las Cortes Generales),  
<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=136&tipo=2la>

PÉREZ, José A. La evaluación de las políticas públicas de gasto en el ámbito de la Intervención general del Estado, (2005) *Revista Española de Control Externo*, Vol. 7, Nº 20, 21-33.

PÉREZ TREMP, LÓPEZ GUERRA, ESPÍN, GARCÍA MORILLO, SATRÚSTEGUI, *Derecho Constitucional*, vols. I y II, (2007) Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

Principles of Federal Appropriation Law (Third Edition, Volume I) United States General Accounting Office, p. 33. <http://www.gao.gov/legal/red-book/overview>

PULIDO QUECEDO, Manuel. *El acceso a los cargos y funciones públicas: (un estudio del artículo 23.2 de la Constitución)*; prólogo de Francisco Rubio Llorente. (1992) Ed. Civitas, Madrid.

PUTNAM, Robert. *Para que la democracia funcione*, (2011) Ed. CIS, Madrid.

*Revista Contabilidad y Dirección*. Nuevas tendencias en gestión pública. Nº 13, (2011).

*Revista española de control externo en España*. (2016) Tribunal de Cuentas, Nº 53 (número monográfico sobre la fiscalización operativa) [recurso electrónico].

RODRÍGUEZ PONTÓN, F. José. Govern, política y administració: elements de debat per a les Administracions Independents+, Autonomies, (1999) *Revista catalana de derecho público*, nº 24, pp. 183-225.

ROTHBARD, Murray N. *The myth of efficiency*, en *The Logic of Action One: Method, Money, and the Austrian School*, Cheltenham, (1997) Ed. Edward Elgar, UK.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *El contrato social*, (1975) Ed. Espasa-Calpe, Madrid.

- *Discurso sobre la economía política*, (1985) Ed. Tecnos, Madrid.

ROZAS, J.A. El procedimiento presupuestario americano, (2000) *Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm. 3, pp. 151-173.

RUBIO DE URQUYÚA, Rafael; UREÑA, Enrique M. y MUÑOZ PÉREZ, Félix-Fernando. *Estudios de teoría económica y antropología*. AEDOS, Unión Editorial, SA., Madrid.

RUDÍ ÚBEDA, Luisa Fernanda. Las Cortes Generales y su relación con el Tribunal de Cuentas. (2002) *Revista española de control externo*, Vol. 4, Nº 12, pp. 143-173.

SANCHEZ BARRUECO, María Luisa. *El Tribunal de Cuentas Europeo: la superación de sus limitaciones mediante la colaboración institucional*. (2008) Ed. Dykinson, Madrid.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. *Derecho Administrativo, Parte General*, (2009) Ed. Tecnos, Madrid.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. *Derecho de la función pública*, (1996) Ed. Tecnos, Madrid.

SARTORI, Giovanni. En defensa de la representación política, (1998) *Revista Claves de la Razón Práctica*, nº 91, pp. 2-6.

SCHAFRIK, F.H. *La creación de la auditoría general y su incidencia en la mejora del presupuesto externo*. (2012) Ed. Eudeba, Buenos Aires.

SCHMITT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema*, (2003) Ed. Marcial Pons, Madrid.

SIEYES, Emmanuel. *¿Qué es el tercer estado?*, (1980) Ed. Aguilar, Madrid.

SMITH, Adam. *La riqueza de las naciones*, (1776) Ed. Aguilar, Madrid.

SOLER SÁNCHEZ, Margarita. *Campañas electorales y democracia en España*, (2001) Ed. Publicaciones de la Universitat Jaume I, Castellón.

SORMAN, Guy. *La solución liberal*, (1985) Ed. Espasa Calpe, Madrid.

STIGLITZ, Joseph E., y WALSH, Carl E. *Microeconomía*, (2009) Ed. Ariel, Barcelona.

SUBIRATS, Joan (Peter KNOEPFEL, Corinne LARRUE y Frédéric VARONE; coautores). *Análisis y gestión de políticas públicas*, Barcelona, (2008) Ed. Ariel, Barcelona.

TERMES I ANGLÉS, Ferran. *La auditoría de performance en el sector público: control de eficacia, eficiencia y economía*. (1991) Ed. Instituto Censores Jurados de Cuentas de España.

*The Mission and Structure of the Office of Management and Budget*

[http://www.whitehouse.gov/omb/organization\\_mission/](http://www.whitehouse.gov/omb/organization_mission/)

TORRES PRADA, Lourdes. *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*. (2002) Ed. Asociación Española de Contabilidad y Auditoría de Empresas.

V Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Madrid, 22 y 23 de noviembre de 2012. (Conclusiones) Ed. Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (Intervención General de la Administración del Estado)  
<https://www.fundacionfiasep.org/bocms/images/bfilecontent/2013/03/14/8809.pdf?version=0>

V Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público. Grupo de Trabajo Sectorial, Instituciones de Control Externo, *El modelo del control externo en España ¿necesidad de una transformación profunda?*  
<http://www.versalscq.com/vcongresoauditoriapublica/pdf/Gui%C3%B3n%20Taller%20ICEX%20Ignacio%20Cabeza.pdf>

VACAS GARCÍA-ALOS, Luis. *Revista Saberes*. Vol. 4 (2006) El Tribunal de Cuentas, citando *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas: enjuiciamiento contable y jurisprudencia constitucional*. (1998) Ed. La Ley-Actualidad, Madrid, pp. 1-16.

VALLÈS, Josep M., *Ciencia Política, una Introducción*, (2008) Ed. Ariel, Barcelona.

VARIAN, Hal R. *Microeconomía intermedia, un enfoque moderno*. (Universidad de Michigan) (1991) Ed. Antoni Bosch, Barcelona.

VELARDE FUERTES, Juan; *Las irregularidades en la obtención y empleo de subvenciones públicas*, XIV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público (2002-IGAE-Ministerio de Hacienda).



VERA SANTOS, José Manuel. *El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades autónomas*. (2001) Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

VERA SANTOS, Manuel. *La Reforma Constitucional en España*, (Nov-2007) Ed. La Ley, Madrid.

VOLLET, Michael. Aristóteles y la economía entre los límites de la razón práctica, (2007) *Revista Ideas y Valores*, n. 134, Bogotá, pp. 45-60.

VON MISES, Ludwig. *Liberalismo* [La tradición clásica], (2007) Ed. Unión editorial, Madrid.

WEBER, Max. *¿Qué es la burocracia?*, (1991) Ed. Leviatán, Buenos Aires.

#### *Bibliografía web*

Tribunal de Cuentas: <http://www.tcu.es>

International Federation of Accountants (IFAC): <http://www.ifac.org>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): <http://www.icac.meh.es>

International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): <http://www.intosai.org>

European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI): <http://www.eurosai.org>

European Organisation of Regional External Public Finance Audit Institutions (EURORAI): <http://www.eurorai.org>

European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): <http://www.epsas.eu/en/>

El Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas (ECOSOC): <https://www.un.org/ecosoc/es/>

International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB):

<https://www.ipsasb.org/>

Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS): <http://www.olacefs.com>

African Organization of Supreme Audit Institutions (AFROSAI): <http://www.afrosai.org>

Arab Organization of Supreme Audit Institutions (ARABOSAI):

<http://www.arabosai.org>

Asian Organization of Supreme Audit Institution (ASOSAI): <http://www.asosai.org>

Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (CAROSAI):

<http://www.carosai.org>

Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI): <http://www.pasai.org>

National Audit Office (NAO-Reino Unido): <http://www.nao.gov.uk>

Government Accountability Office (GAO-EEUU): <http://www.gao.gov>

Overview of the Congressional Budget Office: <http://www.cbo.gov/about/overview>

Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo:

<http://www.auditoríapublica.com>

Tribunal de Cuentas Europeo (TCE):

<http://www.eca.europa.eu/es/Pages/ecadefault.aspx>

Cámara de Comptos de Navarra: <http://camaradecomptos.navarra.es>

Sindicatura de Comptes de Catalunya: <http://www.sindicatura.org>

Consello de Contas de Galicia: <http://www.consellodecontas.es>

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana: <http://www.sindicom.gva.es>

Sindicatura de Comptes de les Illes Balears: <http://www.sindicaturaib.org>

Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias: <http://www.sindicatur.es>

Herri-Kontuen Euskal Epaitegia - Tribunal Vasco de Cuentas: <http://web.tvcp.org>

Cámara de Cuentas de Andalucía: <http://www.ccuentas.es>

Audiencia de Cuentas de Canarias: <http://www.acuentascanarias.org>

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid:  
<http://www.camaradecuentasmadrid.org>

Consejo de Cuentas de Castilla y León: <http://www.consejodecuentas.es>

Cámara de Cuentas de Aragón: <http://www.camaracuentasaragon.es>

Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX): <http://asocex.es>

Fiscalizacion.es: <https://fiscalizacion.es>

Fundación Hay Derecho: <http://www.fundacionhayderecho.com>

Fundación Auditoría para la Transparencia en el Sector Público (FIASEP):  
<https://www.fundacionfiasep.org>

Office of the Auditor General of Canada / Bureau du Vérificateur Général du Canada:  
[http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin\\_e\\_41.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_e_41.html)

Cour des Comptes (Francia) <https://www.ccomptes.fr/>

Corte dei Conti (Italia): <http://www.corteconti.it/>

Bundesrechnungshof (Alemania): <https://www.bundesrechnungshof.de/en>

### *Normas citadas*

BOE núm. 234, de 30 de septiembre de 1998 de Normas de Auditoría del sector Público, resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la administración del Estado.

Constitución Española 1978, publicado en el BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, del grupo de contacto de los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea. (Grupo Especial sobre normas de auditoría). 1998.

Ley 1/1987, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

Ley 1/2014, de 24 de abril, de supresión de la Sindicatura de Cuentas.

Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.

Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón.

Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa.

Ley 2/2002, de 9 de abril, del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 1/2010, de 2 de julio, de Sociedades de Capital

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 5/1995, de 16 de junio, convalidado el 10 de enero de 1996, por la Ley 5/1996 de Creación de determinadas Entidades de Derecho Público.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña.

Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consello de Contas.

Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público

Ley 6/1997, de Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Ley de Agencias Estatales para la Mejora de los Servicios Públicos.

Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Cuentas.

Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.

Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Publicado en BOE núm. 121 de 21 de Mayo de 1982 y modificada mediante la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo.

Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Publicado en BOE núm. 121 de 21 de Mayo de 1982 y modificada mediante la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo.

Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos.

Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General.

Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de Comunidades Autónomas.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas, se 22 de septiembre de 1980.

Manual de auditoría de gestión 2015, Tribunal de Cuentas Europeo.

Manual de Auditoría del Sector Público. Volumen I y II. (2001) Ed. Faura-Casas

Manual de Auditoría de los EEUU: Green Book: Standards for Internal Control in the Federal Government. <http://www.gao.gov/greenbook/overview>

Manual de Auditoría de los EEUU: Red Book: Principles of Federal Appropriations Law. <http://www.gao.gov/legal/red-book/overview>

Manual de Auditoría de los EEUU: Yellow Book: The Generally Accepted Government Auditing Standards. <http://www.gao.gov/yellowbook/overview>

Manual de Fiscalización Financiera de Alemania: Prüfungsordnung des Bundeshaushaltsordnung.

Manual de Auditoría Financiera de los EEUU: The Financial Audit Manual: <http://www.gao.gov/special.pubs/gaopcie/>

Manual de Estilo, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de julio de 2015.

Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de abril de 2015.

Manual de Procedimiento de Fiscalización de Regularidad, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de junio de 2015.

Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013.

Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno en 23 de enero de 1997.

Normas sobre el Restablecimiento aprobadas por Acuerdo del Parlamento Foral de 28 de enero de 1980. Boletín Oficial de Navarra nº 16, de 6 de febrero de 1980.

Real Decreto 1971/2008, de 28 de noviembre, por el que se regula la concesión de forma directa de subvenciones a las organizaciones sindicales y asociaciones empresariales por su participación en los órganos consultivos del Ministerio de

Trabajo e Inmigración, de sus organismos autónomos y de las entidades gestoras de la Seguridad Social.

Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado; en adelante RD 2188/1995.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Tratado de la Unión Europea, Diario Oficial de la Unión Europea, versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, del 30 de marzo de 2010, C 83/47.

EEUU - Recovery Act (2009): <http://www.gao.gov/recovery/>

EEUU - Federal ManagersqFinancial Integrity Act de 1982 . FMFIA

EEUU - H.R.7130 - Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974

EEUU - Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act of 1985

EEUU - Budget Enforcement Act of 1990 (Pub.L. 101. 508, title XIII; 104 Stat. 1388-573)

EEUU - Legislative Reorganization Act of 1970 (Pub.L. 91. 510).

EEUU - Budget and Accounting Act of 1921 (Pub.L. 67. 13, 42 Stat. 20, enacted June 10, 1921)

EEUU - Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 (P.L. 97-255 -- H.R. 1526)

Italia . Ley núm. 724 de Corte dei Conti de 14 de enero de 1994



Canadá . R.S.C., 1985, c. A-17, Auditor General Act

*Informes del Tribunal de Cuentas aprobados en 2015*

1019 - Informe de fiscalización de la Corporación RTVE y sus sociedades, correspondiente a los ejercicios comprendidos entre el 1/1/2010 y el 31/12/2011.

1020 - Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011.

1021 - Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011.

1022 - Informe de fiscalización de las incidencias producidas durante el año 2012 en la ejecución de los contratos celebrados por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio.

1023 - Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

1024 - Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicios 2010 y 2011

1025 - Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicios 2010 y 2011

1026 - Memoria anual del Tribunal de Cuentas en el año 2013

1027 - Informe de fiscalización sobre la gestión y control de la incapacidad temporal por las entidades del sistema de la Seguridad Social.

1028 - Informe de fiscalización para el análisis de la adecuación de los procedimientos de contratación aplicados por las empresas estatales no financieras al marco legal establecido a partir de la entrada en vigor del 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.

1029 - Informe de fiscalización del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, de los Fondos de Garantía de Depósitos y de las actuaciones del Banco de España, referida al período 2009-2012.

1030 - Informe anual de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicios 2010 y 2011

1031 - Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicios 2010 y 2011

1032 - Informe de Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la Intervención de las Entidades Locales.

1033 - Informe de fiscalización de la contratación de determinadas fundaciones estatales durante el ejercicio 2012.

1034 - Informe global del sector público autonómico, ejercicios 2010 y 2011.

1035 - Informe de fiscalización sobre las medidas de gestión y control adoptadas por las Comunidades Autónomas para la adecuada aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

1036 - Informe de fiscalización del Consorcio Casa Árabe y su Instituto Internacional de Estudios Árabes y del Mundo Musulmán, ejercicios 2011 y 2012

1037 - Informe de fiscalización del Consorcio Centro Sefarad-Israel, ejercicio 2011 y 2012

1038 - Informe de fiscalización del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, ejercicio 2011

1039 - Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2010 por las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social.

1040 - Informe de fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicio 2012

1041 - Informe de Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Ejercicio 2012

1042 - Informe de Fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2012

1043 - Informe de fiscalización del Consejo General del Poder Judicial.1044 - Informe de fiscalización de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, ejercicio 2012.

1045 - Informe de Fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2012.

1046 - Informe de Fiscalización de las actuaciones realizadas por los ayuntamientos con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y Sostenibilidad Local, creado por Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre

1047 - Informe de fiscalización sobre contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por Departamentos Ministeriales y Organismos del área de la Administración Económica del Estado, ejercicios 2010, 2011 y 2012.

1048 - Informe de fiscalización de los convenios de gestión directa vigentes entre las Sociedades Estatales de Aguas y el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino durante los ejercicios 2010-2011

1049 - Informe de fiscalización de la Fundación del Teatro Real, ejercicio 2012.

1050 - Informe de fiscalización de la efectividad de las medidas recogidas en el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, para el cumplimiento por las Entidades Locales de sus obligaciones comerciales

1051 - Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2012.

1052 - Informe de fiscalización de los planes estratégicos de subvenciones del Área Político-Administrativa del Estado

1053 - Informe de fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente denominada Agencia Estatal Antidopaje.

1054 - Informe de fiscalización del inmovilizado no financiero de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, con especial referencia al proceso de segregación de los servicios de prevención ajenos.

1055 - Informe de fiscalización sobre la gestión de la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo en relación con el Subsistema de Formación Profesional para el Empleo en materia de Formación de Oferta.

1056 - Informe de Fiscalización de las operaciones patrimoniales y de constitución de Aena Aeropuertos, S.A.

1057 - Informe de Fiscalización de las relaciones económico financieras existentes entre la Entidad Pública Empresarial RENFE-Operadora y la Administración General del Estado, ejercicios 2011 y 2012.

1058 - Informe de Fiscalización de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo y del inventario del patrimonio inmobiliario de SEPES Entidad Pública Empresarial de Suelo, ejercicios 2010 y 2011.

1059 - Informe de fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012.

1060 - Informe Anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2012.

1061 - Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2012.

1062 - Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de la Rioja, ejercicio 2012.

1063 - Informe Anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2012.

1064 - Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2012.

1065 - Informe de fiscalización de las contabilidades de las elecciones al Parlamento Europeo de 25 de mayo de 2014.

1066 - Informe de fiscalización relativa a la Contratación del Sector Público estatal celebrada durante el ejercicio 2012

1067 - Informe de Fiscalización de las subvenciones concedidas por el Instituto de Salud Carlos III en el ámbito de la Acción Estratégica en Salud (AES) del Plan Nacional de I+D+i.

1068 - Informe de Fiscalización sobre la gestión realizada por las Consejerías del Ministerio de Empleo y Seguridad Social en Europa.

1069 - Informe de Fiscalización de los contratos de servicios celebrados durante los ejercicios 2011 y 2012 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social

1070 - Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial. Ejercicio 2013.

1071 - Informe de Fiscalización de la gestión económico-financiera de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, ejercicio 2013

1072 - Informe Anual de fiscalización de la C.A. de Extremadura 2012.

1073 - Informe de Fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las Comunidades Autónomas sin Órgano de Control Externo propio. Ayuntamiento de Cartagena (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

1074 - Informe sobre las actuaciones del Tribunal de Cuentas para promover la rendición de cuentas en el Ámbito Local

*Informes publicados por la GAO (EEUU) de 2011*

HIGHER EDUCATION AND DISABILITY Improved Federal Enforcement Needed to Better Protect Students' Rights to Testing Accommodations

COAST GUARD Observations on Arctic Requirements, Icebreakers, and Coordination with Stakeholders

GOVERNMENT OPERATIONS Potential Financial Effect on the U.S. Postal Service of Increased Voting by Mail

GOVERNMENT OPERATIONS Potential Financial Effect on the U.S. Postal Service of Increased Voting by Mail

DECENNIAL CENSUS Bureau and Postal Service Should Pursue Opportunities to Further Enhance Collaboration

CHILD CARE Overview of Relevant Employment Laws and Cases of Sex Offenders at Child Care Facilities

PENSION BENEFIT GUARANTY CORPORATION Asset Management Needs Better Stewardship

SPACE RESEARCH Content and Coordination of Space Science and Technology Strategy Need to Be More Robust

ANTIBIOTIC RESISTANCE Data Gaps Will Remain Despite HHS Taking Steps to Improve Monitoring

INFORMATION REPORTING IRS Could Improve Cost Basis and Transaction Settlement Reporting Implementation

MANAGEMENT REPORT Improvements Needed in Controls over the Preparation of the U.S. Consolidated Financial Statements

MANAGING FOR RESULTS GPRA Modernization Act Implementation Provides Important

OPPORTUNITIES TO ADDRESS Government Challenges Opportunities to Reduce Potential Duplication in Federal Teacher Quality Programs

DEFENSE INFRASTRUCTURE: Ability of Ship Maintenance Industrial Base to Support a Nuclear Aircraft Carrier at Naval Station Mayport

DISTRICT OF COLUMBIA CHARTER SCHOOLS Criteria for Awarding School Buildings to Charter Schools Needs Additional Transparency

ELECTRONIC PRESCRIBING CMS Should Address Inconsistencies in Its Two Incentive Programs That Encourage the Use of Health Information Technology

### *Bibliografía de INTOSAI*

#### ISSAI¶ Nivel 1 y 2:

ISSAI 1 - La Declaración de Lima

ISSAI 10 . Declaración de México sobre Independencia de las EFS

ISSAI 11 . Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS

ISSAI 12 . El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos

ISSAI 20 . Principios de transparencia y rendición de cuentas

ISSAI 21 . Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas

ISSAI 30 . Código de Ética y Normas de auditoría

ISSAI 40 . Control de Calidad para la EFS

#### ISSAI¶ Nivel 3:

ISSAI 100 . Principios fundamentales de auditoría del sector público

ISSAI-ES 100 . Principios fundamentales de auditoría del sector público

ISSAI 200 . Principios fundamentales de auditoría financiera

ISSAI-ES 200 . Principios fundamentales de auditoría financiera

ISSAI 300 . Principios fundamentales de auditoría de desempeño

ISSAI-ES 300 . Principios fundamentales de auditoría de desempeño

ISSAI 400 . Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento

ISSAI-ES 400 . Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento

#### ISSAI¶ Nivel 4:

ISSAI 1000 . Introducción general a las Directrices de auditoría financiera

ISSAI-ES 1000 . Introducción general a las Directrices de auditoría financiera

ISSAI 1003 . Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera

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 . Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI y Apéndices.

ISSAI-ES 3000 . Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI y Apéndices.

ISSAI 3100 . Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave, y Anexo

ISSAI-ES 3100 . Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave, y Anexo

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

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 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 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 5310 . Information System Security Review Methodology (Directriz sobre el control de sistemas de seguridad de la tecnología de información - sólo disponible en inglés)

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 (solo disponible en inglés)

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 . 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 . Guía para revisiones entre pares

INTOSAI GOV 9100-9199: Directrices sobre Normas de Control Interno

INTOSAI GOV 9100 . Guía para las normas de control interno del sector público

INTOSAI GOV 9110 . Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos

INTOSAI GOV 9120 . Control Interno: Una Guía para la Rendición de Cuentas en la Administración

INTOSAI GOV 9130 . Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público - Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad

INTOSAI GOV 9140 . Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público

INTOSAI GOV 9150 . Coordinación y cooperación entre las EFS y los auditores internos en el Sector público

INTOSAI GOV 9250 . El Marco Integrado de Rendición Financiera de Cuentas (IFAF - Integrated Financial Accountability Framework)



## **Anexo I: Informes de fiscalización programados en 2013 para el 2014**

En este anexo se recogen los títulos de las fiscalizaciones programadas en el Pleno del TCu del 23 de diciembre de 2013 para el ejercicio 2014 correspondientes a lo desarrollado en el subepígrafe 3.3.1. *Programa de fiscalizaciones de 2013 del Tribunal de Cuentas para el año 2014*. Les hemos asignado unas tipologías y también hemos incorporado una comparativa con respecto a los informes realmente ejecutados y aprobados por el Pleno del TCu del 26 de marzo de 2015.

Las tipologías las hemos asignado de acuerdo con lo que sugiere el enunciado del título de cada uno. Así los informes vienen identificados por *genéricos* si el título se limita a enunciar la fiscalización de una entidad en un período de fiscalización concreto; *legal-contable* cuando el título sugiere una fiscalización exclusivamente de procedimiento; y *gestión* cuando hace referencia a la fiscalización de la gestión de forma expresa y cuando hace referencia a la fiscalización de los resultados de implementación o al seguimiento en la ejecución de políticas determinadas.

La ejecución de los informes realmente realizados se identifican con el número de informe aprobado que el TCu ha asignado en la fiscalización de 2015, mientras que la expresión de los *no realizados* para aquellos informes programados y que finalmente no se han ejecutado.

DENOMINACIÓN	TIPOLOGÍA	APROBADO EN 2015 (Número de Informe)
<i>Fiscalización en cumplimiento de un mandato legal concreto</i>		
Desarrollo y conclusión de los trabajos para la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE	1051
Inicio y desarrollo de los trabajos para la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2013.	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Conclusión del informe anual de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la Comunidad Autónoma de Cantabria	GENÉRICO	1024
Conclusión del informe anual de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la Comunidad Autónoma de Extremadura	GENÉRICO	1025
Conclusión del informe anual de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la Comunidad Autónoma de La Rioja	GENÉRICO	1020
Conclusión del informe anual de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la Ciudad Autónoma de Ceuta	GENÉRICO	1030
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Comunidad Autónoma de Cantabria	GENÉRICO	1063
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Comunidad Autónoma de Extremadura	GENÉRICO	1072
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Comunidad Autónoma de La Rioja	GENÉRICO	1060
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al		

ejercicio 2012 de la Ciudad Autónoma de Ceuta	GENÉRICO	1064
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Ciudad Autónoma de Melilla	GENÉRICO	1061
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Comunidad Autónoma de Cantabria	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Comunidad Autónoma de Extremadura	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Comunidad Autónoma de La Rioja	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Comunidad Autónoma de la región de Murcia	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Ciudad Autónoma de Ceuta	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Ciudad Autónoma de Melilla	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE	1042
Fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2013.	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de las contabilidades de las elecciones al Parlamento Europeo	LEGAL - CONTABLE	1065
<i>Fiscalización por iniciativa de las Cortes Generales</i>		
Fiscalización sobre contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por departamentos ministeriales y organismos del área de la Administración Económica del Estado, ejercicios 2010, 2011 y 2012.	LEGAL - CONTABLE	1047
Fiscalización de la Corporación RTVE y sus		

sociedades, correspondiente a los ejercicios comprendidos entre el 1/1/2010 y el 31/12/2011.	GENÉRICO	1019
Fiscalización de los gastos comprendidos en los programas y/o transferencias corrientes y de capital relacionadas con el apoyo a la internacionalización y atracción de inversiones extranjeras realizadas por las comunidades autónomas o las entidades y sociedades públicas dependientes de ellas, y los programas de ayudas a las empresas vinculadas a dichos programas y transferencias.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de las universidades públicas, ejercicio 2012.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de los servicios prestados en materia de mataderos y mercados en el sector público local, en coordinación con los órganos de control externo.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Parla.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Zaragoza.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Jaén.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Vélez-Málaga	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011.	GESTIÓN	NO REALIZADO
<i>Fiscalizaciones programadas por iniciativa del TCu</i>		
Fiscalización relativa a la contratación del sector público estatal celebrada durante el ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE	1066
Fiscalización de la gestión y control contables del		



inmovilizado material de la Administración General del Estado	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de los pagos librados %a justificar+ por la Administración General del Estado	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de los avales concedidos por la Administración General del Estado	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de determinadas operaciones o áreas de gestión correspondientes a órganos u organismos pertenecientes al área de la Administración Económica del Estado, que han sido objeto de recomendaciones del Tribunal de Cuentas en años anteriores.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de las ayudas gestionadas por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica para el fomento de los recursos humanos en I+D de financiación competitiva de proyectos de investigación fundamental no-orientada.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del Consejo General del Poder Judicial.	GENÉRICO	1043
Fiscalización de las subvenciones concedidas por el Instituto de Salud Carlos III en el ámbito de la Acción Estratégica en Salud (AES) del Plan Nacional de I+D+I.	GESTIÓN	1067
Fiscalización sobre la gestión realizada por las Consejerías del Ministerio de Empleo y Seguridad Social en Europa	GESTIÓN	1068
Fiscalización de las inversiones financieras permanentes en el exterior gestionadas por la Dirección General de Análisis Macroeconómico y Economía Internacional del Ministerio de Economía y Competitividad, en particular de las correspondientes al Fondo General de Cooperación de España en el Banco Interamericano de Desarrollo.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de las encomiendas de gestión de		

determinados ministerios, organismos y otras entidades públicas llevadas a cabo al amparo de la legislación que habilita esta forma instrumental de gestión administrativa.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del Consorcio Casa Árabe y su Instituto Internacional de Estudios Árabes y del Mundo Musulmán, ejercicios 2011 y 2012.	GENÉRICO	1036
Fiscalización del Consorcio Centro Sefarad-Israel, ejercicios 2011 y 2012.	GENÉRICO	1037
Fiscalización de la actividad de la Biblioteca Nacional, ejercicios 2011 y 2012.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de los Planes Estratégicos de Subvenciones elaborados por los ministerios del área Político-administrativa del Estado.	GESTIÓN	1052
Fiscalización del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.	GENÉRICO	1038
Nota sobre el Fondo para el Aseguramiento Colectivo de los Cooperantes.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización del Consorcio para la Conmemoración del II Centenario de la Constitución de Cádiz	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de la aportación complementaria para el desarrollo del Programa Comunitario ERASMUS, ejercicios 2012 y 2013	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de las subvenciones concedidas por el Ministerio del Interior, ejercicio 2012.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del Organismo Autónomo Consejo de Administración del Patrimonio Nacional, ejercicio 2012.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte.	GENÉRICO	1053
Fiscalización de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, ejercicio 2012.	GENÉRICO	1044
Fiscalización del Museo Nacional del Prado,	GENÉRICO	1040

ejercicio 2012		
Fiscalización del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía, ejercicio 2013	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, de los Fondos de Garantía de Depósitos y de las actuaciones del Banco de España, referida al período 2009-2012.	LEGAL - CONTABLE	1029
Fiscalización de la gestión económico-financiera de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, ejercicio 2013.	GESTIÓN	1071
Fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012	GESTIÓN	1023
Fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias, durante los ejercicios 2012 y 2013	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012.	GENÉRICO	1059
Fiscalización sobre la gestión y control de la incapacidad temporal por las entidades del sistema de la Seguridad Social.	GESTIÓN	1027
Fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2010 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social.	LEGAL - CONTABLE	1039
Fiscalización de los contratos de servicios celebrados durante los ejercicios 2011 y 2012 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social.	LEGAL - CONTABLE	1069
Fiscalización de la financiación aplicada por las		

empresas para la formación de sus trabajadores, con cargo a las cuotas de formación profesional.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización del inmovilizado no financiero de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, con especial referencia al proceso de segregación de los servicios de prevención ajenos	GESTIÓN	1054
Fiscalización de los procedimientos de gestión y control de las prestaciones por desempleo indebidamente percibidas.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización sobre la gestión y el control desarrollados por las entidades del sistema de la Seguridad Social en materia de asistencia sanitaria concertada con medios ajenos.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial, ejercicio 2013.	GESTIÓN	1070
Análisis de la adecuación de los procedimientos de contratación aplicados por las empresas estatales no financieras al marco legal establecido a partir de la entrada en vigor del 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.	LEGAL - CONTABLE	1028
Fiscalización de las operaciones patrimoniales y de constitución de AENA-AEROPUERTOS, S.A.	GESTIÓN	1056
Fiscalización de la gestión realizada por la Empresa Nacional de Residuos Radioactivos, S.A. del Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, ejercicios 2010 y 2011.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de las relaciones económico-financieras existentes entre la Entidad Pública Empresarial Renfe-Operadora y la Administración General del Estado, ejercicios 2011 y 2012.	GESTIÓN	1057
Fiscalización de las inversiones en empresas del		

grupo y asociadas a largo plazo y del inventario del patrimonio inmobiliario de SEPES Entidad Pública Empresarial de Suelo, ejercicios 2010 y 2011.	GESTIÓN	1058
Fiscalización de los convenios de gestión directa vigentes entre las Sociedades Estatales de Aguas y el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino durante los ejercicios 2010-2011.	GESTIÓN	1048
Fiscalización de las operaciones de compraventa de títulos representativos del capital social de empresas de capital mayoritariamente privado realizadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, durante el ejercicio 2013	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de la ejecución de las distintas medidas destinadas a la racionalización y reordenación del sector público empresarial estatal no financiero, adoptadas en los ejercicios 2012 y 2013.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de las aportaciones de capital a empresas del grupo realizadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, durante los ejercicios 2012 y 2013.	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de las principales inversiones efectuadas por FEVE en el periodo 2005-2012.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de la actividad de Ingeniería y Economía del Transporte, S.A. como medio propio y servicio técnico y como empresa asociada en el marco de la normativa de contratación aplicable a las empresas estatales (Real Decreto Legislativo 3/2011 y Ley 31/2007).	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de la financiación de las infraestructuras ferroviarias en el periodo 2011-2013.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de la ejecución por la Autoridad		

Portuaria de A Coruña del Proyecto de Nuevas Instalaciones Portuarias en Punta Langosteira, ejercicios 2012 y 2013.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización de la ejecución por la Autoridad Portuaria de Gijón del Proyecto de Ampliación del Puerto de Gijón, ejercicios 2012 y 2013	GESTIÓN	NO REALIZADO
Nota de seguimiento de las cuestiones pendientes de liquidar entre la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y Air Comet, S.A. correspondientes al contrato de compraventa de Interinvest, S.A.	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de las medidas adoptadas por RTVE en el periodo 2006-2013 para definir sus necesidades objetivas de personal	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización sobre la gestión de la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo en relación con el subsistema de formación profesional para el empleo en materia de formación de oferta.	GESTIÓN	1055
Fiscalización de la Fundación del Teatro Real, ejercicio 2012.	GENÉRICO	1049
Fiscalización de la Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, ejercicio 2013	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, ejercicios 2012 y 2013.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de la Fundación Centro Nacional de Investigaciones Oncológicas Carlos III, ejercicios 2012 y 2013.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de la contratación de determinadas fundaciones estatales durante el ejercicio 2012	LEGAL - CONTABLE	1033
Fiscalización de la ejecución de los acuerdos tomados por el Consejo de Ministros en lo que se refiere a la reestructuración del sector público en el ámbito de las fundaciones desde el 3 de junio de 2011	GESTIÓN	NO REALIZADO
Informe global del sector público autonómico,		

ejercicios 2010 y 2011.	GENÉRICO	1034
Informe global del sector público autonómico, ejercicio 2012.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Conclusión del informe anual de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la Universidad Pública de Extremadura	GENÉRICO	1031
Conclusión del informe anual de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la Universidad Pública de La Rioja	GENÉRICO	1021
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Universidad Pública de Cantabria	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Universidad Pública de Extremadura	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Universidad Pública de La Rioja	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Universidad Pública Politécnica de Cartagena	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2012 de la Universidad Pública de Murcia	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Universidad Pública de Cantabria.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Universidad Pública de Extremadura	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Universidad Pública de La Rioja	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Universidad Pública de Politécnica de Cartagena	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe anual de fiscalización correspondiente al ejercicio 2013 de la Universidad Pública de Murcia	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de las actuaciones desarrolladas por		

las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas en relación con los planes económico-financieros, planes de equilibrio y planes de ajuste previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, y con la gestión del Plan de Pago a Proveedores.	GESTIÓN	NO REALIZADO
Fiscalización sobre las medidas de gestión y control adoptadas por las Comunidades Autónomas para la adecuada aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia	GESTIÓN	1035
Fiscalización sobre las actuaciones realizadas por los ayuntamientos con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y Sostenibilidad Local, creado por Real Decreto-ley 13/2009, de 26 de octubre	GESTIÓN	1046
Fiscalización del sector público local, ejercicio 2012.	GENÉRICO	1045
Fiscalización de la efectividad de las medidas recogidas en el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, para el cumplimiento por las entidades locales de sus obligaciones comerciales.	GESTIÓN	1050
Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario, ejercicio 2013	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la Intervención de las entidades locales.	GESTIÓN	1032
Fiscalización de las incidencias producidas durante el año 2012 en la ejecución de los contratos celebrados por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio.	LEGAL - CONTABLE	1022
Fiscalización de la contratación de las entidades	LEGAL -	NO



locales de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2012.	CONTABLE	REALIZADO
Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE	NO REALIZADO
Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE	1041
Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE	1062
Fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes	GESTIÓN	1073
<i>Otras actuaciones</i>		
Auditoría externa de la Organización Panamericana de la Salud (ejercicio 2013).	GENÉRICO	NO REALIZADO
Reuniones anuales que se celebran junto con el resto de Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países participantes en el Programa EF2000 (Reino Unido, Alemania e Italia), referente al avión de combate europeo.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de la Organización Conjunta de Cooperación en materia de Armamento (OCCAR).	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización de la Agencia Europea de Defensa.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Fiscalización del Mecanismo-Athena, de financiación de operaciones militares de la Unión Europea.	GENÉRICO	NO REALIZADO
Participación en el proyecto sobre reforzamiento del control externo de la OTAN	GENÉRICO	NO REALIZADO
Informe sobre las actuaciones del Tribunal de Cuentas para promover en el ámbito local la rendición de cuentas.	LEGAL - CONTABLE	1074

Fuente: elaboración propia a partir del *Programa de Fiscalizaciones del TCu para el año 2014*.  
Aprobado por el Pleno del TCu el 23 de diciembre de 2013.



## **Anexo II: Tipología de los Informes del TCu publicados en la Memoria 2015**

En este anexo se recogen los títulos de las fiscalizaciones realizadas a lo largo del ejercicio 2014 y aprobadas por el Pleno del TCu del 26 de marzo de 2015. Corresponden al subepígrafe 3.3.2. *Memoria Anual del Tribunal de Cuentas del 2015* del presente trabajo.

Les hemos asignado unas tipologías de acuerdo con lo que sugiere el enunciado del título de cada uno de igual forma que hemos realizado en el anexo precedente. Así los informes vienen identificados por *genéricos* si el título se limita a enunciar la fiscalización de una entidad en un período de fiscalización concreto; *legal-contable* cuando el título sugiere una fiscalización exclusivamente de procedimiento; y *gestión* cuando hace referencia a la fiscalización de la gestión de forma expresa y cuando hace referencia a la fiscalización de los resultados de implementación o al seguimiento en la ejecución de políticas determinadas.



DENOMINACIÓN	TIPOLOGÍA
1019 Informe de fiscalización de la Corporación RTVE y sus sociedades, correspondiente a los ejercicios comprendidos entre el 1/1/2010 y el 31/12/2011.	GENÉRICO
1020 Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011.	GENÉRICO
1021 Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011.	GENÉRICO
1022 Informe de fiscalización de las incidencias producidas durante el año 2012 en la ejecución de los contratos celebrados por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio.	LEGAL - CONTABLE
1023 Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012.	GESTIÓN
1024 Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicios 2010 y 2011	GENÉRICO
1025 Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicios 2010 y 2011	GENÉRICO
1026 Memoria anual del Tribunal de Cuentas en el año 2013	LEGAL - CONTABLE
1027 Informe de fiscalización sobre la gestión y control de la incapacidad temporal por las entidades del sistema de la Seguridad Social.	GESTIÓN
1028 Informe de fiscalización para el análisis de la adecuación de	

los procedimientos de contratación aplicados por las empresas estatales no financieras al marco legal establecido a partir de la entrada en vigor del 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.	LEGAL - CONTABLE
1029 Informe de fiscalización del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, de los Fondos de Garantía de Depósitos y de las actuaciones del Banco de España, referida al período 2009-2012.	LEGAL - CONTABLE
1030 Informe anual de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicios 2010 y 2011	GENÉRICO
1031 Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicios 2010 y 2011	GENÉRICO
1032 Informe de Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la Intervención de las Entidades Locales.	GESTIÓN
1033 Informe de fiscalización de la contratación de determinadas fundaciones estatales durante el ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE
1034 Informe global del sector público autonómico, ejercicios 2010 y 2011.	GENÉRICO
1035 Informe de fiscalización sobre las medidas de gestión y control adoptadas por las Comunidades Autónomas para la adecuada aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.	GESTIÓN
1036 Informe de fiscalización del Consorcio Casa Árabe y su Instituto Internacional de Estudios Árabes y del Mundo Musulmán, ejercicios 2011 y 2012	GENÉRICO
1037	

Informe de fiscalización del Consorcio Centro Sefarad-Israel, ejercicio 2011 y 2012	GENÉRICO
1038 Informe de fiscalización del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, ejercicio 2011	GENÉRICO
1039 Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2010 por las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social.	LEGAL - CONTABLE
1040 Informe de fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicio 2012	GENÉRICO
1041 Informe de Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Ejercicio 2012	LEGAL - CONTABLE
1042 Informe de Fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2012	LEGAL - CONTABLE
1043 Informe de fiscalización del Consejo General del Poder Judicial.	GENÉRICO
1044 Informe de fiscalización de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1045 Informe de Fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1046 Informe de Fiscalización de las actuaciones realizadas por los ayuntamientos con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y Sostenibilidad Local, creado por Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre	GESTIÓN
1047	

Informe de fiscalización sobre contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por Departamentos Ministeriales y Organismos del área de la Administración Económica del Estado, ejercicios 2010, 2011 y 2012.	LEGAL - CONTABLE
1048 Informe de fiscalización de los convenios de gestión directa vigentes entre las Sociedades Estatales de Aguas y el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino durante los ejercicios 2010-2011	GESTIÓN
1049 Informe de fiscalización de la Fundación del Teatro Real, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1050 Informe de fiscalización de la efectividad de las medidas recogidas en el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, para el cumplimiento por las Entidades Locales de sus obligaciones comerciales	GESTIÓN
1051 Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE
1052 Informe de fiscalización de los planes estratégicos de subvenciones del Área Político-Administrativa del Estado	GESTIÓN
1053 Informe de fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente denominada Agencia Estatal Antidopaje.	GENÉRICO
1054 Informe de fiscalización del inmovilizado no financiero de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, con especial referencia al proceso de segregación de los servicios de prevención ajenos.	GESTIÓN
1055 Informe de fiscalización sobre la gestión de la Fundación	



Tripartita para la Formación en el Empleo en relación con el Subsistema de Formación Profesional para el Empleo en materia de Formación de Oferta.	GESTIÓN
1056 Informe de Fiscalización de las operaciones patrimoniales y de constitución de Aena Aeropuertos, S.A.	GESTIÓN
1057 Informe de Fiscalización de las relaciones económico financieras existentes entre la Entidad Pública Empresarial RENFE-Operadora y la Administración General del Estado, ejercicios 2011 y 2012.	GESTIÓN
1058 Informe de Fiscalización de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo y del inventario del patrimonio inmobiliario de SEPES Entidad Pública Empresarial de Suelo, ejercicios 2010 y 2011.	GESTIÓN
1059 Informe de fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1060 Informe Anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1061 Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1062 Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de la Rioja, ejercicio 2012.	LEGAL - CONTABLE
1063 Informe Anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1064 Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2012.	GENÉRICO
1065 Informe de fiscalización de las contabilidades de las	LEGAL - CONTABLE

elecciones al Parlamento Europeo de 25 de mayo de 2014.	
1066 Informe de fiscalización relativa a la Contratación del Sector Público estatal celebrada durante el ejercicio 2012	LEGAL - CONTABLE
1067 Informe de Fiscalización de las subvenciones concedidas por el Instituto de Salud Carlos III en el ámbito de la Acción Estratégica en Salud (AES) del Plan Nacional de I+D+i.	GESTIÓN
1068 Informe de Fiscalización sobre la gestión realizada por las Consejerías del Ministerio de Empleo y Seguridad Social en Europa.	GESTIÓN
1069 Informe de Fiscalización de los contratos de servicios celebrados durante los ejercicios 2011 y 2012 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social	LEGAL - CONTABLE
1070 Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial. Ejercicio 2013.	GESTIÓN
1071 Informe de Fiscalización de la gestión económico-financiera de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, ejercicio 2013	GESTIÓN
1072 Informe Anual de fiscalización de la C.A. de Extremadura 2012.	GENÉRICO
1073 Informe de Fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las Comunidades Autónomas sin Órgano de Control Externo propio. Ayuntamiento de Cartagena (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).	GESTIÓN
1074 Informe sobre las actuaciones del Tribunal de Cuentas para	LEGAL -

promover la rendición de cuentas en el <b>Ámbito Local</b>	<b>CONTABLE</b>
--	-----------------

Fuente: elaboración propia a partir de la Memoria Anual del TCu en el año 2014. Se ha incluido la Memoria de 2013, en total son 56 informes



## **Anexo III: Fichas de los Informes aprobados en el Pleno del TCu en el año 2015**

*Informes del Tribunal de Cuentas: tipología %legal . Contable+*

1051 - Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2012. (Recogido en p.341).

1026 - Memoria anual del Tribunal de Cuentas en el año 2013. (Recogido en p. 343).

1074 - Informe sobre las actuaciones del Tribunal de Cuentas para promover la rendición de cuentas en el Ámbito Local. (Recogido en p. 345).

1042 - Informe de Fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2012. (Recogido en p. 347).

1065 - Informe de fiscalización de las contabilidades de las elecciones al Parlamento Europeo de 25 de mayo de 2014. (Recogido en p. 349).

1022 - Informe de fiscalización de las incidencias producidas durante el año 2012 en la ejecución de los contratos celebrados por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. (Recogido en p. 353).

1028 - Informe de fiscalización para el análisis de la adecuación de los procedimientos de contratación aplicados por las empresas estatales no financieras al marco legal establecido a partir de la entrada en vigor del 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. (Recogido en p. 355).

1033 - Informe de fiscalización de la contratación de determinadas fundaciones estatales durante el ejercicio 2012. (Recogido en p. 357).

1039 - Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2010 por las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social. (Recogido en p. 359).

1069 - Informe de Fiscalización de los contratos de servicios celebrados durante los ejercicios 2011 y 2012 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social. (Recogido en p. 361).

1041 - Informe de Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Ejercicio 2012. (Recogido en p. 365).

1047 - Informe de fiscalización sobre contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por Departamentos Ministeriales y Organismos del área de la Administración Económica del Estado, ejercicios 2010, 2011 y 2012. (Recogido en p. 369).

1062 - Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de la Rioja, ejercicio 2012. (Recogido en p. 373).

1066 - Informe de fiscalización relativa a la Contratación del Sector Público estatal celebrada durante el ejercicio 2012 (Recogido en p. 375).

1029 - Informe de fiscalización del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, de los Fondos de Garantía de Depósitos y de las actuaciones del Banco de España, referida al período 2009-2012. (Recogido en p. 351).

#### *Informes del Tribunal de Cuentas: tipología %Genéricos+*

1020 - Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 381).

1060 - Informe Anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2012. (Recogido en p. 385).

1024 - Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 387).

1063 - Informe Anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2012. (Recogido en p. 391).

1025 - Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 395).

1072 - Informe Anual de fiscalización de la C.A. de Extremadura 2012. (Recogido en p. 399).

1030 - Informe anual de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 403).

1064 - Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2012. (Recogido en p. 405).

1061 - Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2012. (Recogido en p. 407).

1034 - Informe global del sector público autonómico, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 409).

1045 - Informe de Fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2012. (Recogido en p. 413).

1021 - Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 415).

1031 - Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 419).

1044 - Informe de fiscalización de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, ejercicio 2012. (Recogido en p. 423).

1019 - Informe de fiscalización de la Corporación RTVE y sus sociedades, correspondiente a los ejercicios comprendidos entre el 1/1/2010 y el 31/12/2011. (Recogido en p. 425).

1036 - Informe de fiscalización del Consorcio Casa Árabe y su Instituto Internacional de Estudios Árabes y del Mundo Musulmán, ejercicios 2011 y 2012. (Recogido en p. 427).

1037 - Informe de fiscalización del Consorcio Centro Sefarad-Israel, ejercicio 2011 y 2012. (Recogido en p. 429).

1038 - Informe de fiscalización del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, ejercicio 2011. (Recogido en p. 431).

1040 - Informe de fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicio 2012. (Recogido en p. 433).

1043 - Informe de fiscalización del Consejo General del Poder Judicial. (Recogido en p. 435).

1049 - Informe de fiscalización de la Fundación del Teatro Real, ejercicio 2012. (Recogido en p. 437).

1053 - Informe de fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente denominada Agencia Estatal Antidopaje. (Recogido en p. 439).

1059 - Informe de fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012. (Recogido en p. 441).

*Informes del Tribunal de Cuentas: tipología %Gestión+*

1023 - Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012. (Recogido en p. 445).

1027 - Informe de fiscalización sobre la gestión y control de la incapacidad temporal por las entidades del sistema de la Seguridad Social. (Recogido en p. 449).

1032 - Informe de Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la Intervención de las Entidades Locales. (Recogido en p. 453).



1035 - Informe de fiscalización sobre las medidas de gestión y control adoptadas por las Comunidades Autónomas para la adecuada aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. (Recogido en p. 455).

1046 - Informe de Fiscalización de las actuaciones realizadas por los ayuntamientos con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y Sostenibilidad Local, creado por Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre. (Recogido en p. 457).

1048 - Informe de fiscalización de los convenios de gestión directa vigentes entre las Sociedades Estatales de Aguas y el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino durante los ejercicios 2010-2011. (Recogido en p. 461).

1050 - Informe de fiscalización de la efectividad de las medidas recogidas en el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, para el cumplimiento por las Entidades Locales de sus obligaciones comerciales. (Recogido en p. 463).

1052 - Informe de fiscalización de los planes estratégicos de subvenciones del Área Político-Administrativa del Estado. (Recogido en p. 465).

1054 - Informe de fiscalización del inmovilizado no financiero de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, con especial referencia al proceso de segregación de los servicios de prevención ajenos. (Recogido en p. 467).

1055 - Informe de fiscalización sobre la gestión de la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo en relación con el Subsistema de Formación Profesional para el Empleo en materia de Formación de Oferta. (Recogido en p. 471).

1056 - Informe de Fiscalización de las operaciones patrimoniales y de constitución de Aena Aeropuertos, S.A. (Recogido en p. 475).

1057 - Informe de Fiscalización de las relaciones económico financieras existentes entre la Entidad Pública Empresarial RENFE-Operadora y la Administración General del Estado, ejercicios 2011 y 2012. (Recogido en p. 477).

1058 - Informe de Fiscalización de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo y del inventario del patrimonio inmobiliario de SEPES Entidad Pública Empresarial de Suelo, ejercicios 2010 y 2011. (Recogido en p. 479).

1067 - Informe de Fiscalización de las subvenciones concedidas por el Instituto de Salud Carlos III en el ámbito de la Acción Estratégica en Salud (AES) del Plan Nacional de I+D+i. (Recogido en p. 481).

1068 - Informe de Fiscalización sobre la gestión realizada por las Consejerías del Ministerio de Empleo y Seguridad Social en Europa. (Recogido en p. 483).

1070 - Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial. Ejercicio 2013. (Recogido en p. 485).

1071 - Informe de Fiscalización de la gestión económico-financiera de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, ejercicio 2013. (Recogido en p. 487).

1073 - Informe de Fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las Comunidades Autónomas sin Órgano de Control Externo propio. Ayuntamiento de Cartagena (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia). (Recogido en p. 489).

*Informes del Tribunal de Cuentas: tipología legal . Contable+*



1051

**DECLARACIÓN SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO  
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2012**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 480      Conclusiones: 0      Recomendaciones: 0  
(Son Resoluciones y Mociones)

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Administración General del Estado, 64 Organismos autónomos, TGSS, 20 MATEPSS (mutuas), 4 centros MATEPSS, 8 Agencias, 21 Organismos, 17 fondos.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

NO HAY: Hay resoluciones y notas de carácter técnico.



1026

**MEMORIA ANUAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN  
EL AÑO 2013**

Aprobado el 27 de marzo de 2014

**Nº pág.** Total: 219      Conclusiones: 0      Recomendaciones: 0

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Memoria de las actuaciones fiscalizadoras y jurisdiccionales del TCu en el año 2013 precedida de una breve reseña de las principales novedades legislativas, a la que se incorpora una sucinta mención relativa a las funciones del TCu, a su organización, presupuesto y recursos humanos, para finalizar con una referencia a las relaciones institucionales e internacionales mantenidas durante el año 2013.

En su función fiscalizadora informa sobre el grado de cumplimiento y realiza una síntesis de los resultados más significativos de cada uno de los informes aprobados en el Pleno, así como la evaluación de la gestión pública desde el punto de vista de la legalidad, eficacia y economía.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO EXISTEN ---

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO EXISTEN ---

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO EXISTEN ---





1074

**INFORME SOBRE LAS ACTUACIONES DEL TRIBUNAL  
DE CUENTAS PARA PROMOVER EN EL ÁMBITO  
LOCAL LA RENDICIÓN DE CUENTAS**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 69      Conclusiones: 7      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (0 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Las mancomunidades y agrupaciones de municipios que no rendían cuentas en 2000-2005 se situaban, por término medio, en un 55% y un 70%, respectivamente. El porcentaje de mayor incumplimiento de la obligación de rendir se encontraba entre las entidades locales de ámbito inferior al municipio (EATIM), donde alcanzaba al 86% del censo de estas entidades.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se ha realizado un plan de apoyo que contiene la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades locales, que se pondrá próximamente en marcha, cuyo diseño será la creación de aplicaciones necesarias para la explotación on-line de la información resultante de las cuentas rendidas por las entidades locales, deviniendo de ello una mayor agilización y **eficiencia** para las actuaciones fiscalizadoras.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se estima conveniente potenciar y desarrollar los procedimientos ya existentes en gran parte de las entidades supramunicipales, disponiendo mecanismos de seguimiento y control de la **eficacia** en la utilización de los recursos.



1042

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LOS ESTADOS  
CONTABLES DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS Y DE LAS  
APORTACIONES PERCIBIDAS POR LAS  
FUNDACIONES Y ASOCIACIONES VINCULADAS, EJERCICIO 2012**

Aprobado el 26 de junio de 2014

Nº pág. Total: 604

Conclusiones: 1

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (0 objetivos / 0 conclusiones / 2 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Formaciones políticas obligadas a presentar la contabilidad al TCu: 36.

Fundaciones vinculadas a partidos políticos igualmente obligadas: 37

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Teniendo en cuenta que las competencias fiscalizadoras se limitan a las donaciones y aportaciones percibidas, esta circunstancia podría menoscabar la **eficacia** del control sobre la actividad ordinaria y electoral de las formaciones políticas en relación con las fundaciones. En consecuencia se considera necesario evaluar la conveniencia de someter a los mecanismos de fiscalización las cuentas anuales de las fundaciones y asociaciones vinculadas orgánicamente con los partidos políticos. A los efectos de que la transparencia en la financiación de los partidos políticos y la **eficacia** de su control no resulte menoscabada, como consecuencia de la exigencia de requisitos y limitaciones diferentes entre los partidos y sus fundaciones, se estima necesario evaluar de ampliar a las fundaciones y asociaciones los requisitos y

limitaciones a los partidos en relación con las donaciones privadas.

1065

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS  
CONTABILIDADES DE LAS ELECCIONES AL  
PARLAMENTO EUROPEO  
DE 25 DE MAYO DE 2014**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 49

Conclusiones: 1

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

El Estado subvenciona a los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones políticas los gastos electorales con las siguientes cuantías: 32.508,74 euros por escaño; 1,08 euros por cada voto válido obtenido, si al menos ha obtenido un escaño y el 15% de votos válidos; y por envío de propaganda electoral cuantías que van desde 0,02 a 0,16 euros por elector.

10 formaciones políticas han obtenido escaño.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

En el caso que se aprecien irregularidades en materia de ingresos y gastos el TCu resolverá proponer la no adjudicación o, en su caso, la reducción de la subvención electoral a percibir por las formaciones políticas.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Ninguna formación política ha superado los límites de gastos electorales aplicables.

En tres formaciones políticas se mantienen obligaciones pendientes con acreedores con posterioridad al límite temporal para disponer de los saldos.

El TCu no ha formulado propuesta alguna de reducción o no adjudicación de la correspondiente subvención.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

En el contexto económico y social deberían limitar los gastos realizados a los imprescindibles, con el compromiso de reducción del gasto y un sistema de control interno que garantice la selección de la oferta **económicamente** más ventajosa.

1029

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA LEGALIDAD DE  
LAS ACTUACIONES DEL FONDO DE  
REESTRUCTURACIÓN ORDENADA BANCARIA, DE  
LOS FONDOS DE GARANTÍA DE DEPÓSITOS Y DEL  
BANCO DE ESPAÑA, RELACIONADAS CON LA  
REESTRUCTURACIÓN BANCARIA, REFERIDA AL  
PERÍODO 2009-2012**

Aprobado el 27 de marzo de 2014

**Nº pág.** Total: 78      Conclusiones: 3      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Se estableció con la Comisión Europea un programa de actuación, MoU, para el desarrollo de la reestructuración y capitalización de los bancos para reforzar la estabilidad financiera en España. Se dotó de 100.000 millones de euros a través del FROB.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Se trata de una fiscalización de cumplimiento. No se ha extendido a la **eficiencia**.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---





**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS INCIDENCIAS  
PRODUCIDAS DURANTE EL AÑO 2012 EN LA  
EJECUCIÓN DE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR  
LAS ENTIDADES LOCALES DE LAS  
COMUNIDADES AUTÓNOMAS SIN ÓRGANO DE  
CONTROL EXTERNO PROPIO**

Aprobado el 30 de enero de 2014

**Nº pág.** Total: 117      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 3 (0 objetivos / 1 conclusiones / 2 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Expedientes de contratación requeridos a 104 ayuntamientos de más de 5.000 habitantes de las CCAA sin OCEX: Cantabria, Extremadura, Región de Murcia y La Rioja.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Ejecución de los contratos que afecten al coste, condiciones y objetivos: retrasos, modificaciones, cesiones, extinción, resoluciones y otras cuestiones necesarias.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Causas que motivaron las incidencias: En un elevado número de ocasiones hay deficiencias en la preparación, indeterminación en los pliegos e insuficiencia del estudio geotécnico del terreno u otras en la elaboración, supervisión o replanteo de los proyectos primitivos.

En relación con la extinción: La recepción del objeto de la contratación se produjo con significativos retrasos e incumplimiento de los plazos de ejecución, que en gran número de casos no constan los daños y perjuicios causados al servicio público.

En relación con la modificación: En los pliegos que se preveía la posibilidad de modificar los contratos, no se determinaron de forma clara, concisa e inequívoca.

Las desviaciones del precio inicial se produjeron como consecuencia de los

incrementos de costes económicos derivados de las modificaciones, dando lugar a importantes retrasos, algunos con excesiva dilación no justificada, llegando a desvirtuar las condiciones económicas, en perjuicio de los principios de **eficiencia y economía**.

Plazo de ejecución: Se han observado importantes desviaciones temporales no justificadas, que llegaron a alcanzar hasta el 433 o el 480% respecto al plazo inicial.

Imposición de penalidades: En un número elevado en los que se ha producido demoras no se tiene constancia de que se haya producido a la imposición de penalidades.

Intereses de demora: En estos casos ha supuesto un perjuicio al erario público.

Revisión de precios: Los expedientes examinados no se han calculado mediante índices oficiales o fórmulas aprobadas por el Consejo de Ministros.

Gestión de servicios públicos: En tres contratos no se aplicó correctamente el equilibrio económico-financiero al no combinarlo con el principio de riesgo y ventura, que requiere que para garantizar la continuidad del servicio público no se convierta en una garantía de los intereses del concesionario.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Las entidades locales deberían habilitar mecanismos que garanticen un mejor seguimiento de las incidencias surgidas en la ejecución.

Debería observarse un mayor rigor en la tramitación de las fases de preparación y adjudicación a fin de evitar la proliferación de modificaciones. Esto redundaría en una mejora de la **economía** y en la **eficacia** de la gestión de los recursos públicos.

Se deberían adoptar medidas oportunas en orden a un mayor control en la ejecución para garantizar el cumplimiento de los plazos, detectando con celeridad las desviaciones que se produzcan.

Deberían reforzar la observancia de los principios de **economía**, diligencia y **eficiencia** en la gestión del gasto, evitando que el incumplimiento de las condiciones y los plazos en el pago de lugar a la generación de intereses, con el consiguiente perjuicio a los fondos públicos municipales. Las entidades locales deberían tramitar con mayor rigor y celeridad la imposición de penalidades por demoras.

El principio del equilibrio económico-financiero en la ejecución no deberá interpretarse de modo absoluto, sino que debe combinarse con el principio de riesgo y ventura al objeto de impedir que se convierta en una garantía de los intereses del concesionario.

1028

**INFORME DE FISCALIZACIÓN PARA EL ANÁLISIS DE  
LA ADECUACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE  
CONTRATACIÓN APLICADOS POR LAS EMPRESAS  
ESTATALES NO FINANCIERAS AL MARCO LEGAL  
ESTABLECIDO A PARTIR DE LA ENTRADA EN VIGOR  
DEL 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**

Aprobado el 27 de marzo de 2014

**Nº pág.** Total: 86      Conclusiones: 5      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Integraban el sector público estatal 218 entidades no financieras: 14 Entidades públicas empresariales, 163 Sociedades mercantiles estatales y 41 entidades estatales de derecho público y consorcios de personalidad jurídica propia.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Procedimientos de contratación: preparación y ejecución de contratos.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---



1033

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CONTRATACIÓN DE DETERMINADAS FUNDACIONES  
ESTATALES DURANTE EL EJERCICIO 2012**

Aprobado el 29 de mayo de 2014

**Nº pág.** Total: 115      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 3

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

ENRESA: Fund. Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, SA.

GE: Fund. Desarrollo de la Investigación Genómica y Proteómica.

CNIC: Fund. Centro Nacional de Investigaciones Cardiovasculares Carlos III.

CNIO: Fund. Centro Nacional de Investigaciones Oncológicas Carlos III.

CIEN: Centro de Investigación de Enfermedades Neurológicas.

FECYT: Fund. Española para la Ciencia y la Tecnología.

CETAL: Centro Tecnológico Agroalimentario de Lugo.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Proceso de preparación y ejecución de los contratos: capacidad y solvencia del empresario, extinción y la observancia de los principios de **eficacia y eficiencia** de su actividad contractual.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

ENRESA: La manera de proceder ha dado lugar a que haya perdido, siquiera parcialmente, el control de las actividades que financia, ya que un elevado número de proyectos diferentes puede impedir el debido análisis previo en relación con los fines de la Fundación.

CNIC: Los pliegos no especificaban los medios a través de los cuales los licitadores habrían de acreditar su solvencia económica, financiera y técnica.

CNIO: en dos expedientes algunos de los medios exigidos para la acreditación de la solvencia técnica de los licitadores resultaban carentes de justificación o

excesivamente prolijos, lo que limitaban excesivamente la concurrencia.

GE y CNIO: en algunos expedientes no resulta acreditado que se hubiera llevado a cabo la comprobación de haberse realizado la prestación debida.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

ENRESA: para el cumplimiento de los fines que le son propios, debería utilizar el mecanismo de concesión de entregas dinerarias sin contraprestación, y no el procedimiento de firma de convenios de colaboración que, en realidad, no tiene tal naturaleza.

También debería efectuar un mayor control previo de los proyectos que va a financiar, que no deberían consistir en un reparto equitativo entre entidades situadas en las diferentes zonas geográficas de España en las que existen o van a existir residuos radiactivos.

Los pliegos deben, en todos los casos, especificar los medios en que se acreditan la solvencia económica, financiera y técnica exigible en cada caso. Deben ser reflejo de una prudente ponderación entre los requisitos exigibles a aquellos y el principio de la libre concurrencia.

Deben adoptar medidas para que la ejecución de los contratos se adecúe a los términos pactados y se respete, en el momento del pago, la regla del servicio hecho.

Deben establecer mecanismos que garanticen que los precios facturados se correspondan fielmente con las prestaciones recibidas.

1039

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CONTRATACIÓN CELEBRADA DURANTE EL  
EJERCICIO 2010 POR LAS ENTIDADES GESTORAS Y  
SERVICIOS COMUNES DE LA SEGURIDAD SOCIAL,  
ADCRITOS A LA SECRETARÍA DE ESTADO DE LA  
SEGURIDAD SOCIAL**

Aprobado el 26 de junio de 2014

Nº pág. Total: 207      Conclusiones: 3      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 5 (2 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (2 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 5 (2 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

TGSS: Tesorería General de la Seguridad Social, incluyendo GISS: Gerencia Informática de la Seguridad Social.

INSS: Instituto Nacional de la Seguridad Social.

ISM: Instituto Social de la Marina.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Si su realización ha sido acorde a los principios de **eficacia, eficiencia y economía** en todas las fases de contratación, motivación, necesidad, determinación del objeto, precio, criterios de adjudicación y pliegos.

Verificación del cumplimiento de los criterios que han sido utilizados en los procedimientos de adjudicación de los diferentes contratos y si resultan acordes con los principios de **eficacia, eficiencia y economía** exigibles en la gestión del gasto público.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Preparación, adjudicación y formalización: No aparece suficientemente justificada la elección del procedimiento de adjudicación y con falta de concreción. Se tratan de forma genérica los criterios objetivos.

Pliegos: no resultan acordes a los principios de **economía y eficiencia**. Esto es,

insuficiente valoración de los criterios, insuficiente concreción de cara a posibles mejoras propuestas por los licitadores, criterios de solvencia y garantía de calidad, así como la utilización de fórmulas y criterios de valoración del criterio del precio que no resultaron acordes con los principios de **economía y eficiencia**.

Plazos de pago: En algunos contratos no quedaron suficientemente motivadas las causas imprevistas que justifican la presencia de modificaciones, que podían haber sido previstas al realizar el proyecto.

Contratación menor: fueron adjudicados contratos de igual o similar objeto a diferentes empresas, cuya contratación conjunta mediante publicidad y concurrencia podría dar lugar a la obtención de ofertas económicamente más ventajosas, lo que resultaría más acorde con los principios de **eficiencia y economía**.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería motivarse suficientemente tanto la elección de procedimiento como los criterios de adjudicación, evitando utilizar meros formulismos o remisiones genéricas. En los pliegos falta mayor precisión de criterios de adjudicación cuya ponderación depende de un juicio de valor, así como las mejoras y prestaciones adicionales ofertadas por los propios licitadores.

Deberían extremar la diligencia en la preparación y control de ejecución en los contratos de obras en la redacción, comprobación y supervisión de sus proyectos, lo que podría reducir las desviaciones presupuestarias que se producen durante la ejecución.

Se recomienda que los contratos menores se promoviesen la concurrencia y se solicitasen ofertas a varias empresas puesto que, al existir menor competencia, podrían obtenerse mejores condiciones económicas, lo que resultaría más acorde con la utilización de los recursos públicos.



1069

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS  
DE SERVICIOS CELEBRADOS DURANTE LOS  
EJERCICIOS 2011 Y 2012 POR LAS ENTIDADES  
GESTORAS Y SERVICIOS COMUNES DE LA  
SEGURIDAD SOCIAL, ADSCRITOS A LA SECRETARÍA  
DE ESTADO DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 123      Conclusiones: 6      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 3 (0 objetivos / 2 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 3 (0 objetivos / 2 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

TGSS: Tesorería General de la Seguridad Social, incluyendo GISS: Gerencia Informática de la Seguridad Social.

INSS: Instituto Nacional de la Seguridad Social.

ISM: Instituto Social de la Marina.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar los métodos utilizados (estudios económicos o de mercado) para calcular el precio de los contratos.

Verificar los requisitos de capacidad y solvencia de las empresas para contratar.

Verificar el contenido de los pliegos, procedimientos de adjudicación, Mesas de Contratación, en especial en la valoración de las ofertas, y penalidades por incumplimientos.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Preparación, adjudicación y formalización: La necesidad se justifica de forma excesivamente genérica.

En la preparación no figura una memoria de carácter económico o comparativo de mercado.

Pliegos: Se han observado supuestos en los que los medios previstos para acreditar

la solvencia económica, técnica y profesional no resultaron proporcionales.

En los criterios de adjudicación no resultan acordes con los principios de **economía y eficiencia**: no guardan relación directa con el objeto del contrato, insuficiente determinación en la valoración de los criterios, en la utilización de fórmulas o métodos de valoración del criterio del precio que no resultaron acordes con los principios de **economía y eficiencia**.

Plazos de pagos: No consta que se haya realizado el nombramiento del responsable del contrato.

Cabe concluir que, en la mayoría de los casos, efectuaron el pago del precio en un tiempo inferior. Únicamente en 7 pagos correspondientes a 224 contratos se sobrepasó el plazo.

Contratos de limpieza, vigilancia y seguridad: En la mayoría de los contratos no figura un estudio comparativo de mercado.

Se han incrementado el importe del presupuesto respecto al contrato inmediatamente anterior, siendo el objeto del contrato idéntico o muy similar.

En casi todos los pliegos se prevén parámetros objetivos para determinar si incurren en valores anormales o desproporcionados. Pero excluyen la aplicación de la revisión de precios sin motivar suficientemente.

Existencia de múltiples criterios de adjudicación en el INSS y falta de ponderación relativa asignada al criterio objetivo del precio.

Múltiples criterios de adjudicación en TGSS, su procedimiento de adjudicación ha resultado diverso, con procedimientos negociados sin publicidad y no homogéneos.

Múltiples criterios de adjudicación en el INS. En todos los casos la ponderación relativa asignada al criterio del precio es del 70%, lo que parece razonable tratándose de contratos de la misma naturaleza y objeto idéntico.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Deberían justificar la necesidad concreta que pretende cubrirse, así como elaborar un estudio económico justificativo del importe real del servicio.

Debe haber una mayor concreción de valoración de los criterios de adjudicación en los pliegos.

Los criterios de solvencia deberían ser proporcionales con el objeto e importe de los contratos.

Resultaría razonable se valorase la conveniencia de asignar una ponderación homogénea al criterio objetivo del precio en aquellos contratos de la misma naturaleza y cuyo objeto resulte idéntico o similar.

Deberían nombrar un responsable del contrato encargado de la supervisión y control sin coste económico adicional., lo que favorecería el cumplimiento de los principios de **eficacia, eficiencia y economía** que deberían regir la contratación del sector público.



1041

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CONTRATACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE  
MURCIA, EJERCICIO 2012**

Aprobado el 26 de junio de 2014

**Nº pág.** Total: 303      Conclusiones: 6      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 8 (2 objetivos / 3 conclusiones / 3 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 3 (2 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

45 ayuntamientos y 8 mancomunidades.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Principios informadores de la contratación pública y de su gestión . en particular, los principios de **economía, eficacia y eficiencia**-, a las condiciones y a los objetos de los contratos:

- Necesidad e idoneidad y **eficiencia** en la contratación en los términos previstos legalmente.
- Adjudicación de acuerdo con el principio de **economía** en la gestión.
- Causas de los retrasos y consecuencias
- Análisis de la completa y correcta extinción de los contratos, mediante examen de recepción y subsanación de las deficiencias.
- Motivos de las resoluciones de los contratos, causas y efectos, con valoración de daños y perjuicios.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Observaciones comunes: En numerosos expedientes no constan los informes de idoneidad y necesidad de la contratación, y su justificación es imprecisa sobre su necesidad para los fines del servicio público.

El contenido de los pliegos de prescripciones técnicas de los contratos fue deficiente.

Se han detectado deficiencias en el cálculo y determinación de los presupuestos, resultando genéricos e imprecisos.

Se han observado diversas deficiencias en la constitución de las fianzas definitivas en algunos contratos, por no haberse constituido por cuantías inferiores a las exigibles o por haberse dispensado indebidamente su constitución.

En relación con los contratos de obras: Se han apreciado deficiencias en la preparación de algunos contratos, como la indebida calificación coherentemente con su objeto, ocasionando en ocasiones modificaciones y demoras en los plazos.

En relación con los contratos: los criterios de valoración no se establecieron adecuadamente en los pliegos, ni las formas o métodos de criterios selectivos ni de asignación de las puntuaciones de los baremos.

Dos contratos se estableció la valoración de las mejoras exclusivamente en función de sus importes económicos, sin tener en cuenta la naturaleza, calidad y mejoras.

En algunos contratos se aplicaron múltiples criterios de adjudicación. Ello puede redundar en el encarecimiento de los precios de los contratos. Por otra parte los baremos no se aplicaron en toda su extensión, reduciéndose las diferencias de puntuación entre las ofertas más caras y las más económicas, con la consiguiente repercusión en la observancia del principio de **economía**.

La valoración de las ofertas fue en numerosas ocasiones deficiente porque carecían de motivación o ésta era insuficiente.

En relación a los contratos de servicios públicos: Diversas deficiencias en el anteproyecto, dejándolo a los licitadores su determinación. Cláusulas confusas o poco coherentes.

Un contrato se tramitó y adjudicó como consecuencia de haberse resuelto de mutuo acuerdo, sin que se haya aportado datos concretos que avalen la mayor **economía** invocada por la Administración.

En relación a los contratos de servicios: Un contrato de servicios fue adjudicado como consecuencia de haberse resuelto de mutuo acuerdo, sin que se haya aportado datos concretos que avalen la mayor **economía** invocada por la Administración.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería justificarse con precisión las necesidades que fundamentan la existencia de los contratos, así como la idoneidad del objeto y circunstancias concurrentes. De modo especial en los contratos de servicios permanentes habría de justificarse debidamente la insuficiencia o la conveniencia de no ampliación de medios

personales y materiales.

En los pliegos establecer mayor claridad y precisión los criterios de adjudicación vinculados al objeto, así como métodos o formas de valoración.

Deberían primarse los precios de las ofertas más bajas, con exclusión de las anormales o desproporcionadas, en coherencia con los principios de **economía** de la gestión y de adecuación del precio general del mercado.

Mayor rigor en la preparación y adjudicación a fin de evitar la proliferación de modificaciones, que implican demoras importantes e incrementos de precios. Esto redundaría en la mejora de la **economía y eficacia**.

Debería reforzarse la observancia de los principios de **economía**, diligencia y **eficiencia** en la gestión del gasto derivado de las contrataciones.

Mayor diligencia por parte de los responsables en la vigilancia y control de la ejecución.





1047

**INFORME DE FISCALIZACIÓN  
SOBRE CONTRATOS DE PUBLICIDAD Y  
COMUNICACIÓN INSTITUCIONAL SUSCRITOS  
POR DEPARTAMENTOS MINISTERIALES Y  
ORGANISMOS DEL ÁREA DE LA ADMINISTRACIÓN  
ECONÓMICA DEL ESTADO,  
EJERCICIOS 2010, 2011 Y 2012**

Aprobado el 20 de septiembre de 2014

**Nº pág.** Total: 68      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 4 (1 objetivos / 2 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 6 (2 objetivos / 2 conclusiones / 2 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Ministerios de Hacienda y Administraciones Públicas; Economía y Competitividad; Fomento; Industria, Energía y Turismo; Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente; Empleo y Seguridad Social; y Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad; y 42 organismos autónomos de ellos dependientes.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Ejecución de los contratos, poniendo especial énfasis en la observancia de los principios de **eficiencia**, **economía**, buena gestión.

Comprobar la adecuación de las campañas de publicidad y comunicación a los principios de **eficacia**, transparencia, austeridad y **eficiencia**.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Adecuación a los objetivos: resultan numerosas las campañas sobrevenidas, lo que indica una planificación poco rigurosa.

Los contenidos de las campañas analizadas cumplieron sus objetivos, resultando coherentes con la actividad y funciones de las entidades.

Escasa utilización de mecanismos para la cuantificación y valoración de los objetivos de **eficacia**, austeridad y **eficiencia** no permite acreditar su cumplimiento. En los M

de Fomento e Industria, Energía y Turismo no consta que se hayan realizado estudios previos o posteriores, en el M. de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad sí que constan estos estudios, pero no los indicadores cuantificables para evaluar la **eficacia y eficiencia**.

La ejecución: - No se han aprobado los pliegos de las cláusulas generales. La Comisión optó por incluir los aspectos de interés común. Como consecuencia se ha culminado con la declaración como servicio de contratación centralizada. A juicio de este Tribunal estas medidas suponen una evidente mejora y, por tanto, son acertadas.

El M de Fomento su contrato de creatividad es genérico, fijándose las tarifas por horas/técnico. El Ministerio no tiene medios para comprobar las horas facturadas, lo que resulta contrario a la idoneidad de su objeto, que deben ser determinadas con precisión.

El M de Industria, Energía y Turismo no ha presentado certificados de emisión en internet ni radio que permitan comprobar la correcta facturación ni detalle suficiente que permita deducir la tarifa aplicada.

Este Ministerio ha financiado íntegramente diversas encomiendas de gestión, provocando un alejamiento del control de la ejecución, así como un encarecimiento de la gestión debido a los sobrecostes derivados de la intermediación.

El PCAP de la campaña informativa de embarazos no deseados adjudicados por el Instituto de la Mujer no contempló la posibilidad de que hubiese una gran heterogeneidad en las propuestas, permitiendo la máxima valoración a las ofertas en grupos de bajo coste por acción, haciendo posible importantes diferencias en la puntuación, resultando adjudicataria la empresa peor puntuada en la valoración técnica y que obtuvo en la económica la máxima puntuación. De haberse ejecutado la campaña por cualquiera de las otras licitadoras sin haber variado los medios en las que desarrolló la adjudicataria, el coste hubiese sido menor.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería establecer mecanismos para la cuantificación y valoración de los objetivos de **eficacia**, austeridad y **eficiencia** de las campañas que permitan acreditar su cumplimiento.

La Secretaría de Estado de Comunicación debería elaborar una propuesta de indicadores que permita la valoración de los impactos publicitarios.

El M de Industria, Energía y Turismo debería designar un responsable del contrato para supervisar su ejecución y adoptar las decisiones con el fin de asegurar su

correcta prestación. También debería procurar que las encomiendas de gestión resulte idónea.

El Instituto de la Mujer debería revisar y controlar con precisión el contenido de los pliegos, a fin de no incrementar el grado de objetividad, delimitando y ponderando los métodos de valoración y excluyendo aquellos extremos no acordes con la racionalidad y la **eficiencia**.



1062

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CONTRATACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

Nº pág. Total: 63      Conclusiones: 5      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 4 (2 objetivos / 0 conclusiones / 2 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

209 entidades locales: 174 ayuntamientos y 35 mancomunidades.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar las repercusiones que afecten a los principios informadores de la contratación pública y su gestión . en particular, los principios de **economía, eficacia y eficiencia**-, a las condiciones y a los objetivos de los contratos:

- Idoneidad
- Ofertas y criterios de valoración
- Tramitación de los procedimientos y **economía** en la gestión del gasto
- Coherencia con la oferta
- Retrasos y desviaciones y su incidencia en la ejecución
- Las modificaciones, examinando su adecuación
- La extinción, analizando la completa y correcta terminación
- Correcta tramitación de las resoluciones.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Observaciones comunes: No constan en varios informes la necesidad de contratación, así como la idoneidad de su objeto y contenido para satisfacerlas ni las necesidades de inversión de fondos que conllevan.

Algunos expedientes carecen de pliegos y otros incorporan de manera muy sintética y deficiente las condiciones técnicas, los medios personales. Otros eran

exclusivamente descriptivas, sin pronunciamiento alguno sobre el gasto derivado, no respondiendo a la finalidad del control previo económico-financiero.

Se han detectado deficiencias en el cálculo y determinación de los presupuestos.

Dos contratos, en los pliegos de prescripciones técnicas, fueron significativamente deficientes, con indeterminación del objeto.

En un contrato de tramitación de urgencia se produjeron retrasos en la ejecución, lo que resulta incongruente con la tramitación de urgencia.

Los criterios de valoración de las ofertas no se establecieron adecuadamente en los pliegos, al no hacerse con precisión las formas o métodos de valoración ni de la asignación de las puntuaciones de los baremos.

En algunos procedimientos abiertos se hicieron con multitud de criterios, redundando en un encarecimiento de los precios.

En ciertos contratos se incluyeron indebidamente como criterios de solvencia técnica en la fase de adjudicación, debiéndose utilizarse en la fase previa.

La valoración de las ofertas fue en numerosas ocasiones deficiente por carecer de motivación o ésta era insuficiente.

Contratos de obras: deficiencias en las actuaciones preparatorias, indebida calificación e incoherencia con su objeto y falta de replanteo previo.

En la ejecución se produjeron importantes demoras

Gestión de servicios públicos: Se aprecian diversas deficiencias en las actuaciones preparatorias.

### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería justificarse la existencia de las necesidades públicas, así como la idoneidad. Habrían de establecerse en los pliegos con mayor precisión los criterios de adjudicación, con suficiente antelación y evitar modificaciones que suponen retrasos e incumplimientos.

Deberían primarse en la valoración de los precios de las ofertas las mayores bajas. Habría de observarse mayor rigor en la fase de preparación y adjudicación a fin de evitar modificaciones y demoras que implican importantes incrementos de costes. Esto redundará en la mejora de la **economía** y en la **eficacia**.

Debería reforzarse la observancia de los principios de **economía**, diligencia y **eficiencia**.

Debería requerirse a las entidades locales mayor diligencia en la vigilancia y control de la ejecución.

1066

**FISCALIZACIÓN RELATIVA A LA CONTRATACIÓN  
DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL CELEBRADA  
DURANTE EL EJERCICIO 2012**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 367      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 3 (1 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Sector Administrativo y Fundacional: 13 Ministerios y 100 organismos.

Sector Empresarial y otros entes: 29

Entidades del Sistema de la Seguridad Social: 4.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Se trata de una fiscalización de cumplimiento y, en la medida de lo posible, de gestión (de **eficacia y eficiencia**).

Analizar la preparación y adjudicación de contratos, pliegos de cláusulas, justificación del procedimiento y criterios de valoración. Comprobar la ejecución, extinción y las demoras y sus consecuencias.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

En relación con los pliegos: En la mayoría de los contratos adjudicatarios mediante procedimiento abierto se han comprobado diversas incidencias que no resultan acordes con los principios de **eficiencia, economía** y transparencia: indebida utilización de los criterios de adjudicación, criterios de adjudicación sin determinar previamente su posible contenido y extensión, falta de precisión previa suficiente en los criterios de valoración, inclusión de límites máximos en la valoración del criterio del precio que pueden desincentivar a los licitadores a ofrecer mayores bajas en sus ofertas económicas.

En algunos casos no incluyen declaraciones sobre el modo concreto en el que el órgano de contratación supervisará la actuación en el desarrollo de la ejecución.

En relación a los requisitos legales: Las memorias justificativas de un número significativo de expedientes, no acreditaron suficientemente la necesidad de la operación. A la hora de justificar la insuficiencia de medios personales y materiales se limitaban a señalar que no disponían de medios suficientes. En diversos supuestos no contienen una motivación suficiente acerca de los criterios de valoración.

El subdirector de la Seguridad Social, en el Programa TSIMSS, se han comprobado deficiencias en la determinación del precio del contrato al incluir gastos que no estaban previamente aprobados, o no estaban definidos.

En relación a la ejecución e incidencias: Con carácter general han cumplido la obligación de abonar el precio de los contratos dentro del plazo. En diversos supuestos no constaba el acta formal de recepción del objeto o con la debida ejecución prestada. Se ha constatado, en algunos casos, retrasos en la ejecución del contrato.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

En relación con los pliegos: Resultaría aconsejable que existiera una mayor precisión en el contenido de las mejoras ofertadas valoradas como criterios de adjudicación, así como del método de valoración de los criterios de adjudicación cuya valoración depende de un juicio de valor.

Los pliegos deberían distinguir los criterios de adjudicación susceptibles de ser valorados mediante la aplicación de fórmulas, de los criterios de valoración dependientes de un juicio de valor, con el fin de no confundir los criterios de valoración objetiva con los criterios de valoración subjetiva.

Se debería nombrar un responsable del contrato, un funcionario, sin coste económico adicional, lo que favorecería el cumplimiento de los principios de **eficacia, eficiencia y economía**.

En relación a los requisitos legales: Se deberían determinar las necesidades reales a satisfacer, evitando referencias genéricas. Así como se han detectado deficiencias reiteradas en la falta de justificación de insuficiencia de los medios disponibles. Concretamente en los contratos de obras sería recomendable incrementar la planificación y análisis de las fases preparatorias con la finalidad de evitar modificaciones y retrasos.

En relación a la ejecución e incidencias: Sería recomendable justificar debidamente las necesidades que originan las modificaciones

Sería recomendable llevar a cabo un mayor seguimiento de la ejecución y



cumplimiento de los plazos, haciendo efectivas las garantías en caso de incumplimiento.

Debería acreditarse debidamente la ejecución de la prestación realizada.



Informes del Tribunal de Cuentas: Tipología % Genéricos+



1020

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA,  
EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 30 de enero de 2014

Nº pág. Total: 244

Conclusiones: 22

Recomendaciones: 6

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 4 (1 objetivos / 2 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG (13 Consejerías), 32 entidades (de las que 9 son fundaciones)

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El control interno: la AG no ha examinado la **eficacia y eficiencia**.

La mayoría de Consejerías no tenían sistema de seguimiento de objetivos, ni realizaron ningún diagnóstico sobre la gestión para identificar mejora de la **eficiencia**.

Se han tomado decisiones de gasto sin tener en cuenta el crédito. Esto ha llevado a sobrevalorar obligaciones.

Sector Público Administrativo: Las liquidaciones del presupuesto de gastos de 2010 y 2011 presentaron una ejecución del 91% y 88% respectivamente, lo que ha supuesto una disminución del 2% y 5%. La ejecución de los ingresos fue del 90% y 93% respectivamente.

Empresas públicas: se ha producido un empeoramiento de los resultados de explotación y un importante incremento de la deuda.

Estabilidad presupuestaria: no ha cumplido el objetivo de estabilidad fijado. Las medidas del Plan Económico-Financiero fueron muy genéricas y no estuvieron

cuantificadas.

Proceso de reordenación: Se han reducido 7 entidades con el Proceso de Reordenación.

Gastos de personal: Se han reducido mediante la disminución de retribuciones de los empleados (2%) y el descenso de empleo temporal (14%).

Morosidad y pagos: Se ha detectado incumplimiento de plazos en los pagos a proveedores, con el consecuente aumento de reclamaciones y demandas con el consiguiente coste económico.

Subvenciones: En los Planes Estratégicos de Subvenciones falta indicadores de evaluación de objetivos y el adecuado seguimiento de desviaciones.

Endeudamiento y avales: El endeudamiento financiero ha experimentado un incremento en los cinco últimos ejercicios del 490%, por encima de la media de las CCAA, incumpliendo los compromisos establecidos en los Programas Anuales de Endeudamiento.

Los análisis de la solvencia avaladas resultan poco realistas al establecer hipótesis demasiado optimistas, resultando fallidos dos avales con el consiguiente perjuicio económico.

Entidades: Bajos grados de realización de la Agencia de Desarrollo Económico (42,96%), constatando así que los presupuestos aprobados han excedido de sus necesidades reales de gestión.

El Servicio Riojano de la Salud traspasó sus gastos de recetas a la Consejería de Salud para reducir su gasto, lo que muestra una clara preocupación por la contención del gasto.

La Fundación Hospital de Calahorra obtiene pérdidas de forma recurrente en los últimos ejercicios, lo que pone de manifiesto que precisa de mayor cobertura financiera de la Administración Autonómica.

Contratación administrativa: es puramente formularia, los pliegos excesivamente genéricos, deficiencias de los criterios objetivos, baja valoración en los precios, falta de precisión en métodos de valoración, contrarios a los principios de **economía**.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se deberían establecer mecanismos de coordinación para superar las carencias en la planificación de las actividades de las entidades.

Revisar los sistemas contables para mejorar la **eficacia** recaudatoria.

Habría que agilizar la gestión de cobro de las deudas pendientes para evitar su prescripción.

Servicio Riojano de la Salud: no se ha formalizado ningún plan estratégico, teniendo en cuenta la sostenibilidad financiera y la **eficiencia** en la prestación de los servicios sanitarios.

Agencia de Desarrollo Económico de la Rioja: debería reforzarse los mecanismos de análisis y control para no asumir mayores riesgos y evitar los avales fallidos.





1060

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA,  
EJERCICIOS 2012**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

Nº pág. Total: 185      Conclusiones: 18      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (0 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 4 (1 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG y 24 entidades.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: No se han efectuado controles de **eficacia y eficiencia**.

La mayoría de las Consejerías seguían sin establecer sistemas de seguimiento de los objetivos aplicables a los programas presupuestarios, ni realizar diagnósticos sobre la gestión identificando aquellas posibles áreas de mejora de **eficiencia**.

Consejería de Salud y Gerencia del SERIS: No se ha formalizado ningún plan estratégico ni programa ni medición de objetivos entre ambos.

Cuenta General del Sector: La liquidación del presupuesto de gastos presentó un grado de ejecución del 91%, lo que ha supuesto una disminución interanual del 4%. En los ingresos fue del 88%, un 5% inferior.

Empresas Públicas: todas disminuyeron deudas con entidades de crédito.

Fundaciones: La Administración Autonómica no ha presentado avales.

Estabilidad Presupuestaria: ha cumplido el objetivo fijado de 1,5% del PIB regional, situándolo en el 1,06%, entrando en una senda de equilibrio, por lo que queda exenta en 2013 de formular un plan económico-financiero. Por lo que se constata que las

medidas aplicadas han sido suficientes.

El Plan de Ajuste: fue consistente y coherente.

Proceso de reordenación: Se aprobó un plan de racionalización de estructuras por las CCAA con el objeto de mejorar la **eficiencia** y reducir el gasto público. La Rioja no lo hizo.

Ha supuesto la extinción y suspensión de 7 entidades, aunque las estimaciones de ahorro no han reflejado el impacto real sobre el ahorro consolidado.

Gastos de Personal: representa un 36% del gasto, y refleja una reducción del 8,7% motivada principalmente por la disminución de las retribuciones y de interinos. El sector empresarial también como consecuencia de las extinciones.

Morosidad: la deuda comercial experimentó una reducción del 6,3%.

Subvenciones: tendencia decreciente como consecuencia de la revisión de los criterios y requisitos establecidos en los Planes Económico-Financieros. Pero se mantienen debilidades en la definición de indicadores de evaluación de objetivos y mecanismos de control sobre los Planes estratégicos. Todo ello ha limitado su **eficacia**.

Endeudamiento y avales: no se ha superado el límite de 13,02% de endeudamiento. Los avales de 3 sociedades han resultado fallidos, con lo que han tenido que hacer frente.

Gasto Sanitario: ---

Agencia de Desarrollo Económico: ---

Contratación administrativa: formulaciones genéricas y con insuficiencia en su motivación. Se aplica el mismo procedimiento de adjudicación, por lo que desvirtúa la agilización de su tramitación. Los criterios de valoración son indebidos e inadecuados.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Sería aconsejable que la Agencia de Desarrollo Económico de la Rioja fijase en las bases reguladoras y en las convocatorias de las ayudas todos los aspectos a tener en cuenta en la valoración de los criterios de otorgamiento de las ayudas.

1024

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA,  
EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 27 de febrero de 2014

Nº pág. Total: 271

Conclusiones: 33

Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 4 (1 objetivos / 2 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 5 (0 objetivos / 5 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 4 (1 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG, 4 organismos autónomos, 6 entes públicos, 36 entidades empresariales, 11 fundaciones, 1 universidad y 5 consorcios.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: no consta que haya establecido la estructura básica de los programas de actuación plurianual actualizados. No ejercen controles de **eficacia** con la finalidad de comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos.

Administración General: La ejecución del presupuesto del gasto supuso una disminución del 6% en 2010 y 4% en 2011. Se ha corregido la tendencia del fuerte incremento del gasto por operaciones corrientes. Los ingresos disminuyeron el 7% y el 3% respectivamente. El pasivo exigible aumentó el 35%.

Organismos autónomos y entidades: ---

Empresas y fundaciones públicas: Se incrementaron las pérdidas el 3% en 2010 y en 19% en 2011. Y en endeudamiento interanual fue de un 24% y de un 9% respectivamente.

Consorcios: ---

Estabilidad presupuestaria: El objetivo quedó establecido para 2010 en el 2,4% del

PIB regional, incumpliendo el objetivo fijado con un déficit del 3,9%. En el 2011 fue del 3,46%, cifra superior al 1,3% autorizado.

Análisis de la gestión: la Universidad de Cantabria no ha cumplido los límites establecidos al incurrir en costes de personal.

Agencia Cántabra de Consumo: se suprimió, y sus funciones las tuvo que asumir la Dirección General de consumo por falta de planificación adecuada.

Hay concurrencia de varias sociedades en la realización de iguales o similares características, consecuencia del carácter genérico e impreciso de los mismos. Cabe resaltar que atentan contra los principios de **eficacia y economía**. En este sentido el Acuerdo del Consejo de Gobierno ya constataba la pluralidad de entes de notable complejidad, traducida en una **ineficiencia** en la gestión de recursos públicos.

No se tiene constancia de que Cantabria elaborase un plan de racionalización de las estructuras.

Hay encomiendas por parte del Gobierno de Cantabria que se subcontratan por carecer de medios necesarios para ejecutar directamente las actividades. Resulta cuestionable este proceder al convertirse en meros instrumentos de financiación de la gestión de servicios públicos. Tampoco acreditó las razones de **eficacia** ni la falta de medios idóneos. Este sistema de ejecución lleva un sobrecoste para la Comunidad.

La Fundación CSBS utilizó la sociedad Emprendinser SLU. Para realizar diversas actividades propias. El informe de auditoría de cuentas puso de manifiesto la imposibilidad de verificar la razonabilidad del coste repercutido por Emprendinser a la Fundación CSBS a través de su facturación y de valorar el grado de **eficacia y eficiencia** alcanzado en la asignación de estos recursos públicos.

Fondos de Compensación Interterritorial: ---

Contratación administrativa: los pliegos son excesivamente genéricos, lo que desvirtúa la finalidad de agilizar la tramitación. En los procedimientos abiertos se han detectado deficiencias en la determinación de los criterios objetivos de adjudicación, baja valoración del precio, métodos de ponderación inadecuados, lo que resulta contrario a los principios de transparencia y **economía**. La negociación del contrato IDICAN provocó la resolución unilateral incluso antes de la firma del convenio por desaparición sobrevenida de la causa, lo que ocasionó un perjuicio muy gravoso e ineficaz para el interés público y siendo contrarias a la eficiente utilización de los fondos públicos.

La construcción del Edificio Dávila supone la asunción de un coste desproporcionado conforme a los principios de **eficacia y eficiencia**.

Dirección General de Carreteras Vías y Obras: insuficiencia de los medios

personales y materiales propios para satisfacer las correspondientes necesidades. Notable imprevisión de la Administración Autonómica por ausencia de la Declaración de Impacto Ambiental, que debió solicitarse ya en el primer proyecto, y la deficiencia de los estudios geológicos, que supuso un aumento del 50% del precio de adjudicación.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Universidad de Cantabria: existencia de suficientes disponibilidades líquidas pudieran no resultar necesarias para el ejercicio, o incluso solicitar el ingreso en la Tesorería de la Comunidad total o parcialmente.

La encomienda de gestión debiera utilizarse únicamente para aquellas actividades concretas que permitan un mejor desarrollo, evitando su empleo como instrumento. Deberían motivarse suficientemente todas las encomiendas de gestión, con una adecuada acreditación de la concurrencia de elementos que justifican su necesidad y para desarrollarla.

Los pliegos debería establecer criterios de adjudicación objetivos y precisos coherente con el principio de **economía** en la gestión de fondos públicos. En la ejecución de los contratos deberían evitarse demoras no justificadas.



1063

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 27 de noviembre de 2014

Nº pág. Total: 179

Conclusiones: 23

Recomendaciones: 3

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG, 8 organismos autónomos, 2 entes públicos, 29 entidades empresariales, 10 fundaciones, 1 universidad y 4 consorcios.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: deficiente presupuestación inicial del Servicio Cántabro de Salud, incrementando la dotación inicial de gastos en un 45%. Tampoco presenta objetivos ni indicadores que permitiesen realizar un seguimiento de su grado de consecución en los programas de actuación plurianual.

Se crea la Oficina de Supervisión Integral del Gasto sin que haya acreditado que realizó actividad durante 2013. Ello es especialmente significativo dado que son medidas urgentes.

Las Consejerías no han realizado controles de **eficacia**.

Administración General: El Servicio Cántabro de Salud ha incumplido nuevamente el objetivo de gastos. La Universidad de Cantabria debería reducir su elevada tesorería.

El resultado presupuestario reflejó un déficit de 495.887 miles de euros.

Organismos autónomos y entidades: ---

Empresas y fundaciones: el resultado agregado supuso unas pérdidas de 30.545 miles de euros, lo que implica una mejora del 43%.

Consortios: ---

Estabilidad presupuestaria: el objetivo estaba situado en el 1,5 del PIB regional. Se deduce un déficit del 1,51%, coincidiendo con el objetivo fijado.

Análisis de la gestión: se incumplieron los límites máximos autorizados de endeudamiento de la Comunidad Autónoma.

El número de personal se ha reducido un 4% en la AG, en el sector empresarial un 21% y el fundacional un 2,75%.

Se adoptaron compromisos en materia de reordenación y racionalización de control, **eficiencia** y reducción del gasto público. En 2014 se habían eliminado 21 de 23 entidades.

Se ha detectado la existencia de competencias ejercidas simultáneamente por diferentes entes.

No consta el cumplimiento del Acuerdo Marco sobre sostenibilidad de las finanzas.

El período medio de pago se situó en 235 días. No se tiene constancia de la existencia de criterios establecidos para la selección de pagos.

Dificultad o imposibilidad por recuperar los derechos de las marcas del Real Racing Club.

El Instituto Cántabro de Finanzas financió los %Proyecto Comillas+ y %Proyecto Papelera+sin que se le asignara ninguna actividad para las mismas. También avaló al sector privado con ausencia de requisitos.

Fondos de Compensación Interterritorial: ---

Contratación administrativa: no se justifica la elección del procedimiento y los criterios de adjudicación utilizados. Cláusulas excesivamente genéricas. En los pliegos el criterio de adjudicación es la calidad del producto.

## **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Universidad de Cantabria: existencia de suficientes disponibilidades líquidas, pudiéndolas retornar total o parcialmente.

Debería excluirse del ámbito de la encomienda la prestación de servicios que impliquen el ejercicio de funciones públicas y limitarse a concretas actividades materiales. Habría de motivarse suficientemente todas las encomiendas de gestión, con la adecuada acreditación de la concurrencia de los elementos que justifican su necesidad. Se debería acompañar la financiación al avance de su ejecución previa la correspondiente justificación de costes reales.



Contratación administrativa: justificar las necesidades de manera precisa y concreta, establecerse criterios de adjudicación objetivos y precisos, y su forma de valoración coherente con el principio de **economía** en la gestión de fondos públicos. En los pliegos precisar los sistemas y procedimientos de control.



1025

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA,  
EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 27 de febrero de 2014

Nº pág. Total: 324

Conclusiones: 31

Recomendaciones: 4

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 3 (0 objetivos / 2 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

58 entidades públicas: AG, 1 universidad, 7 organismos autónomos, 6 entes públicos, 20 empresas públicas, 16 fundaciones, 6 consorcios.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: del seguimiento de los objetivos de los programas presupuestarios se deduce, salvo el Servicio Extremeño de Salud, que permanece la indefinición de objetivos e indicadores que permitan desarrollar de forma eficaz su seguimiento.

La Administración General: Ha continuado el deterioro presupuestario obtenido, generando déficits.

Organismos autónomos y entes públicos: ---

Empresas y entidades públicas: Los resultados agregados negativos de 2011 incrementan en un 33% las pérdidas agregadas de 2010.

Fundaciones y consorcios: ---

Estabilidad Presupuestaria: Los objetivos definidos para 2010 y 2011 fueron de un déficit del 2,4% y del 1,3% del PIB regional respectivamente. Se presentaron Planes Económico-Financieros de Reequilibrio que fueron declarados idóneos. Pese a la elevada cifra de la necesidad de financiación la Comunidad ha conseguido regresar

a la senda de estabilidad, al alcanzar el 1,03% del PIB regional frente al límite fijado del 1,5%.

Reestructuración del sector público: ha extinguido 8 sociedades públicas de las 12 previstas. Aún no se han conseguido ahorros significativos. El grado de ejecución de la reestructuración alcanzó el 83% frente al 60% del conjunto de las CCAA.

Se han detectado diversos consorcios y fundaciones que tienen por objeto aspectos de la gestión o promoción cultural cuyo desarrollo de forma coordinada podría suponer la obtención de sinergias y una mayor **eficacia**.

Análisis de la gestión: La reorganización administrativa de edificios pone de manifiesto las actuaciones dirigidas al ahorro en gastos por arrendamientos.

No se han constatado planes estratégicos de subvenciones, la concreción de objetivos e indicadores adolece de falta de parámetros objetivos que permitan un adecuado seguimiento.

Los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio inciden especialmente en la contención del gasto y mejora de su **eficacia**.

La encomienda de gestión del grupo GPEX mantiene una insuficiente acreditación de la ausencia de medios propios. Al término de la fiscalización había aumentado su gasto. Al menos 38 encomiendas de gestión se ha producido la devolución de los importes que fueron anticipados en exceso. 6 encomiendas se hacía mediante contratación de terceros, superiores al 50%, por lo que las mismas no se encuentran en situación de idoneidad.

Las pérdidas del Grupo Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales obtiene pérdidas continuadas pese a ser perceptor del 80% de subvenciones.

La Sociedad de Fomento Industrial de Extremadura, SA mantenían importes muy elevados de imposiciones a plazo fijo, inmovilizando unos recursos que no se corresponden con el volumen de su actividad.

La coexistencia de la Fundación Centro de Cirugía de Mínima Invasión y del Consorcio para la Gestión de esta fundación, hace los ingresos de ambas superan los gastos por las que las subvenciones deberían ajustarse.

Contratación administrativa: Deficiencia en la actuación administrativa en la fase preparatoria y de tramitación.

Fondos de Compensación Interterritorial: ---

## **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería limitarse la utilización de la encomienda de gestión, evitando su empleo como instrumento para resolver problemas o disfunciones organizativas o

presupuestarias. Evitarse la realización de anticipos por la totalidad.

Habría de estudiarse un plan de viabilidad del Grupo Corporación Extremeña de Medios Audiovisuales, dada la drástica reducción de su cifra de negocios y los importantes recursos obtenidos.

Debería examinarse la diligencia en las diversas fases de contratación se justifiquen debidamente su necesidad, elección de procedimiento y criterios de adjudicación.

Preparar los contratos referentes a la redacción, supervisión y replanteo previo de los proyectos deberían realizarse con mayor **eficacia**.

En la valoración de los precios de las ofertas deberían primarse las mayores bajas en coherencia con el principio de **economía**.



1072

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 27 de diciembre de 2014

Nº pág. Total: 232

Conclusiones: 23

Recomendaciones: 3

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 3 (1 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)  
**Eficacia / Ineficacia:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)  
**Eficiencia / Ineficiencia:** 3 (1 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

53 entidades públicas: AG, 1 universidad, 7 organismos autónomos, 6 entes públicos, 19 empresas públicas, 12 fundaciones, 6 consorcios y 1 asociación.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno:

La Administración General: Las modificaciones presupuestarias han supuesto un incremento de los créditos iniciales en un 4,85%. Estas modificaciones se mantiene el uso de fórmulas genéricas en relación con la repercusión que las mismas tienen sobre los objetivos de gasto y sobre su incidencia en ejercicios futuros. Las obligaciones se han reducido interanualmente un 9% en virtud de las medidas de contención del gasto, obteniendo un grado de ejecución del 89%.

Organismos autónomos y entes públicos: El Servicio Extremeño de Salud ha reducido en un 50% el saldo con acreedores, pero continúa siendo muy elevado, incumpliendo los límites presupuestados.

Empresas y entidades públicas: las pérdidas obtenidas se han reducido en un 36%. Se han reducido un 40% las aportaciones realizadas por la Junta, hecho que ha significado una reducción de encomiendas de gestión.

Fundaciones y consorcios: No se han elaborado los presupuestos de explotación y capital de las fundaciones FRO y FUSE.

Los resultados agregados experimentan un incremento interanual del 31%. Ha ascendido la deuda con entidades de crédito. La aportación de la Junta experimenta una reducción interanual del 13%.

Estabilidad Presupuestaria: Se presentó el Plan Económico-Financiero de Reequilibrio que resultó idóneo. El déficit se estableció en un 1,03%, desviándose positivamente en un 0,47%.

Reestructuración del sector público: Se ha limitado a una reducción neta de dos entidades.

Análisis de la gestión: Los gastos de personal se han reducido un 8%.

En el Plan de ajuste se propuso la reducción de cargas administrativas a los ciudadanos y empresas, pero no incluía un calendario de imputación debidamente detallado.

La deuda viva efectiva experimentó un incremento interanual del 20,5%. Estas previsiones requerirán acudir a un mayor endeudamiento.

En el Instituto de la Mujer de Extremadura no se ha podido evaluar el impacto que la minoración de recursos ha supuesto en el cumplimiento de objetivos.

Una parte significativa del ahorro en esta Comunidad en cumplimiento del objetivo de déficit se ha producido en el Servicio Extremeño de Salud. Pero la utilización reiterada de procedimientos negociados sin publicidad y de contratación menor se opone a los principios de **eficiencia**, y cuestiona la **eficacia** obtenida por los hospitales en su gestión contractual. Por otra parte se hace efectiva la centralización de compras.

Sociedad de Gestión Pública de Extremadura: se constata la reducción de encomiendas de gestión en un 27% en sus presupuestos, y del 42% en aportaciones de la Junta.

Contratación administrativa: Sigue sin justificarse suficientemente la necesidad de celebración de la mayoría de contratos. Sigue sin tenerse en cuenta la valoración del precio de las ofertas como determinante de la adjudicación conforme el principio de **economía**.

Los pliegos adolecen de imprecisión de la variación y criterios de adjudicación. Se evidencia una deficiente preparación administrativa, así como una falta de coordinación entre las Administraciones.

Fondos de Compensación Interterritorial: Como consecuencia de la disminución del gasto en inversiones, la cuantía supuso un descenso del 13,27%.



**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Encomiendas de gestión: Limitarse la utilización a aquellas actividades que permitan un mejor desarrollo de las competencias propias de la administración. Evitarse la aplicación de porcentajes de tanto alzado, así como realizar anticipos por la totalidad.

Debe completarse el proceso de reestructuración, en orden a evitar duplicidades y obtener una mayor **eficacia**, y evaluación de posibles duplicidades e **ineficiencias** en la prestación de servicios en función del objeto de los mismos; así como extinguir las entidades sin actividad: Fundación FOP y GESMINESA.

La contratación debería justificar la necesidad para el servicio público de manera precisa y concreta, así como otorgar al criterio del precio un valor más determinante en conformidad con el principio de **economía**.



1030

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CIUDAD AUTÓNOMA DE CEUTA,  
EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 27 de marzo de 2014

Nº pág. Total: 227

Conclusiones: 17

Recomendaciones: 5

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG, 1 universidad, 6 organismos autónomos, 10 sociedades mercantiles, 1 fundación y 1 consorcio.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: No se han desarrollado los controles financieros y de **eficacia**, ni en la Consejería de Hacienda, ni en Organismos autónomos ni en Sociedades mercantiles, carencia que pone de manifiesto la inexistencia de un mecanismo de planificación y control. En la gestión de las subvenciones reflejan actividades genéricas.

El presupuesto: se modificaron incrementándolos en un 18% a los iniciales.

La Administración General: La liquidación del presupuesto de gastos presentaron un grado de ejecución del 84% y 81% para 2010 y 2011 respectivamente. Para los ingresos fue del 94% y 92% respectivamente. En la liquidación de los presupuestos se presentaron déficits en los resultados.

Organismos autónomos: ---

Empresas públicas: ---

Fundaciones y consorcios: el Centro asociado de la UNED mantiene situación

deficitaria.

Estabilidad Presupuestaria: No ha alcanzado el objetivo de estabilidad desde 2007, habiéndose liquidado los ejercicios fiscalizados con una necesidad de financiación superior a los límites fijados.

Planes de saneamiento: No se concretó ninguna medida de gestión para concretar la operación de endeudamiento, limitándose a aplicar un mero incremento del 2%. No se estableció el oportuno seguimiento y evaluación de las desviaciones, que consistía en la habilitación de una unidad de control en la Consejería de Hacienda.

Análisis de la gestión: En gastos de personal se han registrado unos decrementos interanuales del 1,5% en 2010 y 9,3% en 2011 motivados por las medidas extraordinarias de reducción del déficit. Importante carencia y debilidad en la planificación de personal en uso de categorías superiores a la suya.

La deuda comercial experimentó un crecimiento de un 46%.

Subvenciones: se han detectado deficiencias y carencias en la definición de actividades en el proceso de selección, así como en el seguimiento y evaluación de ayudas.

Gestión tributaria: bajo grado de cobro de multas que apenas han alcanzado el 30%. Se ha puesto de manifiesto demoras en la comunicación y traslado de expedientes de ejecución. Las actuaciones en la vía ejecutiva no han sido homogéneas ni sistemáticas.

El endeudamiento se ha incrementado un 48%.

Contratación administrativa: justificación de las necesidades genéricas, sin mínimo de concreción razonable. No consta la preceptiva supervisión de proyectos. No se especifican suficientemente los criterios de valoración ni la asignación de puntos. Notables retrasos y dilaciones en su ejecución.

Fondos de Compensación Interterritorial: ---

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería extremarse en la diligencia a la hora de mejorar la determinación de las circunstancias justificativas de las necesidades públicas a satisfacer y su vinculación con el objeto del contrato, así como la concreción del procedimiento y criterios de adjudicación.

1064

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CIUDAD AUTÓNOMA DE CEUTA,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 27 de noviembre de 2014

Nº pág. Total: 156

Conclusiones: 13

Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG, 7 organismos autónomos, 10 sociedades mercantiles, 2 fundaciones y 1 consorcio.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: No se han realizado informes de control interno ni Programas de actuación. Los objetos sociales en muchos casos adolecen de excesiva generalidad y confusión creciente de utilización de encargos y encomiendas.

El presupuesto: falta de presentación de los Programas Anuales. Los créditos iniciales se han visto modificados con un incremento del 41%.

La Administración General: El presupuesto de gastos presentó un grado de ejecución del 84%, el de los ingresos fue del 91%.

Organismos autónomos: ---

Empresas públicas: Se constata la recurrente situación deficitaria. El Parque MM, SA ha cubierto con ventas de entradas únicamente el 32% de los costes de explotación.

Fundaciones y consorcios: La Fundación PC tiene fondos propios negativos, no habiendo adoptado ninguna medida para corregir el desequilibrio económico-financiero por falta de medios financieros. El Centro Asociado de la UNED obtuvo un

resultado negativo, como consecuencia de la disminución de subvenciones de la Ciudad.

Estabilidad Presupuestaria: No ha elaborado un Plan Económico-Financiero. De la liquidación del presupuesto la Ciudad cumplió el objetivo de estabilidad.

Análisis de la gestión: Gastos de personal: representa un 33%. La evolución del gasto refleja una disminución del 9,4% motivado por las medidas extraordinarias de reducción del déficit para garantizar la estabilidad presupuestaria y el fomento de la competitividad.

Morosidad: ---

Planes de saneamiento: deficiencias significativas en el Plan y su liquidación en cuanto a la previsión de ahorro, no habiendo establecido un seguimiento y evaluación de los mismos. Los informes trimestrales de este Plan se han puesto de manifiesto el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda financiera.

Endeudamiento: Incremento de un 84% en los últimos cinco ejercicios.

Contratación administrativa: expedientes excesivamente genéricos e imprecisos. En los pliegos no se aprecia el criterio de los precios, ni el contenido ni la forma de valoración.

Fondos de Compensación Interterritorial: ---

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se debería revisar y clarificar los objetos sociales de las empresas municipales y organismos que gestionan competencias de urbanismo, vivienda y gestión del agua con objeto de evitar duplicidades con las correspondientes Consejerías.

Los pliegos deberían establecer los criterios de adjudicación con mayor claridad y concreción, métodos de asignación de las puntuaciones. Debería tomarse en consideración el valor promedio de las bajas ofertadas.

No debería suscribir préstamos a largo plazo para las cuantías que no está prevista su disposición.

1061

**INFORME ANUAL DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CIUDAD AUTÓNOMA DE MELILLA,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

Nº pág. Total: 107      Conclusiones: 12      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 3 (0 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

AG, 3 organismos autónomos, 1 ente público, 3 sociedades mercantiles, 1 fundación.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria y los Planes Económico-Financieros de Reequilibrio.

Evaluación de los principios de **eficiencia y economía**, entre otras, las áreas de endeudamiento, avales y contratación.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Control interno: No constan actuaciones dirigidas a efectuar el control de **eficacia** por parte de la Intervención General de la Ciudad, pero en las tres sociedades mercantiles fueron objeto de informe emitido por la Intervención General como por auditores privados, por lo que se ha producido una duplicidad de actuaciones que resultan ajenas a los principios de **eficacia, eficiencia y economía**.

La Administración General y entes administrativos: Se ha aumentado el crédito previsto mediante modificaciones en un 18,84%. El presupuesto de gastos asciende a 82%. En la tramitación de expedientes no se siguen las fases de ejecución previstas.

Empresas públicas: ---

Estabilidad Presupuestaria: La Intervención General concluye que reúne el requisito de situarse en equilibrio o superávit. La necesidad de financiación se mantuvo por debajo del límite establecido.

Análisis de la gestión: del plan de saneamiento derivado del plan anterior cabe señalar que la Intervención afirmó el cumplimiento de los objetivos marcados. Señalar la detección de diferencias entre las cifras del informe presentado por la Intervención y las resultantes de la liquidación presupuestaria que cuestionan la **eficacia** en la valoración del cumplimiento anual del plan.

La Ciudad no se acogió al mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales.

Los gastos de personal se redujeron en un 7,8% debido a las medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria.

EMBISMESA acordó ampliar la política social de vivienda concediendo subvenciones a fondo perdido del 50%, siendo su objeto social la promoción, preparación y gestión del suelo y el desarrollo de programas de promoción y rehabilitación de viviendas. No parece oportuno que dicha sociedad determine, de forma particular, la política social de la vivienda, encomendada a la propia Ciudad.

Contratación administrativa: La justificación y clasificación resulta en general vaga e imprecisa. El servicio de limpieza viaria de residuos sólidos incluye la construcción de una nave industrial, sin que se justifique su necesidad o interés público.

Fondos de Compensación Interterritorial: La definición de alguno de los proyectos es de un grado tan general que imposibilita verificar su grado de ejecución.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se deben mejorar los procedimientos de gestión y recaudación del impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

Se debe proceder a elaborar los presupuestos con mayor rigor para evitar las desviaciones entre el presupuesto aprobado y el ejecutado, hecho que desvirtúa el valor del mismo como instrumento de planificación de la actividad.

En la Administración catastral debe realizarse una gestión más eficaz y eficiente de los recursos derivados del IBI mediante la protección del cobro.

La pervivencia de la Fundación Melilla CF cuya misión consiste en la coordinación de competencias de las Consejerías, podría desarrollarse a través de comisiones interadministrativas o bien actualizar sus Estatutos.

La contratación administrativa debería describir con precisión la necesidad de contratar y dar cumplimiento a los fines institucionales de la entidad y evaluar la idoneidad para satisfacer las necesidades públicas, así como supervisar la correcta realización de la prestación.



1034

**INFORME GLOBAL DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO,  
EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 29 de mayo de 2014

**Nº pág.** Total: 488

Conclusiones: 20

Recomendaciones: 0

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 4 (1 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 4 (1 objetivos / 3 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Las actuaciones fiscalizadoras del TCU y OCEX incluyen todas las Administraciones de las CCAA, y 1.696 y 1.593 entidades públicas en 2010 y 2011 respectivamente (184 - 161 Organismos, 66 . 75 Entes, 638 . 602 Empresas, 411 . 390 Fundaciones, 310 . 281 Consorcios, 5 . 5 Otras Entidades, 33 . 30 Cámaras de Comercio y 49 . 49 Universidades respectivamente).

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Ejecución presupuestaria y gestión de endeudamiento, avales créditos y contratación desde la perspectiva del sometimiento de la **eficiencia y economía**.

Encomiendas de gestión a entidades instrumentales.

Subvenciones y endeudamiento de universidades, empresas, fundaciones y consorcios.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Administración General, OOAA y Entes: Los créditos para las AAGG se incrementó en un 6% y 7% para 2010 y 2011. Las obligaciones ha supuesto un grado de ejecución del 92% y 93%.

Los OOAA: la ejecución del gasto fue del 90% y 92%.

Los presupuestos por programas de las CCAA no especifican suficientemente los indicadores que permitan el seguimiento de los objetivos programados. Dado que no se han implementado sistemas de contabilidad analítica no es posible pronunciarse sobre el grado de **eficiencia y economía**.

Gasto Sanitario: Permanente insuficiencia estructural de los créditos iniciales, recurriéndose de forma periódica a generar gasto que exceden las consignaciones

presupuestarias y con cargo a ejercicios futuros que puede distorsionar el sostenimiento financiero de la gestión sanitaria.

Fondos de compensación Interterritorial: Se ha producido una disminución del 36,83%.

Universidades: Algunas funcionan con presupuestos prorrogados. El total de las modificaciones de los créditos presenta un incremento de 29,8% y 30,3%. El grado de ejecución de los ingresos en 2010 es inferior al 80% en 7 universidades y del 90% en 3. En 2011 6 al 80% y 4 al 90%.

Pese a la disminución de la demanda se produce un aumento en la oferta de titulaciones. Así se observa una relevante disminución de la media de alumnos por profesor, y de la media de créditos impartidos por éstos. Refleja un sobredimensionamiento de dicho profesorado.

Han ido creando paulatinamente entes instrumentales para la actividad investigadora, lo que resulta contrario a las medidas de racionalización del gasto público.

Empresas públicas: El conjunto presenta pérdidas agregadas con un incremento del 79%.

Existen empresas cuyo objeto social coincide parcialmente con el de otras de nueva creación o con algunas que carecen de actividad, originando aportaciones continuadas, contraviniendo los principios de **eficiencia y economía**.

Fundaciones públicas: ---

Consortios públicos: ---

Estabilidad presupuestaria: Se fijó un déficit del 2,4% y 1,3% del PIB regional respectivamente, registrándose finalmente un 2,94%.

Endeudamiento: Ha aumentado el 37,9% y el 22,9% respectivamente, denotando falta de rigor y disciplina para el control de la deuda pública.

Avales: ---

Contratación administrativa: La fiscalización ha tenido como objeto comprobar los principios de **eficiencia y la economía**.

Falta de un mínimo de concreción razonable de la necesidad.

La figura del responsable del contrato está poco utilizada.

Incorrecta ponderación del criterio referente al precio en las adjudicaciones, deficiencias en los criterios objetivos, insuficiencia de fórmulas y métodos de valoración y ponderación de los criterios. Se observan demoras en la ejecución.

Deficiencias en las modificaciones, supervisión o replanteo de proyectos iniciales.

Encomiendas de gestión: Tendencia cada vez más generalizada de entidades instrumentales, especialmente en empresas públicas que contratan prácticamente la

totalidad por carecer de medios personales y materiales, realizando actuaciones de carácter jurídico. Resulta cuestionable dichas encomiendas.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- CAPÍTULO INEXISTENTE ---



1045

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 24 de julio de 2014

**Nº pág.** Total: 297      Conclusiones: 14      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Total entidades 13.740: Ayuntamientos 8.115, Diputaciones 41, Cabildos 10, Comarcas 81, Mancomunidades 1,014, Áreas Metropolitanas 3, Agrupación de Municipios 30, Entidades 3.702 y Consorcios 744.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Relaciones de contratos formalizados.

Especial atención a las empresas municipales relativo a la reestructuración del sector público y de reducción del gasto público en el contexto de la crisis económico-financiero.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Cuentas generales: La utilización de prórroga presupuestaria de manera continuada evidencia una inadecuada planificación, e impide que se ejerza una de sus principales funciones: servir de instrumento para llevar a cabo una gestión municipal ordenada.

Presupuestos: el presupuesto inicial agregado se modificó en un 25%. El gasto ejecutado por las entidades locales fue, al menos, un 7% menor y un 12% respecto a 2010. Esta tendencia a la baja en el gasto es como consecuencia de la crisis económica y de las políticas de restricción. El único incremento significativo fue para amortizar deuda.

El grado de ejecución de ingresos fue únicamente del 50%, esto conlleva que los gastos se ejecutarán sin disponer de financiación cierta.

Se incrementó el endeudamiento que superó el 88% de las previsiones como consecuencia de los mecanismos de financiación del pago a proveedores de las entidades locales. Los ingresos crecieron al menos en un 10%

El resultado presupuestario reflejó un saldo positivo, debido principalmente a la

disposición de mayor endeudamiento de ejercicios anteriores.

88 ayuntamientos, 1 comarca y 4 mancomunidades han presentado ahorros negativos durante dos ejercicios consecutivos, lo que resulta no sostenible a largo plazo.

Entidades dependientes: Se produjo una disminución neta de 82 entidades. Constan sin actividad el 5%.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Habrían de establecerse medidas para que sus presupuestos constituyan un auténtico instrumento de gestión, planificación y toma de decisiones, evitando prórrogas de presupuestos e incluso previsión de ingresos carentes de posibilidades reales. También el establecimiento de medidas de carácter estructural con la finalidad de garantizar la suficiencia financiera y evitar desequilibrios que dan lugar a incremento de deuda.

En el marco reorganizativo y racionalización deberían disolverse mancomunidades, consorcios y entes que no están desarrollando actividad.

Debería revisarse la estructura del sector empresarial local de modo que respondan de manera efectiva a las razones de **eficiencia**, estabilidad, racionalidad y sostenibilidad financiera.

1021

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA UNIVERSIDAD  
DE LA RIOJA, EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 30 de enero de 2014

**Nº pág.** Total: 132

Conclusiones: 7

Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 6 (1 objetivos / 3 conclusiones / 2 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

La LOU establece que las universidades están dotadas de personalidad jurídica propia y desarrollan sus funciones en régimen de autonomía y de coordinación entre sí. Pero deja indeterminado el modelo de financiación al disponer que se garantizará que dispongan de los recursos necesarios para un funcionamiento básico de calidad, completando con la posibilidad de las competencias de cada CA a fin de contribuir con convenios y contratos-programa que incluyan sus objetivos, financiación y la evaluación de su cumplimiento.

Cuenta como ente instrumental con la Fundación General de Univ. de La Rioja (FUR).

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Evaluar la sujeción de los principios de **eficiencia y economía** en la gestión.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Ante las exigencias de estabilidad presupuestaria, y ante la necesidad creciente de esfuerzo fiscal en la financiación de los sistemas educativos, tiene que redundar necesariamente en una mejora de la racionalidad y **eficiencia** en la gobernanza de las mismas. Las reuniones del Consejo Social tienen carácter testimonial, lo que motiva que se produzca una reflexión sobre el futuro de los órganos rectores a fin de potenciar la **eficiencia** en la adopción de decisiones.

FUR no cumple con la exigencia en cuanto a la elaboración de sus presupuestos ni

rinde cuentas al Consejo Social.

El control interno de la UR depende de gerencia, lo que representa una debilidad.

Los créditos han superado los presupuestados en el 14% en 2010 y 20% en 2011. El capital ha disminuido un 13,7%. El presupuesto de los gastos ha tenido un grado de ejecución del 54% y del 47%.

Hay que concluir que la necesidad de contar con un procedimiento de gestión de tesorería no sólo resulta conveniente desde el punto de vista de la **eficiencia**, sino de obligado cumplimiento a fin de establecer las previsiones legales.

La satisfacción de la oferta del 74% de media, con exceso en Ingeniería, Arquitectura y masters. Los alumnos de nuevo ingreso han crecido un 21%. El número de alumnos matriculados ha descendido un 17% y los créditos un 6%. Los alumnos graduados han aumentado un 14%. La media de créditos impartidos por profesor es de 16,45, cuando los exigidos son de 24 créditos, poniendo de manifiesto el sobredimensionamiento del profesorado.

Los recursos humanos: Ha experimentado un decremento del 1%, con un descenso del 21% del personal laboral y aumento del 15% del personal funcionario. Así se ha transformado personal laboral en personal funcionario, con el consiguiente aumento del indicador de la relación entre personal funcionario y laboral.

La justificación de la necesidad de varios contratos son excesivamente genéricos e imprecisos. Algunas adjudicaciones de contratos no fueron coherentes con el principio de **economía** en la gestión, al concederse una relevancia excesivamente escasa a las bajas económicas. Los proyectos de ejecución han presentado deficiencias en su evolución y en las modificaciones. Éstas además no se acreditan la existencia de necesidad.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería proceder a la adecuación de los RRHH a las necesidades reales del servicio que necesita.

Debe adecuar su oferta a la demanda social mediante la asignación **eficiente** de los recursos docentes, ajustando su capacidad productiva a la realidad de su demanda y de su capacidad financiera.

En cuanto al elevado grado de modificación de los presupuestos iniciales hay que señalar que debe utilizar los instrumentos presupuestarios pertinentes a fin de que las modificaciones sean hechas de carácter esporádico y extraordinario, y por tanto no alteren tan significativamente los créditos inicialmente aprobados.

La existencia de desequilibrios de los gastos de funcionamiento sobre los ingresos



corrientes, así como la dificultad de mantener financiación pública creciente en un entorno de crisis, aconseja la adopción de contención del gasto, en especial de personal.

En relación con los saldos de tesorería se recomienda cuenta con un procedimiento de gestión a fin de realizar una actuación más **eficiente** y racional.

La contratación: evitar la adopción de fórmulas para la valoración del precio de las ofertas de modo que evite la agrupación de las ofertas en franjas. Que las licitaciones vengan precedidas de estudios o prospecciones de mercado debidamente acreditadas.



**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA UNIVERSIDAD  
DE LA EXTREMADURA, EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 27 de marzo de 2014

**Nº pág.** Total: 135

Conclusiones: 6

Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 7 (1 objetivos / 4 conclusiones / 2 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

La LOU establece que las universidades están dotadas de personalidad jurídica propia y desarrollan sus funciones en régimen de autonomía y de coordinación entre sí. Pero deja indeterminado el modelo de financiación al disponer que se garantizará que dispongan de los recursos necesarios para un funcionamiento básico de calidad, completando con la posibilidad de las competencias de cada CA a fin de contribuir con convenios y contratos-programa que incluyan sus objetivos, financiación y la evaluación de su cumplimiento.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Evaluar la sujeción a los principios de **eficiencia y economía** en la gestión de los recursos públicos, para lo que se prevé el análisis de las áreas de docencia, investigación, organización, personal, costes y contratación administrativa.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Ante las exigencias de estabilidad presupuestarias y de esfuerzo fiscal en la financiación de sus sistemas educativos, debe introducir indicadores de mercado y muy especialmente de estructuras de coste, que redundaría en una mejora de racionalidad y **eficiencia**.

La CA no ha alcanzado acuerdos a fijar objetivos, financiación y la evaluación del cumplimiento de los mismos, considerándose contraria a los principios de **eficiencia** y racionalidad exigibles.

Destaca la escasa regulación del Consejo Social, lo que motiva que se produzca una

reflexión a fin de potenciar la **eficiencia** en la toma de decisiones y su profesionalización.

Elevado grado de modificación de los presupuestos iniciales. Las obligaciones han aumentado un 15,4%, destacando el de personal que ha aumentado un 17,5% y 13,8%.

Mantiene importantes saldos de tesorería, lo que hace concluir que la necesidad de contar con un procedimiento de gestión no sólo resulta conveniente desde el punto de vista de la **eficiencia** y racionalidad, sino de obligado cumplimiento.

El margen obtenido como diferencia entre los ingresos y los gasto de funcionamiento crecen negativamente, por lo que se aprecia un desequilibrio.

La satisfacción de la oferta es del 67% de media. Los alumnos de nuevo ingreso ha crecido el 2%. Los alumnos matriculados han crecido un 3%, mientras los créditos matriculados se han reducido un 3%.

La dedicación en docencia del profesorado, unida a que la media de alumnos equivalente por profesor equivalente es de 14 alumnos por profesor, refleja un sobredimensionamiento. Así se aprecia un aumento de los créditos impartidos del 17%, sin embargo el personal docente e investigador se ha reducido un 5%.

Los recursos humanos han experimentado un decremento global de un 3,6%.

Las justificaciones de la necesidad de los contratos o no consta o están redactadas en unos términos excesivamente genéricos e imprecisos. La forma o método de valoración de varios criterios de adjudicación no se especificó en los pliegos. Esta actuación no es conforme con los principios de publicidad, objetividad ni el de **economía** de gestión.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Sería aconsejable elaborase estudios pertinentes para la adecuación de los RRHH a las necesidades reales.

Debería adecuar su oferta a la demanda social mediante la asignación **eficiente** de los recursos docentes, ajustando su capacidad productiva a la realidad de su demanda y de su capacidad financiera.

Realizar una adecuada planificación presupuestaria en cumplimiento del principio de anualidad presupuestaria.

Debería realizar un análisis de sus necesidades reales de efectivo, ya que no obedece a una utilización óptima de los mismos.

En los pliegos deberían especificarse con más precisión los métodos y formas de valoración.

En cuanto al elevado grado de modificación de los presupuestos señalar que suponen siempre una insuficiencia de crédito.

La evolución de determinados indicadores pone de relieve la existencia de desequilibrios en la tendencia de los gastos de funcionamiento sobre los ingresos, así como la dificultad de mantener la financiación pública creciente en un entorno de crisis, lo cual aconseja la adopción de medidas de contención de gastos, en especial de personal.

Se recomienda cuente con un procedimiento de gestión de tesorería a fin de realzar una actuación más **eficiente** y racional.



1044

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA,  
EJERCICIO 2012**

Aprobado el 24 de julio de 2014

**Nº pág.** Total: 62

Conclusiones: 6

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es una Institución de derecho público dotada de personalidad jurídica y plena autonomía en el desarrollo de sus funciones. La LOU establece que el Gobierno establecerá una regulación específica que tendrá en cuenta el régimen de sus Centros asociados, los convenios con las CCAA y otras entidades públicas y privadas.

Cuenta con 59 Centros Asociados, 2 Centros Institucionales, 12 Centros en el extranjero y 6 sedes de exámenes en Europa y América.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Análisis de la contratación del personal docente. Evaluar los sistemas y procedimientos de control interno y de gestión. Análisis del Plan Estratégico General.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Incumplió el límite de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, al exceder las retribuciones satisfechas al personal.

Cuenta con un Plan Director y Plan Estratégico de la Oficina de Planificación.

El control de Auditoría Interna es insuficiente.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y**

**eficiencia**

Se recomienda se inicie un procedimiento necesario para efectuar el cobro de la deuda pendiente.

Debería potenciar sus instrumentos de planificación y control de la gestión, llevando a cabo la definitiva implantación de una contabilidad analítica.



1019

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA  
CORPORACIÓN RTVE Y SUS SOCIEDADES,  
CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS  
COMPRENDIDOS ENTRE EL 1/1/2010 Y EL 31/12/2011**

Aprobado el 30 de enero de 2014

**Nº pág.** Total: 109      Conclusiones: 8      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 4 (0 objetivos / 3 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

El consejo de Ministros en 2006 constituyó CRTVE y autorizó la creación por la misma de las sociedades mercantiles SMETVE (Sociedad Mercantil Estatal Televisión Española, SA.) y SMERNE (Sociedad Mercantil Estatal Radio Nacional de España, SA.).

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Gestión económico-financieros.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Legalidad: El contrato-programa acordados por el Gobierno se aprobó con un retraso de seis meses, por lo que ha quedado por concretar la financiación pública a percibir, los medios a emplear, el control de su ejecución y los efectos derivados de su incumplimiento orientado a la racionalización de los costes.

Determinado personal directivo percibió retribuciones variables del 20% con cumplimiento de objetivos generales, cuando el grado de cumplimiento fue del 70% en 2010.

Para los contratos de sonido, multimedia y audiovisuales el Consejo de Administración no exigió la concreción respecto a la planificación e imputación de recursos internos en la producción propia, al no exigir que se dejara constancia expresa en cada caso en que la utilización de recursos ajenos derivase de la inexistencia de recursos propios. Esta exigencia habría sido conveniente para

mantener el equilibrio previsto entre la utilización de recursos propios y los contratados mediante productoras.

Los presupuestos utilizados para la aprobación de contratación presentaban ciertas debilidades, ya que las decisiones de autorización podían haber sido adoptadas de forma **ineficiente** por falta de información.

La obtención de ingresos derivados de los derechos sobre las cinematográficas no resultó **eficiente**, sin que consten estudios económicos que respalden esta decisión.

La película *El Baile de la Victoria* no se ha constatado ingresos por parte de CRTVE, cuando obtuvo, según el Instituto CAA, recaudación en salas comerciales.

Subcontrató, a pesar de que disponía de recursos propios, los servicios de señales vía satélite. Habría sido preciso documentar económica y técnicamente esa necesidad.

Control interno y de gestión: No existía control en las ventas de programas, las liquidaciones las efectuaba el cliente sin supervisión interna.

El sistema de transporte de personal presentaba **ineficiencias** importantes en la gestión de los servicios de pool y de los vehículos a disposición en Madrid y Barcelona.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Este Tribunal considera ineludible que el Gobierno y CRTVE aprueben el contrato-programa, en el que habría de concretarse los objetivos específicos y aspectos tan significativos como su financiación, los indicadores de cumplimiento, dotándola de un modo de gestión orientado a la racionalización de costes.

Se recomienda al Gobierno que estudie incentivar la obtención de ingresos comerciales.

Debería potenciar los procedimientos de control de la producción contratada con terceros con objeto de optimizar la **eficiencia** de sus gastos.

Sería necesario que la utilización de recursos ajenos para la producción de programas únicamente se efectúe en aquellos casos en los que no se disponga de recursos propios.

Sería necesario que se dejase constancia documental de la repercusión económica que tiene la adquisición de derechos sobre audiovisuales a coste cero.

1036

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL CONSORCIO CASA  
ÁRABE Y SU INSTITUTO INTERNACIONAL DE  
ESTUDIOS ÁRABES Y DEL MUNDO MUSULMÁN,  
EJERCICIOS 2011 Y 2012**

Aprobado el 26 de junio de 2014

**Nº pág.** Total: 61

Conclusiones: 5

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es una entidad de derecho público de carácter interadministrativo, con personalidad jurídica propia, que tiene por objeto la gestión de los servicios institucionales, culturales y de formación. En cuanto al IEAMM se trata de una calificación genérica dada por la Casa Árabe.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Se trata de una fiscalización de regularidad.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

En 2010 las aportaciones descendieron un 50%, el 2011 un 56% y 2012 un 31%. Se ha tratado de compensar con ingresos propios, pero se ha realizado de modo muy insuficiente. Resulta destacable el hecho de que el consorcio no obtenga ninguna financiación ni patrocinio por parte del entorno de las legaciones diplomáticas, empresas o entidades culturales de los países árabes.

En un expediente de contratación la adjudicación se decide por el elevado peso de los criterios subjetivos, pese a que la propuesta económica del adjudicatario es un 41% superior a la del otro licitador.

El alquiler de una exposición contratado con IVA se liquidó añadiendo el IRPF. Este incremento del precio no se considera justificado.

Se aprecian deficiencias de idoneidad, insuficiencia de medios ni se justifica el

procedimiento de adjudicación aprobado.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se recomienda una planificación muy adecuada de sus actividades y la rigurosa acomodación de los gastos a los ingresos.

Se recomienda la búsqueda de patrocinios y colaboradores en el entorno de las legaciones diplomáticas, empresas y entidades del mundo árabe.

Debe subsanar las deficiencias formales y materiales observadas en la gestión de los ingresos y de los gastos.

1037

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL CONSORCIO  
CENTRO SEFARAD-ISRAEL, EJERCICIOS 2011 Y 2012**

Aprobado el 26 de junio de 2014

Nº pág. Total: 70      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es una entidad de derecho público de carácter interadministrativo, con personalidad jurídica propia, que tiene por objeto la gestión de los servicios institucionales, culturales y de formación.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Se trata de una fiscalización de regularidad.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Las cuentas presentan unos resultados negativos muy elevados y persistentes, producto de una muy importante caída de los ingresos y una insuficiente reducción de los gastos. Esto conduce a un grave desequilibrio patrimonial y supone una importante incertidumbre.

La gestión de las actividades genera un elevado volumen de gastos repetitivos de pequeña cuantía, generalmente a través de contratos menores y casi siempre a los mismos proveedores, lo que en ocasiones puede suponer la pérdida de ventajas competitivas.

Como deficiencia de carácter general destacar la omisión o insuficiencia de propuestas que justifiquen la necesidad para el cumplimiento de sus fines.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se recomienda que el Consejo Rector establezca con claridad y se cumplan los compromisos respecto a la financiación y gastos en el futuro, que permita una

planificación adecuada de sus actividades y la rigurosa acomodación de los gastos a los ingresos.

Se recomienda que se lleven a cabo más actuaciones específicas para la búsqueda de patrocinios y colaboradores en el entorno de las legaciones diplomáticas.

Debe corregir y subsanar las deficiencias formales y materiales observadas en la gestión de los ingresos y de los gastos.

1038

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL INSTITUTO  
DE LA CINEMATOGRAFÍA Y DE LAS ARTES  
AUDIOVISUALES, EJERCICIO 2011**

Aprobado el 26 de junio de 2014

**Nº pág.** Total: 125      Conclusiones: 6      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 3 (1 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es un organismo autónomo de carácter administrativo. Sus fines son la creación, producción y distribución de producciones españolas.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar el grado de **eficacia** alcanzado por el Organismo en el cumplimiento de sus objetivos, así como la **eficiencia y economía** en el empleo de sus recursos.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Aspectos de la gestión: Se han detectado insuficiencias o indeterminación del objeto subvencionable, omisión de la propuesta de resolución, ausencia de presentación de tres ofertas.

Análisis de la **eficacia, eficiencia y economía**: No se ha dado cumplimiento a las medidas de conservación, promoción y desarrollo del patrimonio cinematográfico y audiovisual en la que se exigía la elaboración de un estudio relativo a la **eficacia** de las diferentes ayudas, por lo que no se ha dispuesto de uno de los principales instrumentos de evaluación de la **eficacia** del sistema de ayudas.

Los indicadores establecidos para medir el logro de los objetivos de los programas presupuestarios no proporcionaban información suficiente y relevante para la toma de decisiones puesto que no abarcaban todos los objetivos establecidos, algunos no resultaban válidos para medir el efecto o impacto real de las actuaciones realizadas y no medían la **eficiencia y la economía** de la acción pública.

El *Cine Doré* sólo cubrió el 25% del coste medio por espectador.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería mejorar la política de gestión de almacenes reduciendo su número y centralizando su gestión.

Sería conveniente una redefinición de los indicadores de forma que proporcionen información válida para el seguimiento de los objetivos establecidos y para la toma de decisiones. Asimismo, sería necesario acomodar el contenido de las memorias presupuestarias a los instrumentos de planificación plurianual para que constituyan un elemento adecuado de examen del desarrollo de la acción pública.



1040

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL MUSEO  
NACIONAL DEL PRADO, EJERCICIO 2012**

Aprobado el 26 de junio de 2014

**Nº pág.** Total: 186

Conclusiones: 6

Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es un organismo público de carácter especial dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, pública y privada, para el cumplimiento de sus fines.

Los ingresos son procedentes de los PGE y de otras Administraciones, y los de prestaciones de los visitantes, que tienen naturaleza de precios públicos, junto con la cesión de espacios que tiene naturaleza jurídica de tasas.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Evaluar los sistemas y procedimientos de control interno y de gestión en lo que se refiere a la calidad de los procedimientos aplicados en la gestión de los bienes inmovilizados y de los ingresos, principalmente.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Ha incumplido frecuentemente las previsiones en cuanto a la obligación de motivar suficientemente las causas de adjudicación.

La carencia de normas internas aprobadas, actualizadas e integrales, revela debilidades en el control interno operante en la gestión.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Es recomendable que el M. de Educación, Cultura y Deporte proceda al estudio sobre la conveniencia de mantener la vigencia de la Tarjeta Anual de Museos Estatales y actualizar el precio público de la misma.



1043

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL CONSEJO  
GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

Aprobado el 24 de julio de 2014

**Nº pág.** Total: 121

Conclusiones: 7

Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es un órgano constitucional cuyo cometido principal es velar por la garantía de la independencia de los Jueces y Magistrados en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales que le son propias. Dispone de autonomía financiera y presupuestaria.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

El trabajo ha consistido básicamente en el análisis de las partidas integrantes del estado de liquidación del presupuesto de gastos del Consejo.

Se han examinado los cambios introducidos en determinados procedimientos de gestión y control.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Las subvenciones produjeron un superávit presupuestario.

La gestión de Tesorería puso de manifiesto un deficiente control de liquidación de intereses y la existencia de excesos de tesorería.

En la preparación de los contratos falta previsión y ausencia de planificación. No se han realizado estudios económicos que permitan la determinación de unos presupuestos ajustados a los precios de mercado, con una inadecuada selección del sistema de fijación de precios. Se ha observado ausencia para el cumplimiento de sus fines institucionales, idoneidad y contenido para satisfacerlas. Esto ha ocasionado deficiencias en el control de su ejecución.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y**

**eficiencia**

Se estima conveniente el establecimiento de un sistema de planificación de la gestión y presupuestación de la contratación que permita una tramitación de los procedimientos de adjudicación con antelación suficiente para asegurar la continuidad de los servicios requeridos con arreglo a los procedimientos más adecuados a los fines perseguidos y que mejor se ajustan a los principios de igualdad, objetividad, publicidad, transparencia, concurrencia y **eficacia** que informan la contratación pública, contemplando la posibilidad de recurrir a los sistemas de racionalidad de la contratación.

1049

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA FUNDACIÓN  
DEL TEATRO REAL, EJERCICIO 2012**

Aprobado el 29 de septiembre de 2014

Nº pág. Total: 98

Conclusiones: 13

Recomendaciones: 3

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es una Fundación del sector público estatal. Sus fines son promover y gestionar las actividades musicales, líricas y coreográficas.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Evaluar los sistemas y procedimientos de control interno y gestión aplicados por la Fundación, y la comprobación anual de los planes de actuación que fijen objetivos indicadores que permitan evaluar el grado de **eficacia y eficiencia** alcanzado en su gestión.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

En los contratos: Como regla general no se ha elaborado, con carácter previo a la preparación del expediente contractual, documentos que acreditaran que existía suficiente crédito para llevar a cabo el objeto de contratación. Ninguno de los contratos se elaboró documento formal de recepción como mecanismo de conformidad de la prestación realizada.

Sistemas y procedimientos: La Fundación desconoce en el *Programa Patrocinio* si las tarifas aplicadas en las facturas llevaban incorporado el descuento acordado; el importe de la publicidad emitida; si el medio con el que acordó que una parte de la publicidad le fuese donada y otra parte se la pagara.

Se adoptaron distintas medidas para cumplir con los fines estatutarios para fomentar la difusión de las artes musicales y la asistencia de los ciudadanos a la ópera, mediante precios reducidos a menores de 30 años, y un programa pedagógico para niños.

La ejecución del presupuesto registró importantes desviaciones, los ingresos fueron inferiores y los gastos registraron una desviación menor. En consecuencia esta situación no podrá mantenerse en ejercicios futuros, ya que se está descapitalizando y puede poner en peligro la viabilidad del Teatro en un futuro no muy lejano.

En el conjunto de las óperas se produjeron elevadas pérdidas a pesar que se había previsto obtener beneficios.

En la ópera *Macbeth* un mes antes no se suscribió un acuerdo, cuando ya se habían realizado prácticamente todos los gastos de producción, por lo que estaba corriendo un elevado riesgo. En consecuencia, de haber surgido algún problema, la ópera tenía que haberse representado en versión concierto, con el consiguiente deterioro de imagen y la incursión en gastos innecesarios de elevada cuantía.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería adoptar urgentemente medidas para evitar que sigan registrando pérdidas, que ha supuesto una disminución drástica de los fondos propios y una descapitalización progresiva de la Fundación.

Debería seguir adoptando medidas tendentes a equilibrar el presupuesto, ya que el esfuerzo realizado en este sentido no fue suficiente. Además debe adecuarse a la realidad económica, de manera que tanto la estimación de los ingresos como de los gastos sean acordes con su situación actual.

Debería reflexionar sobre la oportunidad de abordar estas producciones de óperas de gran formato en el momento actual, máxime cuando está atravesando una situación económica delicada y no consigue compensar su déficit con otras obras.

Debería elaborar sus planes de actuación con mayor rigor económico e incluir todas las previsiones de gastos de las producciones.

Debería incluir una cláusula en los contratos de coproducción que le permita tener el control de los gastos reales para poder ajustar de manera más adecuada su aportación final definitiva a los gastos que deriven de dicha producción.

1053

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA AGENCIA  
ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE LA SALUD EN EL  
DEPORTE, ANTERIORMENTE AGENCIA ESTATAL  
ANTIDOPAJE**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 52      Conclusiones: 2      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es una entidad de derecho público, dotada de personalidad jurídica pública, con patrimonio propio y autonomía en su gestión. Su fin es la realización de actividades materiales de previsión, de protección de la salud, y de lucha contra el dopaje en el deporte.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Grado de cumplimiento de sus objetivos, así como la **eficacia** de los medios de control previstos por la normativa reguladora.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Carece de Contrato de Gestión a pesar de ser un elemento estructural clave del desarrollo de su actividad. Como consecuencia ha carecido y carece de objetivos mesurables y de indicadores para su evaluación, salvo en el área específica correspondiente al Laboratorio de Control de Dopaje.

No se han implementado ninguno de los mecanismos de control de **eficacia**, no existiendo informe alguno, salvo los controles realizados por la ENAC al Laboratorio de Control de Dopaje.

La muestra analizada de contratos revela una buena gestión administrativa.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se insta al M. de Educación, Cultura y Deporte, y de Hacienda y AAPP a la aprobación inmediata de un Contrato de Gestión de la Agencia que contemple objetivos claros, unos indicadores adecuados para su medición, unos métodos de valoración de resultados, así como las consecuencias aparejadas al incumplimiento de los mismos y los procedimientos para hacerlas ejecutivas.



1059

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL INSTITUTO  
CERVANTES, EJERCICIO 2012**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

Nº pág. Total: 111

Conclusiones: 8

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Entidad de Derecho público sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica propia y capacidad de obrar. Su fin es promover universalmente la enseñanza, el estudio y el uso del español. Posee dos sedes centrales, 65 centros en 34 países y 12 aulas en universidades extranjeras.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Evaluar los sistemas y procedimientos de control interno y de gestión aplicados en el desarrollo de su actividad, especialmente desde el punto de vista **económico**.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Relativas a la plantilla: 17 puestos no estaban incluidos en el catálogo aprobado, y se ha observado un exceso de auxiliares administrativos en el centro de Utrecht.

En su actividad contractual falta de criterios que han de servir de base para la adjudicación, de elementos que deberían haberse valorado en la fase previa de admisión y ausencia de negociación de los contratos en procedimiento simplificado.

Los sistemas y procedimientos no eran suficientemente adecuados para contribuir al cumplimiento de objetivos.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Se considera conveniente que el Instituto solicite a la CECIR un incremento de la dotación de recursos humanos de la que cuentan actualmente los centros para acometer las funciones de administración y proceda a cubrir los puestos que se

encontraban vacantes.

Se recomienda se desarrolle un procedimiento de emisión de los informes de control de gestión y dotarla de los recursos humanos que fueran necesarios para acometer dichas funciones.

*Informes del Tribunal de Cuentas: Tipología %Gestión+*



1023

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS PRINCIPALES  
ACTUACIONES REALIZADAS POR LA AGENCIA  
ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN  
EJECUCIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE  
FISCAL, DURANTE LOS EJERCICIOS 2010, 2011 Y 2012**

Aprobado el 27 de febrero de 2014

**Nº pág.** Total: 139      Conclusiones: 9      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 3 (1 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Principales actuaciones:

- Fomento del Cumplimiento Voluntario y de Apoyo al Plan
- Planes Parciales de Gestión Tributaria
- Planes Parciales de Inspección Financiera y Tributaria
- Planes Parciales de Aduanas e Impuestos
- Planes Parciales de Recaudación.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Comprobar, en la medida de lo posible, los grados de **eficacia y eficiencia** alcanzada por la AEAT en la aplicación de las medidas derivadas de la ejecución de los referentes Planes de lucha contra el fraude.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Sobre la planificación: La planificación estratégica ofreció buenos resultados sobre la ordenación del trabajo y la asignación de recursos humanos y técnicos en las distintas medidas planificadas.

Inadecuado desarrollo de la planificación estratégica mediante la aprobación de nuevos planes que simplemente se agregan a los anteriores.

Las líneas de actuación y prioridades estratégicas se fueron incorporando a los planes sin el suficiente esfuerzo de coordinación y sistematización.

La falta de homogeneidad de los datos sobre número de actuaciones que ofrecen estos indicadores dificulta hacer comparaciones entre sus cifras que permitan valorar la evolución de la actividad de la Agencia.

Las cifras de la planificación fueron superadas ampliamente por los resultados obtenidos, con porcentajes superiores al 100% de las cifras de referencia.

Sobre las actuaciones: Se produjeron varias modificaciones de las previsiones de actuación, se elaboraron con criterios poco fiables, obligando a hacer cambios para ajustarse a las posibilidades reales.

Se produjeron porcentajes de realización de las actuaciones por encima de las previsiones.

Los PPR reflejaron los problemas de incremento de la morosidad, estableciendo medidas para conseguir una mayor **eficacia** en la gestión y recuperación de la deuda pendiente, para la mejora en la detección de conductas fraudulentas y para la actuación coordinada con las áreas liquidadoras. Casi todas las actuaciones para incrementar la **eficacia** en la recuperación de la deuda aumentaron sus ratios, reflejando mejoras.

Sobre los resultados económicos: Aunque se produjo una mejora anual de los resultados de la lucha contra el fraude, los resultados absolutos de la recaudación obtenida son aún insuficientes: pasaron del 4,55% en 2010 al 5,55% en 2012.

El ingreso efectivo constituye uno de los problemas fundamentales en la lucha contra el fraude, provocando un aumento constante de la deuda tributaria pendiente y aumentaron los importes de la deuda cancelada sin ingreso en período ejecutivo. Se produjo un incremento del 29,16% de la deuda tributaria pendiente, que en período voluntario se mantuvo constante y en período ejecutivo experimentó un incremento del 60,5%. Es decir, que se anuló y canceló más deuda (también se recaudó más); y sin embargo, la deuda tributaria pendiente siguió creciendo todos los años fiscalizados. Estos datos ponen de manifiesto que parte importante de las deudas que se generaron como consecuencia de las actuaciones de control acabaron canceladas, anuladas o incrementando las deudas.

Las actuaciones de recaudación como la adopción de medidas cautelares, las derivaciones de responsabilidad y la investigación del patrimonio ofrecieron buenos resultados.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

La AEAT debería desarrollar su planificación estratégica de forma coordinada y sistemática para adoptar nuevos criterios de actuación, y no limitarse a agregarse a

los planes anteriores.

Debería elaborar datos homogéneos sobre sus resultados y su actividad que permita hacer valoraciones y conocer su evolución.

Debería continuar desarrollando y potenciando herramientas para la detección de actividades ocultas al fisco como vía para alcanzar una mejora de los resultados.

Debería tener en cuenta que la deuda generada debe de ser una de las prioridades, no sólo en actividades ocultas al fisco, sino mejorar la calidad de la deuda y para hacer efectiva esa deuda, evitando que una parte importante que se genera no llegue a cobrarse.

Debería potenciar la adopción de medidas cautelares, derivaciones de responsabilidad, investigación del patrimonio de los deudores y demás actuaciones que persiguen el cobro efectivo de la deuda Tributaria.





1027

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LA GESTIÓN Y CONTROL DE LA INCAPACIDAD TEMPORAL POR LAS ENTIDADES DEL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

Aprobado el 27 de marzo de 2014

**Nº pág.** Total: 158      Conclusiones: 9      Recomendaciones: 3

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 8 (0 objetivos / 7 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Revisión y análisis de los procedimientos de gestión y control sobre la incapacidad temporal:

- INSS Instituto Nacional de la Seguridad Social
- ISM Instituto Social de la Marina
- MATEPPS Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales

Procedimientos de intercambio de información:

- Entidades del sistema de la Seguridad Social
- CCAA
- INGESA Instituto Nacional de Gestión Sanitaria

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar actuaciones y control. Obtención de datos y entrevistas con los responsables de ejecución.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

De los partes médicos: La base de datos presentaba limitaciones que la hicieron **ineficiente** para la realización de determinados controles, ya que la información era incompleta, lo que resta **eficiencia** al sistema. No constaba información relativa a los partes médicos, lo que podría suponer la inexistencia de procesos reales de Incapacidad temporal que pudieran estar siendo financiados indebidamente. También sin el correspondiente parte de la empresa, lo que resta **eficiencia** al

control.

Del INS: Existen tres situaciones distintas en cuanto al control: no cuenta con información, por lo tanto no controla; dispone de información y sin embargo no la controla; tiene información y la controla. El control informático tampoco fue **eficiente**. Respecto a las deducciones del pago delegado presentó una anomalía importante que dio lugar a **ineficiencias** en su gestión, dado que no detectaba las deducciones indebidas practicadas por la empresa.

El tiempo medio transcurrido fue de 28, 21 días naturales, cuando estaba establecido realizarlo en 18 días, con el consecuente perjuicio económico para la Seg. Soc. El control de las contingencias profesionales fue escaso debido a que todas las propuestas fueron resueltas mediante silencio administrativo.

INS: La incapacidad temporal no existía ni parte médico ni parte de baja. Las direcciones provinciales no tenían acceso a la aplicación para los reconocimientos médicos., con su consecuente coste económico adicional.

El control manual del pago delegado en Madrid fue más **eficiente** que en informático.

Mutuas de Accidentes de Trabajo: El procedimiento no permitía la transmisión de los partes médicos de confirmación ni la corrección de errores. Las demoras en la prestación de asistencia sanitaria en determinados casos de incapacidad temporal se alargaron de forma innecesaria, con el consiguiente perjuicio económico para la Seg. Soc. El control de las Mutuas sobre el pago delegado fue mucho más **eficiente**, dado que todas recibían de la TGSS la información necesaria.

Colaboración voluntaria de las empresas: La Dirección Gral. de Ordenación de la SS no recibía información de ningún tipo relativa a las empresas que colaboraban, por lo que no realizó las actuaciones de tutela sobre estas empresas que tiene encomendadas, con el riesgo que, al finalizar su colaboración, no efectúen el ingreso.

Convenios de colaboración: Se han detectado gastos indebidamente financiados cuyo reintegro debe exigir el INSS en las CCAA de Andalucía, Aragón, La Rioja, Murcia, Castilla y León e Illes Balears.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

M. Empleo y Seg. Soc.: Debe impulsar la creación de una base de datos de partes médicos debidamente consolidada y conjunta para lograr un control más **eficiente** en la gestión de la incapacidad temporal.

Debe dictar normas oportunas a las Mutuas para comunicar periódicamente los

pagos directos de prestaciones de incapacidad con objeto de evitar que se produzcan pagos duplicados.

TGSS: Establecer controles informáticos adecuados de forma que se impida consignar deducciones si no existen procesos de baja asociados.

INSS: Debería solicitar mensualmente la totalidad de las deducciones practicadas a la TGSS para detectar deducciones indebidas.

ISM: No debería efectuar reclamaciones por deducciones indebidas por importes inferiores al 3%, dado que el coste administrativo es mayor que su resultado.

MATEPSS: Adoptar las medidas necesarias para evitar el pago de prestaciones para los que sólo dispongan de información del parte remitido por las empresas a través del sistema RED, ante el riesgo que se estén efectuando pagos por un proceso inexistente.

DGOSS: Impulsar modificación normativa para que los excedentes derivados en la colaboración voluntaria sean ingresados en la TGSS.



1032

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS  
RETRIBUCIONES Y DE LA GESTIÓN DE LOS  
SISTEMAS DE PROVISIÓN Y PROMOCIÓN DE LOS  
PUESTOS DE LA INTERVENCIÓN DE LAS ENTIDADES  
LOCALES**

Aprobado el 24 de abril de 2014

**Nº pág.** Total: 78      Conclusiones: 3      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Su creación, clasificación y supresión corresponde a las CCAA. El Ministerio H. y AAPP procede a acreditar la habilitación estatal. En cuanto al régimen retributivo, la norma reconoce la dependencia orgánica de las corporaciones locales en las que prestan sus servicios, así como la fijación de sus condiciones laborales, y en especial, el importe de algún componente de sus retribuciones.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El desequilibrio entre el número de puestos y de funcionarios constituye uno de los principales factores de **ineficacia**, existiendo un elevado número de puestos que no tienen titular u ocupados por funcionarios sin habilitación estatal o por funcionarios con habilitación estatal en acumulación o pertenencia a una subescala o categoría inferior a su puesto.

El 38% de los puestos con funciones de control y fiscalización interna se encontraban vacantes o sin titular.

En general, las entidades locales hacen un uso muy limitado de la posibilidad que les ofrece la normativa de sacar a concurso sus plazas vacantes. El nivel de convocatoria fue del 16%.

El 39% de funcionarios con habilitación estatal con nombramiento provisional eran de una categoría inferior.

Se constata la existencia de complementos específicos en puestos del mismo tipo y clase y con el mismo complemento de destino. Existen diferencias significativas en los complementos específicos entre entidades de similar tamaño y población.

La representatividad de alguno de los conceptos retributivos cuestiona la gestión realizada por algunas de las entidades, ya que puede incidir en la independencia y adecuación del ejercicio de la función pública de fiscalización y control.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Deberían permitirse en la normativa criterios de gestión y de razonabilidad, minimizando el desequilibrio entre el número de puestos y funcionarios existente en la actualidad y contribuyendo a una distribución óptima de los recursos humanos disponibles en atención a las necesidades reales que se deben atender, dotando así de mayor **eficacia** al sistema de funcionarios con habilitación nacional.

1035

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LAS MEDIDAS  
DE GESTIÓN Y CONTROL ADOPTADAS POR LAS  
COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA LA ADECUADA  
APLICACIÓN DE LA LEY 39/2006, DE 14 DE  
DICIEMBRE, DE PROMOCIÓN DE LA AUTONOMÍA  
PERSONAL Y ATENCIÓN A LAS PERSONAS EN  
SITUACIÓN DE DEPENDENCIA**

Aprobado el 29 de mayo de 2014

**Nº pág.** Total: 152      Conclusiones: 9      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Esta ley se encuentra dentro de las competencias exclusivas asignadas al Estado por la CE a través del IMSERSO. La AGE ha venido traspasando a todas las CCAA la gestión de las funciones y servicios, correspondiéndoles a éstas el reconocimiento del derecho y la gestión, reservándose la AGE la regulación de las condiciones básicas.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Verificar el reconocimiento de la situación de dependencia y el reconocimiento efectivo de la prestación.

Verificar los procedimientos para el reintegro de las prestaciones indebidamente percibidas.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Continúan produciéndose importantes demoras en las resoluciones de reconocimiento, realizándose en 219 días, algo más de 6 meses, cuando debería de ser de 6 meses. En Andalucía, P. Asturias, Valencia y Extremadura supera los 300 días.

El incumplimiento de los plazos en la gestión del SAAD, que es competencia

exclusiva de las CCAA, sigue constituyendo una de sus grandes debilidades, perjudicando a las personas beneficiarias y al IMSERSO.

Este Tribunal ha podido constatar una gran disparidad entre CCAA en la valoración de la capacidad económica de los beneficiarios.

Debe ponerse de manifiesto que desde la realización del anterior Informe de Fiscalización se ha producido una mejora en cuanto al número de expedientes en los que se han observado discrepancias entre las bases de datos de las CCAA, el SISAAD y el IMSERSO. Han arbitrado los procedimientos mediante los cuales regularizan de forma continuada los efectos económicos que pueden producir estas discrepancias.

Se han constatado debilidades relativas a la identificación de beneficiarios, lo que en ocasiones es causa de las restantes deficiencias.

La mayor parte de las CCAA no han cuantificado la totalidad de las aportaciones de los beneficiarios en concepto de aportación al coste de los servicios que reciben.

En términos de gasto público por beneficiario se aprecia una notable disparidad entre distintas CCAA.

Las CCAA y el IMSERSO han llevado a cabo un proceso de regularización de los expedientes de personas fallecidas, duplicados o con errores en todas las fases del procedimiento (fe de vida, etc.).

La falta de controles **eficaces** propios de las CCAA adquiere mayor gravedad por las importantes demoras constatadas en la incorporación de datos al SISAAD.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Deberían adoptar medidas tanto de gestión como presupuestarias para dar cumplimiento al plazo máximo de seis meses.

Las CCAA deberían promover disposiciones normativas para establecer criterios mínimos comunes para la determinación de la capacidad económica personal.

Los mecanismos contables y de información deberían permitir la cuantificación tanto del nivel mínimo de protección como el coste de cada tipo de servicios y prestaciones o copago de los beneficiarios.

Deben mejorar el control de los supuestos de cesación del derecho a percibir las prestaciones de dependencia y en particular el control de la vivencia.

Deberían intensificar las actuaciones y programas formativos dirigidos a los cuidadores no profesionales, que coadyuven de forma **eficaz** mediante una adecuada cualificación profesional.



1046

**INFORME DE FISCALIZACIÓN  
SOBRE LAS ACTUACIONES REALIZADAS  
POR LOS AYUNTAMIENTOS CON CARGO AL FONDO  
ESTATAL PARA EL EMPLEO Y SOSTENIBILIDAD  
LOCAL, CREADO POR REAL DECRETO-LEY 13/2009  
DE 26 DE OCTUBRE**

Aprobado el 24 de julio de 2014

**Nº pág.** Total: 372      Conclusiones: 18      Recomendaciones: 3

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 2 (0 objetivos / 0 conclusiones / 2 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (0 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Tras un largo ciclo expansivo de la actividad económica española comenzó un proceso de profundo ajuste económico a mediados de 2007. Se creó esta iniciativa en 2009 que integraba un programa de reformas estructurales con un horizonte de 10 años. Este fondo se dotó con 5.000 millones de euros, equivalentes al 0,5% del PIB de España en 2009 para las entidades locales.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Verificar la aplicación de los fondos recibidos por las entidades locales a los fines del FEESL.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Criterios de selección de proyectos: El 27% de las entidades dio prioridad a la financiación de proyectos de inversión; el 21% para actuaciones de interés social y el 15% dio prioridad al empleo. La mayoría de las entidades no determinó por escrito criterios para la presentación de actuaciones.

La demora en el inicio, la falta de procedimientos y criterios de selección y la toma de decisiones por los responsables políticos sin que se hubiese valorado adecuadamente diferentes alternativas, originaron que las entidades presentasen para su financiación proyectos que tenían previstos con anterioridad.

La contratación: La estimación inicial de los ayuntamientos del volumen de mano de obra a emplear en la ejecución de los proyectos fue muy inferior al compromiso que posteriormente adoptaron de las empresas adjudicatarias.

El 29% de las entidades no incluyó el precio como criterio de baremación para la adjudicación de ninguno de sus contratos y otro 14% de las entidades le otorgaron una puntuación muy baja, lo que impidió la determinación de la oferta económica más ventajosa. En el 55% de los expedientes de obra se detectaron deficiencias en la inclusión y baremación del criterio del precio. El 26% no especificó la forma de valoración de los criterios de adjudicación. El 49% de los contratos se inició con un retraso medio de 89 días respecto a los 15 días exigidos. La media de los contratos modificados ascendió al 37%.

El 38% de los contratos se adjudicó a empresas que declararon que no iban a necesitar contratar a ningún trabajador nuevo. Las empresas que se comprometieron a emplear nuevos trabajadores incumplieron este compromiso en el 13%.

El 81% de las entidades no creó comisiones de seguimiento para la creación de empleo.

Actuaciones de interés social: Más de la mitad de las actuaciones financiadas fueron en el ámbito educativo, y un 20% a la atención a las personas en situación de dependencia. El Ayuntamiento de Tarragona empleó la mayoría de los recursos en financiar una actuación no permitida por el fondo.

Inversiones: el 72% de las entidades ejecutaron proyectos de inversión destinados a la prestación de servicios. El 26% tuvo la finalidad de promoción de la actividad económica. El 10% de los proyectos no se encontraban en funcionamiento en 2013, siendo destinados a la promoción de la actividad económica y emprendedora y los que tenían como finalidad la mejora de la **eficiencia** en la gestión de recursos hídricos.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El proceso de selección de proyectos se debería realizar estudios valorativos y adoptar procedimientos y criterios de selección y de toma de decisiones que permitieran planificar, evaluar y seleccionar aquellos que ofrezcan una mayor viabilidad económica.

En cuanto a la contratación deberían primarse las mayores bajas en la valoración de los precios acordes con los principios de **economía**. En los pliegos deberían establecerse métodos y formas de valoración más ajustados a la consecución de

objetivos.

Debería observarse mayor rigor en las fases de preparación y adjudicación a fin de evitar la proliferación de modificaciones. Esto redundará en la mejor **economía y en la eficacia** de la gestión de los recursos públicos.



1048

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LOS CONVENIOS  
DE GESTIÓN DIRECTA VIGENTES ENTRE LAS  
SOCIEDADES ESTATALES DE AGUAS Y EL  
MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y MEDIO RURAL  
Y MARINO DURANTE LOS EJERCICIOS 2010-2011**

Aprobado el 29 de septiembre de 2014

**Nº pág.** Total: 100      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (0 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

El Consejo de Ministros autorizó a constituir varias sociedades estatales cuyo objeto social fuera la construcción, explotación o ejecución de la obra pública hidráulica, previéndose que las relaciones entre AGE y tales sociedades estatales se regularían mediante los correspondientes convenios. En 2008 se habían constituido 13.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Examinar los procedimientos de gestión en relación con la ejecución de los convenios, valorando su idoneidad para la consecución de los fines.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

En varias actuaciones el exceso de financiación por parte de la Sociedad Estatal de Aguas se debió a defectos en la planificación.

La Comisión Europea remitió a España un requerimiento por no haber cumplido las obligaciones establecidas en la Directiva-marco del Agua: de los 25 Planes sólo había aprobado uno.

Escaso grado de avance de la actividad inversora, que habían invertido el 54% sobre el total de la inversión necesaria para ejecutar las actuaciones encomendadas. La diferencia entre la inversión real y la prevista, en unos casos fueron desglosadas en diferentes proyectos en los que se redefinió la magnitud de los mismos, lo que generó defectos en los presupuestos, y en otras ocasiones desviaciones por errores

de codificación, defectos de planificación, cambios en la definición de proyectos y demoras en la tramitación. Teniendo en cuenta que las Sociedades fueron concebidas como instrumento de gestión, se pretendía acentuar los principios de agilidad y **eficacia** en la actividad administrativa, las circunstancias expuestas conducen a poner en cuestión la idoneidad de los procedimientos de gestión para el cumplimiento de los fines que fueron creadas.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

La razón de ser fue constituir un instrumento de gestión directa con el fin de dar una respuesta **eficaz** a la inversión y gestión de las obras hidráulicas. Sería recomendable que se valorara la necesidad de seguir manteniendo esta modalidad de instrumentos de gestión.

Se deberían poner en marcha medidas y procedimientos que ayuden a efectuar una previsión más realista del diseño, los plazos y los costes de las actuaciones, minimizando las desviaciones en la ejecución de los presupuestos motivadas por errores y defectos habidos en la fase de las inversiones.

1050

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA EFECTIVIDAD  
DE LAS MEDIDAS RECOGIDAS EN EL REAL  
DECRETO-LEY 8/2011, DE 1 DE JULIO, PARA EL  
CUMPLIMIENTO POR LAS ENTIDADES LOCALES DE  
SUS OBLIGACIONES COMERCIALES**

Aprobado el 29 de septiembre de 2014

**Nº pág.** Total: 205      Conclusiones: 4      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Con la aparición de la crisis económica la situación de insolvencia estaba bastante generalizada, lo que determinó que el Gobierno aprobara diversas medidas específicas que pudieran contribuir a contrarrestar los efectos derivados de ella. Así se establecieron medidas extraordinarias y urgentes para facilitar el saneamiento de las deudas con empresas y autónomos por parte de la Administración Local, permitiéndose a éstas últimas suscribir un endeudamiento especial con esta finalidad.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar la **eficacia** de la medida, valorando el grado de eliminación o reducción de deudas vencidas, liquidadas y exigibles por períodos dilatados superiores a los periodos que corresponden según los plazos establecidos y sus efectos sobre la estabilidad presupuestaria.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

La mayoría de las entidades locales que podrían haberse acogido a la medida no solicitaron hacerlo, circunstancia que no atenuó la morosidad. El 90% de la deuda atendida estaba concentrada en 15 ayuntamientos.

Las condiciones del tipo de interés al 6,5% TAE fijo sin posibilidad de negociación, no promovía, en la práctica, el acogimiento a esta medida, siendo dicho tipo elevado

en relación con los obtenidos para otros préstamos suscritos en años anteriores.

Las restricciones generales de acceso al endeudamiento financiero, unidas a las caídas de los ingresos por tributos, generaron en las entidades locales un incremento de la deuda ordinaria y, consecuentemente, de la morosidad, cuyo impacto no se vio paliado de manera significativa.

Muchas entidades locales incluyeron pagos a entidades financieras endosatarias de los derechos de cobro.

Se han reducido muy escasamente los índices de obligaciones pendientes de pago y no habiéndose reequilibrado la situación deficitaria vistas en su conjunto.

En general, estos planes no consiguieron el objetivo de reconducir a las entidades locales a situaciones de equilibrio presupuestario, lo que motivó, en parte, que tuvieran que acudir a medidas extraordinarias para el pago a proveedores.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Deberían las entidades locales ajustar su gestión financiera para obtener ahorros netos suficientes que permitan atender los vencimientos de los préstamos suscritos, lo que evitaría tener que acudir a medidas extraordinarias.

Deberían fijarse en las medidas extraordinarias condiciones encaminadas directamente a favorecer la consecución del objetivo.

Debería preverse en las medidas extraordinarias penalidades o restricciones para las que no efectuaran los pagos de los préstamos a su vencimiento, con la finalidad de estimular el pago en plazo.



1052

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LOS PLANES  
ESTRATÉGICOS DE SUBVENCIONES ELABORADOS  
POR LOS MINISTERIOS DEL ÁREA POLÍTICO-  
ADMINISTRATIVA DEL ESTADO**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

Nº pág. Total: 84      Conclusiones: 3      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Uno de los principales instrumentos para la planificación de la actividad subvencional es el Plan Estratégico de Subvenciones (PES), que permiten establecer una conexión entre los objetivos y los efectos que se pretenden conseguir, con el objeto de adecuar subvenciones con las previsiones de recursos disponibles.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Examinar el grado de **eficacia** alcanzado con los PES en el cumplimiento de sus objetivos, y **la eficiencia y la economía** en el empleo de los recursos.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El M. de Asuntos Exteriores y Cooperación y el M. de la Presidencia no elaboraron ningún PES que hubiera permitido llevar a cabo una mejora continua en la gestión de su política subvencional.

Con carácter general, se ha observado que, bien por la ausencia total de la labor de actualización o seguimiento de las PES, o bien por una ejecución insuficiente, no han realizado valoraciones de los resultados obtenidos por las distintas líneas de subvención, por lo que no ha estado sustentado en la previa valoración del grado de **eficacia y eficiencia** o en la adecuación de los niveles de recursos empleados con los resultados obtenidos, vaciando en consecuencia a los PES de todo valor como instrumentos de planificación y de mejora continua en la gestión.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Sería aconsejable que se adoptasen las medidas oportunas para la puesta en práctica de la definición detallada de indicadores de seguimiento de los objetivos previstos en los PES, del análisis de las desviaciones producidas, y de la toma de decisiones encaminados a la mejora continua de la política subvencional.

Sería conveniente aprobar anualmente normas para la elaboración de los PES y determinar el contenido de los informes de seguimiento, que podrían coadyuvar a los gestores públicos en la ejecución de la política subvencional.

1054

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL INMOVILIZADO  
NO FINANCIERO DE LAS MUTUAS DE ACCIDENTES  
DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES DE  
LA SEGURIDAD SOCIAL, CON ESPECIAL REFERENCIA  
AL PROCESO DE SEGREGACIÓN DE LOS SERVICIOS  
DE PREVENCIÓN AJENOS**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 171      Conclusiones: 17      Recomendaciones: 8

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 8 (0 objetivos / 6 conclusiones / 2 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

El inicio del proceso de segregación de los Servicios de Prevención Ajenos (SPA) de las mutuas y su conclusión el 31 de diciembre de 2010, determinaron al TCu a posponer la inclusión de esta fiscalización al momento actual.

- DGOSS: Dir. Gral. de Ordenación de la Seg. Soc.
- IGSS: Intervención General de la Seg.Soc.
- TGSS: Tesorería General de la Seg. Soc.
- Mutuas: Montañesa, FREMAP, SOLIMAT, Gallega y Accidentes de Canarias.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

El trabajo se enmarca dentro de una fiscalización operativa, respecto a la gestión del inmovilizado no financiero.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Relativas al inmovilizado no financiero: La DGOSS no ha adoptado un criterio homogéneo en las resoluciones de autorización a las Mutuas para que efectúen inversiones en inmuebles del patrimonio histórico cedido a la gestión de la Seg. Soc. y financiadas por ésta. En relación con la solicitud de M. A. de Canarias para acometer obras de rehabilitación en un edificio de patrimonio histórico de la Seg

Soc., ha dictado dos resoluciones contradictorias en un intervalo de dos años.

Servicios de prevención ajenos: Los expedientes deben comprender las memorias de los aspectos financieros y de gestión. La DGOSS en ocasiones no resolvió las solicitudes presentadas por las Mutuas Gallega y Montañesa para efectuar ampliaciones de capital. Esta dilación podría generar perjuicios a las mutuas.

Durante el período transitorio del proceso de segregación se produjeron incidencias en relación con el uso compartido de los bienes. A pesar que éstas fueron puestas de manifiesto en los informes de IGSS, la DGOSS no adoptó ninguna medida.

En relación al arrendamiento de locales a terceros por las mutuas, al no determinarse la duración, no es posible estimar si las inversiones en los locales van a resultar económicamente **eficientes**. Se observa un tratamiento homogéneo respecto a los gastos asociados a los inmuebles arrendados.

El convenio entre la M. Montañesa y el Plan Nacional de Higiene y Seguridad, por la que aquella le alquilaba el 20% de la superficie propiedad de la Seg. Soc., la DGOSS no ha resuelto el citado convenio, lo que supone un claro perjuicio para la Seg. Soc. al no recuperar los costes e inversiones inherentes al inmueble.

Participación del patrimonio histórico: Para las mutuas Gallega, Balear y SOLIMAT la operación de enajenación de la participación supuso significativas pérdidas para su patrimonio histórico.

Mutua Montañesa: El convenio con el Plan Nacional de Higiene y Seguridad arriba mencionado, en 1996 se produjo el traspaso de estas competencias a la CA Cantabria y no se ha modificado el acuerdo original, por lo que el importe actual es insuficiente.

En las pólizas de seguro suscritas se observan sobrevaloraciones o infravaloraciones significativas. Este hecho supone una gestión **ineficiente** de los recursos públicos.

FREMAP suscribió un contrato de compraventa. Treinta y dos días después adquirió al mismo propietario una parcela anexa, existiendo una diferencia del 68,7%. Tampoco queda acreditada la oportunidad de la adquisición por la Sociedad de Prevención, dado que ésta se encontraba en una situación financiera deficitaria y la inversión en el solar no le ha reportado ninguna rentabilidad, ya que la parcela se encuentra sin uso.

En relación con la utilización transitoria de inmuebles de la Seg. Soc., se han efectuado inversiones en inmuebles que han originado pérdidas relevantes, lo que pone de manifiesto una **ineficiente** planificación.

FREMAP cedió durante el periodo transitorio a la Sociedad de Prevención el uso de aplicaciones informáticas de desarrollo propio que no fueron compensadas.

SOLIMAT: En las pólizas de seguros se observan sobrevaloraciones o infravaloraciones significativas, que supone una gestión **ineficiente** de los recursos públicos y una falta de protección de activos.

M Gallega: sucede lo mismo con las pólizas, que supone una gestión **ineficiente**. La Mutua arrendó un local sin uso durante cuatro años y no asumibles por la Seg. Soc. debiendo proceder a la rescisión del contrato.

M Mac Canarias: la DGOSS autorizó una rehabilitación que posteriormente cambió de criterio. Este Tribunal estima que dicho cambio ha supuesto un perjuicio para el patrimonio histórico de la Mutua, y cabría plantearse un enriquecimiento injusto para la Seg.Soc.

Idénticos comentarios anteriores sobre las pólizas de seguro: gestión **ineficiente**.

Algunos contratos de arrendamientos fueron suscritos dos años antes a su uso. Para poner fin a eso, la DGOSS produjo un cambio de ubicación que supuso un ahorro.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El M. de Empleo debería analizar el hecho que las mutuas no puedan arrendar a terceros los inmuebles vacíos pertenecientes a su patrimonio histórico, con el fin de que éstas puedan rentabilizar dichos inmuebles.

Debería analizar que las mutuas puedan acceder al censo de inmuebles vacíos de la TGSS, con el fin de ahorrar y optimizar recursos.

La DGOSS debería adoptar las siguientes medidas: los requisitos para las inversiones para las mutuas sufragadas por la Seg.Soc.; habilitar controles de las inversiones para optimizarlas; responder expresamente las solicitudes de las mutuas a fin de evitar su inacción; impulsar una actuación homogénea de las mutuas cuando suscriben contratos, en aras de estimar si los contratos son económicamente **eficientes**.

La M. Montañesa, SOLIMAT, M Gallega y M A. Canarias debería realizar un estudio de las pólizas de seguros con el fin de garantizar la continuidad de la actividad en caso de siniestro grave.

FREMAP debería planificar con mayor rigor las inversiones efectuadas con cargo a la Seg.Soc. que no se finalizan al no llegarse a poner en funcionamiento.

M Gallega y M.A. Canarias: Planificar sus necesidades de arrendamiento de locales que permanecen sin actividad, lo que supone un uso **ineficiente** de recursos públicos.



1055

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LA GESTIÓN DE  
LA FUNDACIÓN TRIPARTITA PARA LA FORMACIÓN  
EN EL EMPLEO EN RELACIÓN CON EL SUBSISTEMA  
DE FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO EN  
MATERIA DE FORMACIÓN DE OFERTA**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 247      Conclusiones: 16      Recomendaciones: 4

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 14 (1 objetivos / 9 conclusiones / 4 recomendaciones)

**Eficiencia:** 25 (1 objetivos / 20 conclusiones / 4 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

SEPE: Servicio Público de Empleo Estatal

FTFE: Fundación Tripartita de Formación y Empleo

CEOE Confederación Española de Organizaciones Empresariales

CEPYME Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa

UGT Unión General de Trabajadores de España

CSCCOO Confederación Sindical de Comisiones Obreras

FLC Fundación Laboral de la Construcción

FNCP Fundación Nacional de Clínicas Privadas

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Verificar las funciones encomendadas a la FTFE desde la perspectiva de los principios de legalidad, **eficacia, eficiencia y economía**.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Las organizaciones empresariales y sindicales beneficiarias se convirtieron en meros intermediarios, ya que su ejecución fue subcontratada, vulnerándose el principio de **eficiencia**, ya que se incrementan los costes. La subcontratación superó el 50%.

La excepción de la necesidad de tres ofertas para la subcontratación puede resultar contraria a los principios de transparencia, objetividad y **eficiencia**, puesto que está ocasionando una adjudicación directa.

El reparto previo contraviene el principio de **eficiencia**, puesto que los planes de formación no se financian en virtud de unos objetivos predefinidos, sino de la organización del solicitante de la subvención, contraviniendo el fin último, cual es mejorar la empleabilidad de los trabajadores y mejora de la productividad.

Se ha comprobado una elevada multiparticipación en cursos de formación por parte de numerosos alumnos, personas con más de 50 cursos con cargo a la misma convocatoria, contraria a los principios de **eficacia y eficiencia**.

Las medidas urgentes para la reforma del mercado laboral se encontraban pendiente de reglamentación, lo que ha ocasionado una falta de seguimiento y control de la formación recibida por los trabajadores, afectando a la **eficiencia** de la gestión.

Este Tribunal considera que la iniciativa de formación de la demanda debe responder a las necesidades específicas de formación planteadas por las empresas y trabajadores.

El único Plan de evaluación de la calidad, impacto, **eficacia y eficiencia** se limitó básicamente a cuestionarios de satisfacción, sin efectuar un verdadero análisis del impacto de dichas acciones formativas en la mejora de la productividad.

Este Tribunal considera muy escasa la cuantía de los rendimientos financieros de los fondos transferidos, permaneciendo ociosos, contrario al principio de **eficiencia**.

CEOE: Falta de diligencia al haber permanecido casi ocioso el importe transferido, contraviniendo el principio de **eficiencia**.

La formación impartida a sus propios trabajadores no deberían haber sido financiadas a través de subvenciones públicas, sino haber cofinanciado.

La multiparticipación resulta contraria a los principios de **eficacia y eficiencia**.

CEPYME: Se imputó a formación de empresas subcontratadas a sus propios trabajadores. Falta de diligencia al haber permanecido casi ocioso el importe transferido, contraviniendo el principio de **eficiencia**.

UGT: Se acogen a la excepción de tres ofertas antes comentada, vulnerando los principios de **eficacia y eficiencia**. Los costes directos de alumnos y personal docente de manutención y alojamiento no deberían haber sido objeto de subvención.

Acciones formativas a sus propios trabajadores y multiparticipación, vulnerándose los principios de **eficacia y eficiencia**.

CSCCOO: Falta de diligencia al haber permanecido casi ocioso el importe transferido, contraviniendo el principio de **eficiencia**.

La subcontratación se limita a la mera solicitud, sin necesidad de acreditar otros requisitos adicionales (solventía, **eficacia, eficiencia**, etc.) renunciando con ello a la obtención de precios de mercado más ventajosos, con el consiguiente



incumplimiento del principio de **eficiencia**.

La formación impartida a sus propios trabajadores no deberían haber sido financiadas a través de subvenciones públicas, sino haber cofinanciado. La multiparticipación, vulnerándose los principios de **eficacia y eficiencia**.

FLC: Se acogen a la excepción de tres ofertas antes comentada, vulnerando la **eficiencia**.

La multiparticipación, vulnerándose los principios de **eficacia y eficiencia**.

Falta de diligencia al haber permanecido casi ocioso el importe transferido, contraviniendo el principio de **eficiencia**.

FNCP: Porcentaje de subcontratación del 100% a favor de un tercero, contrario a los principios de **eficacia** en el cumplimiento de los objetivos fijados y de **eficiencia** en la asignación y utilización de los recursos públicos.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Al M. de Empleo y Seg. Soc.: Debería impulsar las medidas tendentes a instar la supresión de la excepción, con el fin de velar por la **eficacia y eficiencia**.

Debería adoptar medidas tendentes a articular la reglamentación de las medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con el fin de facilitar el control de la formación y garantizar la **eficiencia**.

Debería elaborar un plan estratégico, de carácter plurianual, en evaluación de la calidad, impacto, **eficacia y eficiencia** del subsistema de formación profesional, con objetivos claros y evaluables que permitan analizar la consecución efectiva de los fines últimos, como son la mejora de la productividad y competitividad de las empresas así como la empleabilidad de los trabajadores y su mantenimiento en el empleo.

Al Servicio Público de Empleo Estatal: Debería proceder a analizar las situaciones susceptibles de financiación indebida e iniciar el procedimiento de reintegro.

Debería incrementar las actuaciones de seguimiento y control para evitar la excesiva multiparticipación de los alumnos, verificando su efectiva realización e incrementando la **eficiencia** de los recursos públicos.

Debería requerir la constitución de garantías con anterioridad o realizar pagos para evitar procedimientos de reintegro que generan la ociosidad de estos recursos públicos.

Debería adoptar medidas para garantizar la eficiencia de los recursos públicos requiriendo la acreditación fehaciente de los rendimientos financieros.

A la Fundación Tripartita: Deberían analizar de manera más exhaustiva las

necesidades específicas de formación, fijando unos objetivos claros y evaluables. También analizar aquellas acciones susceptibles de ser englobadas dentro de la iniciativa de la demanda y ser cofinanciadas.

Agilizar los procedimientos de revisión de la documentación justificativa con el fin de evitar el riesgo de prescripción, mejorando la **eficacia** en la gestión de recursos públicos.

Incrementar las actuaciones de revisión de las cuentas justificativas, con el fin de lograr una mayor **eficacia** en la gestión de recursos públicos.

1056

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES  
PATRIMONIALES Y DE CONSTITUCIÓN DE AENA-  
AEROPUERTOS, S.A.**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 60      Conclusiones: 3      Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (0 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Se inició un proceso de modernización de gestión aeroportuaria en España, dirigido a la separación de funciones de gestión, constituyéndose en 2011 AENA-Aeropuertos, SA., cuyo capital es mayoritario de AENA que es quién le transfiere la titularidad de la red de aeropuertos para su gestión y explotación, asumiendo sus funciones y obligaciones. Su fin es la ordenación, dirección, coordinación, administración y gestión de 47 aeropuertos de interés general y de titularidad estatal, y de los 2 helipuertos. Los expedientes de responsabilidad patrimonial siguen siendo instruidos y resueltos por AENA.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

La fiscalización es de *tipo integral* incluyendo aspectos de fiscalización de cumplimiento, financieras y operativas o de gestión.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

La implementación del nuevo modelo de gestión aeroportuaria en el ámbito organizativo de las entidades AENA y AENA Aeropuertos, SA se ha ido llevando a cabo de manera paulatina, lo que implica que no se ha producido inmediatamente una separación completa en la gestión de las Entidades. Las razones que se tuvieron en cuenta en el seno del Grupo AENA para ello fueron, primordialmente, de **eficiencia** y de preservar la calidad y seguridad en el ejercicio de las funciones, aunque este modo de implantar el nuevo modelo de gestión ha podido causar una cierta complejidad en la organización interna de ambas Entidades, ha aportado

**eficiencia** a su gestión económica.

Se ha observado una disminución en la prestación de servicios, debido a la entrada de nuevos proveedores civiles de los servicios relacionados con la información y control del tránsito aéreo.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME** relativas a la economía, eficacia y eficiencia

--- NO HAY ---

1057

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS RELACIONES  
ECONÓMICO-FINANCIERAS EXISTENTES ENTRE LA  
ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL RENFE-  
OPERADORA Y LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL  
ESTADO, EJERCICIOS 2011 Y 2012**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 93

Conclusiones: 6

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 1 (0 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (0 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (0 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es una entidad pública empresarial con personalidad jurídica propia y se rige por el derecho privado. Su objeto social es la prestación de servicios de transporte ferroviario de viajeros y mercancías. Sus principales recursos proceden de ingresos derivados de su actividad, de subvenciones de la AGE y de la Unión Europea o de otras administraciones públicas.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar las operaciones derivadas de los convenios suscritos con los Departamentos Ministeriales para la prestación de determinados servicios. Evaluar las eventuales repercusiones económicas para la AGE de los convenios firmados por las CCAA.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Los servicios de transporte de viajeros estaba en proceso de reestructuración para dar cumplimiento a las disposiciones del Parlamento Europeo, quien establece las reglas necesarias para la compensación por los Estados de aquellos servicios deficitarios cuya continuidad esté justificada por razones de **eficiencia** energética, social, **económica** o medioambiental la AGE ha venido financiando los déficits de explotación.

Los Contrato-Programa (C-P) presentan unos resultados de gestión con notables

desviaciones, destacando la evolución positiva de *Alta velocidad a larga distancia*, cuando el PIB español presentaba un comportamiento negativo.

El endeudamiento presentó unas desviaciones al alza del 20,5% en 2009 y del 27% el 2010. En consecuencia, la relación de fondos propios/endeudamiento presentó una desviación significativamente negativa frente a lo previsto en el C-P.

Del Convenio del Acuerdo del Consejo de Ministros en su contenido no se incluye los compromisos asumidos por RENFE-Operadora en relación con los ratios de calidad, los parámetros para el cálculo de la compensación, los criterios y mecanismos para ampliar o reducir el nivel de servicios y el sistema de incentivos y penalizaciones asociados a los compromisos de calidad; y únicamente establece como obligación de la AGE el importe máximo de las compensaciones económicas por los servicios prestados.

La subvención percibida por la AGE supone una financiación media en 2011 de 1,38 euros por viajero (0,79 en cercanías y 9,42 en media distancia), que se redujo en 2012 a 1,29 euros (0,73 en cercanías y 9,02 en media distancia). La AGE asumió la financiación del déficit de los convenios con las CCAA y Corporaciones Locales, en especial con la Generalitat de Catalunya para financiar mejoras en las infraestructuras de cercanías de Barcelona.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

La configuración de los C-P como instrumentos presupuestarios y financieros básicos en lo que se planifica y programa la actividad de las Entidades públicas que los suscriben con el AGE y, en su caso, las transferencias de recursos presupuestarios a efectuar, aconsejan que su periodo de vigencia se limite a un intervalo temporal que no exceda de tres ejercicios.

Sería conveniente se establecieran las directrices marco que informaran sus actuaciones de patrocinio, donde detallen los procedimientos para la evaluación, aprobación, formalización, seguimiento y control de la ejecución de estas operaciones, así como para la valoración de la **eficacia** en la consecución de los objetivos perseguidos.

1058

**FISCALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES EN EMPRESAS  
DEL GRUPO Y ASOCIADAS A LARGO PLAZO Y DEL  
INVENTARIO DEL PATRIMONIO INMOBILIARIO DE  
SEPES ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL DE SUELO,  
EJERCICIOS 2010 Y 2011**

Aprobado el 30 de octubre de 2014

**Nº pág.** Total: 91

Conclusiones: 8

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 3 (1 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Se creó en 1980 para luchar contra la especulación. Es una entidad pública empresarial que se rige por el derecho privado. Su objeto social es la promoción, adquisición y preparación del suelo para asentamientos industriales residenciales, terciarios y de servicios, así como su equipamiento; ejecución de planes y proyectos de urbanización, creación y ejecución de actuaciones protegidas en materia de vivienda, e incluso con iniciativa privada.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Grado de cumplimiento de los principios de **economía, eficacia y eficiencia** en la gestión de inversiones financieras a largo plazo y su repercusión en el patrimonio neto de SEPES y los sistemas y procedimientos aplicados en la gestión y control de su patrimonio inmobiliario, valorando su idoneidad para la consecución de sus fines.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

No ha existido un plan de empresa o estrategia general global.

Reconoció en sus informes de gestión que desde 2009 se estaba produciendo un estancamiento del mercado inmobiliario con un desfase de la oferta frente a la demanda, sin embargo no había efectuado una revisión de estos valores contables. En las adquisiciones de suelo, las previsiones inicialmente efectuadas en los estudios y planes de viabilidad no se habían cumplido ni los plazos de ejecución ni

los costes previstos.

La Entidad continuaba trabajando con la finalidad de obtener un inventario completo, detallado y valorado económicamente. En consecuencia no había dado cumplimiento en su totalidad a sus obligaciones.

El grado de avance de las actuaciones de la OPCS (Oferta Pública de Compra de Suelo) era muy baja. Existían problemas urbanísticos en alguna de estas actuaciones, la demanda para otras era inexistente, los precios de adquisición habían sido excesivamente altos para la situación de crisis inmobiliaria y SEPES no disponía de los recursos económicos suficientes para financiar las obras según el calendario previsto en los correspondientes estudios de viabilidad, lo que retrasó significativamente su ejecución.

El cumplimiento de los principios de **economía, eficacia y eficiencia** en la gestión de diversas inversiones participadas por las correspondientes organismos públicos autonómicos o locales, a SEPES le reportó unos resultados razonablemente positivos teniendo en cuenta la fase de madurez en que se encontraba su actividad; sin embargo no se puede afirmar lo mismo de las inversiones con SPA y Sepes Urbana, SA.

Sepes Urbana, S.A.U. se creó con el fin de dotar de un instrumento ágil y **eficaz** a la política del Gobierno en materia de suelo. La existencia de esta Sociedad conllevó para SEPES un desembolso de unos trabajos que podía haber efectuado directamente con sus propios medios.

Existen diversas irregularidades en sociedades de creación o participación importante por SEPES: SIGALSA apenas realizó actividad alguna, incurriendo en pérdidas; CONSORCIO DE RIO SAN PEDRO cesó su actividad una vez cumplido su finalidad, pero queda pendiente todavía su extinción.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Debería fundamentar sus decisiones en el marco de una estrategia global y establecer unos procedimientos que aseguren que los estudios de viabilidad se elaboren con el debido rigor.

Debería establecer un procedimiento riguroso de control de la gestión de las sociedades del grupo y asociadas a SEPES que permita prevenir los riesgos que puedan surgir ante situaciones de administración irregular.



1067

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS  
SUBVENCIONES CONCEDIDAS POR  
EL INSTITUTO DE SALUD CARLOS III EN EL ÁMBITO  
DE LA ACCIÓN ESTRATÉGICA EN SALUD (AES)  
DEL PLAN NACIONAL DE I+D+I**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 63      Conclusiones: 8      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 3 (1 objetivos / 1 conclusiones / 1 recomendaciones)

**Eficacia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 2 (1 objetivos / 0 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

El ISCIII tiene naturaleza de organismo autónomo dependiente con personalidad jurídica propia. Es institución responsable de la Acción Estatal de Salud (AES) del Plan Nacional de I+D+I. Su finalidad general es la investigación biomédica para la salud y bienestar de la ciudadanía.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Analizar los procedimientos de concesión y gestión de las subvenciones que realiza ISCIII como responsable de la AES del PN de I+D+I, desde la perspectiva de los principios de legalidad, **eficacia, eficiencia y economía**.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Presentación de solicitudes: Los *check-list* para verificar en las solicitudes el cumplimiento de los requisitos no son formalmente aprobados.

Evaluación de solicitudes: En la línea PI no existió ponderación y baremación para los criterios de evaluación. En el subprograma RETICS considerados como centros asociados no fueron objeto de valoración estratégica.

Concesión: El subprograma PI-salud y en RETICS el importe concedido superó el importe solicitado. El Instituto no realizó ningún estudio que especifique que la cifra de costes indirectos a financiar con estos fondos públicos deba ser el 21%, el 20% o el 15%, por lo que no tiene conocimiento de si se está generando un lucro no

permitido por la Ley. Asimismo podría no ser acorde con un adecuado cumplimiento del principio de **economía**.

Gestión: El Instituto carece de plan anual de actuación para comprobar la realización objeto de subvención.

En no todos los casos el Instituto ha exigido intereses de demora a los beneficiarios de las ayudas por los fondos no utilizados.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El Instituto debe elaborar actas no sólo de las reuniones, sino también de los paneles de evaluadores, lo que constituiría una buena práctica.

El Instituto debería poner en conocimiento de los potenciales solicitantes una orientación sobre los límites que se tendrán en cuenta para determinar la razonabilidad de los presupuestos que se presenten.

El Instituto debería considerar la realización de un estudio que le permitiera determinar la razonabilidad de los porcentajes de costes indirectos que se autorizan, de forma que quede garantizado el cumplimiento de los principios de **eficiencia y economía**.

1068

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE  
LA GESTIÓN REALIZADA POR LAS CONSEJERÍAS DEL  
MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL  
EN EUROPA**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 125      Conclusiones: 8      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 3 (1 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 1 (1 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Ayudas y subvenciones otorgadas a favor de emigrantes españoles no residentes en España. Las funciones encomendadas a las Consejerías y Secciones del MEYSS son institucional, informativa, asistencial y cualquier otra que le sea encomendada.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Análisis de la gestión desde la perspectiva de los principios de legalidad, **eficacia, eficiencia y economía.**

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Estructura territorial: Hay Secciones que no tienen plantilla ni desarrollan actividad.

Los inmuebles: Se están trasladando oficinas de Secciones en los Consulados, lo que redundará en una reducción de costes.

Recursos Humanos: Las plantillas son muy diversas, sin que consten los parámetros que determinan su dimensión.

Cuatro trabajadores no prestaban servicios en las Consejerías sino a terceros (p.ej. UNED).

Han sido escasas las actuaciones formativas en las que han participado los trabajadores de las Consejerías y Secciones.

Libramiento de fondos: Se han realizado en soporte papel, lo que origina una mayor carga de trabajo y mayor coste de reprografía.

Recursos informáticos: Las unidades no pueden obtener directamente información

sobre algunos procedimientos de gestión ni las visitas a sus páginas web. Esta situación dificulta la reasignación con mayor **eficacia** sus recursos humanos.

Información y asesoramiento: No consta una planificación orientado al fomento de empleo, no resultando lo **eficaz** que cabría esperar en la difusión de ofertas de trabajo.

Gestión de programas: Las valoraciones en las Comisiones de Evaluación se realizó sin atribuir a cada solicitud una puntuación, o no hay una baremación de aplicación general. No se reclamaron sistemáticamente a los beneficiarios las justificaciones de las ayudas obtenidas por las convocatorias.

### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

El MEYSS debería tener en cuenta parámetros tales como la actividad que realizan las Consejerías y Secciones, la población que atiende, flujos migratorios, sus plantillas y la posibilidad de prestar servicios por medios electrónicos; también criterios para determinar la adecuada dimensión de las plantillas, y planificación del fomento del empleo.

Debería continuar su política de reducción de costes de sedes.

Debería regularizar la situación de los trabajadores cedidos a la UNED.

Debería cuantificar la actividad de las Consejerías y Secciones utilizando los mismos parámetros, que permitan la comparación y el análisis para la mejora de la gestión.

Debería establecer un baremo para evaluar de forma precisa los criterios establecidos para determinar el importe individualizado de cada subvención.

1070

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LA GESTIÓN Y  
CONTROL DE LAS PRESTACIONES ABONADAS POR  
EL FONDO DE GARANTÍA SALARIAL, EJERCICIO 2013**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 123      Conclusiones: 10      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 3 (1 objetivos / 2 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 2 (1 objetivos / 1 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 6 (1 objetivos / 4 conclusiones / 1 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Prestaciones de garantía salarial abonadas por FOGASA, único competente para la instrucción de los expedientes, revisión, aprobación y pago de estas prestaciones.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Los objetivos de esta fiscalización de han analizado desde la perspectiva de cumplimiento de los principios de legalidad, **eficacia, eficiencia y economía**.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Prestaciones de Garantía Salarial: los expedientes pendientes de resolver es un 67% superior al ejercicio anterior. El plazo medio de resolución fue de 201,52 días, superior al anterior que fue de 185,47 días, debido al incremento de empresas que han venido desapareciendo y que no abonaron a sus trabajadores los salarios e indemnizaciones correspondientes.

Los créditos iniciales destinados al pago de las prestaciones fue un importe muy inferior al del 2012, por ello tuvieron que ser modificados un 63% dada la insuficiente dotación.

Sistemas de seguimiento y control: El personal a estas tareas era manifiestamente insuficiente, así como los Letrados. No existían criterios de priorización, los Letrados decidían discrecionalmente, e incluso que dos tenían que intervenir en distintas fases, lo que supone una clara **ineficiencia** en la gestión.

La asistencia a los juicios indirectos se situó a un escaso 30% del total. Los juicios a los que asistieron los letrados, en torno al 56% concluyeron en sentencias favorables

al organismo, lo que denota que la asistencia a los juicios de los Letrados es un instrumento **eficaz** para una más **eficiente** gestión de los recursos públicos.

La elaboración y control de los datos estadísticos relativos a la asistencia a los juicios directos presentaba muchas limitaciones y errores.

Las medidas adoptadas por FOGASA para hacer frente a la acumulación de expedientes no fueron suficientes.

El contrato formalizado con una empresa privada para la digitalización y grabación de los expedientes resultó **ineficiente y antieconómico** para los fondos públicos.

La revisión de los expedientes de prestaciones no se realizó **eficientemente**, debido a la sobrecarga de trabajo.

Recuperación de prestaciones: Las actuaciones fueron muy escasas y con pocas garantías de cobro, cuyo índice de cobro ascendió a un escaso 1,5%.

Encomiendas de gestión: (Proyecto GRETA). Existen dudas razonables sobre si solucionará el colapso de expedientes pendientes. El coste final de la encomienda será muy superior al previsto. Cabe concluir que esta encomienda fue **antieconómica**.

Se han producido otras deficiencias: alteración en el orden de despacho, personas no competentes, el reconocimiento con pocas garantías.

#### **RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Al Ministerio: estudiar la viabilidad financiera del organismo ante la extinción de su principal fuente de financiación.

Promover las medidas necesarias para corregir la carencia estructural de personal.

A FOGASA: Debería paliar la insuficiencia de sus recursos humanos, adecuándolos a un desarrollo **eficiente** de sus funciones.

Crear una Unidad de Coordinación de las actuaciones de los Letrados en relación con los trabajos a realizar en la jurisdicción mercantil y social.

1071

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA GESTIÓN  
ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA COMISIÓN  
NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES,  
EJERCICIO 2013**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 53

Conclusiones: 4

Recomendaciones: 1

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Es el organismo encargado de velar por la transparencia de los mercados de valores españoles, la correcta formación de los precios y la protección de los inversores. Es un ente de derecho público y tiene capacidad jurídica propia pública y privada.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

No ha sido objeto de la fiscalización la gestión operativa.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

--- NO HAY ---





1073

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA GESTIÓN  
RECAUDATORIA EN AYUNTAMIENTOS DE  
MUNICIPIOS CON POBLACIÓN SUPERIOR A 100.000  
HABITANTES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS  
SIN ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO PROPIO.  
AYUNTAMIENTO DE CARTAGENA**

Aprobado el 20 de diciembre de 2014

**Nº pág.** Total: 122      Conclusiones: 6      Recomendaciones: 2

**PALABRAS CLAVE en objetivos, conclusiones y recomendaciones:**

**Economía:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficacia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**Eficiencia:** 0 (0 objetivos / 0 conclusiones / 0 recomendaciones)

**DATOS DE INTERÉS**

Ayuntamiento de Cartagena y el Organismo Autónomo de Gestión Recaudatoria de Cartagena (OAGRC): gestión recaudatoria de los tributos propios de impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de los precios públicos y los ingresos derivados de la imposición de multas y sanciones.

**OBJETIVOS DEL INFORME relativos a la economía, eficacia y eficiencia**

Evaluar los sistemas y procedimientos de gestión y control interno a fin de valorar si son adecuados y suficientes para garantizar el cumplimiento normativo.

**CONCLUSIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Los procedimientos de gestión recaudatoria en período voluntario han garantizado de forma general la notificación de las liquidaciones practicadas sin incurrir en prescripción.

El procedimiento de gestión recaudatoria en período ejecutivo ha garantizado de forma íntegra la notificación. En el 98,1% existe constancia de notificación de providencia de apremio. El 1,9% habían sido anuladas, no constando por tanto deudas apremiadas pendientes de notificación.

Se han establecido procedimientos para que, transcurrido el plazo, se proceda al embargo de bienes y derechos del obligado. De las deudas pendientes de cobro se

puede concluir que se han efectuado actuaciones dirigidas a conseguir el embargo del efectivo y de los bienes de los deudores tributarios.

En cuanto a los recargos de apremio, no exigió recargos a deudas de organismos oficiales, cuando debería haber exigido un 20% más los intereses de demora.

**RECOMENDACIONES DEL INFORME relativas a la economía, eficacia y eficiencia**

Deberían disponer de un procedimiento que asegure la exigencia del recargo del 5% por cobro extemporáneo en los casos en que éste se realice iniciado el período ejecutivo y con anterioridad a su apremio.

## **Anexo IV: Fichas de los Informes aprobados por la GAO**

En este anexo realizamos un resumen de los 16 informes de fiscalización de la GAO de los EEUU desarrollados en el epígrafe 3.4. *Informes de Fiscalización de la GAO*.

El propósito de estas fichas consiste en un breve resumen menos exhaustivo que el que hemos realizado en las fichas del TCu, con la finalidad de contrastar cómo se conciben las fiscalizaciones en los principios de economía, eficacia y eficiencia en los EEUU con respecto a nuestro Tribunal.

1. - HIGHER EDUCATION AND DISABILITY Improved Federal Enforcement Needed to Better Protect Students' Rights to Testing Accommodations. (Recogido en p. 493).
2. - COAST GUARD Observations on Arctic Requirements, Icebreakers, and Coordination with Stakeholders. (Recogido en p. 497).
3. - DELPHI CORPORATION Key Events Leading to Termination of the Delphi Defined Benefit Plans. (Recogido en p. 499).
4. - GOVERNMENT OPERATIONS Potential Financial Effect on the U.S. Postal Service of Increased Voting by Mail. (Recogido en p. 501).
5. - DECENNIAL CENSUS Bureau and Postal Service Should Pursue Opportunities to Further Enhance Collaboration. (Recogido en p. 503).
6. - CHILD CARE Overview of Relevant Employment Laws and Cases of Sex Offenders at Child Care Facilities. (Recogido en p. 505).
7. - PENSION BENEFIT GUARANTY CORPORATION Asset Management Needs Better Stewardship. (Recogido en p. 507).
8. - SPACE RESEARCH Content and Coordination of Space Science and Technology Strategy Need to Be More Robust. (Recogido en p. 509).
9. - ANTIBIOTIC RESISTANCE Data Gaps Will Remain Despite HHS Taking Steps to Improve Monitoring. (Recogido en p. 511).

10. - INFORMATION REPORTING IRS Could Improve Cost Basis and Transaction Settlement Reporting Implementation. (Recogido en p. 513).
11. - MANAGEMENT REPORT Improvements Needed in Controls over the Preparation of the U.S. Consolidated Financial Statements. (Recogido en p. 515).
12. - MANAGING FOR RESULTS GPRA Modernization Act Implementation Provides Important Opportunities to Address Government Challenges. (Recogido en p. 517).
13. - Opportunities to Reduce Potential Duplication in Federal Teacher Quality Programs. (Recogido en p. 519).
14. - Defense Infrastructure: Ability of Ship Maintenance Industrial Base to Support a Nuclear Aircraft Carrier at Naval Station Mayport. (Recogido en p. 521).
15. - DISTRICT OF COLUMBIA CHARTER SCHOOLS Criteria for Awarding School Buildings to Charter Schools Needs Additional Transparency. (Recogido en p. 523).
16. - ELECTRONIC PRESCRIBING CMS Should Address Inconsistencies in Its Two Incentive Programs That Encourage the Use of Health Information Technology. (Recogido en p. 525).

1. - HIGHER EDUCATION AND DISABILITY Improved Federal Enforcement  
 Needed to Better Protect Students' Rights to Testing Accommodations<sup>654</sup>

Iniciativa	GAO
Objetivo	Legalidad
Reacción auditado	Conforme
Extensión (nº pág.)	49

*Resumen*

El primer informe es de noviembre de 2011 y trata sobre la educación superior y la discapacidad<sup>655</sup>. En este informe la GAO concluye que es necesaria una mejora para proteger los derechos de los estudiantes en relación con las facilidades de adaptación que se les brinda a los alumnos con discapacidades que han de realizar el examen para el acceso a algún tipo educación superior.

*Comentarios*

En este contexto la GAO actúa de oficio llevando a cabo su auditoría sobre el tema mencionado desde octubre de 2010 hasta noviembre de 2011, en total 13 meses. Para llevar a cabo esta auditoría se tienen en cuenta los GAGAS (*Generally Accepted Government Auditing Standards*) a los que se ha hecho referencia en el subapartado de %EUA: Government Accountability Office (principios GAO: la ética)+

A los efectos de realizar el informe, la GAO ha tenido en cuenta cuatro aspectos: en primer lugar cuáles son el tipo de facilidades de adaptación que los alumnos discapacitados solicitan y cómo les asisten los colegios, en segundo lugar cuáles son los factores que las compañías examinadoras tienen en cuenta a la hora de tomar decisiones sobre estas solicitudes, en tercer lugar cuál es la experiencia que las compañías examinadoras y las oportunidades de los alumnos obtienen al recibir y conceder facilidades al respecto y, por último, cómo cumplen las agencias federales con la legislación relativa a las discapacidades.

---

<sup>654</sup> Nuestra traducción: %La educación superior y la discapacidad: la mejora de la educación federal necesaria para la protección de los derechos de los estudiantes en la adaptación de exámenes.+

<sup>655</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/590/587367.pdf>

En el informe se recogen experiencias tanto de los alumnos que solicitan estas facilidades como de las compañías examinadoras. Asimismo, la GAO recurre a las opiniones de expertos en discapacidad, a los centros de enseñanza, así como al departamento de Justicia, al de Educación y al de Salud y Servicio Humanos.

Finalmente la GAO hace una serie de recomendaciones al Departamento de Justicia para que cumpla con la legislación vigente. Este departamento se adhirió a las recomendaciones de la GAO.

### *Recomendaciones*

Se recomienda al Fiscal General que tome medidas para desarrollar un enfoque estratégico con tal de orientar sus esfuerzos de comprobar las soluciones residenciales. El enfoque estratégico podría incluir: (1) el análisis de datos de quejas e incidencias para dar prioridad a la ejecución y, asistencia técnica; (2) trabajar con los Secretarios de Educación y el HHS para desarrollar una estrategia de coordinación formal; y (3) la actualización de materiales de asistencia técnica para determinar las necesidades.

### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Se proporcionó un borrador del informe a Justicia, Educación, y el HHS para su revisión y eventuales comentarios. En sus comentarios por escrito, Justicia estuvo de acuerdo con las recomendaciones afirmando que sus esfuerzos para garantizar los derechos de las personas con discapacidad se encauzan mejor a través de un uso estratégico de su autoridad para hacer cumplir las disposiciones de evaluaciones de la ADA. Justicia puso de relieve algunas de las acciones que la agencia seguirá en esta área. En relación con el análisis de sus datos, Justicia declaró que utiliza datos de quejas y de casos en todas las etapas de toma de decisiones acerca de qué quejas seguir de acuerdo con los trabajos en curso y anteriores. Además, Justicia declaró que está buscando maneras de mejorar sus registros con respecto a las investigaciones y los casos completados. Al tiempo que mejorar sus registros es positivo, DAO cree que es importante que Justicia revise sistemáticamente sus datos para hacer cumplir la ley. Justicia no ha utilizado sus datos para desarrollar un enfoque sistemático para la aplicación que se extendería más allá de un caso, ni se ha prestado suficiente atención a sus medidas de ejecución. Justicia acordó continuar los contactos con Educación y el HHS en la

investigación y resolución de quejas sobre acomodaciones, y acordó el desarrollo de materiales de asistencia técnica adicionales en las pruebas de alojamiento en un futuro próximo.

Educación se compromete a trabajar con Justicia para coordinar los esfuerzos para garantizar la equidad en las pruebas para todos los estudiantes, incluyendo los estudiantes con discapacidad, de conformidad con las leyes que aplican. Justicia y Educación enviaron, además, comentarios técnicos, que se incorporaron en el informe, según su caso. HHS no hizo comentarios sobre el informe.





2. - COAST GUARD Observations on Arctic Requirements, Icebreakers, and  
Coordination with Stakeholders

Iniciativa	GAO
Objetivo	Gestión
Reacción auditado	-
Extensión (nº pág.)	30

*Resumen*

El segundo informe analizado<sup>656</sup>, de diciembre de 2011, tiene por objeto la actualización de un informe anterior de septiembre de 2010, como testimonio dirigido al subcomité de guardacostas y transporte marítimo (*Subcommittee on Coast Guard and Maritime Transportation*), el comité de transporte e Infraestructura (*Committee on Transportation and Infrastructure*) del Congreso.

*Comentarios*

La razón por la cual la GAO emite este informe es la actualización de un informe previo, por lo que se podría concluir que lo hace a iniciativa propia. Además en el mismo no se especifica que haya sido solicitado por el Congreso, o algún comité en concreto. El informe versa sobre el alcance de las decisiones relativas a la identificación de solicitudes sobre futuras operaciones en el Ártico que haya realizado la *U.S. Coast Guard*, que depende del *Department of Homeland Security* (Departamento de Seguridad Nacional), sobre materias relacionadas con la flota rompehielos de los Estados Unidos y sobre el alcance de la coordinación entre la *U.S. Coast Guard* y los *stakeholders* (las partes interesadas) en temas del Ártico.

En este informe la GAO no realiza ningún tipo de recomendación que, en su anterior informe en la misma materia, instaba a la *U.S. Coast Guard* a que se comunicara con *stakeholders* clave en el proceso y progresara en sus planes organizativos en el Ártico. Por tanto, en este informe no se recomienda, su única finalidad es la actualización de los tres aspectos ya mencionados pero se refiere a

---

<sup>656</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/590/586574.pdf>.

un informe realizado previamente en septiembre de 2010 cuyo objeto era una mejor gestión en el ámbito del Ártico.

### *Recomendaciones*

GAO hace nuevas recomendaciones en esta declaración. GAO recomendó anteriormente que la Guardia Costera se comunicase con los actores clave en el proceso y el progreso de sus esfuerzos de planificación de las acciones en el Ártico. DHS se mostró de acuerdo con esta recomendación y está en el proceso de adopción de medidas correctivas.

### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Ni la Guardia Costera ni el Departamento de Seguridad Nacional enviaron comentarios o aclaraciones.

3. - DELPHI CORPORATION Key Events Leading to Termination of  
the Delphi Defined Benefit Plans

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad
Reacción auditado	-
Extensión (nº pág.)	19

*Resumen*

El 14 de noviembre de 2011 la GAO publicaba un informe<sup>657</sup> relativo a la finalización de los *Delphi Defined Benefit Plans* de la empresa Delphi (*Delphi Corporation*). Brevemente se tendrán en cuenta los antecedentes que se explican a continuación y que figuran en dicho informe. Esta corporación era un proveedor internacional de electrónica y sistemas de transporte que empezó como parte de General Motors Corporation (GM) y se convirtió en independiente en 1999. En 2005 Delphi cayó en la bancarrota y en 2009 sus seis *Defined Benefit Pension Plans* (planes de pensiones) se finalizaron y administraron por parte del PBGC (*Pension Benefit Guaranty Corporation*) que es una corporación aseguradora de pensiones.

En marzo de 2011 la GAO informó acerca de la finalización de estos planes. Se centraba, concretamente, en actividades relacionadas con las razones por las que GM habría retirado suplementos de beneficios de jubilación a determinados empleados de Delphi, y no a otros, y el papel que jugó en *Department of the Treasury* (Dep. de Tesorería) en ello. La GAO fue instada a dar testimonio de aquel informe, en el que constaba la información que se encontraba publicada al respecto. Es decir, parece razonable concluir que en este informe la GAO buscaba la legalidad del proceso de terminación de los planes de pensiones de Delphi.

*Comentarios*

---

<sup>657</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/590/586232.pdf>.

Este último informe, el de noviembre de 2011, es el testimonio que la GAO llevó a cabo ante el *Committee on Oversight and Government Reform* (Comité de Vigilancia y Reforma del Gobierno) del Congreso como consecuencia del informe realizado en marzo de 2011 sobre el proceso de terminación de los planes de pensiones de Delphi.

#### *Recomendaciones*

Dada la naturaleza informativa de este informe, no se ofrecen recomendaciones.

#### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Dada la naturaleza informativa de este informe, no hay lugar a respuesta de las partes implicadas.

4. - GOVERNMENT OPERATIONS Potential Financial Effect on the U.S.  
Postal Service of Increased Voting by Mail

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Gestión
Reacción auditado	Conforme
Extensión (nº pág.)	8

*Resumen*

La GAO se dirige al *Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, Federal Services, and International Security Committee on Homeland Security and Governmental Affairs United States Senate* (Subcomité de Dirección Financiera Federal, Información del Gobierno, Servicios Federales, y Comité de Seguridad Internacional en Seguridad Nacional y el Senado de USA en asuntos gubernamentales), dando testimonio<sup>658</sup> sobre la situación financiera del servicio postal norteamericano: *the U.S. Postal Service (USPS)*, teniendo en cuenta un informe realizado en agosto del mismo año.

En el mismo sostiene que la USPS se encuentra en una seria crisis financiera a causa de que no genera los suficientes ingresos para cubrir sus gastos y obligaciones financieras puesto que el volumen de correo decrece constantemente. La GAO debía examinar qué cantidad de ingresos adicionales eran necesarios teniendo en cuenta el incremento del uso del voto por correo.

*Comentarios*

El testimonio de la GAO se da a propuesta del Congreso. Concretamente la GAO fue requerida para que examinara qué ingresos adicionales deberían resultar del incremento del uso del voto por correo. La respuesta de la USPS con respecto al testimonio que llevó a cabo la GAO fue de adhesión a lo que la GAO establecía.

*Recomendaciones*

---

<sup>658</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/590/585830.pdf>.

Se encontró que el voto por correo tiene un potencial limitado para proporcionar ingresos adicionales al USPS lo suficientemente sustanciales como para afectar su estado de deterioro financiero. Esto es debido al pequeño aumento potencial del volumen de correo electoral en relación al volumen total de correo, los bajos márgenes de beneficio del correo electoral, y la falta de un fuerte apoyo a nivel nacional del voto por correo.

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

USPS se manifestó de acuerdo con la conclusión de que el voto por correo ha limitado el potencial de ingresos y declaró que considera el voto por correo un servicio público requerido en lugar de una gran oportunidad de ingresos. Además señaló que seguirá trabajando con las autoridades electorales para desarrollar soluciones creativas para mejorar la oferta de servicios para el voto por correo. EAC no tenía comentarios.

5. - DECENNIAL CENSUS Bureau and Postal Service Should Pursue Opportunities to Further Enhance Collaboration

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Gestión
Reacción auditado(s)	Conforme/Disconforme
Extensión (nº pág.)	25

*Resumen*

El siguiente informe<sup>659</sup> de la muestra que se está realizando es de septiembre de 2011 y versa sobre la colaboración entre la oficina del censo (*Census Bureau*) y el servicio postal (*Postal Service*). Durante el año 2010 el censo y el servicio postal (USPS) colaboraron en áreas como el desarrollo de una lista de direcciones y sus esfuerzos valieron la pena. Sin embargo, ambas encaran retos: la oficina del censo necesita controlar el coste del censo decenal y mantener su precisión, mientras que la USPS debe mejorar su condición fiscal. La situación de la USPS se ha visto ya en el anterior informe analizado.

*Comentarios*

La GAO, al ser instada a ello, examina en el informe las oportunidades para aumentar la colaboración en áreas como la tecnología, personal o instalaciones que pudieran mejorar la relación coste-rendimiento del censo de 2020 y generar ingresos para la USPS.

Por último la GAO recomienda que la *Secretary of Commerce* y la USPS consideren una serie de medidas para mejorar y corregir sus deficiencias. Para ello ambas agencias deberán dirigir su actividad a expandir sus esfuerzos colaboradores a través de: la determinación de posibles maneras por las cuales el censo pudiera trabajar con la USPS con el objetivo de reclutar carteros y evaluar si las estrategias pueden ser desarrolladas para reducir el número de correos no entregados. Sobre

---

<sup>659</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/590/585538.pdf>.

las recomendaciones la *Secretary of Commerce* no está de acuerdo con todas ellas y la USPS sí se adhiere a todas ellas.

### *Recomendaciones*

GAO recomienda el Secretario de Comercio y a USPS tener en cuenta (1) la contratación de carteros, incluidos los jubilados, y la expansión de sus actividades de colaboración actual para el censo de 2020, y (2) evaluar si se pueden desarrollar estrategias para reducir el número de entregas relativas al censo no completadas.

### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

USPS estuvo de acuerdo con las recomendaciones de la GAO. Comercio no estaba de acuerdo con la segunda recomendación en relación con el análisis de las razones de las entregas no completadas. GAO revisó la recomendación de centrarse en el desarrollo de una estrategia para ayudar a reducir los costes de proceso del correo no entregado.



<p>6. - CHILD CARE Overview of Relevant Employment Laws and Cases of Sex Offenders at Child Care Facilities</p>
---

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad
Reacción auditado	-
Extensión (nº pág.)	32

*Resumen*

En agosto de 2011 la GAO lleva a cabo, a iniciativa del Congreso, un informe sobre legislación de empleo relevante y casos de delincuentes sexuales en instalaciones de cuidado de niños<sup>660</sup>. Teniendo en cuenta el contexto actual en el que 1,3 millones de cuidadores se encargan del cuidado de niños en Norteamérica, la GAO fue instada a realizar una descripción de la legislación federal y estatal en relación con el empleo de delincuentes sexuales en instalaciones de cuidado infantil y, además, examinar casos en los que sujetos que hubieran estado presos por abusos sexuales hubieran sido empleados en lugares de cuidado de niños.

*Comentarios*

En este informe no se emitieron recomendaciones sino que la GAO hace referencia a casos concretos para una mayor investigación. El informe consta de dos partes: en primer lugar se examina la legislación federal que regula el empleo de delincuentes sexuales en instalaciones federales de cuidado de niños. Por ejemplo, a nivel federal en este tipo de instalaciones se requiere una comprobación del historial criminal de los empleados. A nivel estatal, la legislación varía mucho. En todos los estados se exige el historial delictivo para los propietarios y empleados licenciados a tales efectos, sin embargo, en algunos de estos estados se exencionan estas medidas si no se alcanza un número mínimo de niños. Además las sanciones van desde muy pequeñas cantidades a la prisión de años. Y, una segunda parte, referida a casos concretos.

*Recomendaciones*

---

<sup>660</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/330/322722.pdf>.

Dada la naturaleza informativa de este informe, no se ofrecen recomendaciones.

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Dada la naturaleza informativa de este informe, no hay lugar a respuesta de las partes implicadas.

<p>7. - PENSION BENEFIT GUARANTY CORPORATION Asset Management Needs Better Stewardship</p>
--

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad+Gestión
Reacción auditado	Conforme
Extensión (nº pág.)	105

### Resumen

En junio del año 2011 el Congreso insta a la GAO para llevar a cabo un informe<sup>661</sup> relacionado con la *Pension Benefit Guaranty Corporation* (en castellano: corporación de garantía de pensiones) . PBGC. La importancia de la PBGC radica en que ésta asegura la pensión de más de 44 millones de personas.

A la GAO se le pide que examine cómo los objetivos de inversión de la PBGC han evolucionado a lo largo de los años y los gastos asociados a estos cambios, así como el comportamiento de las inversiones de PBGC y cómo las políticas de inversiones y operaciones se adecuan a las buenas prácticas en la industria. En cuanto a los objetivos de inversión; a lo largo del tiempo se ha visto una evolución de un comportamiento que ha ido de más a menos conservador, para convertirse cada vez en más agresivo. La GAO sostiene que las políticas de la PBGC son incompletas y no proveen de la dirección suficiente fiabilidad como para asegurar las inversiones.

### Comentarios

La conclusión a la que lleva la GAO es la siguiente: la PBGC ha crecido muchísimo hasta casi 80 miles de millones de dólares de activos, sin embargo, sus políticas y procedimientos aún refleja en gran medida lo que la agencia fue en el pasado. Para garantizar su eficiencia en coherencia con el tamaño y responsabilidad de esta corporación, la GAO recomienda que su gestión reconstruya su administración.

---

<sup>661</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/330/320643.pdf>.

### *Recomendaciones*

GAO recomienda que el PBGC y su consejo de administración: (1) desarrolle y mantenga amplias declaraciones de política de inversión y (2) desarrollar un conjunto completo de procedimientos operativos y directrices para sus actividades de inversión.

### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

GAO recibió observaciones del Departamento de Trabajo y la PBGC. Por lo general, ambas estuvieron de acuerdo con las recomendaciones.

8. - SPACE RESEARCH Content and Coordination of Space Science and  
Technology Strategy Need to Be More Robust

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad+Gestión
Reacción auditado(s)	Conforme/Disconforme
Extensión (nº pág.)	31

*Resumen*

Cada año los EEUU gastan miles de millones de dólares en sistemas espaciales para apoyar actividades de seguridad nacional. Precisamente, la *National Defense Authorization Act* (Ley de Autorización de Defensa Nacional) para el año fiscal 2010 solicitaba al *Department of Defense* y al *Director of National Intelligence* que desarrollaran y publicaran una estrategia de ciencia espacial y tecnología (S&T) cada dos años en la que se establecieran las metas y procesos necesarios para alcanzar dichas metas, entre otros. El Congreso solicitó a la GAO para que realizara un informe para el asesoramiento de dicha estrategia. En julio de 2011 la GAO pública dicho informe<sup>662</sup>.

*Comentarios*

Este informe contiene: si la estrategia responde a los requerimientos legalmente impuestos, si se podrían establecer otras estrategias que mejoraran la utilidad de la estrategia y cuál es el alcance de los esfuerzos de coordinación utilizados para desarrollar la mencionada estrategia. La GAO encuentra deficiencias en la estrategia como falta de inclusión de información relevante, no se han priorizado las metas de la estrategia, etc.

*Recomendaciones*

---

<sup>662</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/330/321406.pdf>.

La GAO recomienda que el Departamento de Defensa y el Director Nacional de Inteligencia desarrollen un plan de aplicación más específico, incluir priorización e información adicional, formas de medir el progreso, y procesos de revisión al establecer los objetivos de planificación estratégica.

También se recomienda mejorar la coordinación entre el S&T (ciencia y tecnología espacial) de las entidades del Departamento de Defensa, la comunidad de inteligencia, la NASA y la NOAA.

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

El Departamento de Defensa se mostró conforme con las recomendaciones. El Director Nacional de Inteligencia no tenía comentarios.

9. - ANTIBIOTIC RESISTANCE Data Gaps Will Remain Despite HHS Taking Steps to Improve Monitoring

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Gestión
Reacción auditado(s)	Conforme
Extensión (nº págs.)	66

*Resumen*

Teniendo en cuenta que las infecciones se han vuelto cada vez más difíciles de tratar debido a la resistencia al antibiótico como consecuencia del uso inapropiado del mismo por parte de la gente, se le solicita desde el Congreso a la GAO que elabore un informe al respecto. En junio de 2011 la GAO publica un informe acerca de la resistencia al antibiótico<sup>663</sup>.

*Comentarios*

Las cuestiones a las que tenía que dar respuesta fueron: la descripción de los esfuerzos federales para cuantificar la cantidad de antibióticos producidos, la evaluación del HHS (*Department of Health and Human Services . Departamento de Salud y Servicios Humanos*) respecto del control que realiza del uso de antibióticos y los esfuerzos para promover un adecuado uso de los mismos, el examen que el HHS realiza acerca de las infecciones resistentes a los antibióticos y la descripción de los esfuerzos federales para controlar la disponibilidad de antibióticos en el medio ambiente.

*Recomendaciones*

Para controlar mejor la propagación de la resistencia a los antibióticos, la GAO recomienda que el Centro de Control de Enfermedades (CDC) elabore y aplique estrategias para mejorar la supervisión de: (1) el uso de antibióticos y (2) las infecciones resistentes a los antibióticos.

---

<sup>663</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/320/319110.pdf> .

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

HHS (Department of Health and Human Services) estuvo -en general- de acuerdo con las recomendaciones. HHS, la Agencia de Protección Ambiental (EPA) y el Departamento del Interior (DOI) proporcionaron comentarios técnicos, que se incorporaron según correspondiese.



10. - INFORMATION REPORTING IRS Could Improve Cost Basis and Transaction Settlement Reporting Implementation
--

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad+Gestión
Reacción auditado(s)	Conforme
Extensión (nº pág.)	61

*Resumen*

En mayo de 2011 la GAO publica este informe<sup>664</sup> sobre el IRS (*Internal Revenue Service*) que en castellano equivale a la Hacienda Pública (servicio de rentas internas). El Congreso solicita a la GAO que evalúe la implementación de los planes del IRS teniendo en cuenta dos leyes del 2008 cuya efectiva implementación podía incrementar la conformidad voluntaria de los contribuyentes. Estas dos leyes requerían que se informara al IRS y a los contribuyentes del coste base para determinados descuentos. Además se le solicita que determine las periódicas publicaciones sobre regulación y guías que el IRS realiza, el examen sobre cómo usa el IRS los nuevos datos para mejorar la conformidad y el análisis sobre la evaluación de los planes del IRS para llevar a cabo la implementación y medir su actuación y resultados.

*Recomendaciones*

Para mejorar la implementación del coste base y los informes de liquidación de transacciones, se recomienda que el Comisionado de la IRS tome las siguientes siete acciones:

1. Documentar, en los planes de IRDM (emparejamiento de información y documentación), cualquier coordinación entre el IRDM y los proyectos de la *Workforce of Tomorrow* y de la *Nonfilter Strategy*. El IRS debe desarrollar procedimientos o requisitos para incorporar en los documentos de planificación del IRDM la integración entre el IRDM y cualquier otro proyecto que pueda afectar al IRDM.

---

<sup>664</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/320/318741.pdf>

2. Para futuras actualizaciones de la estimación de costes del IRDM del MITS, asegurar que la estimación revisada se desarrolle de manera que refleje las cuatro características de una estimación fiable como se explica en este informe.

3. Documentar claramente las suposiciones y el fundamento de las proyecciones de volumen del Formulario 1099 utilizadas en las decisiones de planificación de recursos, y consultar con el RAS al desarrollar proyecciones.

4. Trabajar con el Tesoro para compartir con el público sus planes y fechas de lanzamiento previstas para las regulaciones del IRDM y la guía formal. IRS podría considerar la inclusión de información similar a lo que se plantea en el Departamento de Transporte o los sitios Web de la Autoridad Reguladora de la Industria Financiera. El IRS también debe incluir otra información pertinente con respecto a la implementación del IRDM, tal como una guía informal, incluyendo preguntas frecuentes, proximidad y descripción del proceso de decisión.

5. Para futuras publicaciones de formularios nuevos o revisados significativamente, se insta, cuando sea posible, a publicar un borrador de instrucciones para facilitar los comentarios más útiles.

6. Documentar un plan para asignar la responsabilidad y establecer un procedimiento para dar seguimiento a las lecciones aprendidas después de cada hito.

7. Desarrollar un plan para establecer e implementar medidas de rendimiento del IRDM. El plan debe incluir la documentación del proceso y la justificación para desarrollar y usar medidas de rendimiento del IRDM, incluyendo información como la metodología, fuentes de datos y objetivos, para establecer que las medidas de rendimiento tienen los atributos necesarios de medidas eficientes.

#### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

El IRS estuvo de acuerdo, en general, con las recomendaciones. Las evalúa una por una y contesta, en la mayor parte, que ha tomado acciones como consecuencia de las recomendaciones pero no describió planes de implementación para parte de ellas.

11. - MANAGEMENT REPORT Improvements Needed in Controls over the  
Preparation of the U.S. Consolidated Financial Statements

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad+Gestión
Reacción auditado(s)	Conforme
Extensión (nº pág.)	34

*Resumen*

El *Department of the Treasury* y la OMB son responsables de preparar un informe financiero del gobierno de los Estados Unidos que contenga declaración financiera consolidada del gobierno norteamericano (CFS: *consolidated financial statements*). Como parte de la auditoría fiscal del año 2010 de las CFS, la GAO identificó debilidades materiales y otras deficiencias de control en los procesos usados para preparar las CFS.

*Comentarios*

El propósito de este informe<sup>665</sup> de la GAO es: aportar detalles sobre las deficiencias de control que la GAO identificó durante la auditoría del año fiscal 2010 y recomendar mejoras. Las recomendaciones que la GAO hizo al respecto se dirigen al *Department of the Treasury* y a la OMB. Ambos organismos se conforman con las recomendaciones de la GAO.

*Recomendaciones/averiguaciones*

La GAO hace cuatro recomendaciones -dos para el Tesoro y otras tantas para la OMB- para abordar las deficiencias de control. Las deficiencias de control identificadas por la GAO comprendían: (1) la necesidad de mejorar y llevar a cabo las políticas y procedimientos y documentar que ciertas cantidades y divulgaciones sean informadas de conformidad con la Declaración de Normas Federales de Contabilidad Financiera No. 33, Pensiones, Otros Beneficios de Retiro y Otros

---

<sup>665</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/320/318849.pdf>.

Beneficios Postempleo: informe de Pérdidas y Ganancias, de los Cambios en las Suposiciones y Selección de las Tasas de Descuento y Fechas de Valoración, vigentes desde el año fiscal 2010; (y 2) la necesidad de desarrollar procedimientos para llevar a cabo y documentar otra información relacionada con la gestión financiera del gobierno federal incluida en los anexos al Informe Financiero 2010 del Gobierno de los Estados Unidos.

Adicionalmente, la GAO encontró otras deficiencias de control variadas ya identificadas en informes de años anteriores y que aún existían al elaborar el informe que estudiamos.

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Al comentar el proyecto de informe de la GAO, Hacienda y OMB coincidieron con las conclusiones de la GAO

12. - MANAGING FOR RESULTS GPRA Modernization Act Implementation  
Provides Important Opportunities to Address Government Challenges

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Legalidad+Gestión
Reacción auditado(s)	-
Extensión (nº pág.)	22

*Resumen*

El Congreso solicitó a la GAO que informara acerca de la *Government Performance and Results Act* (GPRA . Ley de Resultados y rendimientos Gubernamentales) y la *Modernization Act* de 2010 (GPRAMA) en tanto que la Administración empezaba a implementar esta legislación. Se ha de tener en cuenta que el gobierno federal norteamericano es la más grande y compleja entidad del mundo, con aproximadamente 3,5 billones de dólares en concepto de gasto en el año fiscal 2010 para financiar una gran variedad de programas y operaciones.

*Recomendaciones*

No hay recomendaciones ni respuesta de agentes implicados dada la naturaleza del informe. Sí se identifican oportunidades que ofrece el decreto.

Según el informe<sup>666</sup> elaborado por la GAO en mayo de 2011, efectivamente implementada la GPRAMA podría ayudar al gobierno en cinco áreas: en primer lugar; instituyendo una aproximación más coordinada y transversal a la consecución de resultados significativos, por ejemplo, en cuanto a la duplicidad de programas, agencias o actividades federales. En segundo lugar, centrándose en dirigir las debilidades en mejores funciones de gestión, por ejemplo, GPRAMA impone objetivos a largo plazo para mejorar la gestión financiera, de capital humano, tecnológico y adquisitivo. En tercer lugar, asegurar la conducta informativa para la toma de decisiones, una información que ha de ser completa, precisa, válida, puntual temporalmente y fácil de usar. Una cuarta área sería la del mantenimiento de liderazgo para obtener resultados, la GAO precisa que, probablemente, uno de

---

<sup>666</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/130/126150.pdf>

los rasgos más característicos de un buen líder sea la de esforzarse por adaptarse a las nuevas reformas e iniciativas. Por último, la quinta área es colaborar con el Congreso para que éste moldee las metas de las diferentes agencias.

13. - Opportunities to Reduce Potential Duplication in Federal Teacher Quality Programs

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Gestión
Reacción auditado(s)	-
Extensión (nº pág.)	16

*Resumen*

Este informe<sup>667</sup>, de abril de 2011, que la GAO testimonió ante el *Subcommittee on Labor, Health and Human Services, Education*, otras agencias relacionadas, así como ante el *Committee on Appropriations* del Congreso, versa sobre fragmentación, solapamiento y potencial duplicidad en los programas federales que financian la calidad del profesorado.

*Comentarios*

En este informe se subrayan diferentes opciones para reducir esta potencial duplicidad en los programas federales de calidad del profesorado. En el informe se identifican una serie de programas con objetivos, beneficiarios y actividades similares administrados por agencias federales distintas. La finalidad del testimonio sobre este informe reside en que el Congreso se sirva del mismo a la hora de deliberar y decidir en este ámbito y así priorice el gasto en un contexto de gran presión fiscal. Además, sirve al *Department of Education* para que asigne eficazmente sus recursos.

Concretamente, la GAO encontró 82 programas fragmentados o solapados. La fragmentación se refiere que un determinado programa que sirve para satisfacer una necesidad a nivel nacional es administrado por diferentes agencias federales u oficinas y, en cambio, el solapamiento se da cuando una pluralidad de agencias tiene objetivos, actividad, estrategias similares.

---

<sup>667</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/130/126006.pdf>

Además de identificar estos programas fragmentados o solapados, la GAO considera que el Congreso también podría corregir estos defectos a través de las correspondientes modificaciones en la ESEA (*Elementary and Secondary Act* de 1965).

### *Recomendaciones*

En la comparecencia ante el Congreso, la GAO informa a los miembros del Subcomité que se identificaron 82 programas diferentes diseñados para ayudar a mejorar la calidad de los maestros que se administran a través de 10 agencias federales, muchos de las cuales comparten objetivos similares. Sin embargo, no existe una estrategia de todo el gobierno para minimizar la fragmentación, superposición o duplicación de potencial entre estos programas.

Además informa de que la fragmentación y la superposición de los programas de calidad de los maestros pueden frustrar los esfuerzos de la agencia para administrar los programas de una manera integral, limitar la capacidad de determinar qué programas son más rentables, y en definitiva, incrementar los costes del programa. Además, un trabajo más amplio sobre los programas federales de educación también ha encontrado una gran gama de programas con objetivos similares, poblaciones objetivo, y servicios a través de múltiples agencias federales. En trabajos anteriores, la GAO y el Inspector General de Educación llegaron a la conclusión de que la mejora de la planificación y coordinación podrían ayudar a una mejor consecución de los objetivos de educación y gestión de recursos limitados. Sin embargo, dado el gran número de programas de capacitación de los maestros y el grado de solapamiento, es poco probable que la mejora de la coordinación por sí sola pueda mitigar totalmente los efectos del esfuerzo federal fragmentado y superpuesto.

### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Dada la naturaleza del informe, que técnicamente es una transcripción de una comparecencia ante el Congreso, no hay respuesta de las partes implicadas.



14. - Defense Infrastructure: Ability of Ship Maintenance Industrial Base to Support a Nuclear Aircraft Carrier at Naval Station Mayport<sup>668</sup>

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Gestión
Reacción auditado(s)	-
Extensión (nº pág.)	27

*Resumen*

El informe<sup>669</sup> que se analiza a continuación tiene un objetivo muy concreto: la capacidad de la *Ship Maintenance Industrial Base* (base industrial de mantenimiento de buques) para mantener un portaaviones nuclear en la estación naval de Mayport (*Naval Station Mayport*), en Florida. El Congreso solicitó a la GAO que evaluara e informara, en 90 días, sobre un informe que, en diciembre de 2010, la *Secretary of the Navy* había realizado, incorporando al mismo el alcance del coste que implica el mantenimiento del portaaviones en Mayport.

*Comentarios*

Los objetivos del informe de la GAO fueron: determinar si firmas privadas de reparación de buques podrían asumir el mantenimiento de un buque portaaviones en la costa este de Florida y la evaluación del informe emitido por la *Secretary of the Navy* en 2010. El Congreso también solicitó a la GAO la evaluación de cuál podría ser el coste que resulte de la construcción de instalaciones para un portaaviones nuclear en la *Naval Station Mayport*, con una perspectiva presupuestaria de 10 años (mantenimiento etc.)

*Conclusiones*

Revisado el informe de la Armada y haciendo sus propias evaluaciones, la GAO concluye que a pesar que las respuestas del informe de la Armada sobre la

<sup>668</sup> Nuestra traducción: %Infraestructura de Defensa: Base Industrial de Mantenimiento de Buques para Mantener un Portaaviones Nuclear en la Estación Naval de Mayport+.

<sup>669</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/100/97346.pdf>

base industrial . de mantenimiento de buques de la armada. del noreste de Florida podrían ser más claras y completas, la información que se echa en falta pueden encontrarse en dos recientes informes de la Armada anteriormente remitidos al Congreso: uno sobre la evaluación de la base industrial de reparaciones de barcos y otro sobre las alternativas al puerto base de Mayport.

Adicionalmente, éste -y otros informes- que han sido redactados sobre la propuesta de establecer en Mayport la base de portaaviones, también aportan información complementaria sobre los trabajos de mantenimiento de los portaaviones nucleares, sus costes y otras áreas que no han sido cubiertas en el informe de la Armada que se evalúa.

### *Recomendaciones*

El GAO no hace recomendaciones sobre este asunto ya que se limita a evaluar un informe de la Armada a petición del Congreso.

### *Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

Después de leer el borrador de éste informe, el Departamento de Defensa no hizo comentarios.

15. - DISTRICT OF COLUMBIA CHARTER SCHOOLS Criteria for Awarding School Buildings to Charter Schools Needs Additional Transparency<sup>670</sup>

Iniciativa	Congreso
Objetivo	Gestión
Reacción auditado(s)	Conformes
Extensión (nº pág.)	44

*Resumen*

La GAO realiza el siguiente informe<sup>671</sup> a petición del Congreso que le solicita una evaluación de la gestión del PCSB (*Public Charter School Board*). Casi el 40% de los alumnos de colegios públicos en el distrito de Columbia se inscribieron en escuelas concertadas (subvencionadas) en el curso escolar 2010-2011. Para ello la D.C. (*District of Columbia*) *School Reform Act* establecía la PCSB con la finalidad de autorizar y controlar estos colegios concertados.

*Comentarios*

Concretamente, el informe de la GAO considera los siguientes aspectos: mecanismo de revisión de la actuación y operaciones llevadas a cabo por el PCSB, procedimientos y procesos que el PCSB realiza para controlar y monitorizar las operaciones de estos colegios concertados en el D.C. y los recursos disponibles por los colegios concertados para sus actividades e instalaciones.

*Recomendaciones*

Las recomendaciones de la GAO van dirigidas al Alcalde del D.C. para que éste, a su vez, se dirija al *Department of Real Estate Services*. El D.C. está de acuerdo con las recomendaciones de la GAO y apunta que el *Department of Real Estate Services* ya se está encaminando para mejorar y poner en práctica las sugerencias al respecto.

---

<sup>670</sup> Nuestra traducción. Colegios Públicos del distrito de Columbia: los criterios para la concesión de edificios a los colegios públicos necesita una transparencia adicional.

<sup>671</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/320/316388.pdf>

GAO recomienda que el Alcalde del Distrito de Columbia ordene .al Departamento de Servicios Inmobiliarios. revelar todos los criterios tomados en consideración en la revisión de las solicitudes de adjudicación de edificios de las antiguas escuelas públicas del Distrito de Columbia a escuelas concertadas y poner a disposición de las escuelas, por escrito, las razones por las cuales se rechazaron.

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

El Distrito estuvo de acuerdo con las recomendaciones y señaló que el Departamento de Servicios Inmobiliarios ya ha tomado medidas para mejorar el proceso de adjudicación . de los edificios anteriormente ocupados por escuelas del Distrito de Columbia. a las escuelas concertadas y para notificar de los criterios y factores tenidos en cuenta en la adjudicación.

16. - ELECTRONIC PRESCRIBING CMS Should Address Inconsistencies in Its Two Incentive Programs That Encourage the Use of Health Information Technology

Iniciativa	Legislación
Objetivo	Gestión
Reacción auditado(s)	Conforme/Disconforme
Extensión (nº pág.)	81

*Resumen*

En febrero de 2011 la GAO publica este informe<sup>672</sup> sobre la prescripción electrónica en materia de sanidad a instancias de la *Medicare Improvements for Patients and Providers Act* del 2008 (Ley de mejoras de Seguros médicos para Pacientes y Proveedores) en la cual se solicitaba a la GAO un informe sobre el programa de prescripción electrónica (*Electronic Prescribing Program . Programa de Prescripción Electrónica*). Este programa consiste en proveer de incentivos en los pagos a aquellos proveedores de Medicare que adoptaran y usaran información sanitaria tecnológicamente y sanciones para aquellos que no.

*Comentarios*

Para ello la GAO examina cómo CMS (que agrupa el *Electronic Prescribing Program* y el *Electronic Health Records Program . Programa de Registros Electrónicos de Salud*) determina qué proveedores reciben esos incentivos de pago para evitar sanciones y qué proveedores recibieron incentivos en 2009. Además a la GAO se le pidió que comparara ambos programas.

*Recomendaciones*

La GAO dirige sus recomendaciones al administrador de los programas (CMS). Éste se muestra conforme con la mayoría de las recomendaciones excepto una, cuyos comentarios la GAO incluye en el informe.

---

<sup>672</sup> Cfr.: <http://www.gao.gov/assets/320/315811.pdf>

La GAO hace cuatro recomendaciones de cara a la consolidación de la prescripción electrónica de medicamentos. En concreto recomienda que el administrador del CMS debería:

1. Animar a médicos y otros proveedores de servicios de salud del Programa de Prescripción Electrónico a adoptar tecnología certificada de prescripción.

2. Esforzarse en eliminar solapamientos del deber que tienen los médicos de informar quién puede ser elegible para los programas de subvención o susceptibles de penalizaciones.

3. Identificar los factores que ayudaron o dificultaron la implementación del EPP para ayudar a la implementación del Programa EHR. El CMS podría incluir estos factores en el plan de integración que la agencia debe desarrollar antes del 1 de enero de 2012.

4. Desarrollar una estrategia basada en el riesgo para auditar una muestra de proveedores que reciben pagos de incentivos del Programa de Prescripción Electrónico para asegurarse que los proveedores que reciben los incentivos realmente cumplen con los requisitos del programa.

*Alegaciones de los Departamentos y agencias afectadas y comentarios posteriores*

El CMS se manifestó, en general, de acuerdo con las tres primeras recomendaciones. Sin embargo no estuvo de acuerdo con la cuarta recomendación, que la GAO aclaró en base a los comentarios.

## Glosario

Definiciones de la terminología técnica empleada:<sup>673</sup>

**Alcance de las pruebas:** amplitud y profundidad de las pruebas de fiscalización.

**Alegaciones:** manifestaciones que, respetando los requisitos establecidos en el artículo 44.1 de la LFTCu, presentan ante el Tribunal de Cuentas los actuales responsables de la entidad fiscalizada y quienes lo fueron durante el periodo fiscalizado, respecto de los resultados contenidos en el anteproyecto de informe o nota.

**Ámbito de la fiscalización:** límites de la fiscalización, en sus aspectos subjetivo, objetivo y temporal.

- **Ámbito subjetivo:** entidad o entidades que se fiscalizan.

- **Ámbito objetivo:** programa o actividad que se fiscaliza.

- **Ámbito temporal:** período al que se refiere la fiscalización.

**Anteproyecto:** versión del informe o nota de fiscalización que el consejero o consejera ponente remite a la entidad fiscalizada para la cumplimentación del trámite de alegaciones, según lo previsto en el artículo 44.1 de la LFTCu.

**Archivo de la fiscalización:** conjunto de documentos recibidos o elaborados en el transcurso de la fiscalización y ordenados de forma lógica. De acuerdo con la naturaleza de los documentos, cabe distinguir entre archivo administrativo y técnico; y dentro de este último, entre permanente y corriente.

**Área de fiscalización:** conjunto homogéneo de operaciones o actividades que constituyen cada una de las partes en que se divide el ámbito de la fiscalización.

**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.

**Conclusión de fiscalización:** valoración de los resultados de la fiscalización que reflejan de forma clara y precisa la opinión del Tribunal de Cuentas sobre alguno de los objetivos de la fiscalización.

**Consejero o consejera ponente:** titular del departamento al que el Pleno encomienda la dirección, organización y coordinación de cada una de las fiscalizaciones.

---

<sup>673</sup> O.c. *Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*, aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013 y modificadas el 29 de octubre de 2015

**Control de calidad:** actuaciones que tienen por objeto verificar si la fiscalización se ha realizado de conformidad con las presentes normas y, en particular, si se han alcanzado todos los objetivos y si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones.

**Coponencia:** forma de ejecución de los procedimientos fiscalizadores, establecida por el Pleno del Tribunal de Cuentas, en las que su dirección y organización corresponden colegiadamente a más de una o un consejero.

**Deficiencia:** defecto o inexactitud comprobada en operaciones, transacciones o actuaciones realizadas por la entidad fiscalizada, como consecuencia de no haberse sometido a las normas y los procedimientos preestablecidos o a criterios de gestión adecuados.

**Directrices técnicas:** documento que conforma la voluntad del Pleno en relación con los diferentes extremos que pudieran afectar a la realización de la fiscalización que se prevé efectuar, y que tiene por objeto concretar los aspectos esenciales de la fiscalización.

**Economía:** principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.

**Eficacia:** principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

**Eficiencia:** principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.

**Evidencia:** información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La evidencia será suficiente cuando los resultados de las pruebas realizadas sean bastantes para fundamentar las conclusiones en relación con los objetivos de la fiscalización. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia. La evidencia será adecuada cuando los resultados de las pruebas realizadas sean relevantes y válidos para sustentar las conclusiones de la fiscalización. La relevancia hace referencia a la pertinencia de las pruebas en relación con la finalidad que se persigue con ellas y la validez hace referencia a su grado de fiabilidad.

**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.

**Fiscalización horizontal:** procedimiento fiscalizador cuyo ámbito subjetivo abarca a una pluralidad de entidades del mismo o de distinto subsector público que presentan



características comunes, comprendiendo los mismos objetivos y el mismo ámbito temporal para todas las entidades fiscalizadas.

**Incertidumbre:** hecho o circunstancia de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, puesto que depende de que ocurra o no otro hecho futuro, como reclamaciones, litigios, juicios o contingencias fiscales, cuyas consecuencias no pueden ser estimadas razonablemente por la entidad.

**Informe de fiscalización:** documento aprobado por el Pleno del Tribunal en el que se exponen los resultados, conclusiones y recomendaciones de un procedimiento de fiscalización.

**Irregularidad:** acto contrario a las disposiciones legales o reglamentarias que sean aplicables a la entidad fiscalizada.

**Limitación al alcance:** hecho o circunstancia que impide realizar las pruebas previstas en los programas de trabajo o aquellas otras pruebas alternativas que se estimen necesarias a efectos de obtener la evidencia suficiente que permita emitir un juicio crítico sobre las actuaciones, procedimientos o cuentas objeto de fiscalización, de modo que impide concluir respecto de alguno de los objetivos de la fiscalización.

**Memorando:** papel de trabajo donde se resumen, para cada área de fiscalización, los procedimientos aplicados, las pruebas efectuadas y los resultados y conclusiones obtenidos del trabajo realizado.

**Memoria anual:** documento aprobado por el Pleno en el que se expone una síntesis de las actuaciones practicadas por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional y en el que se resume su actividad y organización.

**Moción:** documento aprobado por el Pleno mediante el cual el Tribunal de Cuentas, a la vista del resultado de los informes de fiscalización previamente aprobados, propone medidas conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público, incluyendo las medidas legislativas que considere oportunas.

**Muestreo:** técnica para obtener conclusiones sobre un universo o población realizando para ello pruebas solo sobre una parte del mismo (muestra). Tendrá carácter estadístico cuando la selección de los elementos de la muestra sea aleatoria y se aplique la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la prueba.

**Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, en inglés):** normas aprobadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que contienen los principios fundamentales para la fiscalización de las entidades públicas y para el funcionamiento de las entidades fiscalizadoras superiores.

**Normas Técnicas de Auditoría:** conjunto de normas aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en cumplimiento de la legislación vigente.

**Nota de fiscalización:** documento aprobado por el Pleno relativo a cuestiones que, por su especial importancia o singularidad, se considere conveniente segregar del análisis de un determinado procedimiento fiscalizador o complementar mediante el análisis de los hechos acaecidos con posterioridad a la aprobación del informe.

**Objetivo transversal:** cuestión de alcance general cuya supervisión y control hayan sido declarados de interés preferente por el Pleno del Tribunal en el programa anual de fiscalizaciones y cuya verificación deba ser objeto de análisis en el conjunto de las fiscalizaciones que el Tribunal de Cuentas realice.

**Opinión:**

~ **favorable o no modificada: pronunciamiento** del Tribunal cuando, en una fiscalización financiera, se concluya que los estados financieros sometidos a fiscalización expresan 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.

~ **con salvedades: pronunciamiento** del Tribunal cuando, en una fiscalización financiera, concurren algunos de los siguientes supuestos:

a) Cuando, habiéndose obtenido evidencia suficiente y adecuada, se concluya que los efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones detectadas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizados; o

b) Cuando no se pueda obtener evidencia adecuada y suficiente, pero se concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

~ **desfavorable:** pronunciamiento del Tribunal cuando, en una fiscalización financiera, aunque se haya obtenido evidencia adecuada y suficiente, se concluya que los efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones detectadas, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizados.

**denegación de ~:** pronunciamiento del Tribunal cuando no se pueda obtener evidencia suficiente y adecuada y se concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

**Papeles de trabajo:** documentos elaborados y recibidos en el desarrollo de la fiscalización destinados a acreditar el trabajo realizado y el cumplimiento del programa de fiscalización previsto, así como a fundamentar los resultados y las conclusiones recogidos en el informe de fiscalización.

**Procedimiento fiscalizador:** conjunto ordenado de actuaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas y dirigidas a la emisión de informes de fiscalización, mociones o notas.

**Programa de trabajo:** conjunto ordenado de pruebas que deben ejecutar los integrantes del equipo para la obtención de la evidencia adecuada y suficiente en relación con un área de la fiscalización.

**Proyecto:** versión del informe, nota, moción o memoria que se presenta al Pleno para su aprobación.

**Pruebas de cumplimiento:** pruebas de fiscalización que tienen por objeto proporcionar evidencia de que los procedimientos de control interno existen, funcionan de la manera prevista y han funcionado así durante todo el periodo de la fiscalización.

**Pruebas de fiscalización:** exámenes, análisis y verificaciones que se realizan sobre operaciones, actividades, saldos de cuentas y documentos en general, relacionados con los objetivos de la fiscalización.

**Pruebas sustantivas:** pruebas de fiscalización que tienen por objeto proporcionar evidencia de la integridad, exactitud y adecuación de las actividades, operaciones, saldos de cuentas y documentación fiscalizada en relación con los objetivos de la fiscalización.

**Recomendación:** propuesta de actuación que se formula en el informe, moción o nota para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o del sector público fiscalizados.

**Riesgo de la fiscalización:** probabilidad de que la conclusión obtenida hubiera sido diferente si las operaciones o transacciones se hubieran revisado en su totalidad. El riesgo de fiscalización se compone de:

- a) Riesgo inherente, que es el relacionado con la propia naturaleza de la entidad y sus relaciones con el entorno.
- b) Riesgo de control, que se refiere a que los sistemas contable y de control interno no detecten y no permitan que sea corregido oportunamente un error significativo.
- c) Riesgo de detección, que es el riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas en la fiscalización.

**Salvedad:** excepción que limita la opinión de fiscalización obtenida de los resultados de las pruebas realizadas.

**Sistema de control interno:** conjunto de procedimientos establecidos por la entidad fiscalizada que, interrelacionados entre sí, tienen por objetivos salvaguardar los activos de la organización, otorgar fiabilidad a los registros contables y garantizar el funcionamiento de la organización de acuerdo con la normativa de aplicación y por los principios de buena gestión.

**Supervisión:** inspección que realiza un superior o superiora sobre el trabajo realizado por otros miembros del equipo fiscalizador con el objeto de comprobar el cumplimiento de las presentes normas, de los objetivos de la fiscalización, de la ejecución de los programas de trabajo y de la adecuada fundamentación de los resultados obtenidos.

**Umbral de importancia relativa:** límite máximo tolerable de incorrecciones que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización en función de los objetivos establecidos para la misma.