

CONTROL EXTERNO DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

AURORA GARCÍA FERNÁNDEZ

Tutor académico: Antonio López Díaz

Julio 2012

Máster en Sistemas de Información y análisis contable

Universidad de Oviedo

EL CONTROL EXTERNO DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

ÍNDICE

1. El control externo	
1.1. Introducción-----	3
1.1.1. La necesidad de control externo en el Estado Constitucional-----	3
1.2. Concepto-----	4
2. Funciones y objeto de control externo	
2.1. Función fiscalizadora-----	5
2.2. Función jurisdiccional-----	11
3. Distinción entre la fiscalización del sector público y la auditoría del sector privado-----	12
4. El agente de control externo: Órganos autonómicos de control externo (OCEX)	
4.1. Funciones de los OCEX-----	15
4.2. Procedimiento de control-----	16
4.3. Resultado de control externo: informes-----	18
5. Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias-----	20
6. Propuestas de mejora-----	23
7. Conclusiones-----	33
8. Bibliografía-----	35

1- CONTROL EXTERNO

1.1.Introducción

El sector público en España ha experimentado un gran desarrollo desde la Constitución de 1.978. Este desarrollo ha hecho que cada vez sean más importantes los mecanismos de control de los recursos públicos y hayan aparecido nuevos planteamientos de comprobación y revisión, superando el hasta entonces único control de regularidad. Estas nuevas técnicas y métodos de revisión pretenden dar una mayor efectividad a la función de control; esta es la razón de la aparición de la auditoría en el sector público a principios de los años ochenta. Esto se hace especialmente importante debido a la gran cantidad de dinero que maneja el sector público y la popular frase de que “lo que es público no es de nadie” o “es de todos”, lo que conduce a muchas personas que manejan recursos públicos a derrocharlos sin pensar en las consecuencias, dado que estas no recaen sobre ellos directamente. Todo ello, hace especialmente relevante un control estricto del manejo de recursos para un mejor aprovechamiento de los mismos. Además, en España el sector público representa más del 40% del total de la economía.

1.1.1. La necesidad de control externo en el Estado Constitucional:

El principal mecanismo sobre el que puede incidir el Estado democrático de derecho para conseguir una Administración más transparente y más eficaz en la gestión de los fondos públicos, es mediante la fiscalización de la ejecución del presupuesto del sector público. Los ciudadanos cada vez más se preocupan por saber cómo se gestiona su dinero recaudado a través de impuestos, de aquí la necesidad de examinar los *gastos* y los *recursos*; además deben asegurarse de que los gastos previstos y los recursos esperados cumplan la finalidad y el destino para los cuales el Parlamento los autorizó mediante la aprobación de la Ley de Presupuestos. Esto se hace especialmente relevante en la actualidad debido a los enormes casos de corrupción que salen cada día a la luz en la prensa y telediarios... Se han visto casos, por ejemplo, de dinero que en principio iba a ser destinado para un servicio público concreto y posteriormente se descubre que la entidad pública ha retenido ese dinero para otro fin que no era el esperado por los ciudadanos. Lo importante, es que estos caso acrecientan la preocupación de los ciudadanos de saber a dónde va su dinero. El control adquiere mayor o menor importancia dependiendo del volumen de recursos controlado y de la entidad objeto de control. Su funcionalidad aumentará en la misma intensidad en la que lo haga la actividad económico-financiera desarrollada por el Estado. El

crecimiento de la actividad estatal y del volumen del gasto público necesario para hacerle frente, implica la necesidad de instaurar un control paralelamente adecuado y proporcional, es decir, cuántos más fondos públicos implicados, más control.

En la actualidad, predomina la llamada auditoría de *regularidad*, auditoría *financiera* y de *cumplimiento de legalidad* por su mayor desarrollo e implementación, pero cada vez se está haciendo más hincapié en la comprobación de la gestión eficiente de los recursos públicos, es decir, en la *auditoría operativa*.

1.2. Concepto:

La gestión económica de los recursos públicos está sometida a control especializado con el objetivo de garantizar que son gestionados y administrados con sujeción al ordenamiento jurídico y bajo los principios de eficacia, eficiencia y economía.

Existe dos tipos de control: control interno y control externo.

► El **control interno** se define como una actividad que ejerce el personal de la entidad, principalmente la dirección, que tiene como finalidad la efectividad y eficacia de las operaciones, la fiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones.ⁱ *Faura- Casas (2001),p.373*

Este trabajo deja a un lado el control interno y se centra en el control externo, que realizan el Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo.

El Tribunal Superior de Cuentas es concebido como el órgano rector del Sistema de Control de los Recursos Públicos. Tiene como propósito cumplir y hacer cumplir el sistema de control externo, integral, exclusivo y unitario, instituido para garantizar la gestión y utilización legal, eficiente, eficaz y económica de los recursos financieros, asegurar una conducta honesta y ética de los servidores públicos y de los particulares en sus relaciones económicas-patrimoniales con el Estado y vigilar la correcta administración del patrimonio estatal.ⁱⁱ *Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas. (LOTSC).*

► El **control externo** se define como la acción realizada por el Tribunal con el propósito de fiscalizar a los sujetos pasivos en los aspectos administrativos, legales, financieros o económicos, de gestión y de resultados.

También se considera como la actividad de revisión y auditoría ejercida por un órgano o ente independiente de las entidades o sujetos pasivos controlados.

Otras definiciones similares conciben el *control externo* como la realización de revisiones o auditorías externas, independientes del respectivo ente auditado y ejecutadas en forma posterior, a las operaciones realizadas. Tiene por objetivos generales, aumentar la eficiencia de los sistemas de administración y control interno, mejorar la pertinencia, oportunidad, confiabilidad y razonabilidad del sistema de información gerencial, contribuir al incremento del grado de economía y eficiencia de las operaciones e informar a las actividades competentes, sobre los resultados de las auditorías realizadas, a fin de facilitar el cumplimiento de las acciones administrativas o judiciales que sean pertinentes.

Por lo tanto, este tipo de control requiere de un conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos aplicados por el Tribunal Superior de Cuentas y/o por los auditores independientes que el Tribunal designe y contrate como apoyo para evaluar la gestión, la captación y el uso de los recursos públicos por parte de los sujetos pasivos de la LOTSC.

2- FUNCIONES Y OBJETO DEL CONTROL EXTERNO

La función más importante que realizan los órganos de control externo es la **fiscalizadora**, pero también realizan la función de **enjuiciamiento de la responsabilidad contable**. A continuación analizaremos más profundamente estas funciones.

2.1. FUNCIÓN FISCALIZADORA

La función fiscalizadora -externa, permanente y consuntiva- se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, en relación con la ejecución de los presupuestos de ingresos y gastos, se adecua a unos procedimientos y sus resultados se plasman en Informes, Mociones o Notas, cuyo destinatario son las Cortes Generales, y se realiza a través de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas. Es *externa* porque la actuación la lleva a cabo un organismo que está fuera del ámbito de la Administración. (Esto es especialmente relevante ya que al ser una actividad ajena a la entidad será más objetivo y por tanto más fiable). También se caracteriza como

permanente en el sentido de que la función tiene un desarrollo continuo por parte del Tribunal y el término *consuntivo* puede considerarse relacionado con la etapa histórica en que las actuaciones del Tribunal determinaban la completa finalización de la gestión presupuestaria y el finiquito o remate de las correspondientes cuentas.ⁱⁱⁱ *Tribunal de Cuentas de España. (Web tcu.es).*

Es necesario un procedimiento regulador que ponga de manifiesto las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes.

Una fiscalización completa exige la comprobación de la legalidad de las cuentas, la comprobación de que los objetivos previstos han sido alcanzados, y, en caso contrario, determinar las causas de su incumplimiento y las medidas para conseguirlo.

El *ámbito u objeto* sobre el que recae la función fiscalizadora abarca todo el Sector Público, que está integrado por:

- Administración del Estado
- Administración de las Comunidades Autónomas
- Administración de las corporaciones locales
- Administración de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social
- Administración de los Organismos Autónomos
- Administración de las Sociedades Estatales
- Demás entidades públicas

Los objetivos que persigue el control externo son varios, por tanto, las técnicas y los procedimientos de auditoría no pueden ser los mismos y necesariamente existen diferentes **tipos de auditoría** en función de los objetivos que se persiguen.

Se presenta a continuación un esquema de los tipos de auditoría:



La fiscalización del sector público consta del examen de varios aspectos de la gestión de los fondos públicos por los responsables de la Administración y para ello se realizan tanto *auditorías de regularidad* como *operativas*.

AUDITORÍA INTEGRADA: Consiste en aplicar la auditoría de regularidad y la auditoría operativa. Incluye los cinco tipos de auditoría mencionadas anteriormente. La auditoría integrada informa sobre:

- La adecuada presentación de la información financiera.
- El cumplimiento de la legalidad vigente.
- El grado de consecución de los objetivos previstos.
- El grado de economía y eficiencia logrados en la gestión de los recursos.
- La adecuación de los sistemas y procedimientos

^{iv} *Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.*(1989).

Auditoría financiera

Tiene como objetivo obtener una seguridad razonable acerca de que las cuentas y los estados sometidos a control expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera así como el resultado de la gestión, de acuerdo con las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta modalidad de auditoría es la que se práctica en el ámbito privado bajo la denominación de auditoría de cuentas.

Auditoría de cumplimiento de la legalidad

Tiene como objetivo verificar el cumplimiento de la legalidad en la gestión económico-financiera, presupuestaria y patrimonial. Una de las características importantes del sector público es su sometimiento a una numerosa y estricta normativa que afecta a todas las entes que lo integran. Además, al administrar recursos públicos, no cumplir con la normativa tiene más importancia que en la auditoría privada.

La **auditoría de regularidad es el resultado de aplicar la auditoría financiera y la auditoría de cumplimiento de la legalidad**. Es la que más se práctica en el sector público. Consiste en la comprobación de que la información contable que se elabora, se adecua correctamente a la normativa contable y presupuestaria que la regula. Realiza actividades como el control de rendición de cuentas, examen (calificación) de las Cuentas anuales de la Administración pública, examen del control interno y aspectos relacionados con la responsabilidad de determinadas personas que tienen a su cargo fondos y recursos públicos, así como la legalidad de las actuaciones administrativas. ^v *Faura-Casas, (2001),p.103.*

Auditoría de eficacia

La eficacia constituye el grado de alcance del logro. Trata de verificar en qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas, servicios, actividades que se auditen. Además de analizar si los objetivos del programa o servicio auditado son adecuados y en qué medida se han conseguido. La eficacia no considera los recursos empleados en el grado de consecución de los objetivos.

Es un control que se ejerce mediante el análisis del coste de los servicios e inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos establecidos en los correspondientes programas presupuestarios. Hace referencia al buen uso de las inversiones y del servicio público desde el punto de vista de la relación calidad / precio.

Se centra en el cumplimiento económico de los objetivos de un plan o programa, comparando el fin previsto con el que realmente se consigue, atendiendo siempre a criterios de economicidad; es decir, conseguir los objetivos de la manera más eficientemente posible. Además, el órgano de control externo debe cuantificar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos, las causas de incumplimiento, así como las medidas y recomendaciones que considere más adecuadas para alcanzar en el futuro tales objetivos.

Auditoría de eficiencia y economía

Trata de determinar si la entidad auditada gestiona recursos humanos y materiales de forma económica, al mínimo coste y de forma eficiente.

► El control de *eficiencia* se centra en la utilización de los recursos de tal forma que se obtenga la maximización de resultados con el mínimo coste es decir, se mide la relación coste-beneficio. La eficiencia mide la relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados. Los órganos de control externo deben analizar el rendimiento del servicio prestado, en relación a su coste y las recomendaciones para mejorar dicho rendimiento. El control de eficiencia está íntimamente ligado al concepto de <<productividad>> por lo que se trata de valorar si se produce una relación óptima entre los recursos, los resultados y efectos.^{vi} Polo Garrido, F. y Martín Yeste, A.M.(2008),p.106.

► El control de *economía* trata de evitar gastos desproporcionados, a la adquisición de los recursos al mejor coste posible. Es el grado de optimización de acceso a los recursos. Este principio señala la necesidad de que la gestión pública, especialmente en lo que se refiere a la adquisición de bienes y servicios, se atenga a fórmulas de minoración de los costes, de manera que, estando garantizada la cantidad y calidad apropiadas para el cumplimiento de los objetivos, éstos se obtengan con los menores costes posibles.^{vii} Navas Vázquez.(2008).pp.80-81.

La eficacia, eficiencia y economía, o también llamado el control de las “3ES”, están relacionadas entre sí ya que el control de eficacia comprueba cómo se han llevado a cabo los objetivos propuestos y el nivel de los resultados obtenidos en relación con los previstos. El control de la eficiencia evalúa la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, seguidos por las entidades auditadas para corregir las deficiencias encontradas y si los servicios se prestan al mínimo coste. El control de economía evalúa el grado de optimización de acceso a los recursos.

Es el órgano de control externo el responsable de determinar en cada caso concreto, a cuál de ellos va a dar prioridad e intensidad en el ejercicio de la función fiscalizadora.

Auditoría de sistemas y procedimientos

Tratan de revisar los sistemas y procedimientos que afectan a la gestión. El objetivo es verificar que los procedimientos de la entidad auditada se ajustan a los legalmente establecidos, así como detectar posibles ineficiencias en los mismos. Su función consistirá por tanto, en comprobar la adecuación de los objetivos y de los sistemas de seguimiento y autoevaluación, de verificar la fiabilidad de los balances de resultados e informes de gestión así como el propio resultado obtenido y los efectos producidos en relación con los recursos empleados.

La **auditoría operativa es el resultado de aplicar la auditoría de eficacia, la auditoría de la eficiencia y economía y la auditoría de sistemas y procedimientos**. Consiste en la evaluación del cumplimiento de los objetivos establecidos en los diversos presupuestos y de si los recursos utilizados se han gestionado de manera eficiente. Tiene como objetivos mejorar la prestación de los servicios públicos, mejorar la rendición de cuentas, potenciar los éxitos y detectar los fallos de gestión, controlar el gasto público evitando el despilfarro. Controlar la mejor utilización de los recursos humanos y materiales disponibles, evaluar la eficiencia del sector público y fijar más los objetivos y evaluar su grado de cumplimiento. Además pretende analizar las operaciones de una organización para contrastar su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión financiera, una gestión conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia y para proponer la mejora de las deficiencias que se detectan. *“Podría decirse que la auditoría operativa examina los instrumentos, mecanismos y procedimientos a través de los cuales se aplica un conjunto de recursos personales, materiales y monetarios a la consecución de una serie de metas y objetivos y a la producción de unos resultados determinados. Se apoya en parámetros que no necesariamente alcanzan rango normativo y que exigen una labor de preparación más comprometida para quienes la practican. Elementos esenciales de esa preparación son la debida selección de la materia a fiscalizar y una adecuada planificación de sus objetivos y pruebas. Estas auditorías introducen una mayor variedad de fundamentos técnicos y, de ahí, la necesidad de definir con precisión los criterios técnicos con los que se va a valorar la gestión. De este modo el auditor goza de mayor libertad y creatividad”.*^{viii} Navas Vázquez, R. (2007).p.82.

La función fiscalizadora ha superado el histórico concepto de la regularidad para introducirse en la auditoría operativa.

-Comparativa entre auditoría de regularidad y auditoría operativa:

	AUDITORÍA DE REGULARIDAD	AUDITORIA OPERATIVA
Objetivo	Verificar y conformar los estados contables, así como el cumplimiento de la legalidad vigente en materia de gestión pública	Determinar el grado de eficacia, eficiencia y economía y formular recomendaciones y propuestas de mejora
Alcance	Operaciones contables y financieras	Cualquier operación o actividad del sector público
Enfoque	Histórico	Prospectivo y propositivo
Metodología	Principios contables y normas de auditoría	Criterios subjetivos, no estandarizados, basados en indicadores
Informes	Larga tradición, formato normalizado, elaborados por auditores	Escasa (aunque creciente) tradición, formato variable, elaborados por auditores especializados con la colaboración de profesionales en ámbitos muy concretos
Desarrollo futuro	Escaso, salvo mejoras en su agilidad	Gran potencial, apertura a materias especializadas

^xFernández Llera, R. (2009). Presupuesto y Gasto Público 57.p.143

2.2. FUNCIÓN JURISDICCIONAL

Enjuicia la responsabilidad contable en que incurren quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

La función del enjuiciamiento contable es una actividad de naturaleza jurisdiccional consistente en juzgar y ejecutar lo juzgado en materia contable. Consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del gestor de fondos públicos, absolviéndole o condenándole y en esta última, ejecutando coactivamente su decisión. El contenido de esta función se limita a los supuestos que originan la responsabilidad contable, que se ejerce respecto de las cuentas que deben rendir quienes recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan bienes, caudales o efectos públicos.^x *Tribunal de Cuentas de España. Web tcu.*

La función de enjuiciamiento es una función residual, que no tiene propiamente como objetivo el enjuiciamiento de las cuentas, sino una subespecie de la responsabilidad civil por los daños ocasionados a los fondos públicos en determinadas circunstancias. La función fiscalizadora es la que posibilita enlazar su actividad con el cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía que proclama la Constitución Española para la asignación y aplicación de los recursos públicos.

Cabe decir, que el Tribunal no tiene encomendada ninguna función consultiva, pero si está facultado para proponer medidas de mejora de la gestión económica-financiera del sector público.

3- DISTINCIÓN ENTRE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y LA AUDITORÍA DEL SECTOR PRIVADO

- Cuando una sociedad privada quiere ser auditada ha de recurrir a un auditor inscrito en el ROAC, comunicarle su intención, obtener su consentimiento y firmar una carta de encargo con él. Cuando una entidad pública quiere que sus cuentas sean fiscalizadas ha de solicitarlo al órgano representante del poder legislativo en su Comunidad Autónoma (o a las Cortes Generales en el caso del Tribunal de Cuentas). La asamblea legislativa correspondiente podrá decidir ordenar o no dicha fiscalización. Si su decisión es positiva, comunicará dicho mandato al órgano de control externo correspondiente para que lo incluya en su siguiente programa anual de fiscalizaciones, que ha de aprobar

su órgano de gobierno. Una vez aprobado el programa de fiscalizaciones, se asignarán los medios personales adecuados y podrá iniciarse por el equipo de trabajo la planificación y programación de la fiscalización encomendada. Como se puede ver, desde la decisión de solicitar el trabajo por la entidad que ha de ser objeto de control y el inicio de esos trabajos, transcurre un solo paso en la auditoría privada y suelen mediar varios en la fiscalización pública, lo que puede suponer el transcurso de varios meses.

- Las entidades privadas están sujetas al Plan General de Contabilidad que establece que las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Sin embargo, las entidades públicas, generalmente, están sometidas al régimen de contabilidad pública y sujetas al Plan General de Contabilidad Pública que establece que las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Las entidades públicas sujetas al régimen de contabilidad pública están obligadas a llevar a cabo además de la contabilidad financiera, la contabilidad presupuestaria, debido a la naturaleza pública de los fondos que se gestionan. Además para el mejor control de la gestión de los gastos públicos, éstos han de someterse a unas fases reguladas en la normativa presupuestaria aplicable a cada entidad pública.
- La naturaleza de los fondos que se gestionan. De esa diferente naturaleza de los fondos se derivan sus distintas obligaciones de rendición de cuentas. Una entidad privada solo rinde sus cuentas ante su Consejo de Administración o ante su Junta de Accionistas, en cambio, las entidades públicas están sometidas a una obligación de rendición de cuentas ante órganos de control externo al gestionar fondos obtenidos de todos los contribuyentes. La base para ese control es el estado de liquidación del presupuesto.
- Se entiende por auditoría de cuentas, la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que

pueda tener efectos frente a terceros. Se debe verificar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada. También comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas. Sin embargo, el alcance de la función fiscalizadora es más amplio ya que la actividad económica del sector público está sometida a los principios de legalidad, eficiencia y economía. Deben comprobar la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos públicos, analizar la utilización de los recursos disponibles atendiendo al grado de cumplimiento de los objetivos, al coste de los medios elegidos para su consecución y a si tales medios se utilizaron en la forma más adecuada y por último al control de la contabilidad pública, verificando que la misma refleje correctamente la realidad económica del sujeto controlado. La función fiscalizadora no puede quedarse sólo en saber si esas cuentas reflejan o no la imagen fiel, ha de completar su trabajo incluyendo en su dictamen el análisis de la utilización de los recursos, evaluando si se han gastado de forma legal, eficiente y adecuada.

Como se puede ver, la fiscalización implica un trabajo mucho mayor y con unos objetivos mucho más amplios que en una auditoría de cuentas. Los auditores que llevan a cabo estas fiscalizaciones de entidades públicas tienen que ir más allá de la simple auditoría debido a su función de promotores o defensores de los intereses de lo público.^{xi} *González Romera, A.M.(2011).pp.13-20.*

4- EL AGENTE DE CONTROL EXTERNO: ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO (OCEX)

El Título VII de la Constitución se pronuncia por un Estado descentralizado. La descentralización supone ceder capacidad de decisión tanto en lo económico como en lo presupuestario. Las Comunidades Autónomas necesitan de un control interno y externo sobre la ejecución presupuestaria, es por ello, que aparecen los órganos de control externo autonómicos (OCEX).

Estos órganos deben coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización. Estos criterios

deben garantizar eficacia en los resultados y se debe evitar la duplicidad de las actuaciones fiscalizadoras.

A efectos de establecer criterios homogéneos entre los distintos órganos, en 1989 se crea una Comisión de Coordinación para homogeneizar la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, la estructura de los diferentes tipos de informes y las líneas generales de su presentación.

4.1 Funciones de los OCEX

- La fiscalización de las cuentas, la contratación, el patrimonio y las ayudas del sector público regional o local.
- Asesoramiento a los parlamentos en materia económico-financiera.
- Instrucción, por delegación del Tribunal de Cuentas, de procedimientos para el enjuiciamiento de responsabilidades contables.
- Conocimiento y análisis de las auditorías realizadas por la intervención u otras entidades sobre el sector público.
- Emisión de dictámenes y consultas solicitadas por diversas entidades públicas en materia de contabilidad pública y gestión económico-financiera.
- Fiscalización de privatización y procesos electorales.

La fiscalización de las cuentas es la función más importante que llevan a cabo los OCEX. Las demás son secundarias.^{xii} *Cubillo Rodríguez, C.(1997). pp.58-61.*

La función fiscalizadora abarca lo siguiente:

- o Examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.
- o Examen y comprobación de las Cuentas Generales y parciales de todas las entidades y organismos integrantes del Sector público y de las que deben rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.
- o Examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del Sector Público.
- o Examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.
- o Examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades públicas.

- Examen de los expedientes sobre los créditos extraordinarios y suplementos, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.
- Y cualquier otros que resulten adecuados al cumplimiento de su función.

4.2. Procedimiento de control:

El procedimiento de control que llevan a cabo los OCEX consta de 6 fases.^{xiii} *Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.*(1989).

FASE 1- Planificación:

“El auditor deberá planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de auditoría a realizar y de determinar el método para alcanzarlos de forma económica, eficiente y eficaz.”

Se debe elaborar un plan global en función de los objetivos del mismo. La naturaleza y características de la planificación varían según la naturaleza de la entidad a auditar, del conocimiento de su actividad, de su entorno, de la calidad del control interno y del tipo de auditoría a efectuar.

El auditor debe tener en cuenta en la fase de planificación los siguientes puntos:

- ✓ Deben dar prioridad absoluta a aquellas fiscalizaciones legalmente obligatorias.
- ✓ Deben elaborar un plan global. En este plan debe recopilarse información previa de la entidad (informes anteriores, etc.), deben estimarse las áreas de riesgo y seleccionar el equipo de auditoría idóneo.
- ✓ Un programa de trabajo que indique los procedimientos a seguir para efectuar la auditoría, las tareas concretas a los componentes de cada área de equipo. La posible colaboración con expertos o auditores externos.
- ✓ Se preparara un calendario de auditoría. Se deberá estimar el tiempo necesario para realizar las distintas fases de auditoría y ver si se cumple el calendario previsto.
- ✓ Todo ello deberá aparecer en la memoria de planificación que deberán realizar.

- ✓ El auditor deberá hacer un seguimiento de auditoría a consecuencias de las conclusiones y recomendaciones de informes anteriores.

FASE 2 –Supervisión:

“La supervisión del trabajo realizado por todos y cada uno de los miembros del equipo es esencial para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo”.

La supervisión abarca la planificación, la redacción del informe y también el trabajo de auditoría. Deben supervisar que se cumplan los objetivos de auditoría, las normas y que en los papeles de trabajo se manifiesten claramente las conclusiones y recomendaciones.

FASE 3 – Control interno:

“El auditor, para determinar la naturaleza y extensión de la auditoría a efectuar, deberá estudiar y valorar el control interno existente”.

El sistema de control interno comprende los métodos y los procedimientos establecidos por la dirección del organismo para garantizar el logro de los objetivos fijados. La necesidad de valorar los procedimientos de control interno y los puntos sobre los que debe centrarse esta evaluación, varían según los objetivos de la auditoría (auditoría financiera o auditoría de cumplimiento de la legalidad o auditoría operativa).

FASE 4 – Evidencia:

“Para fundamentar sus opiniones y conclusiones, el auditor deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias”.

Las conclusiones y recomendaciones recogidas en una auditoría deberán basarse en pruebas. La evidencia puede obtenerse de pruebas materiales, documentales, testimoniales y analíticas, según cuál sea la fuente de su obtención. Las evidencias documentales y materiales tienen preferencia sobre las analíticas.

Dado que en pocas ocasiones se puede tener certeza absoluta sobre la validez de la información, el auditor, para tener una base razonable en que apoyar sus informes, precisa que la evidencia sea suficiente, pertinente y válida.

Los papeles de trabajo, incluyen el conjunto de las evidencias preparadas u obtenidas por el auditor durante la auditoría y son el nexo entre el trabajo de campo y el informe.

FASE 5 – Revisión del cumplimiento legal:

“Deberá revisarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables”.

El cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado.

FASE 6 – Importancia relativa y riesgo en la auditoría:

“El auditor deberá considerar la importancia relativa y el riesgo en la auditoría cuando planifica, selecciona la metodología, determina los sondeos a efectuar y los procedimientos a aplicar, especialmente cuando decide introducir una salvedad sobre un punto dado”:

Para las auditorías del sector público, el nivel de riesgo aceptado puede ser menor que el de las auditorías similares en el sector privado, porque existe en aquél la obligación de rendir cuentas y de cumplir obligaciones legales reglamentarias.

4.3. El resultado del control externo: informes:

Los informes recogen por escrito los resultados y conclusiones de las fiscalizaciones.

Los informes de auditoría financiera se refieren a si las cuentas cumplen las leyes y normativas a las que están sometidas, incorporando al informe una opinión. Los informes de auditoría operativa se pronuncian sobre la eficacia, eficiencia y economía.

Estos informes se entregarán a tiempo a los destinatarios que pueden ser los Parlamentos regionales, el Tribunal de Cuentas del Estado, las Entes auditadas o el Ejecutivo regional.

La publicación de estos informes de auditoría se hará en los boletines oficiales y en páginas webs. En general, no deben autorizarse publicaciones parciales del informe.

- **Contenido mínimo del informe:**

“El informe deberá recoger, como contenido mínimo, el título, la identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va

dirigido, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y normas de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, la fecha y la firma del emisor del informe”.

El auditor deberá emitir una opinión o conclusión clara y precisa sobre el cumplimiento de los objetivos de fiscalización referida a las cuentas auditadas y/o de la gestión de los recursos públicos.

-Tipos de opinión en las auditorías de regularidad:

- a) Opinión sin salvedades
- b) Opinión con salvedades
- c) Opinión adversa
- d) Abstención o denegación de opinión

-Las conclusiones en las auditorías operativas:

Los informes de auditoría son más variados que los de la auditoría de regularidad, incorporando por lo general en sus conclusiones razonamientos más extensos y descriptivos.

Las conclusiones de los informes de auditoría operativa deben ser objetivos en la manera que sea posible. Pero la propia naturaleza de los hechos auditados, en ocasiones difícilmente son cuantificables, hace que las conclusiones estén más influenciadas por las interpretaciones y juicios subjetivos que en el caso de las auditorías de regularidad.

En la actualidad hay **13 OCEX**. Sólo Comunidades Autónomas como Cantabria, Extremadura, la Rioja y Murcia no cuentan con estos órganos.

A continuación, aparecen los logotipos de los Órganos de Control Externo españoles.

^{xiv} Tribunal de Cuentas de España. (Web tcu).





5- SINDICATURA DE CUENTAS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

La Sindicatura es el órgano al que le corresponde el control externo de la actividad económico-financiera del sector público autonómico. Es un órgano dependiente de la Junta General del Principado, pero dotado de independencia funcional para el cumplimiento de sus fines.

La Sindicatura debe coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas, con el fin de evitar la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

Además de la función fiscalizadora ejerce la función de asesoramiento a la Junta General del Principado en materia presupuestaria, en contabilidad pública y en intervención o auditoría.

Ámbito de actuación:

1-El sector público autonómico que está integrado por:

- La Administración del Principado de Asturias y sus organismos autónomos, entidades, fundaciones y empresas públicas, con participación mayoritaria o dominio efectivo, directo o indirecto, del Principado, independientemente de que se rijan por el derecho público o privado.
- Las Entidades Locales situadas en el territorio del Principado de Asturias y sus organismos autónomos, entidades, fundaciones y empresas públicas, con participación mayoritaria o dominio efectivo, directo o indirecto, de las Corporaciones locales, independientemente de que se rijan por el derecho público o privado.

2-Las aportaciones a consorcios y fundaciones.

3-Las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas de contenido económico concedidas por los órganos integrantes del sector público autonómico a cualquier persona física o jurídica.

4-Los fondos públicos de los entes mencionados anteriormente que sean administrados por cualesquiera entidades, consorcios, organismos o empresas públicas.

5-Exenciones o bonificaciones fiscales directas y personales.

Para el más eficaz cumplimiento de sus funciones de fiscalización, la Sindicatura de Cuentas tiene la facultad de:

- Exigir a todos aquellos sujetos pasivos de la acción fiscalizadora que proporcionen los antecedentes, datos, informes y documentos, que considere necesarios para el debido conocimiento y comprobación del acto fiscalizable.
- Inspeccionar y verificar toda la documentación de las oficinas públicas, libros, metálicos y valores, dependencias, depósitos, almacenes y, en general, cuantos documentos, establecimientos y bienes considere necesarios.
- Comisionar a expertos al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de los sujetos integrantes del sector público autonómico cuya gestión pueda ser objeto de control por la Sindicatura.

Tendrán la consideración de cuentandantes, las entidades u órganos que tengan la obligación de rendir sus cuentas al Principado de Asturias. Deben rendir en tiempo y en forma.

La Cuenta General del Principado de Asturias deberá remitirse a la Sindicatura de Cuentas por la Mesa de la Junta General dentro de los cinco días siguiente a su presentación por el Consejo de Gobierno en el Registro de la Cámara.

Las cuentas de las Corporaciones locales se rendirán dentro de los treinta días siguientes a aquel en el que, de acuerdo con la normativa reguladora de las haciendas locales, deban ser aprobadas.

Las cuentas de los demás sujetos integrantes del sector público autonómico serán puestas a disposición de la Sindicatura dentro del mes siguiente a la fecha de aprobación de las mismas y, en todo caso, con carácter previo a la fecha en que finalice el plazo legalmente establecido para su aprobación.

Los OCEX deberán llevar a cabo también las siguientes fiscalizaciones:

La fiscalización de la contratación: Están sujetos a la fiscalización de la Sindicatura de Cuentas los contratos celebrados por los integrantes del sector público autonómico, refiriéndose dicha fiscalización a su preparación, adjudicación, garantía, ejecución, modificación y extinción. Se establece la obligación de que estas entidades del sector público envíen anualmente información sobre los contratos que hubiesen celebrado y que, según su naturaleza y procedimiento de adjudicación hubiesen superados determinadas cuantías.

La fiscalización patrimonial del sector público: la situación y variaciones del patrimonio del sector público serán fiscalizadas por la Sindicatura de Cuentas mediante la comprobación y control de los inventarios y de la contabilidad generalmente establecidos. Se debe tener en cuenta los estados de tesorería, las distintas modalidades de endeudamiento y los demás compromisos financieros con sus aplicaciones o empleos.

La fiscalización de subvenciones y otras ayudas públicas:

Los perceptores o beneficiarios de subvenciones, créditos, avales y demás ayudas de contenido económico provenientes del sector público autonómico, así como los particulares que administren, recauden o custodien fondos o valores públicos, estarán obligados a rendir las cuentas que legalmente resulten exigibles.

La fiscalización de las cuentas rendidas por los perceptores o beneficiarios de subvenciones, créditos, avales y demás ayudas de contenido económico provenientes del sector público autonómico se extenderá tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para que las que fueron concedidas como a sus resultados.

Una vez realizadas las actividades de fiscalización se debe elaborar un informe provisional que será puesto en conocimiento de los responsables del sector público o personas controladas para que, en la forma y plazos que al efecto se establezcan, puedan realizar las alegaciones y aportar los documentos que consideren necesarios. También podrán exponer las medidas que tienen previsto adoptar respecto a las recomendaciones formuladas en dicho informe provisional.

Posteriormente se elaborará un proyecto de informe definitivo. Este informe si será sometido a la aprobación del Consejo de la Sindicatura.

La Sindicatura de Cuentas, en sus informes, propondrá la adopción de cuentas medidas considere pertinentes para la mejora de la gestión económica y financiera del sector público autonómico y de los procedimientos de control interno. También podrá formular las propuestas para mejorar la eficacia y eficiencia de los servicios prestados por el sector público.^{xv} Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.

6 - PROPUESTAS DE MEJORA

En la actualidad los órganos de control externo empiezan a centrarse en nuevas áreas de fiscalización debido a la aparición de la nueva gestión pública “*New Public Management*”. EEUU fue el primer país promotor de esta nueva gestión. La idea principal es sustituir a las estructuras burocráticas del pasado, regidas por reglas, por unas estructuras más flexibles, orientadas al cliente y centrándose más en los resultados.^{xvi} *De Val Pardo, I.(2002).pp.22-31.*

Es por tanto, que surge la necesidad de recrear en el ámbito público este fenómeno, debido al gran éxito que tuvo en el sector privado.

La nueva gestión pública supone trasladar el énfasis de la gestión pública desde una perspectiva preocupada esencialmente por el cumplimiento de la legalidad, hacia el objetivo de prestar los servicios de forma correcta y eficiente.

Consiste fundamentalmente en establecer objetivos más determinados y seguir su grado de consecución para mejorar la calidad de la gestión. Y también es muy importante centrarse en el ciudadano y satisfacer plenamente sus demandas y expectativas. Ofrecerles servicios con una relación calidad/ precio lo más eficientemente posible. Los ciudadanos podrían comparar la calidad de los servicios que ofrecen otras entidades públicas de tamaño similar por eso hay que orientarse al ciudadano.

Como se puede ver, el control de la economía, eficacia y eficiencia se convierte en un instrumento imprescindible con las bases de la nueva gestión pública. Tienen un papel muy relevante los resultados de la actuación de los agentes públicos y la calidad de los servicios.

En resumen, nuevos objetivos públicos conllevan nuevos ámbitos de control, es por tanto, que expongo aquí una serie de *propuestas de mejora* en el control de los fondos públicos, que a mi juicio, me parecen interesantes.

- **La necesidad de impulsar las fiscalizaciones operativas:**

La ciudadanía cada vez más exige conocer cómo están gestionando las Administraciones públicas los recursos y de qué manera, esos recursos se utilizan para el logro de los objetivos perseguidos.

Durante los últimos 30 años, los OCEX han estado realizando labores de control en materia de regularidad contable, pero cada vez se empieza a preocupar más por el resultado de la gestión pública conforme a unos objetivos previamente establecidos.

Sin embargo, existen diversos inconvenientes que dificultan este tipo de control. El principal inconveniente es la falta de concreción material de objetivos y programas presupuestarios alcanzables en la gestión de los recursos públicos ya que no existe un parámetro de control que pueda utilizar el órgano de fiscalizador. Por tanto, al no estar bien determinados los objetivos provoca que estos tipos de informes puedan ser objeto de crítica por parte de sus destinatarios, puesto que al ser parámetros poco objetivos permiten su doble interpretación. Son parámetros subjetivos.

Otros inconvenientes son la escasez y cualificación de los recursos técnicos, materiales, humanos de los que disponen los órganos de control externo, la

deficiencia en la contabilidad interna llevada a cabo por la Administración pública y la falta de homogeneidad en la definición de los distintos conceptos de eficacia, eficiencia y economía. De modo que, en la auditoría operativa a veces se utilizan técnicas contables distintas a las que se aplican en el campo de la auditoría financiera y los órganos de control externo deben contar con especialistas en otras materias y contratar a auditores de empresas privadas.

Puede surgir aquí, otra propuesta de mejora y es la **necesidad de contratar o colaborar con auditores privados**. Los medios materiales y humanos con que cuentan los OCEX es escasa. Las auditorías operativas exigen un trabajo más especializado, que las auditorías de regularidad, por lo que también consumen más recursos económicos y más tiempo. Está puede ser una causa muy importante que explica la escasez de este tipo de informes. También la respuesta a por qué aparece tarde la auditoria operativa.

La colaboración de firmas privadas de auditoría, por tanto, sirve para completar la insuficiencia de medios propios de los OCEX a la hora de realizar sus programas de fiscalizaciones.

En muchos casos, los informes de auditoría requieren un asesoramiento técnico muy específico, debido a la gran complejidad de los programas que se llevan a cabo es este tipo de fiscalizaciones.

El personal de los OCEX suele tener una formación restringida a los ámbitos del derecho y contabilidad.

La auditoría operativa requiere a veces de profesionales con competencias en análisis ambiental, ingeniería, planificación urbanística y territorial, informática, estadística, sociología, etc.

La aparición de la auditoría operativa se debe a la exigencia por parte del público ya que cada vez están más informados de sus derechos como ciudadanos y de la prestación de más y mejores servicios. Los ciudadanos pueden comparar unos servicios con otros que ofrezcan otra entidad pública y puede haber desconfianza por parte de estos hacia determinados programas e inversiones ya que quieren saber cómo son gestionados los recursos públicos.

- **Fomentar la transparencia en el sector público:**

La transparencia exigida en las empresas cotizadas han podido ejercer una gran influencia sobre el desarrollo de estas normas en el sector público español, independientemente de que sean ámbitos separados.

Los ciudadanos cada vez demandan más una actuación abierta. Ya que un presupuesto transparente limita los incentivos a la creatividad financiero-contable.

Se demanda más transparencia en la gestión de los recursos y en la rendición de cuentas. Además de ofrecer información respecto a la estructura y funciones de los diversos niveles y organismos de gobierno. También sobre las intenciones de política económica, sobre las cuentas públicas y estimaciones de las tendencias futuras de gastos e ingresos.

Por todo ello, es importante, la elaboración y publicación de datos que sean accesibles para los ciudadanos. Esta información debe ser comprensible y comparable acerca de la actuación del Sector Público.

- **Fomentar los indicadores de gestión:**

Los indicadores de gestión son un instrumento utilizado para evaluar la gestión pública. Se utilizan para analizar la evolución de un determinado aspecto de la gestión en el tiempo o para poder comparar la situación de determinadas entidades respecto a entidades similares del sector.

Se puede definir como un estadístico que proporciona información relevante sobre algún objetivo, básicamente la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad. Suponen la cuantificación de un conjunto de aspectos considerados relevantes en la prestación de los servicios, tanto a efectos de su descripción como a los de su valoración.

Los indicadores de gestión deben ser relevantes, comprensibles y fiables. Deben ser seleccionados en consenso con los propios gestores si se pretende que sean útiles las conclusiones y recomendaciones que incorporan de los informes.

Estos indicadores pueden ser *primarios*, si expresan directamente la magnitud a la que se refieren, por ejemplo, número de camas; número de empleados...o pueden ser *secundarios* o *ratios*, cuando ponen en relación varias magnitudes anteriores, por ejemplo, camas/ médicos; días de ocupación/ número de camas, etc.

También los hay de muy variada de naturaleza. Los indicadores de *recursos* o *inputs*, que pueden referirse a los recursos materiales, personales o

financieros que se pongan a disposición de la entidad; los indicadores de *resultados* u *outputs*, relativos a los objetivos perseguidos. Tienen también relevancia los *presupuestarios*, en relación con la solvencia y liquidez de una entidad concreta. Y los indicadores *financieros* relativos al endeudamiento contraído por una entidad contable.

Adquieren mucha importancia los *indicadores de ejecución* que están asociados a cada uno de los objetivos que permite la evaluación del resultado en términos de eficacia, eficiencia, economía y calidad. Son importantes debido al énfasis que se le está dando en la actualidad a la gestión por objetivos y su control es uno de los principios básicos de la gestión económica-financiera.

Pero, lo común, es la elaboración de programas presupuestarios con objetivos excesivamente amplios, difícilmente evaluables. Se elaboran indicadores muy genéricos y poco significativos respecto a los resultados derivados de la gestión. También la gestión presupuestaria es poco comprometida con estas exigencias.^{xvii} *Navas Vázquez, R.(2008).p.83.*

He aquí, la dificultad para profundizar en auditorías de gestión y por tanto, la necesidad de impulsar las auditorías operativas.

Deberían introducirse nuevas exigencias de remisión de información a los OCEX por parte de las actividades fiscalizas.

- ✓ Elaborar ratios que permitan hacer una evaluación comparativa.
- ✓ Se debería exigir a todas las entidades que forman parte del sector público un esfuerzo adicional para que definan unos objetivos claros y fiscalizables en sus respectivas memorias y programaciones presupuestarias.

Si por ejemplo, más de una entidad pública no elabora indicadores de gestión, ni pone a disposición de los ciudadanos información de cómo se están gestionando los recursos, es decir, con total transparencia y tampoco especifican claramente los objetivos en sus programas presupuestarios, los OCEX deberían actuar.

Los OCEX deberían de hacer constar estas cosas en sus informes, primero como una recomendación. Pero, si con el paso del tiempo siguen con la misma negativa, pues ellos deberían de informar al Tribunal de Cuentas.

También se podría dar subvenciones a aquellas entidades que cumplan todas esas condiciones que rindan en tiempo y en forma al correspondiente OCEX.^{xviii} *Fernández Llera, R. (2009).pp.135-154.*

- La importancia de las fiscalizaciones medioambientales:

La creciente conciencia social española en relación con el medio ambiente ha hecho que la regulación sobre este tema en las distintas administraciones públicas sea más precisa. El gran desarrollo del sector medioambiental conlleva la utilización, por parte de entidades, de más recursos públicos y, por tanto, surge la necesidad de que estos sean fiscalizados.

Environmental Practice in Local Government define la auditoría del medio ambiente como una revisión interna y sistemática del cumplimiento de los objetivos medioambientales de una entidad, observando el impacto de sus políticas y prácticas buscando las medidas necesarias para reducir o eliminar cualquier actividad perjudicial.

El nivel más sencillo de auditoría medioambiental lo constituye la verificación del grado de observancia de la normativa contable, es decir, auditoría de cumplimiento. Los resultados de las mismas se incluirán en un informe en el que el auditor emitirá una opinión al respecto. Este tipo de auditoría tiene como objetivo evaluar la situación y resultados económico-financieros, el cumplimiento de las leyes y disposiciones oficiales que regulen la protección y preservación del medio ambiente y la gestión de las empresas y entidades públicas, cuyas actividades puedan producir impacto medioambiental perjudicial.

En función de los resultados de los informes de auditoría, la empresa verificada podrá diseñar planes de actuación y mejora de las áreas en que las desviaciones sean mayores en relación con los parámetros medioambientales. También podrán tomar decisiones sobre inversiones y rentabilidad empresarial, minimizar los residuos inaceptables y mejorar el resultado y consumo energético.

Para los ciudadanos el control ecológico resulta de gran interés ya que les permitiría conocer los programas medioambientales de las entidades y disfrutar de la mejora del medio ambiente. Existe una creciente sensibilidad ciudadana sobre el cuidado del medio ambiente por eso su protección debe ser un nuevo objetivo asumido por todos los gobiernos y en consecuencia una de las prioridades de los

órganos de control externo debe ser el control del impacto medioambiental. Las fiscalizaciones realizadas deben evaluar y controlar el impacto ecológico de las actuaciones públicas, por ejemplo, en la construcción de grandes infraestructuras.

La sociedad exige no sólo el control de la legalidad, sino también el de eficacia, eficiencia y economía en el manejo de los recursos. Hay que verificar que los fondos públicos invertidos en este tipo de actuaciones se han empleado correctamente ya que muchas empresas obtienen dinero público (subvenciones) con el fin de proteger el medioambiente. A continuación se especifican las actividades que serían llevadas a cabo por parte de los OCEX.

- Comprobación de que se han cumplido los fines para los que se concedieron a los diversos entes las transferencias para la protección del medioambiente.
- Análisis del comportamiento del ente fiscalizado respecto de su obligada actividad de protector del medio ambiente.
- Examen del desarrollo de la actividad del fiscalizado basándose en la legalidad vigente, ahorrando materias primas y energía y minimizando las emisiones y residuos para la protección de la naturaleza.^{xix} *De la Fuente y de la Calle, M.J.(1999). pp.24-33.*

- **Conveniencia de realizar fiscalizaciones horizontales:**

Los OCEX disponen de medios limitados para llevar a cabo controles de carácter específico sobre la totalidad de las entidades del sector público sujeto a fiscalización. Por esta razón es necesario que aparezcan otras técnicas de análisis que hagan posible suministrar información relevante a los destinatarios de la información económica-financiera pública.

Una de dichas técnicas es la realización de auditorías horizontales que consiste en analizar parcialmente un conjunto de entidades con el fin de facilitar información homogénea y específica sobre algunos aspectos de la gestión pública. Mediante el examen de uno o varios temas de auditoría en una serie más o menos amplia de entidades semejantes permite, entre otros objetivos, comparar la incidencia de las opciones de organización y funcionamiento respecto a una serie de magnitudes relativas a la efectiva prestación de los servicios.

Unos ejemplos de auditorías horizontales sería analizar la gestión del gasto farmacéutico en los hospitales públicos, la contratación pública en una comunidad autónoma, etc.

Las auditorías de regularidad son necesarias, pero las auditorías horizontales permiten abarcar una proporción significativa del subsector público objeto de fiscalización.

Ofrecen información comparativa que puede servir de orientación tanto a los propios gestores, como a los destinatarios inmediatos de los informes de fiscalización, Parlamentos y Cámaras regionales y al conjunto de los ciudadanos.^{xx} Plaza Gran.P., Mateo Fernández, M^aT y Rus Lillo, C.(2010).pp.33-44.

- **Fiscalizaciones informáticas:**

La informática se ha convertido en una herramienta muy importante en las labores de auditoría financiera. Permite llevar a cabo de forma rápida y precisa, operaciones que normalmente consumirían muchos recursos.

Por tanto, el auditor financiero utiliza el ordenador como una herramienta de trabajo.

La evolución informática es mucho más rápida que los sistemas de información de las empresas. Las empresas se caracterizan por la falta de asimilación de las nuevas tecnologías y por la infrautilización de los sistemas informáticos. Sería importante, que las empresas se fueran adaptando a los nuevos cambios más rápidamente. En la actualidad, los sistemas de información de las empresas son cada vez más dependientes de los ordenadores.

Otro cambio importante es la acumulación de datos que están a disposición de los órganos de control. Gracias a las nuevas tecnologías proceso y el tratamiento de esos datos es más fácil.

Gracias a ellas, los trabajos también son más razonables, homogéneos, objetivos y neutrales.

Los OCEX deben tener en cuenta lo que les proporciona la Tecnología de la Información para llevar cabo labores de fiscalización de una forma eficiente, rápida y precisa. El problema es la escasez de medios y de formación en Auditoría informática.

El auditor debe adaptarse a la nueva situación, adoptando una actitud receptiva hacia las nuevas tecnologías.

- **Fomentar las fiscalizaciones de los ingresos públicos:**

Tradicionalmente los órganos de control externo han puesto mucha atención sobre la fiscalización del gasto, dejando en un segundo plano la fiscalización de los ingresos. Los recursos dedicados al seguimiento de los beneficios fiscales son escasos si nos fijamos en informes anteriores.

Su fiscalización no es normalmente objeto prioritario debido a que no existe homogeneidad al respecto entre los distintos órganos de control. No aplican un procedimiento global.

Su control resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas. Se tiende a pensar que los gastos son, por su propia naturaleza, un área de riesgo, fraude, despilfarro más importante que los ingresos por recaudación de tributos.

Aplicando la auditoría de legalidad se pretende analizar el cumplimiento de la normativa contable a los ingresos tributarios en cada una de sus fases. Como son presupuestación inicial, modificaciones presupuestarias y ejecución de los ingresos tributarios.

La auditoría financiera está dirigida a evaluar si la Entidad ha aplicado los principios en la contabilización y registro de los ingresos tributarios.

Y el control operativo aquí también es muy importante ya que verifica si se han conseguido los objetivos perseguidos a través de la de la subvención de la Administración otorgante. Deben comprobar si la subvención ha sido debidamente aplicada y si la inversión ha sido llevada a cabo. También si la misma ha servido para la prestación del servicio. Y si se ha producido una satisfacción en los ciudadanos debido a esa subvención.

Es importante realizar un estudio de la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos recibidos a través de la subvención.

No debemos olvidar que ambos presupuestos coexisten inevitablemente, en la medida en que uno financia a otro. Los ingresos soportan en gran medida la financiación del presupuesto de gastos. Por tanto, cabe dedicarles la misma importancia a efectos de su control.

Cabe decir, que dadas las limitaciones al déficit y al endeudamiento establecidas por la normativa de estabilidad presupuestaria, controlar lo que recaudan de tributos sería muy importante. Mejoraría los resultados presupuestarios y el logro de los objetivos de estabilidad fijados anualmente.

^{xxi} Brusca Alijarde, I.(2008), pp.89-117.

- **Aplicar con rigor el código de ética para los auditores del sector público:**

El Código de ética constituye un paso adelante significativo en el proceso de armonización de los conceptos éticos dentro de la INTOSAI. Consta únicamente de postulados básicos. Las diferencias nacionales de cultura, idioma y sistemas jurídicos y sociales hacen necesario adoptar dichos postulados al entorno de cada país.

Constituye una exposición que abarque los valores y principios que guían la labor cotidiana de los auditores. Es fundamental ya que la aplicación del código de ética por los auditores promueve la confianza de los auditores en su labor.

Y es que la conducta de los auditores debe ser irreprochable en todos los momentos y circunstancias.

Las palabras clave son: integridad, independencia y objetividad, confidencialidad y competencia profesional.

- ✓ La auditoría debe ser realizada por personas con formación técnica y capacidad profesional adecuados.

Tres aspectos básicos: formación, experiencia y actualización de conocimientos.

- ✓ Durante su actuación profesional, tanto los órganos de control externo como los auditores mantendrán una actitud independiente y una posición de objetividad total, especialmente frente a la propia estructura administrativa. Se debe cumplir a través del cumplimiento de las normas de: imparcialidad, apariencia de imparcialidad y ausencia de incompatibilidades.

- ✓ La ejecución de los trabajos y la emisión de los informes se llevará a cabo con el debido cuidado profesional. Las normas que desarrollan el principio de diligencia profesional se extienden a todo el proceso de auditoría, desde que se comienza su planificación hasta la conclusión del informe. Vienen referidas al cumplimiento de las normas, la supervisión, el recurso a especialistas, el recurso a auditores externos y los límites a la aceptación de realización de auditorías.

- ✓ El auditor deberá realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas y será responsable de su informe con las limitaciones al alcance expresadas, en su caso, en el mismo.

- ✓ Los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones. El desarrollo del principio de secreto profesional incluye las normas relativas a la

finalidad de la información, su uso debido y su conversación y obliga a todos los integrantes del equipo auditor.

7- CONCLUSIONES

- Es muy importante que existan mecanismos de control de los recursos públicos, debido al gran desarrollo que ha experimentado el sector público en España.

Los ciudadanos cada vez más se preocupan por saber cómo se gestiona su dinero recaudado a través de impuestos. Por tanto, éstos exigen una administración transparente y una gestión eficaz de los recursos públicos.

Mediante la fiscalización de la ejecución del presupuesto se controlan los recursos públicos. Los auditores que llevan a cabo estas fiscalizaciones se deberían de comportar como defensores o promotores de los intereses del público.

- Debido a la aparición en el sector público de la nueva gestión pública “*New Public Management*”, los OCEX empiezan a centrarse en nuevas áreas de fiscalización. Desde una perspectiva de cumplimiento de la legalidad hacia el objetivo de prestar los servicios de forma correcta y eficiente. Este cambio, se centra en los resultados y en mejorar la calidad de la gestión. Pretende satisfacer mejor las expectativas de los ciudadanos, ofreciéndoles servicios con una relación calidad/ precio lo más eficientemente posible.

Como se puede ver, el control de las “3ES” (economía, eficiencia y eficacia) es imprescindible en la nueva gestión pública. No falta quiénes a estos tres principios de gestión, les añaden otras “3ES” de equidad, equilibrio medioambiental y excelencia. Nuevos objetivos públicos conllevan nuevos ámbitos de control.

- Es necesario superar el control de regularidad, para empezar a introducir el control operativo. Es importante comprobar la gestión de los recursos públicos en términos de eficacia, eficiencia y economía.

Hay que verificar que la información contable que se elabora, se adecúa correctamente a la normativa contable y presupuestaria que la regula.

Pero, cada vez más, los OCEX, se deben preocupar por el resultado de la gestión pública promoviendo la realización de las auditorías operativas.

- Existen muchos inconvenientes que dificultan este tipo de control operativo y que explican la escasez de este tipo de informes, entre los que se encuentran la falta de concreción material de los objetivos y programas presupuestarios alcanzables en la gestión de los recursos públicos, la no existencia de un parámetro de control objetivo por parte del órgano fiscalizador hace que este tipo de informes puedan ser objeto de crítica y la cualificación de los recursos técnicos, materiales y humanos con los que cuentan los órganos de control externo.
- Por tanto, es necesario introducir propuestas de mejora. Los OCEX deberían introducir nuevas exigencias de remisión de información por parte de las entidades fiscalizadoras, por ejemplo, que estas elaboren programas presupuestarios con objetivos no muy amplios para que sean mejor evaluables por parte de los OCEX. Otra sería, la necesidad de colaborar con auditores privados.
- Adquieren mucha importancia los indicadores de gestión ya que en el ámbito público es difícil medir el valor creado para los ciudadanos mediante la prestación de servicios. La ausencia de precios para los bienes públicos, hace que sea difícil medir los beneficios creados en términos de ingresos y también el determinar el coste de algunos programas presupuestarios.
Los indicadores de gestión son un instrumento utilizado para evaluar la gestión pública porque sirven para cuantificar aspectos relevantes en la prestación de servicios.
Los ciudadanos cada vez están más informados de sus derechos y de la prestación de los servicios. Estos indicadores permiten hacer comparaciones intertemporales entre distintas entidades públicas.

8- BIBLIOGRAFÍA

-
- ⁱ Faura-Casas(2001),Manual de Auditoría del sector público.
- ⁱⁱ LOTSC-Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas.
- ⁱⁱⁱ Tribunal de Cuentas de España. Organización, composición y funciones. Disponible en <http://www.tcu.es/>.
- ^{iv} Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. (1989). Principios y Normas de Auditoría del Sector Público.
- ^v Faura-Casas(2001), Manual de Auditoría del sector público.
- ^{vi} Polo Garrido, F. y Martín Yeste, A.M. (2008). Introducción a la auditoría del sector público. Universidad politécnica de Valencia.
- ^{vii} Navas Vázquez, R.(2008). Manual de control externo. Thomson Reuters.
- ^{viii} Navas Vázquez, R. (2008). Manual de control externo. Thomson Reuters.
- ^{ix} Fernández Llera, R. (2009)"Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas". Presupuesto y Gasto Público 57.
- ^x Tribunal de Cuentas de España. Organización, composición y funciones. Disponible en <http://www.tcu.es/>.
- ^{xi} González Romera, A.M.(2011)."Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de porqué tardamos tanto los funcionarios en hacer auditoría". Revista de auditoría pública, nº53.
- ^{xii} Cubillo Rodríguez, C.(1997)."Funciones del personal de los OCEX". Revista de auditoría pública, nº8.
- ^{xiii} Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de control externo (1989). Principios y normas de auditoría del sector público.
- ^{xiv} Tribunal de Cuentas de España. Enlaces. Disponible en <http://www.tcu.es/>.
- ^{xv} Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas. Disponible en www.sindicastur.com.
- ^{xvi} De Val Pardo, I.(2002)."Management y sector público". Revista de auditoría pública,nº27.
- ^{xvii} Navas Vázquez, R.(2008).Manual de Control Externo. Thomson Reuters.
- ^{xviii} Fernández Llera, R. (2009)"Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas". Presupuesto y Gasto Público 57.
- ^{xix} De la Fuente y de la Calle, M.J.(1999)"Políticas medioambientales y fiscalización de la ecología". Revista de auditoría pública,nº18.
- ^{xx} Plaza Gran.P., Mateo Fernández, M^aT y Rus Lillo, C.(2010)."Fiscalización horizontal: la gestión del gasto en prótesis quirúrgicas". Revista de auditoría pública.nº52

^{xxi} Brusca Alijarde, Isabel: “ La fiscalización externa de los ingresos en el sector local”. Revista Española de control externo nº 89”.