



N.º 5

1998

Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa



Seminario EUROSAI en Lisboa, Portugal, 1998
Calidad y certificación

Los procedimientos analíticos: una valiosa herramienta de fiscalización
La fiscalización del buen empleo de los fondos públicos, una nueva competencia para el Tribunal de Cuentas de Bélgica
La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas

Índice

1 EDITORIAL

INFORMACIÓN

2 NOTICIAS EUROSAI

7 UNIÓN EUROPEA

7 Publicaciones del Tribunal de Cuentas Europeo en 1998

9 Directrices de aplicación europea de las normas de auditoría de la INTOSAI

11 Reuniones oficiales

13 Encuentro de los presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países PECO y del Tribunal de Cuentas Europeo

INFORMES Y ESTUDIOS

15 CALIDAD Y CERTIFICACIÓN

Gert Jönssou, Entidad Fiscalizadora Superior de Suecia, Director de Auditoría y Director del Departamento de Gestión Financiera

21 FINANCIACIÓN PRIVADA PARA LOS SERVICIOS PÚBLICOS: TEMAS DE FISCALIZACIÓN

David Finlay, Director de Fiscalización de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido

26 LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS: UNA VALIOSA HERRAMIENTA DE FISCALIZACIÓN

Robin Swan, Jefe de la Unidad Estadística de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido

31 VALORACIÓN DE LA CALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Michael J. Whitehouse, Director, Value for Money Development (Desarrollo de la Auditoría Operativa), de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido

37 LA FISCALIZACIÓN DEL BUEN EMPLEO DE LOS FONDOS PÚBLICOS, UNA NUEVA COMPETENCIA PARA EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE BÉLGICA

Baron Jeroom Van Velde, Presidente del Tribunal de Cuentas de Bélgica

41 LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Paulino Martín Martín, Presidente de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas y ex Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo

48 EL TRIBUNAL DE CUENTAS AUSTRIACO HACE BALANCE. GLOBALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA MALA GESTIÓN ECONÓMICA

Dra. Edith Goldeband, Directora de Relaciones Públicas, Tribunal de Cuentas de Austria

Foto de cubierta: Panel del Seminario EUROSAI en Lisboa, Portugal, 1998. Diseño de Ricardo Jadeu.

ISSN: 1027-8966

ISBN: 84-922117-5-X

Depósito Legal: M. 14.312-1998

La Secretaría de EUROSAI (Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa) edita anualmente la revista *EUROSAI*, según lo acordado por la Organización. Los fines de esta revista son conseguir mejorar los procedimientos y técnicas de la fiscalización pública, así como informar sobre las actividades de la Organización.

Las ideas y opiniones que aparecen en la revista son las de los editores y personas que colaboran en ella con sus trabajos y no representan necesariamente los puntos de vista o las políticas de la Organización.

Los editores invitan, a aquellos que estén interesados, a presentar artículos, informes y noticias. Este material puede enviarse a la oficina editorial, TRIBUNAL DE CUENTAS, Secretaría de EUROSAI, Fuencarral, 81, 28004 Madrid, ESPAÑA.

Tel.: +34 91 446 04 66 - Fax: +34 91 593 38 94 - E-mail: eurousai@tsai.es - tribunaleta@tcu.es - www: <http://www.eurousai.org>

La dirección arriba indicada puede también utilizarse para cualquier otra correspondencia relacionada con la revista.

La revista se distribuye a todos los presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa que participan en la actividad de EUROSAI.

La revista *EUROSAI* es editada y supervisada por Ubaldo Nieto de Alba, Secretario General de EUROSAI, y Mari Luz Martín, Jerónimo Hernández, Adrian Woods y M.º Socorro Orcajo. Diseñada y producida por *DiScript* e impresa por *Star Press*. La revista *EUROSAI* se imprime en papel estucado, respetuoso con el medio ambiente, libre de emisiones de cloro, de un gramaje 110, que es biodegradable y reciclable.

Printed in Spain - Impreso en España

Editorial

Estimados miembros de EUROSAI,

Nos encontramos en los albores del siglo XXI. A lo largo del tiempo venimos observando cómo después de la era industrial hemos pasado a la era de la información, y cómo a ésta, en la actualidad, le viene siguiendo la era de la complejidad.

La globalización económica constituye un proceso más complejo que el mero globalismo financiero. Las economías de los Estados nacionales soberanos se entremezclan e imbrican mediante actores transnacionales, con sus diversas identidades, orientaciones, cuotas de poder y demás entramados. Ello supone una afinidad entre las distintas lógicas de las globalizaciones (culturales, políticas, sociales, financieras, económicas y ecológicas), que deben resolverse y entenderse en mutua interdependencia con un "todo" que no es la simple suma de las partes.

El camino hacia una economía global, considerada como proceso creativo, integrador y de aprendizaje, requiere una gestión estratégica que, asumiendo inestabilidades limitadas, vaya encaminada a evitar que el sistema se deslice hacia la crisis sistémica, y que, al mismo tiempo que asume su mayor nivel de complejidad, lo empuje hacia un orden más estable. En este caso, las nuevas estrategias de globalidad deben tener en cuenta la integración en la diversidad, en la responsabilidad, en la descentralización y en la eficacia, así como la cooperación. Si cada país conoce y entiende la dinámica del "todo", las consecuencias de sus propios actos en el sistema global en el que actúa serán diferentes de si únicamente comprende su propia situación, lo que conducirá a reforzar el concepto de la propia responsabilidad, evitando el llamado riesgo moral.

Un camino para limitar estas inestabilidades y minimizar sus costes es el de constituir uniones regionales que, al mismo tiempo que impidan inestabilidades en los tipos de cambio e interés entre economías locales de la unión, permitan oscilaciones cambiarias frente a las monedas de otras zonas. Estos procesos de integración regional plantean nuevos retos que obligan a contemplar, desde la perspectiva de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, la integración de controles, mediante un proceso equilibrado de colaboración y coordinación técnica y de objetivos, tendente a la aproximación de procedimientos y al logro de la eficacia en las zonas comunes de fiscalización, de modo que, respetando las diversidades locales, todos los controles de las uniones regionales aparezcan integrados en las estrategias de la cooperación. Nuestra misión se orienta a identificar cuantos elementos puedan contribuir a fortalecer los deseos de cooperar:

Dos de los grandes temas que vienen ocupando nuestros intercambios de opinión y toma de decisiones aparecen íntimamente ligados a esta dinámica. En primer lugar, la reflexión sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, tema que no sólo se ha tratado en el último Seminario de EUROSAI, sino que constituye la columna vertebral de nuestro próximo Congreso, y sobre el que también en el marco de la INTOSAI se aprecia una gran sensibilidad. En segundo lugar, y no por ello con menor relevancia, hemos de mencionar el trabajo que venimos realizando para obtener un alto grado de eficacia y eficiencia en los contenidos, técnicas y realizaciones en el ámbito de la formación de los miembros de EUROSAI.

Permítanme finalizar esta reflexión con mi sincero agradecimiento a todos los autores que han hecho posible la edición de este nuevo número de la revista de EUROSAI, al mismo tiempo que ofrezco, una vez más, este foro, que tiene como misión hacer realidad la cooperación mutua entre los miembros de nuestra Organización.

Ubaldo Nieto de Alba

Presidente del Tribunal de Cuentas
Secretario General de EUROSAI



Noticias de Eurosai

XVII REUNIÓN DEL COMITÉ DIRECTIVO

Durante 1998 se han producido los siguientes acontecimientos en EUROSAI:

El 23 de junio de 1998 tuvo lugar en Lisboa (Portugal) la XVII reunión del Comité Directivo de EUROSAI.

La eficaz organización realizada por los colegas portugueses propició que, además del satisfactorio desarrollo de la reunión, se tuviera la posibilidad de visitar la Exposición Universal Lisboa 98.

El Comité Directivo, además de aprobar el acta de su pasada reunión, acordó que la Secretaría General creara una página web de EUROSAI.

Durante la reunión se trataron temas de relevante importancia, como el de la propuesta, realizada por la EFS de Canadá, de creación de un grupo de trabajo en

INTOSAI sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

La Secretaría de EUROSAI distribuyó las conclusiones obtenidas sobre el inventario realizado de las necesidades y convenios de colaboración para la formación de los miembros de EUROSAI. El Comité Directivo, dada la importancia de este tema, acordó encomendar a la Secretaría General y a la Oficina Nacional de Auditoría de Noruega, la elaboración de un informe propuesta sobre este asunto. Este informe se presentará al XVIII Comité Directivo de EUROSAI.

Durante la reunión, el Primer Presidente del Tribunal de Cuentas de Francia, Sr. Joxe, ofreció información sobre la preparación del IV Congreso de EUROSAI, que se celebrará en París en 1999.



2

SEMINARIO DE LISBOA - 1998

Durante los días 24 al 26 de junio de 1998 tuvo lugar en Lisboa (Portugal) la celebración del Seminario que desarrolló uno de los subtemas para el IV Congreso de EUROSAI. Se trata del subtema referido a "Las relaciones de las EFS con los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial". La preparación del Seminario se ha llevado a cabo por un grupo de trabajo formado por las EFS de Francia, Italia, Polonia, Portugal y Reino Unido.

Al Seminario asistieron representantes de 34 EFS, además de observadores, en representación de 6 EFS y de la OCDE.

La Organización del Seminario confeccionó un cuestionario previo a la celebración del mismo que se remitió a todos los miembros de EUROSAI. El cuestionario se refería a los temas siguientes:

1. Características que garantizan la independencia de la EFS.
2. Ambito de la auditoría
3. Reclutamiento del personal.
4. Grado de independencia de la EFS a la hora de confeccionar su programa anual de trabajo.



Seminario de EUROSAI celebrado en Lisboa, Portugal, del 24 al 26 de junio de 1998.

5. Amplitud de la independencia financiera de la EFS.
6. Nivel de cooperación entre las instituciones de control interno y la EFS.
7. Nivel de cooperación entre la EFS y los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

8. Especificación de las particularidades que caracterizan la independencia de la EFS y que no se hayan recogido en los puntos anteriores.

9. Especificación de lo que significa para cada institución la independencia real de una EFS.

Se recibieron 34 respuestas al cuestionario, y con ellas la Organización editó una publicación conteniendo, además, las conclusiones generales que servirán de documento de trabajo para el IV Congreso de EUROS AI.

La declaración final redactada con ocasión del Seminario es la siguiente:

«Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) miembros de EUROS AI, reunidas en Lisboa del 24 al 26 de junio en el Seminario preparatorio del IV Congreso de EUROS AI, que se celebrará en París en 1999, han acordado la siguiente declaración final, resultado de los debates en torno al tema del Seminario:

La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores-Relaciones con los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

1. La capacidad de ejercer una acción independiente es una garantía fundamental para el buen funcionamiento de la EFS.

Esta capacidad debe significar, en particular, la inamovilidad de sus miembros, independientemente de si su mandato es vitalicio o temporal, su autogobierno y los medios financieros adecuados.

Estos puntos fundamentales de la independencia deben estar consagrados en una ley y ser respetados por el poder Legislativo.

2. En relación con el poder Ejecutivo es indispensable asegurar condiciones favorables para la creación del autogobierno de las EFS, para la gestión de los recursos humanos, así como para la gestión de los recursos financieros. En particular, la determinación de las actividades a desarrollar (ámbito, calendario y métodos), la decisión sobre las entidades a fiscalizar, la cooperación y las relaciones con los órganos de control interno, la obligación de las entidades fiscalizadas de colaborar con las EFS, el reconocimiento de las responsabilidades de los entes fiscalizados y el establecimiento del procedimiento contradictorio.

3. En relación con el poder Judicial se considera deseable que, cuando sea necesario, las EFS y los órganos del poder judicial dispongan de un cuadro normativo que regule la coordinación de sus respectivos poderes.



REUNIÓN DE EUROS AI DURANTE EL XVI INCOSAI

Durante la celebración del XVI INCOSAI, en Montevideo (Uruguay), se celebró, el 13 de noviembre de 1998, la reunión del Grupo Regional de EUROS AI. Durante esta reunión, que contó con una participación mayoritaria de los miembros de la Organización, el Secretario General, Sr. Nieto de Alba, informó

sobre los resultados de las actividades de EUROS AI desde octubre de 1995 hasta el momento de la reunión. Seguidamente, se ofreció información sobre las conclusiones obtenidas en el Seminario celebrado en Lisboa, en junio de 1998, y se comentaron los preparativos del IV Congreso de EUROS AI.

NOTICIAS DE LOS MIEMBROS DE EUROS AI

La EFS de Polonia ingresó como miembro en el Grupo de Trabajo de INTOSAI sobre Auditoría Medioambiental. Este Grupo presentó el resultado de su trabajo en el XVI INCOSAI bajo el título "Cómo pueden cooperar las EFS en la fiscalización de los Acuerdos Internacionales sobre medio ambiente".

El Althingi, órgano legislativo de Islandia, ha aprobado una nueva Ley Nacional

de Fiscalización de 1997, que aporta una definición más precisa del mandato del INAO (EFS de Islandia).

Los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Países de Europa Central y Oriental se reunieron en Varsovia los días 26 y 27 de marzo de 1998 bajo la presidencia conjunta del Sr. Wojciechowski, Presidente de la Cámara Suprema de Control de Polonia y del Sr. Friedmann,

Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo. El Sr. Everard, Miembro del Tribunal, participó en calidad de Miembro responsable del sector PHARE/TACIS.

El Parlamento Federal alemán aprobó el 31 de octubre de 1997 la Ley de Desarrollo del Derecho Presupuestario, en el que se incluyen las regulaciones y disposiciones necesarias para la reorganización del control externo ejercido por el Tribunal Federal de Cuentas. El sistema de control externo existente hasta ahora, con sus dos niveles de revisión, se transformará en sistema de un solo nivel. Para preparación, apoyo y complemento de sus trabajos de fiscalización, el Tribunal Federal de Cuentas ha creado 9 Oficinas de Control en la Federación, que han iniciado sus actividades a comienzos de 1998.

La Oficina de Auditoría de Estonia nombró nuevo Auditor General, el 9 de junio de 1998, al Sr. Juhan Parts, por jubilación del Sr. Meri, Auditor General hasta ese momento.

La Entidad Fiscalizadora Superior de Suecia ha comenzado un amplio programa de formación dirigido a los auditores financieros de la Institución. El fin del programa es la creación de un curso estructurado de formación profesional en el Departamento de Fiscalización Financiera, con el fin de asegurar la más alta calidad en las fiscalizaciones.

El 1 de octubre de 1998 tomó posesión de su cargo el nuevo Director del Control Federal de Finanzas de Suiza, D. Kurt Grüter. El Sr. Grüter reemplaza a D. Peter Probst por jubilación de éste.

Después de doce años de actividad, a finales del pasado mes de noviembre concluyó el mandato del Sr. Giuseppe Carbone como Presidente del Tribunal de Cuentas de Italia. Su persona ha tenido una profunda relevancia en EUROSAI, ya que ha sido fundador y principal impulsor de esta Organización. El Sr. Francesco Sernia ha sido elegido nuevo Presidente del Tribunal de Cuentas italiano.



43

Sr. Carbone, Presidente del Tribunal de Cuentas de Italia.



Sr. Koning, Presidente del Tribunal de Cuentas de Holanda.

El próximo 1 de abril se jubilará el Sr. Henk E. Koning, Presidente del Tribunal de Cuentas de Holanda. Fue nombrado Presidente de dicha Institución el 5 de noviembre de 1991.



4

VISITA DEL CONTRALOR Y AUDITOR GENERAL DE IRLANDA AL TRIBUNAL DE CUENTAS TURCO

El Contralor y Auditor General de Irlanda, el Sr. John Purcell, acompañado de su representante en la Auditoría de EUROSAI, la Sra. Maureen Mulligan, visitó el Tribunal

de Cuentas de Turquía del 16 al 20 de junio de 1998.

El Contralor y Auditor General y la Sra. Mulligan fueron informados sobre la

organización, su funcionamiento y los poderes del Tribunal de Cuentas de Turquía. El Sr. John Purcell y el Presidente del Tribunal de Cuentas de Turquía, el Profesor M. Kamil Mutluer, intercambiaron puntos de vista sobre asuntos de EUROSAI en

general y sobre la fiscalización de las cuentas de EUROSAI en particular, así como asuntos de interés mutuo. También conversaron sobre temas claves a los que se enfrentan las EFS en el umbral del segundo milenio.

UNA DELEGACIÓN DE LA EFS DE ALBANIA VISITA EL TRIBUNAL DE CUENTAS TURCO

Una Delegación compuesta de seis auditores de la Entidad Fiscalizadora Superior de Albania visitó el Tribunal de Cuentas de Turquía del 3 al 19 de octubre de 1998. Durante su estancia en Turquía, los colegas albaneses encabezados por su Vicepresidenta, la Sra. Ariana Nati, participaron en un curso, que había sido especialmente diseñado de acuerdo con los requisitos de la EFS de Albania y donde se impartieron conocimientos generales sobre los sistemas financiero y fiscal de Turquía.



De izquierda a derecha, el Sr. C. Gurer, Director de Relaciones Internacionales (Tribunal de Cuentas de Turquía); la Sr. A. Klllogiri; el Profesor M. K. Mutluer, Presidente del Tribunal de Cuentas de Turquía; la Sra. A. Nati, Vicepresidenta y Jefe de la Delegación; el Sr. B. Stafuka; el Sr. S. Kalluli; el Sr. M. Sharko, y el Sr. G. Myftar.

NOMBRAMIENTO DE UN NUEVO AUDITOR GENERAL Y DE UN NUEVO VICEAUDITOR GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CHIPRE

El Presidente de la República de Chipre nombró recientemente un nuevo Auditor y Viceauditor General. Ésta es una breve nota del *curriculum vitae* y del historial profesional de ambos.

La Sra. Georghadji nació, en julio de 1956, en Famagusta, donde vivió hasta 1974, cuando su familia fue desplazada por la invasión turca de Chipre. Ahora reside en Limassol, Chipre, con su marido y sus dos hijos.

Estudió Ciencias Económicas en la Universidad de Atenas y continuó sus estudios con énfasis en Econometría en la Universidad de Southampton, en el Reino Unido. Después de su nombramiento, en 1981, como funcionaria en la rama de Economía del Ministerio de Finanzas en Chipre, obtuvo una beca de la Comisión Fullbright y se graduó con un máster en Economía por la Universidad Chicago, en Estados Unidos.

Desde 1991, donde fue promocionada al puesto de Funcionario Financiero de Alto Nivel, en la División de Finanzas e In-



El Auditor General de la República de Chipre, la Sra. Chrystalla Georghadji.

versiones del Ministerio, ella ha sido la responsable de asuntos relacionados con el sector financiero en general, y en particular del subsector seguros. En 1995, a la vez que mantenía su puesto en el Ministerio, fue nombrada como Superintendente de Seguros y tuvo la responsabilidad de diri-



gir el Departamento para la Supervisión de las Compañías de Seguros en Chipre.

Fue asimismo Vicepresidenta de la Comisión de Valores y Bolsa de Chipre para el período de 1993 al 1998.

El 1 de diciembre de 1998 fue nombrada, por el Presidente en la República de Chipre, Auditora General de la República.

El Sr. George Kyriakides nació en octubre de 1950. Es miembro de la Asociación de Contables del Reino Unido y miembro, asimismo, de la Asociación de Contables de Chipre. Tiene un título de post-grado en Gestión del Sector Público.

Tomó parte en varios programas de formación sobre Auditoría Operativa y sobre Auditoría Informática en los Estados Unidos y en el Reino Unido, así como otros programas organizados por ASOSAI. Fue seleccionado por el Gobierno de Krasnodar, en Rusia, y participó en varios Seminarios sobre Contratación Internacional junto con otros funcionarios del Banco para el Desarrollo de Chipre.

De 1973 a 1982 se formó y trabajó como contable titulado en el Reino Unido. En 1982 se incorporó a la Entidad Fiscalizadora Superior de Chipre como Auditor Senior y fue promocionado hasta los niveles de Director de Fiscalización.



El Viceauditor General de la República de Chipre, Sr. George Kyriakides.

El 1 de agosto de 1998 fue nombrado, por el Presidente de la República, como Viceauditor General de la República.



Unión Europea

PUBLICACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO EN 1998

Presentación del Informe Anual de 1997

El 17 de noviembre de 1998 el Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo, Sr. Bernhard Friedmann, presentó el Informe Anual y la declaración de fiabilidad del ejercicio 1997 ante el Parlamento Europeo, reunido en sesión plenaria en Estrasburgo.

El contenido del Informe Anual de 1997 difiere del de años anteriores. Con los años, su volumen ha ido aumentando hasta el punto de imposibilitar su preparación y su finalización en unos plazos razonables. Ahora bien, desde el Tratado de Maastricht el procedimiento de aprobación de la gestión también incluye los informes especiales. El Tribunal ha decidido publicar la mayor parte de los resultados de sus fiscalizaciones en informes especiales, lo que también ofrece la ventaja de poder repartir mejor sus trabajos a lo largo de todo el año. De ese modo, en lugar de enumerar los resultados detallados de diversas investigaciones, cada capítulo del Informe Anual de 1997 contiene observaciones de carácter general y una síntesis de las conclusiones de los trabajos de control aprobados en forma de informes especiales desde la aparición del anterior Informe Anual. En el momento de la publicación del Informe Anual de 1997 se habían aprobado 25 informes especiales, 10 dictámenes y 15 informes anuales específicos.

A la presentación del Informe Anual de 1997 en Estrasburgo siguió una conferencia de prensa del Sr. Friedmann y el Sr. Liikanen, Comisario responsable del presupuesto comunitario, a la que asistieron más de 200 periodistas, en el centro de prensa del Parlamento Europeo en Estrasburgo. El Presidente estuvo acompañado por los Miembros siguientes: Sr. Wiggins, Sr. Clemente, Sr. Everard, Sr. Sousa Ribeiro, Sr. Karlsson, Sra. Nikolaou, Sr. Colling y Sr. Bernicot.

Además, tanto la presentación del Informe Anual de 1997 como la conferencia de



El Sr. Friedman presenta el Informe Anual de 1997 del Tribunal de Cuentas Europeo en la Sesión Plenaria del Parlamento Europeo, en Estrasburgo, el 17-XI-98. A la izquierda: el Sr. Liikanen, de la Comisión Europea.

prensa se difundieron por satélite a través de Europe by Satellite. La conferencia de prensa también se retransmitió en directo al centro de prensa de la Comisión en Bruselas, donde asistieron unos 400 periodistas.

Esta amplia cobertura por parte de los medios de comunicación supuso una importante publicidad, puesto que se publicaron alrededor de 400 artículos a raíz, por una parte, de la presentación del Informe Anual de 1997 por el Presidente y, por otra, de la presentación ofrecida por la mayor parte de los Miembros en sus capitales respectivas.

Asimismo, a partir de los recientes informes anuales y especiales del Tribunal de Cuentas Europeo, el Parlamento Europeo denegó el 17 de diciembre de 1998 la aprobación de la gestión del presupuesto de 1996 a la Comisión Europea.

Informes especiales

En 1998 el Tribunal de Cuentas Europeo aprobó 25 informes especiales sobre asuntos muy diversos:

- 1/98 sobre la cooperación financiera y técnica bilateral con países terceros mediterráneos;





8

- 2/98 sobre las decisiones de la Comisión de 23 de abril y de 30 de julio de 1997 sobre la liquidación de las cuentas de 1993 del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), sección "Garantía";
- 3/98 sobre la aplicación de la política y la actuación de la UE en materia de contaminación de las aguas;
- 4/98 sobre la importación a tipos reducidos a la Comunidad y la salida al mercado de productos lácteos procedentes de Nueva Zelanda y de queso suizo;
- 5/98 sobre la reconstrucción de la antigua Yugoslavia;
- 6/98 sobre el balance del sistema de recursos propios de la Unión basados en el IVA y en el PNB;
- 7/98 sobre el Programa Comunitario de Ayuda al Desarrollo en Sudáfrica;
- 8/98 sobre los servicios de la Comisión encargados de combatir el fraude, en especial la Unidad de Coordinación de la Lucha contra el Fraude (UCLAF);
- 9/98 sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia del IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios;
- 10/98 sobre los gastos y las dietas de los diputados del Parlamento Europeo;
- 11/98 sobre el desarrollo del sector privado PHARE y TACIS en el período 1991-1996;
- 12/98 sobre la ejecución de los programas operativos destinados al fomento del desarrollo rural en las zonas del objetivo nº 5 b);
- 13/98 sobre el empleo de técnicas de análisis de riesgos en el control aduanero y en el despacho de mercancías;
- 14/98 sobre el cierre de las formas de intervención del FEDER;
- 15/98 sobre la evaluación de las intervenciones de los Fondos Estructurales para los períodos 1989-1993 y 1994-1999;
- 16/98 sobre la ejecución de los créditos de las acciones estructurales para el período de programación 1994-1999;
- 17/98 sobre el apoyo a las fuentes renovables de energía a través de las acciones de costes compartidos del programa JOULE-THERMIE y de las acciones piloto del programa ALTENER;
- 18/98 sobre las medidas comunitarias destinadas a fomentar la creación de sociedades mixtas en el sector de la pesca;
- 19/98 sobre la financiación comunitaria de determinadas medidas adoptadas a raíz de la crisis de la EEB;
- 20/98 sobre los productos agrícolas que se benefician de restituciones a la exportación;
- 21/98 sobre el procedimiento de autorización y certificación aplicado a la liquidación de las cuentas de 1996 de los gastos del FEOGA-Garantía;
- 22/98 sobre la gestión de la Comisión en la aplicación de medidas de fomento de la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres;
- 23/98 sobre las medidas de información y de comunicación a cargo de la Comisión;
- 24/98 sobre las operaciones de capital riesgo financiadas con recursos de los Fondos Europeos de Desarrollo;
- 25/98 sobre las operaciones emprendidas por la UE en el ámbito de la seguridad nuclear en Europa Central y Oriental (PECO) y en los nuevos estados independientes (NEI).

El Tribunal de Cuentas Europeo: 1977-1997: Folleto editado con motivo del 20º aniversario del Tribunal

En 1998 se publicó un folleto específico dedicado al vigésimo aniversario del Tribunal de Cuentas Europeo. Esta publicación incluye las intervenciones de los distintos ponentes en la sesión solemne que marcó el acontecimiento. También incluye un estudio basado en las observaciones del Tribunal en sus últimos informes, llevado a cabo por los directores de los grupos de fiscalización del Tribunal, sobre la buena gestión financiera con respecto a los recursos propios y a los tres principales ámbitos de gastos: la garantía agrícola, los Fondos Estructurales y la ayuda al desarrollo. Por último, la tercera parte del folleto contiene una serie de disposiciones sobre la reglamentación comunitaria e información general sobre el Tribunal.

Internet

Desde abril de 1998, todos los informes del Tribunal que se publican en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* figuran desde el mismo día de su publicación en la página web del Tribunal (<http://www.eca.eu.int>) en las 11 lenguas

comunitarias. Además, el Tribunal publica actualmente sus páginas web en Internet en todas las lenguas comunitarias y establece conexiones con otras páginas comunitarias o europeas. Para cualquier solicitud de información o de documentación, se puede acceder al Tribunal en su dirección general: euraud@eca.eu.int.

DIRECTRICES DE APLICACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

En su calidad de Decano del Comité de contacto de los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea, el Sr. G. Carbone, Presidente del Tribunal de Cuentas italiano, recibió el 8 de mayo de 1998 el primer ejemplar del documento final elaborado por un grupo de trabajo creado por dicho Comité (véase la foto adjunta). El documento en cuestión, compuesto por quince "Directrices de aplicación europea de las normas de auditoría de la INTOSAI", había sido concluido por el Grupo de Trabajo el mismo día, durante su reunión de clausura celebrada en Roma. El Sr. Carbone se congratuló particularmente de la consecución de los trabajos del grupo, formado por representantes de varias EFS europeas; el Tribunal de Cuentas italiano, de hecho, tiene la intención de centrar la revisión y la modernización de su enfoque de control en las directrices europeas. Puesto que la estrategia de Italia en materia de fiscalización se inscribe en una larga tradición de organización esencialmente jurisdiccional, la modernización ha constituido uno de los temas fundamentales de la presidencia del Sr. Carbone. En el futuro, además, se prestará una atención cada vez mayor a la auditoría operativa.

Evolución de los trabajos del Grupo Especial

El Grupo Especial de trabajo sobre normas de auditoría fue creado por el Comité de Contacto de los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea en su reunión de los días 24 y 25 de septiembre de 1991 en Madrid. El Grupo estaba inicialmente formado por representantes de las EFS de Dinamarca,



El Presidente, G. Carbone, del Tribunal de Cuentas italiano recibe la primera copia de las "Directrices de aplicación europea de las normas de auditoría de la INTOSAI" del Presidente del Grupo de Trabajo, el Sr. Schmidt-Gerritzen, del Tribunal de Cuentas Europeo en presencia de los Miembros del Grupo.

España, Italia y los Países Bajos. En 1994 y 1996 se adhirieron las EFS del Reino Unido y Suecia, respectivamente. El Tribunal de Cuentas Europeo se encargaba de la presidencia del grupo.

El Grupo Especial centró sus trabajos en los aspectos metodológicos de la ejecución de los controles de las actividades que presentaban un interés colectivo o común para las EFS de los países interesados de la Unión Europea. Puesto que las normas de auditoría de INTOSAI constituyen, en el plano metodológico, un hilo conductor común en la gran diversidad de tradiciones de control público de los Estados miembros de la UE, el Grupo ha querido explotar dicho hilo conductor común a través de la elaboración de una serie de 15 directrices. Éstas describen el modo en que pueden aplicarse las normas de control de INTOSAI en el contexto del control de las actividades de la Unión Europea. El Grupo



ha tratado de elaborar unas directrices para todos los ámbitos principales del proceso de control. De ese modo, por ejemplo, la norma de la INTOSAI relativa a las "pruebas fehacientes" se ha desarrollado en cuatro directrices tituladas "Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización", "Muestreo de fiscalización", "Utilización del trabajo de otros auditores y expertos" y "Otra información en documentos que incluyen estados financieros". Durante la elaboración de sus directrices, el Grupo, además, ha tenido en cuenta las normas internacionales de auditoría de la Federación Internacional de Contables (IFAC).

Aunque su tarea fundamental era proporcionar una metodología común destinada a los controles conjuntos o coordinados efectuados por las EFS de la UE¹, el Grupo ha observado con satisfacción que sus proyectos de directrices también resultaban útiles para determinadas EFS, en particular a la hora de proceder a revisiones fundamentales de sus métodos de control –en respuesta, por ejemplo, a una nueva legislación nacional–. Este tipo de utilización potencial de las directrices se menciona a continuación.

La serie completa de las 15 "directrices europeas" y su relación con las normas europeas de la INTOSAI se presentan en el diagrama que figura al final del presente artículo. Se reparten en cinco grupos:

Grupo 1. Tres líneas directrices relativas a la preparación de la fiscalización;

Grupo 2. Seis líneas directrices relativas a la obtención de pruebas fehacientes;

Grupo 3. Dos líneas directrices relativas a la finalización de la fiscalización;

Grupo 4. Una línea directriz relativa a la auditoría operativa;

Grupo 5. Tres líneas directrices sobre otras cuestiones.

Durante sus trabajos, el Grupo Especial ha aprovechado los comentarios y el apoyo de los Presidentes y de los agentes de enlace de las EFS de la UE, así como del personal de control de estos organismos (en particular, del personal de las EFS representadas en el Grupo).

La lengua de trabajo del Grupo ha sido el inglés. Las directrices se elaboraron inicialmente en dicha lengua, pero se tradujeron a todas las lenguas oficiales de la Unión Europea y a algunas de los países de Europa Central y Oriental. Las versiones lingüísticas pueden consultarse en la página web del Tribunal: <http://www.eca.eu.int>.

Base metodológica común

Aunque las directrices sean más detalladas que las normas de control de la INTOSAI, no por ello constituyen procedimientos de trabajo detallados para el uso de los distintos auditores, ya que el Grupo Especial considera que cada EFS debe aprobar los detalles de sus propios procedimientos teniendo en cuenta las circunstancias, tradiciones y legislación nacionales. No obstante, las directrices sí representan una base común a la que pueden referirse o adherirse, si lo desean, todas las EFS de la UE en sus respectivos métodos de fiscalización y para cualquier control de las actividades de la Unión Europea –tanto si el control se realiza individualmente a nivel nacional como si se efectúa conjuntamente o en coordinación con otras EFS en el nivel internacional.

Varias EFS de los Estados miembros de la UE han adoptado métodos de control basados más estrechamente o más explícitamente en normas de control nacionales que en las normas de la INTOSAI. Dichas normas nacionales con frecuencia se hallan estrechamente ligadas a las normas internacionales elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC). Durante sus trabajos el Grupo Especial ha tomado en consideración una comparación, realizada en el Tribunal de Cuentas Europeo, entre las normas de la INTOSAI y las de la IFAC. De dicha comparación se desprende que, aunque las dos series de normas difieren en el nivel de precisión de los detalles y en la terminología, las diferencias observadas no tienen una incidencia importante en las metodologías subyacentes en materia de auditoría. Por consiguiente, el Grupo Especial considera que las directrices de aplicación europea



¹ En un control conjunto, las EFS participantes se fijan los mismos objetivos de control para examinar, cada una en sus ámbitos de competencia, un mismo asunto. En un control coordinado, cada EFS participante examina un asunto común y, aunque cada EFS tenga objetivos de control distintos, colaboran estrechamente, lo que permite el intercambio de información y, por consiguiente, la mejora de la calidad de sus controles respectivos.

pueden ser utilizadas por todas las EFS de la Unión Europea.

Una "dimensión europea"

En la elaboración de las directrices el Grupo Especial ha tratado particularmente de extraer una "dimensión europea". En ocasiones, cuando un aspecto europeo particular puede incidir en el modo de trabajo de auditor, esto se menciona en el texto de la directriz. Por ejemplo, la directriz sobre "Irregularidades" contiene un resumen de la legislación europea al respecto.

No obstante, el Grupo considera que la principal dimensión europea de las directrices reside en el hecho de que éstas presentan una base técnica común que pueden adoptar todas las EFS, si lo desean, en sus respectivos métodos de control. En otros términos, en opinión del Grupo ad hoc, la dimensión europea más importante emana del carácter globalmente aceptable de las directrices para cada una de las siete EFS que han participado en el trabajo del Grupo y que, en conjunto, representan a grandes rasgos las principales características de todas las tradiciones y estructuras de organización del control público existente en la Unión Europea.

¿Un papel más importante para las directrices?

El trabajo de base para la elaboración de las 15 directrices ha sido de siete años,

más un año suplementario para introducir las últimas modificaciones de redacción y preparar la publicación de la serie completa. Durante esos siete años, Europa (y con ella el mundo) ha seguido evolucionando y se han producido numerosos progresos que van a afectar al control público y al entorno en que éste se lleva a cabo en la Unión Europea. Entre dichos progresos, los más importantes quizá sean las etapas atravesadas hacia la ampliación de la UE y en particular los preparativos a los que asistimos en los países de Europa Central y Oriental y en los Estados de la CEI. El Grupo Especial se congratula de saber que sus directrices, aunque aún se hallan en fase de proyecto, han sido transmitidas a las EFS de dichos países y expresa su satisfacción por haber obtenido reacciones positivas de algunos de estos organismos. El Grupo opina que las directrices podrían desempeñar un papel suplementario muy útil, que no estaba previsto en 1991 cuando comenzó sus trabajos, ayudando a las EFS de estos países a prepararse para la adhesión a la Unión. Espera que su trabajo contribuya de manera apreciable en este ámbito.

El Grupo cree que determinadas directrices se han utilizado fuera de Europa, en particular como instrumento de formación para los auditores de, al menos, un país de Sudamérica. Tal vez puedan, pues, desempeñar un papel más importante que el que se les había asignado inicialmente.

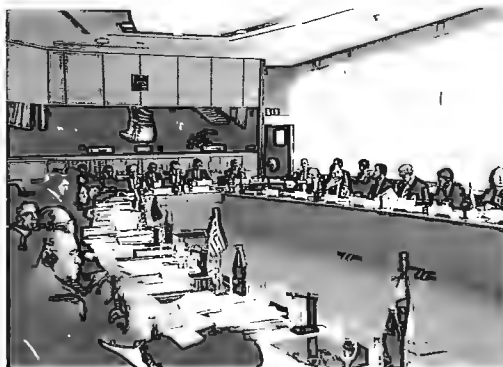


REUNIONES OFICIALES

REUNIÓN DEL COMITÉ DE CONTACTO DE LOS PRESIDENTES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LOS ESTADOS DE LA UNIÓN EUROPEA LOS DÍAS 20 Y 21 DE OCTUBRE DE 1998

Los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de los Estados miembros de la Unión Europea celebraron su reunión anual, bajo la presidencia del Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), Sr. Bernhard Friedmann, los días 20 y 21 de octubre de 1998 en Luxemburgo.

La primera parte de la reunión de Luxemburgo permitió poner de manifiesto, en particular, los progresos realizados por



Vista parcial de la reunión del Comité de Contacto de los Presidentes de las EFS de la UE.

las Entidades Fiscalizadoras Superiores en su reflexión y acción comunes en asuntos como el control del IVA en el comercio intracomunitario, que constituye una proporción muy sustancial del presupuesto comunitario, el control de la aplicación de las ayudas concedidas por los Estados miembros en el marco de los artículos 92 y 93 del Tratado; la situación en los Estados miembros con respecto a la transposición al derecho interno de las disposiciones comunitarias sobre contratos públicos y la cuestión de la elaboración de normas generales de control.

Durante esta reunión los Presidentes de las EFS adoptaron la decisión de intensificar su cooperación respectiva con las Instituciones Nacionales de Control (INC) de los Países de Europa Central y Oriental (PECO), puesto que se decidió la creación de un nuevo grupo de trabajo sobre este asunto.

La segunda parte de la reunión de los Presidentes se dedicó principalmente al debate sobre las relaciones cotidianas entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las EFS de los Estados miembros. Se discutie-

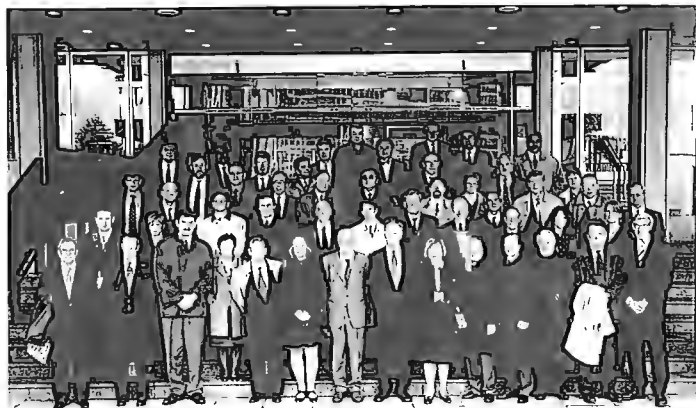


Foto de grupo de la reunión del Comité de Contacto de Estados Miembros Europeos, en Luxemburgo, del 20 al 21-X-1998.

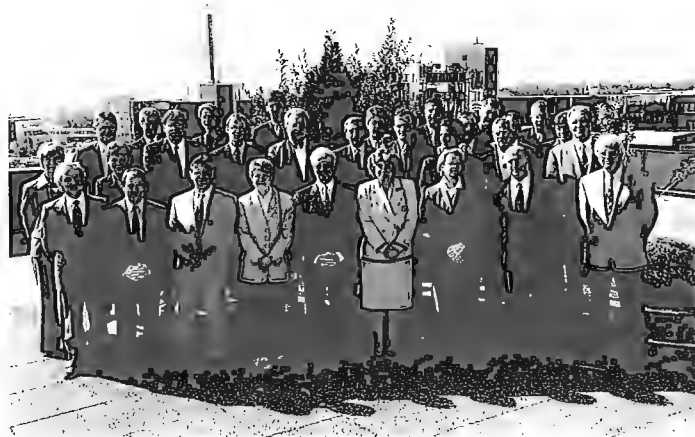
ron dos documentos: el primero, sobre la mejora de los procedimientos relativos a la presentación del Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo, y el segundo, sobre las implicaciones prácticas del concepto de control efectuado por el TCE "en colaboración" con las INC, que figura en el apartado 3 del artículo 188 C del Tratado sobre la Comunidad Europea.



REUNIÓN DE LOS AGENTES DE ENLACE DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (EFS) DE LA UNIÓN EUROPEA, EN LUXEMBURGO, LOS DÍAS 22 Y 23 DE SEPTIEMBRE DE 1998

Tras una primera reunión en mayo de 1998 en Francfort, los agentes de enlace se reunieron los días 22 y 23 de septiembre en Luxemburgo bajo la presidencia del Director del Servicio de Relaciones Exteriores del Tribunal de Cuentas Europeo, Sr. Norbert Schmidt-Gerritzen, para preparar la reunión de los Presidentes de las EFS el mes siguiente.

La reunión se desarrolló en dos fases: la primera, dedicada a los trabajos de los agentes de enlace y de los grupos de trabajo especial, centrándose más concretamente en el control del IVA, que financia una parte muy sustancial del presupuesto de la Unión Europea, el control de la aplicación de las ayudas concedidas por los Estados



Reunión de Agentes de Enlace de los Estados Miembros Europeos, en Luxemburgo, del 22 al 23-IX-1998.

miembros en el marco de los artículos 92 y 93 del Tratado y la función y los modos de control de las EFS en el marco de la contratación pública. También se abordaron la cuestión de la elaboración de directrices para armonizar los métodos de control y la conveniencia de crear un nuevo grupo de trabajo sobre los resultados de fiscalización de la política agrícola común.

La segunda fase se dedicó más particularmente a las relaciones del Tribunal de

Cuentas de la Unión con las instituciones de control de los Estados miembros sobre asuntos como la mejora de la presentación del Informe Anual del Tribunal y las implicaciones prácticas del concepto de control efectuado por el TCE "en colaboración" con las INC, que figura en el apartado 3 del artículo 188 C del Tratado CE. También se mencionó durante esta reunión la cuestión de la cooperación con los países de Europa central y oriental candidatos a la adhesión a la Unión Europea.

ENCUENTRO DE LOS PRESIDENTES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LOS PAÍSES PECO Y DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

Los días 26 y 27 de marzo de 1998, las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de los países de Europa central y oriental (PECO) y el Tribunal de Cuentas Europeo organizaron un encuentro en Varsovia por invitación de la Cámara Superior de Control polaca. En esta ocasión se reunieron representantes de los 12 países PECO. La Comisión Europea estaba representada por el Director General de la DG IA (relaciones exteriores) y el Director General adjunto de la DG XX (control financiero), así como por una delegación del programa PHARE/SIGMA.

Los Presidentes de las EFS subrayaron la importancia de continuar su cooperación para realizar una reflexión común sobre las instituciones de control en el marco de la futura adhesión de los países PECO a la UE. Reconocieron la importancia de la cooperación en el ámbito de la fiscalización, teniendo en cuenta la necesidad, en la perspectiva de las adhesiones, de establecer un control adecuado en todos los niveles, ya que los fondos comunitarios deberán ser gestionados cada vez en mayor medida por las administraciones nacionales de los PECO.

Por último, los Presidentes de las EFS declararon que sería necesario definir una estructura de organización que permita la aplicación de las distintas actividades o contribuya a dicha aplicación.



Reunión de los Presidentes de la EFS de los países del centro y del este de Europa y del Tribunal de Cuentas Europeo, en Varsovia, del 26 al 27 de marzo de 1998.

Seminario sobre la armonización de la metodología de fiscalización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de los países de Europa central y oriental (PECO) en Venecia (Budapest-Hungría), del 8 al 10 de septiembre de 1998

Los días 8, 9 y 10 de septiembre de 1998 se celebró en Budapest un seminario sobre la armonización de la metodología de fiscalización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de los países de



Europa central y oriental (PECO). A esta reunión, organizada por la Oficina de Fiscalización de Hungría, asistieron delegaciones de las EFS albanesa, búlgara, croata, checa, estonia, letona, lituana, polaca, rumanana, eslovaca y eslovena. También fueron invitadas al seminario delegaciones de la Dirección General XX de la Comisión Europea (control financiero) y del programa PHARE/SIGMA.

Las 15 "Directrices europeas sobre la aplicación de las normas de control de la INTOSAI" fueron elaboradas por un grupo de trabajo *ad hoc* creado por el Comité de contacto de los Presidentes de las EFS de la Unión Europea. Dichas directrices proporcionan una metodología de fiscalización común para el control de las actividades que presentan un interés para todas las EFS de los países de la Unión Europea y se basan en las normas internacionalmente admitidas de la INTOSAI. También podrían servir como directrices en materia de fiscalización para las EFS de los PECO y, por lo tanto, fueron presentadas en el seminario por los miembros del grupo de trabajo especial.

Esta reunión se inscribe en el marco de las actividades de cooperación emprendidas conjuntamente con las EFS de los países candidatos para establecer sistemas de control adecuados y reforzar las relaciones entre las instituciones de la Unión y de los países PECO.

**Visita del Sr. Lubomir Volenik,
Presidente de EUROSAI y de la
Entidad Fiscalizadora Superior de la
República checa al Tribunal de
Cuentas Europeo los días 12 y 13 de
marzo de 1998**

Durante su visita, el Sr. Volenik se reunió con el Presidente y los Miembros del Tribunal de Cuentas Europeo. Esta visita tenía por objeto intensificar los contactos con la Comunidad Europea en la perspec-

tiva de la integración europea, así como examinar las prácticas del Tribunal de Cuentas Europeo en materia de fiscalización. En particular, las reuniones trataron sobre la metodología de fiscalización, las normas de control, el presupuesto y la reglamentación comunitarios, la declaración de fiabilidad del Tribunal de Cuentas Europeo, el intercambio de becarios y el control de los gastos comunitarios en Europa central y oriental. Con respecto a este último asunto, también se abordaron las posibilidades de cooperación entre las dos instituciones: se ha previsto una colaboración en 1998 en el marco de los trabajos de fiscalización de un programa financiado por la UE que incluye a varios países.

Con la puesta en marcha del proceso de ampliación, en diciembre de 1997, y de las negociaciones de adhesión, en la primavera de 1998, la Comunidad Europea va a incrementar sustancialmente la ayuda de preadhesión. Ésta no sólo se beneficiará de un aumento de la dotación del programa PHARE existente, sino que también incluirá, a partir del año 2000, una ayuda a la agricultura y un instrumento estructural que concederá prioridad a medidas similares a las del Fondo de Cohesión.

El incremento de los fondos y el hecho de que éstos estarán en parte gestionados por la administración nacional exigen la creación de estructuras de control interno y externo adaptadas que permitan garantizar la utilización eficaz y adecuada de los fondos del contribuyente europeo, así como desarrollar prácticas de buena gestión financiera.

En este contexto, el Tribunal de Cuentas Europeo puso en marcha al final de 1996 una iniciativa para establecer un marco de cooperación con las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países de Europa central y oriental (PECO); cooperación que se concretó a raíz de la reunión entre el Comité de contacto de los Presidentes de las EFS de los PECO y el Tribunal de Cuentas Europeo, que se celebró en Varsovia los días 26 y 27 de marzo de 1998.



Calidad y certificación

GERT JÖNSSON

Entidad Fiscalizadora Superior de Suecia, Director de Auditoría y Director del Departamento de Gestión Financiera

Durante décadas recientes hemos observado un cambio de perspectiva en lo que se refiere al control estatal, la investigación y la inspección.

Cambio de requisitos

El centro de atención ha cambiado, del desarrollo de la reforma, a la investigación, evaluación e inspección para asegurar que los fondos públicos han sido utilizados para el propósito adecuado y de una manera correcta. De esta forma, la importancia de la elaboración de informes, la inspección, la responsabilidad y la fiscalización aumentan considerablemente.

Al mismo tiempo, las actividades estatales se han hecho más y más complejas y más difíciles de supervisar. Hay más organizaciones en escena, un mayor número y unas formas más complicadas de asociación, unas cambiantes condiciones de mercado, unas normativas más complicadas, etcétera. Resulta difícil, tanto para los individuos a nivel privado como para los representantes electos de los ciudadanos, aceptar todo lo que el Estado hace y por qué lo hace. Más y más informes, cuentas y otra información aparece, a la vez que éstas se encuentran disponibles con mayor facilidad que anteriormente. A pesar de esto, la incertidumbre de los ciudadanos y de los políticos sobre qué información es importante y correcta está creciendo.

Es en esta situación en la que mucha gente está poniendo sus esperanzas con la presunción de que los auditores saben todo sobre qué información es correcta y relevante.

Más dificultades para fiscalizar y un mayor grado de expectativas

Los requisitos para la fiscalización pública están aumentando de muchas formas. El Estado es más complicado que anteriormente. La legislación demanda tanto un conocimiento amplio como profundo. Los asuntos públicos no son ya tema de una sola institución, también están a cargo de

otros agentes. Como consecuencia de la gran cantidad de información, por ejemplo, cada día resulta más y más difícil corresponder a las expectativas del público en general y de los políticos.

Para fiscalizar el Estado con éxito, con unos recursos limitados y de acuerdo a unas normas generalmente aceptadas, el auditor debe estar preparado para hacerse cargo de una gran responsabilidad personal. El control de calidad debe ser realizado con agilidad. Se debe poder confiar en el mismo y debe ser realizado por un equipo limitado de auditores. Un método donde el análisis, las evaluaciones y las decisiones son comprobadas a muchos niveles organizacionales no resulta posible. La fiscalización de la gestión debe ser confiada en gran medida a la presunción de que el auditor individual realiza su trabajo correctamente desde el principio, y éste debe tener una gran confianza en sus propias capacidades.

Requisitos de conocimiento y experiencia

Los empleados individuales tienen mucha responsabilidad personal y mucho interés propio en desarrollar su competencia. La institución fiscalizadora también tiene responsabilidad a la hora de especificar las necesidades para ser competentes al asegurar que se dan oportunidades para la formación continua y otras mejoras y para realizar el seguimiento de cómo el auditor se mantiene al día en los requisitos específicos.

Una organización que realiza fiscalizaciones puede fácilmente organizar una serie de cursos, seminarios y formación práctica, etc., pero es sólo cuando se clarifican las necesidades cuando uno ve una clara conexión entre la demanda y lo que está disponible. Es entonces cuando a la forma-

Para fiscalizar el Estado con éxito, el auditor debe estar preparado para hacerse cargo de una gran responsabilidad personal.



ción continua y a otros medios de desarrollar las capacidades se les da la oportunidad de ocupar un lugar preferente sobre las rutinas de trabajo normales y diarias.

“Mejorando el *curriculum vitae* del personal”

La educación y la formación cuesta, y cuesta asegurar una capacitación de calidad. Uno puede, por supuesto, afirmar que el personal debe conocer su profesión cuando es contratado por primera vez, y uno puede afirmar que las inversiones en desarrollo de la capacidad resultan muy costosas cuando un empleado termina marchándose a otro empleo. Junto a esto, bien puede darse el caso de que la demanda por parte de nuestro personal se incremente con el riesgo de un aumento de cambio de personal. Una objeción a esto podría ser que un programa sistemático de desarrollo de la capacitación con un punto de referencia, que mida el progreso de uno, pueda de hecho contribuir a que una organización resulte más interesante como lugar para solicitar trabajo y para permanecer en ella.

Existen muchos indicadores que muestran que una organización moderna y orientada al futuro debe invertir para mejorar la formación individual de sus empleados “mejorar el *curriculum vitae* del personal”.

Con este trasfondo, la Entidad Fiscalizadora Superior de Suecia (RRV) ha comenzado recientemente un amplio programa de desarrollo de la capacitación que estará interrelacionado con las formas específicas de cómo nosotros podemos asegurar la competencia de nuestros auditores financieros.

“Si no es así, estamos perdidos”

Somos mejores y continuaremos siendo mejores a la hora de fiscalizar las actividades estatales y las empresas estatales. Esta actitud está firmemente enraizada en el Departamento de Fiscalización Financiera. Nosotros sentimos “el carácter distintivo del Estado”, sabemos cómo controlar el Estado y el trabajo de fiscalización

en la práctica y que disposiciones aplicar, conocemos el medio. Ésta es la base para la confianza que nuestros empleadores han depositado en nosotros, pero es también una confianza que debemos mantener y desarrollar. De una manera creciente las actividades estatales se dirigen de tal forma que superficialmente son iguales a las de las compañías privadas. La cultura de la gerencia y los modelos gerenciales tienen muchas características en común, etc. Existe el riesgo de que las características específicas importantes que son aplicables al Estado –gestión democrática, el ejercicio de la autoridad, la ley y el orden, el conocimiento de lo público, etc.– sean olvidadas. Contra este trasfondo debemos desarrollar nuestra competencia general en fiscalización, pero en particular debemos desarrollar y administrar nuestro conocimiento y perspectiva del Estado; también debemos ser capaces de mostrar claramente que nosotros poseemos esta competencia. Esto es esencial para mantener y fortalecer la confianza de otros en nosotros, que ya hemos conseguido.

Programa para el desarrollo de la competencia profesional

Las consecuencias de las crecientes necesidades suponen, en el Departamento de Fiscalización Financiera, que debemos hacer una inversión dirigida a lograr y mantener una alta calidad en la fiscalización. Una manera para alcanzar este objetivo será establecer un perfil de competencia profesional, por ejemplo, dejar claro que necesidades en término de competencia y de experiencia se requieren para trabajar como auditor en este Departamento.

Las crecientes necesidades en relación a la calidad significan que se debe ofrecer al personal el desarrollo de la capacitación requerida para lograr nuestros objetivos sobre altos niveles de calidad. Mediante pruebas sistemáticas podemos obtener indicaciones sobre, hasta qué punto, qué personal ha alcanzado los niveles establecidos. De esta manera también podemos formar la base para el diseño y la adaptación de nuestro programa al desarrollo de la capacitación¹.

Una organización moderna y orientada al futuro debe invertir para mejorar la formación individual de sus empleados.



¹ Una descripción más detallada del programa está disponible en inglés.

Puntos de partida - desarrollo de la capacitación

A continuación se presentan los puntos de partida para indicar la dirección y la extensión del plan de desarrollo de la capacitación.

- Nuestros deberes como órgano de fiscalización estatal

De acuerdo con las instrucciones dadas a la Entidad Fiscalizadora Nacional de Suecia (RRV), deberemos fiscalizar anualmente las cuentas y los informes anuales de todas las agencias estatales y realizar declaraciones sobre todas las cuentas anuales y el cumplimiento de los gestores de las leyes y reglamentos, así como presentar un resumen de evaluación de los resultados de la fiscalización al Gobierno.

- El Manual

Otro requisito esencial para el contenido del plan es que seguiremos adecuadas normas de Fiscalización, tal y como se define este concepto en las Normas Generales para la Fiscalización Anual (el Manual). El contenido de las distintas partes del plan está, por tanto, diseñado para tomar en consideración la nueva dirección de la fiscalización, tal y como aparece en este Manual. Esto significa, por ejemplo, que el control interno se aplica a una perspectiva más amplia, como aparece en las líneas generales del Manual. El término proceso de fiscalización se aplica en todas las partes del Manual en lo que se refiere al concepto de riesgo, estrategias, etc.

- Integración

El plan toma en consideración los principios dados en el Manual sobre que la administración, la fiscalización y la rendición de cuentas se deben ver en su conjunto. Esto significa, por ejemplo, que aspectos de fiscalización deben ser incluidos también en aquellos cursos en que el título no contiene la palabra fiscalización como tal. Este punto de vista holístico también se debería aplicar cuando nos referimos al trabajo en la práctica. El curso educativo debe ilustrar la perspectiva que

pleta, pero también referirse a los métodos de la inspección de asuntos individuales.

- Desarrollo continuado de la capacitación

La base del plan de formación es que se ofrecerá a los auditores del Departamento un curso continuo de formación, "una escala educacional", interrelacionada con la fiscalización en la práctica. Los jefes de sección deben asegurar que se ofrece a todo el personal la oportunidad de una rotación en el puesto de trabajo de una manera clara. Los distintos cursos se deben ofrecer en los momentos de lógica importancia y como un complemento a la parte práctica del curso. Los últimos cursos de la escala se basarán en las primeras partes del plan.

- Ejemplos prácticos del curso educativo

El plan educativo se basa en una teoría entrelazada con prácticas de principio a fin. Esto requiere una rotación en el puesto de trabajo durante los primeros años de empleo en el Departamento de Fiscalización Financiera. Cada unidad debería luchar por asegurarse de que durante los primeros tres años los auditores van a trabajar en diferentes instituciones, por ejemplo, las financiadas por subsidios y las autofinanciadas, las instituciones corporativas, los subsidios, la recaudación de impuestos, la transferencia de pagos, etc. Para acercar esto aún más a la realidad, las partes teóricas estarán en la mayoría de los cursos del plan entrelazadas con ejemplos prácticos.

- Certificación

El plan ha sido designado de tal manera que lo que se refiere a contenidos y calidad formará la base para la certificación. Un requisito para todos aquellos a los que se les ha ofrecido el beneficio de una escala educativa completa es que éstos también podrán realizar exámenes para obtener la certificación. Para poder participar en estos exámenes de certificación se necesita tener constancia de que se ha asistido a todos los cursos en la escala o, alternativamente, que el auditor pueda demostrar que

El plan educativo se basa en una teoría entrelazada con prácticas de principio a fin.



ha realizado cursos equivalentes de un modo alternativo, por ejemplo, en la Entidad Fiscalizadora. Durante varios años se aplicarán disposiciones transitorias especiales.

Los auditores cuyo objetivo no es la obtención de un certificado pueden utilizar las distintas secciones del plan educativo como si fuera un menú del que seleccionan ciertos cursos en colaboración con el jefe de la unidad.

– Principios de selección

Los distintos cursos en el plan son para todo el personal en el Departamento de acuerdo con las necesidades que tenga cada persona. Las necesidades no sólo se basan en un trabajo práctico y en la formación previa, sino también tienen que ser juzgadas sobre la base del trabajo actual del auditor y del trabajo futuro. En las reuniones de desarrollo, el auditor y el jefe de la unidad realizan una valoración conjunta para determinar en qué lugar de la escala educativa se encuentra el auditor en lo que se refiere a las distintas áreas temáticas.

– Adaptación del trabajo del Departamento

Los diferentes cursos estarán en marcha durante períodos en los que éstos ocasionen los menos contratiempos posibles en lo concerniente a los trabajos para los que el Departamento tiene fechas límite. Los cursos en el programa de formación básico se impartirán, por lo tanto, durante los meses de abril, mayo, septiembre y octubre. Los exámenes se convocarán dos veces al año: en junio y en noviembre.

– Intercambio de experiencia

En gran medida, los cursos se han contratado externamente. El Departamento de Auditoría Financiera es una organización relativamente pequeña y, por lo tanto, no tiene por sí mismo grandes posibilidades de continuar produciendo un material de formación amplio, tal como se requiere, ni tampoco puede encargarse de la formación del profesorado y del seguimiento de los cursos. A través de un intercambio de experiencias con auditores externos ajenos a

la institución fiscalizadora también nos beneficiamos de ideas y de formas de pensar que tienen valor para nosotros en nuestro trabajo continuo de desarrollo. La necesidad de un punto de vista holístico requiere, sin embargo, que en varios de los cursos, los auditores del Departamento colaboren en ellos y decidan qué es lo que interesa específicamente desde el punto de vista del Estado y de las ideas que aparecen en el Manual.

Desarrollo del plan de capacitación

Lo que aparece a continuación está incluido en el plan de desarrollo de la capacitación:

- Antecedentes educativos.
- Experiencia práctica.
- Formación básica.
- Formación continua.
- Formación especializada.

Antecedentes académicos

Para trabajar como auditor en el Departamento de Auditoría Financiera es necesaria una formación básica correspondiente a tres años y medio de estudios a tiempo completo con una orientación económica. Ahora, esto es parte de nuestra política de contratación.

Experiencia práctica

Para poder participar en los distintos cursos se requiere experiencia en el trabajo práctico, de tal modo que en función del número de años de experiencia varía el lugar que el curso ocupa en la escala. Para poder participar en los cursos superiores de la escala educativa se requerirán certificaciones de asistencia a los cursos anteriores. Una vez que uno ha solicitado su matriculación en un curso, la asistencia es obligatoria.

Formación básica

El programa educativo cubrirá esencialmente las necesidades de una educación básica teórica en fiscalización, contabilidad y en otros temas que son necesarios

Debemos hacer una inversión dirigida a lograr y mantener una alta calidad en la fiscalización.



para adquirir la competencia necesaria para alcanzar la certificación como auditor estatal. El curso se desarrollará en paralelo con un período de prácticas compacto y continuo y donde el conocimiento teórico pueda ser aplicado. El curso no elimina la necesidad de auto-estudio.

El curso básico cubre 80 horas al año; por ejemplo, un total de 400 horas sobre un período de cinco años. Estas horas se distribuyen como sigue: 80 horas en el primero, segundo y quinto año; 96 horas en el tercer año, y 64 en el cuarto año. Se ha considerado que esto es lo más apropiado para la realización de los exámenes y para dar la oportunidad a los participantes de tener tiempo de obtener una experiencia práctica importante. Se ha estimado requisito imprescindible para la comprensión y asimilación de los contenidos de ciertos cursos la experiencia práctica en fiscalización.

Educación continua

Después de cinco años en fiscalización (dentro o fuera de la RRV), la RRV ofrecerá una educación continua obligatoria de 40 horas por empleado al año. En la reunión de desarrollo anual se establecerá para cada empleado la necesidad de formación continua para los años venideros así como el establecimiento de un plan de desarrollo para varios años.

Educación especializada

A un nivel superior, y como continuación de la educación básica y la educación continua, debería haber también un curso de formación especializada. La diferencia entre esto y la educación continua es que la educación especializada se dirige a áreas delimitadas, que también pueden ser estudiadas del primer año al quinto año. La gama de cursos especializados se adapta a las necesidades específicas cada año.

Existe la necesidad de una educación continua de especialistas en otras áreas que está fuera del programa de desarrollo de la capacitación. Éstas incluyen, por ejemplo, la auditoría de sistemas informáticos, informática interna, contabilidad y apoyo en general. En la mayoría de los casos, tal educación continua no se puede es-

tablecer en los planes comunes de desarrollo de la capacitación, ya que debe estar muy adaptada a cada individuo.

Certificación

Tal y como se ha visto anteriormente, el rendimiento educativo debería ser objeto de seguimiento, por ejemplo, mediante exámenes, con el propósito de asegurar que el personal en el Departamento tiene un conocimiento profundo de fiscalización y de contabilidad pública. Además se debería requerir de todos aquellos que desean realizar tareas con una responsabilidad creciente, como un juicio y una adaptación documentada, que incluya unas buenas capacidades comunicativas y analíticas. El examen debería estar unido al perfil de competencia que ha sido establecido como un requisito mínimo para trabajar como auditor en el Departamento. Los procedimientos de los exámenes serán, por tanto, una parte importante en nuestro trabajo interno en temas de calidad. Una alta calidad en la fiscalización anual proporciona valor añadido para el total de la administración estatal. Para estimular al personal a que obtenga rendimiento de los cursos y calidad en su trabajo, aquellos que han pasado los exámenes deberían dar alguna clase de confirmación sobre su competencia y adaptación como auditores, una certificación. Esto también nos llevaría a aumentar el compromiso adquirido como un claro objetivo educativo hacia el que dirigirse.

La certificación tendría como continuación una certificación adicional para asegurar que se mantiene la competencia según las necesidades de la educación continua obligatoria. Al requerimiento de mantener la certificación debe unírsele la exigencia de calidad del trabajo y el cumplimiento de las normas generales, por ejemplo, sobre requerimientos éticos.

Un asunto importante es cuántos auditores con certificado utilizaremos. En nuestra opinión, esto no será un problema. Dependiendo de la rotación del personal, seguramente necesitaremos tantos como ahora, dado que continuamente sufrimos de una falta de auditores titulados. Como se ha mencionado anteriormente, la certificación también puede significar que será más fácil para nosotros retener al personal,



dado que se creará una carrera profesional más clara en el Departamento. Nuestra ambición es realizar exámenes y procedimientos de certificación en cooperación con un organismo externo. Este asunto ha sido debatido con el Consejo de Fiscalización y con la Asociación Sueca de Auditores Autorizados (FAR), en particular con su Comité de Exámenes, quienes realizan los exámenes de auditor y de auditor superior en el sector privado.

Indicación para perfiles de competencia

Las áreas temáticas de importancia incluyen:

- Fiscalización.
- Contabilidad.
- El papel del auditor.
- La financiación de las actividades estatales.
- El proceso presupuestario.
- Informática.
- Gestión económica.
- Derecho mercantil.
- Administración.
- Algunos temas económicos.
- Algunos temas de fiscalidad.

La orientación para los exámenes se guía por el perfil de competencia establecido.

Estructura

Se deberían necesitar dos exámenes para obtener la certificación. El propósito es que los exámenes comprueben principalmente la capacidad de aplicar en la práctica lo que se ha aprendido en conexión con las situaciones en las que nosotros mismos nos encontramos cuando fiscalizamos las instituciones. El primer examen posiblemente podría ser más teórico.

El **examen I** comprobará si el auditor tiene los conocimientos necesarios de todas las áreas de importancia que se requieren para fiscalizar las instituciones pequeñas y de tamaño medio, y también tiene la habilidad de aplicar este conocimiento en la práctica.

El **examen II** comprueba si el auditor tiene un conocimiento más profundo de todas las áreas de importancia para las grandes instituciones, las empresas públicas y las instituciones que por alguna otra razón resultan difíciles de fiscalizar. Es especialmente importante que el examen se diseñe de tal manera que se compruebe la capacidad de poner la teoría en práctica.

Para presentarse al examen I será necesario contar con una experiencia de dos a tres años en fiscalización dentro de nuestro Departamento. Para participar en el examen II se requerirá lo siguiente:

- que se haya aprobado el examen I,
- que se cuente con al menos cinco años de experiencia en fiscalización, de los cuales tres se habrán pasado en el Departamento de Auditoría Financiera.

El trabajo práctico una vez aprobado el examen I incluirá la fiscalización de instituciones más grandes y más complejas.

El trabajo práctico una vez aprobado el examen I incluirá la fiscalización de instituciones más grandes y más complejas.

Como regla inicial (quizá para un período de transición de dos años), los auditores con más de cinco años de experiencia, de los cuales tres la tendrán en el Departamento, podrán realizar el examen II sin haber realizado previamente el examen I.

Como se menciona anteriormente, la certificación estará unida a la oportunidad de asumir la responsabilidad de tareas de mayor nivel. No obstante, todavía se le dará una gran importancia a la gran competencia profesional que varios de nuestros auditores de alto nivel han obtenido a través de su larga experiencia aun sin contar con la certificación.



Financiación privada para los servicios públicos: temas de fiscalización

DAVID FINLAY

Director de Fiscalización de la Entidad Fiscalizadora
Superior del Reino Unido

La Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido tiene un equipo de auditores especializados en auditoría operativa, quienes a su vez se especializan en el examen de los contratos de los servicios públicos financiados por el sector privado y otras formas de asociación entre los sectores público y privado. A continuación aparece un resumen del documento "Financiación privada para los servicios públicos: temas de fiscalización", presentado por Jeremy Colman Directivo de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido, a la quinta reunión del Grupo de Trabajo de INTOSAI sobre la fiscalización de las privatizaciones, celebrado en Jerusalén en junio de 1998. Este documento esboza algunos de los temas claves que aparecen durante el examen de los proyectos públicos financiados con capital privado, describe un enfoque de fiscalización basado en el análisis desde los temas claves que ha sido desarrollado por la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido y presenta algunos temas comunes que han surgido durante las fiscalizaciones utilizando este enfoque. El tema de los proyectos del servicio público financiados con capital privado será considerado en mayor extensión en la sexta reunión del Grupo de Trabajo de INTOSAI sobre fiscalización de la privatización, que se celebrará en Polonia en el otoño de 1999.



21

Introducción

1. El objetivo de este documento es comentar diversos temas de auditoría operativa que aparecen como consecuencia de la introducción de la financiación privada en la prestación de servicios públicos, toma en consideración la función del auditor y las destrezas que se requieren para llevar a cabo tales fiscalizaciones, y esboza alguno de los temas comunes que aparecen en las cuatro fiscalizaciones completas realizadas sobre los proyectos relacionados con servicios públicos financiados por el sector privado.

Características de los proyectos financiados por el sector privado en el Reino Unido

2. De una manera creciente, la financiación privada se está generalizando en la financiación de servicios públicos, tales como la informática, propiedades, carreteras y prisiones. Bajo tales contratos, el sector privado normalmente diseña, construye, financia y gestiona los activos requeridos para proporcionar el servicio para el que se contrata, y como contrapartida se les paga sobre la base del servicio que facilita. De este modo, por ejemplo, con los servicios

informáticos, todo el *hardware* y todo el *software* necesario se suministra, se opera y se mantiene por el sector privado. El sector público, como parte del contrato, especifica los resultados que se requieren y paga por estos resultados. Normalmente son la base del volumen sujeto a un criterio de calidad acordado. Según estos acuerdos todos los riesgos asociados con el diseño, el desarrollo, la construcción y el mantenimiento de los activos necesarios para proporcionar el servicio contratado son soportados por el sector privado, ya que sólo reciben el pago cuando el servicio está en marcha.

Temas de auditoría operativa

3. La Entidad Fiscalizadora Nacional del Reino Unido ha publicado hasta ahora cuatro informes que tratan del suministro de servicios públicos a través de la financiación privada. Éstos han estudiado un puente financiado con capital privado, un gran sistema informático de nueva creación, prisiones y carreteras. El coste de la financiación privada habitualmente resulta ser mayor que el coste del dinero prestado por el Estado. Por lo tanto, la única manera en que tales acuerdos pueden ofrecer una optimización de la inversión frente a la contratación pública convencional es que sí hay otros beneficios reales que compensen el coste adicional de la financiación, por ejemplo, una mejora en la asignación del riesgo, un mejor aprovechamiento de las oportunidades, la innovación y una mejor gestión.

4. Aunque puede existir un caso excelente para usar financiación privada basándose en los beneficios reales anteriormente mencionados, el asunto puede ser muy atractivo para un organismo público al usar financiación privada como un medio de tener su proyecto ahora y pagar por éste más tarde, sin tener en cuenta la optimización de los recursos. Los temas de fiscalización fundamentales que hemos identificado se refieren a asegurar que la necesidad de fijar la optimización de los recursos no ha sido subestimada por los organismos públicos que utilizan el enfoque de financiación privada. Estas cuestiones se pueden agrupar bajo cuatro cuestiones generales, que a su vez se dividen en subcuestiones más detalladas. Esta forma

de análisis temático permite al auditor localizar la evidencia que él o ella requiere para realizar la fiscalización.

¿Están claros los objetivos?

5. Como auditores externos siempre esperaríamos encontrar que los organismos fiscalizados hayan formulado objetivos claros para los grandes proyectos. Pero en el contexto de las negociaciones para la fiscalización de la financiación privada hay mucho texto, es mucho más que una cuestión de rutina. Tales negociaciones son altamente complejas, y resulta raro que lleven aparejadas una buena optimización de los recursos a menos que los medios por los que ésta se ha hecho hayan sido cuidadosamente planificados por adelantado antes de ofrecer el proyecto en licitación.

6. Por lo tanto, esta cuestión trata los temas estratégicos que necesitan ser considerados antes de que el sector público entre en cualquier procedimiento de contratación. Cubre la selección de los servicios que serán incluidos en el contrato, la claridad de los objetivos y el enfoque de cada proyecto, de identificación de la mejor forma de acuerdo de asociación y la transferencia de riesgo. Resulta una buena práctica para el que ofrece un proyecto de financiación privada juntar todas las consideraciones de una manera formal en lo que a veces se conoce como esbozo del proyecto. Tal documento no sólo ayuda a la toma de decisiones sobre el proyecto, sino que también ofrece al auditor la garantía de que el organismo fiscalizado tiene una base clara para sus decisiones.

7. Los objetivos de los servicios que se proporcionarán deberían estar expresados en términos de producción, concentrándose en lo que se requiere más que en el método preciso de desarrollarlo. La razón para esto es que una de las maneras claves en el que el enfoque de financiación privado puede ofrecer una optimización de los recursos es permitiendo innovaciones en la forma en que los servicios se desempeñan. Obviamente, el horizonte para tal innovación se maximiza cuantas menos limitaciones innecesarias se pongan en estas licitaciones a la hora de ofrecer los servicios. En nuestro informe sobre los cuatro primeros planes de carreteras financiados por el sec-

De una manera creciente la financiación privada se está generalizando en la financiación de servicios públicos, tales como la informática, propiedades, carreteras y prisiones.

La Entidad Fiscalizadora Nacional del Reino Unido ha publicado hasta ahora cuatro informes que tratan del suministro de servicios públicos a través de la financiación privada.



tor privado, nos dimos cuenta de que, como resultado de varias investigaciones públicas que habían tenido lugar, muchos aspectos detallados del plan de carreteras habían sido eliminados. Este caso muestra que puede haber muchas limitaciones detalladas legítimas que tienen que ser impuestas sobre los contratistas, pero esto no quita la necesidad de asegurar que las limitaciones innecesarias sean evitadas.

8. La optimización de recursos en los proyectos financiados por la iniciativa privada no se logrará, a menos que los suministradores del sector privado soporten el riesgo (de otro modo su participación equivaldría a la de un prestatario soberano, pero con tasas de interés más altas de lo normal). Ellos esperarán que se les pague por soportar los riesgos, así resulta que una importante prueba de optimización de recursos es si la cantidad que se les paga compensa el riesgo transferido desde el sector público. Resulta bastante posible que el uso de financiación privada cree nuevos riesgos, así como que conducirá a que alguno de ellos sean transferidos desde el sector público. La creación de riesgo incrementará el coste total del proyecto en comparación con la contratación temporal; es importante que en los proyectos que se financian mediante la iniciativa privada se clarifiquen en su planificación qué riesgos están siendo creados y cuáles son transferidos.

9. El auditor debe buscar evidencias de que un esbozo de la operación se preparó para asegurar la alta calidad propuesta, a evitar costes innecesarios y a maximizar las oportunidades de conseguir una buena operación. Como mínimo, este *dossier* debería cubrir los siguientes asuntos: *a)* necesidades que se expresan en términos de resultados; *b)* la extensión de la transferencia a riesgo que se busca; presupuesto, límites permisibles; *c)* cualquier contribución del sector público (incluyendo límites); *d)* una valoración de las opciones alternativas; *e)* un calendario; *f)* criterios que se usarán en la valoración de las ofertas.

¿Se han aplicado los procesos adecuados?

10. Los auditores, inevitablemente, deben preocuparse de asegurar que los procesos legales adecuados han sido aplica-

dos en cualquier contratación. En el caso de los proyectos financiados por la iniciativa privada, esta cuestión puede ser incluso más importante, porque debido a la complejidad de las operaciones puede significar que se necesiten complejos procesos legales. Pero a la vez que tiene que ser legalmente correcto es absolutamente esencial que los procesos sean efectivos a la hora de aportar una optimización de recursos. Por ejemplo, no es bueno simplemente tener procesos que son competitivos en la forma; tienen que haber tenido éxito en aportar de verdad una tensión competitiva que soporte todas las fases de la contratación. Sin esta tensión competitiva en el fondo no se obtendrá en general una optimización de los recursos.

11. Por lo tanto, esta cuestión intenta establecer en qué grado la contratación misma se ha gestionado. Esto incluye la planificación de la contratación, el establecimiento de las condiciones adecuadas para asegurar la competencia debida, así como regularmente valorar si la competencia es efectiva y el control de costes del proyecto.

12. En lo que se refiere a la forma en la que el concurso se ha planificado, el auditor trata de comprobar si un equipo cualificado para el proyecto se ha establecido con tiempo suficiente y si éste posee las destrezas necesarias (preferiblemente que incluya a personas con experiencia previa en estas operaciones). El auditor deseará examinar si el comprador del sector público investigó el mercado para asegurarse que existían suministradores que fuesen competentes y deseosos de presentar ofertas para el contrato. Varios temas de importancia para el contrato necesitan ser identificados y considerados, tales como la duración del contrato, la posible asignación del riesgo entre las partes, el mecanismo de pago y los niveles de servicio que se requieran, cómo se realizará el seguimiento de estos y cómo se compensará si se produjese un bajo rendimiento. Se debería haber establecido una estrategia para el concurso donde se marque un calendario y otros temas tales como cuántas fases de presentación de ofertas habrá. También es importante en esta fase que el contratante deje claro que la operación de hecho busca una optimización de los recursos. En algunas ocasiones esto será la comparación que representa el coste esperado para

El asunto puede ser muy atractivo para un organismo público al usar financiación privada como un medio de tener su proyecto ahora y pagar por éste más tarde, sin tener en cuenta la optimización de los recursos.



Como auditores externos siempre esperaríamos encontrar que los organismos fiscalizados hayan formulado objetivos claros para los grandes proyectos.

el contratista de la provisión de servicios frente a la vida del contrato utilizando métodos convencionales.

13. Una competencia efectiva es la mejor manera de asegurar una optimización de los recursos en la contratación. El auditor debe buscar evidencia de tensión competitiva a través del proceso de contratación. Esto se logra mediante la estimulación del interés del mercado, creando una buena lista de concursantes, y proporcionando información clara sobre los servicios y la calidad que se requiere, y escribiendo una clara invitación a licitar, dejando campo para la innovación y mostrando los criterios de evaluación. El auditor buscará evidencias de que el calendario se siguió escrupulosamente y que cualquier negociación con los licitadores preferentes estuvo sujeta a tensión competitiva. Las ofertas deben ser evaluadas con limpieza y con razonamientos contra los criterios técnicos y financieros, y las diferentes propuestas de asignación del riesgo y de innovación habrán de ser tenidas en cuenta.

14. La valoración inicial de las distintas opciones alternativas como parte del esbozo de la operación debería haber demostrado que el enfoque de financiación privada merecía potencialmente la pena y que parecía que iba a acarrear una optimización de los recursos. Pero esta posición debe ser regularmente revisada durante la fase del concurso, de tal modo que si el proyecto ya no vale la pena los responsables puedan, cancelarlo lo antes posible. El auditor debe preocuparse de buscar evidencias de que tales análisis han tenido lugar.

15. Debido a que los contratos en los que entra la financiación privada son inherentemente más complejos que los contratos convencionales, el coste del concurso puede ser importante. El auditor debe buscar evidencias de que tales costes han sido minimizados. Los presupuestos para asesores externos, designados como consecuencia del concurso, deben estar establecidos y ser objeto de un cuidadoso seguimiento.

16. Debido a que la competencia es un punto clave a la hora de lograr una optimización de recursos de estas operaciones, el que ofrece el contrato debe considerar con mucho cuidado si los intereses de los licitantes han sido adecuadamente considerados durante el concurso. Esto significa que

cualquier cosa que pueda legal y adecuadamente ser hecha para animar a los licitadores a licitar y para permanecer en el proceso competitivo debería ser hecha. Aunque el proceso de adjudicar el contrato a una operación de financiación privada es el concurso, es más importante para los organismos públicos tener en cuenta que esto también significa vender una oportunidad de negocio al sector privado.

¿Se seleccionó la mejor oferta?

17. Si la fase de concurso ha tenido éxito, debería haber una gama de soluciones propuesta por diferentes concursantes. El sector público necesita entender completamente las diferencias entre las ofertas y evaluarlas contra unos criterios predeterminados para seleccionar la oferta económicamente más ventajosa. Finalmente, las negociaciones con el concursante preferido tendrán que ser gestionadas con gran cuidado.

18. Las diferentes gamas de soluciones pueden ofrecer diseños radicalmente diferentes de los activos que se utilizarán para proporcionar los servicios objeto del contrato. Es en esta área donde los concursantes tienen la máxima libertad para ofrecer ideas innovadoras. También habrá propuestas diferentes para presentar la ejecución de los servicios y las maneras en que éstos serán financiados y supervisados. Finalmente, las ofertas también es posible que ofrezcan variaciones en la asignación del riesgo. El auditor debe buscar evidencia de que tales diferencias han sido evaluadas y que cuando resulte adecuado se tendrá en cuenta el asesoramiento externo por parte de un experto. Resulta improbable que haya una clara oferta ganadora contra todos los criterios, y la importancia relativa y el peso dado a los criterios debería ser considerado con gran cuidado. El auditor debe buscar evidencia de tales consideraciones.

19. Un elemento clave a considerar será también el coste de las ofertas en competencia. No siempre es el precio más bajo el que ofrece una mejor optimización de los recursos. Factores no financieros, tales como la calidad del servicio, son muy importantes y puede haber un riesgo adicional en la prestación de los servicios de aquellos que ofrecen ofertas de bajo pre-

La optimización de recursos en los proyectos financiados por la iniciativa privada no se logrará a menos que los suministradores del sector privado soporten el riesgo.

Los auditores, inevitablemente, deben preocuparse de asegurar que los procesos legales adecuados han sido aplicados en cualquier contratación.



cio. El auditor debe buscar evidencia de que se ha dado la importancia adecuada a estos factores antes de realizarse la selección final.

20. El período entre la selección de la oferta ganadora y el contrato final es muy importante, ya que generalmente supondrá alguna reducción en la tensión competitiva y, por tanto, un riesgo adicional a la optimización de los recursos. El comprador del sector público necesita gestionar esta fase con gran cuidado para asegurar que el concursante no tiene éxito a la hora de renegociar la operación a su favor. El auditor debería inspeccionar muy de cerca cualquier cambio en las normas de la operación que tenga lugar en este período para asegurarse de que éstos estaban justificados. Tales cambios pueden no estar simplemente relacionados con el precio, sino también con una reducción en la calidad de la oferta, en la asignación del riesgo o en las penalizaciones por la no ejecución.

¿Tiene sentido la operación?

21. Antes de la firma final del contrato, el comprador necesita reflexionar sobre el detalle de la operación para hacerse esta pregunta fundamental. Normalmente, el proceso del concurso habrá durado muchos meses y hay una necesidad de reconsiderar las razones fundamentales para el concurso, y si el servicio cubierto por el contrato todavía tiene sentido. El auditor debe buscar evidencia de:

a) que el comprador ha establecido que el contrato alcanzará los objetivos origina-

les y que encaja con sus prioridades originales;

b) si las alternativas han sido adecuadamente consideradas y eliminadas;

c) si el contrato asegurará una prestación satisfactoria del servicio a lo largo de la vida del contrato, y, finalmente

d) si es asumible en términos económicos tanto a corto como a largo plazo.

Temas comunes

22. Nuestra experiencia con los cuatro informes que ya hemos publicado ha identificado un cierto número de temas que están comenzando a emerger.

- **Asegurar una competencia efectiva**, la comprobación del mercado mediante la atracción de los concursantes adecuados y una mayor selección de concursantes, manteniendo la tensión competitiva, reuniendo a equipos de proyectos efectivos, utilizando asesores.

- **Una asignación del riesgo adecuada**, identificando el riesgo real y reconociendo las consecuencias de la operación si ésta se materializase, creando y mitigando el riesgo, evaluando el riesgo.

- **Valorando la optimización de recursos**, elementos comparativos del sector público y/o alternativas, coste total a lo largo de la existencia de los contratos.

- **Gestionando los contratos**, asegurando la prestación del servicio sobre la vida del contrato, la flexibilidad en los contratos para adaptarse a cambios futuros, penalizaciones y acuerdos de compensación por la no ejecución de éstos.

Una competencia efectiva es la mejor manera de asegurar una optimización de los recursos en la contratación.



Los procedimientos analíticos: una valiosa herramienta de fiscalización

ROBIN SWAN

Jefe de la Unidad Estadística de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido

Los estados financieros reflejan las actividades financieras de una organización. Existe una relación funcional entre las líneas y los balances dentro de estos estados con los otros estados financieros y otros datos financieros y no financieros.

1. Introducción

Los procedimientos reflejan esas relaciones: son utilizados como modelo de las relaciones y proporcionan evidencia de que, bien todo está en orden o bien identifica problemas potenciales.

Procedimientos analíticos es un nombre genérico de una serie de métodos. En el Reino Unido las normas de fiscalización se dice que son: "El análisis de relaciones:

a) *entre temas de datos financieros, o entre temas de datos financieros y no financieros, derivados del mismo período; o*

b) *entre información financiera comparable derivada de diferentes períodos.*

El propósito es *identificar coherencias y patrones predecibles o fluctuaciones significantes y relaciones inesperadas, y los resultados de las investigaciones consecuencia de éstas.*"

Dentro de las empresas de auditoría del sector privado, los Procedimientos Analíticos son uno de los métodos más utilizados. Un estudio realizado en Estados Unidos indica que cerca del 40% de todas las horas de auditoría se dedican al uso de tales procedimientos.

Dado su alto uso y la aparente tendencia de algunas clases de procedimiento analítico de ser inapropiados para detectar con fiabilidad los errores, los procedimientos analíticos pueden ser una causa de preocupación. El problema potencial puede ser minimizado mediante la adopción de una estrategia en tres fases de desarrollo de un resultado esperado, comparándolo con los archivos auditados, y a continuación evaluando los resultados teniendo en cuenta la precisión del procedimiento. Esta estrategia refleja la idea de que cara a

obtener el máximo beneficio de los procedimientos analíticos, el auditor necesita entender los puntos fuertes relativos de los diferentes métodos, y aplicar su juicio, destreza y conocimiento del organismo fiscalizado.

2. El objetivo del uso de los procedimientos analíticos es conformar el juicio del auditor

Los procedimientos analíticos pueden dirigir la atención del auditor, proporcionar evidencias, o confirmar las averiguaciones de una fiscalización. Ésta puede ser dividida en las siguientes categorías: planificación, fase sustantiva y fase de análisis de una fiscalización. En cada una de estas fases los procedimientos analíticos tienen objetivos muy diferentes.

2.1. En la fase de planificación los procedimientos analíticos son utilizados para dirigir la atención

En la fase de planificación de una fiscalización los procedimientos analíticos se utilizan para ayudar a entender la entidad de la organización, para identificar las áreas de potencial riesgo fiscalizador y para apoyar a la planificación de la naturaleza, tiempos y amplitud de los otros procedimientos de fiscalización. Los procedimientos analíticos en esta fase están frecuentemente basados en información financiera, presupuestos y cuentas de gestión a fecha intermedia. Los datos utilizados son a menudo de alto nivel: por ejemplo, la comparación de las cifras anuales de los estados financieros (una averiguación de Loebbecke & Steinbart, 1987). Tí-

Procedimientos analíticos es un nombre genérico de una serie de métodos.



picamente los métodos utilizados son simples, tales como la lectura rápida, el análisis simple de tendencia y el análisis del ratio.

2.2. Los procedimientos analíticos pueden proporcionar una evidencia sustantiva valiosa

Una auditoría financiera siempre necesita alguna evidencia sustantiva. El tema es sobre cantidad y calidad de esa evidencia: ¿es suficiente con dirigir el riesgo residual después de la valoración del control de riesgos del cliente? Hay dos categorías de pruebas sustantivas: los procedimientos analíticos y otros procedimientos, tales como pruebas de detalle (que requieren inspección de documentos) de las transacciones y de los balances.

Los procedimientos analíticos no son sólo un suplemento a otros procedimientos sustantivos: éstos pueden proporcionar toda la evidencia de fiscalización sustantiva. Cuando las actividades no son complicadas y el número de variables a ser considerado es limitado, los procedimientos analíticos pueden, a menudo, ser un medio con buena relación coste-efecto de obtener mucha más evidencia de la requerida por el auditor. Un ejemplo podría ser una pequeña organización que da trabajo a un número conocido de empleados con unos ratios de sueldo fijo a través del período auditado. Aquí, normalmente será posible para los auditores utilizar estos datos para estimar los costes totales de la nómina para el período con un alto grado de precisión, y, por lo tanto, proporcionando una prueba de fiscalización para una parte importante de los estados financieros sin necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los auditores de organizaciones comerciales utilizan ampliamente los ratios reconocidos en la industria (tales como márgenes de beneficio, o ventas por metro cuadrado de las tiendas, para los diferentes tipos de negocio al por menor) para proporcionar evidencia que apoye lo razonable de los apuntes registrados.

Los procedimientos analíticos pueden ser un medio efectivo de determinar si los ingresos están completos, de proporcionar resultados que pueden ser predecibles con un grado razonable de precisión y confianza. Las variaciones de los resultados espe-

rados podrían indicar posibles omisiones que no han sido detectadas mediante otros test sustantivos. Muchos defienden que a la hora de realizar comprobaciones en busca de la totalidad objetiva, éstos forman la mejor evidencia. Un ejemplo es la fiscalización de una organización; por ejemplo, la oficina de emisión de pasaportes. Supongamos que hay tres tipos de pasaportes por los que hay que pagar una tasa fija pero diferente en cada caso. El número de pasaportes almacenados y emitidos está altamente controlado por razones de seguridad nacional. Un procedimiento analítico muy simple sería el cálculo de los ingresos, basado en el número de pasaportes emitidos en un año de cada tipo multiplicado por la cantidad correspondiente en cada caso. El número emitido es una función de cambio de existencias (un cambio en los niveles de existencias después de ajustar las compras de pasaportes en blanco, los dañados y los destruidos antes de ser emitidos).

Las normas de fiscalización del Reino Unido alientan a los auditores a que consideren tales factores a la hora de decidir si utilizar los procedimientos analíticos como procedimiento fundamental:

- *La pausibilidad y lo predecible de las relaciones identificadas en la comparación y en la evaluación. Por ejemplo, una fuerte relación entre ciertos gastos de venta y la facturación de los negocios donde la fuerza de venta es pagada mediante una comisión.*

- *Los objetivos de los procedimientos analíticos y hasta qué punto sus resultados merecen confianza.*

- *El grado en que la información puede ser desagregada;*

- *La disponibilidad de la información financiera (tales como los presupuestos o las previsiones) y la no financiera (tal como el número de unidades producidas o vendidas).*

- *La importancia de la información disponible.*

- *La comparabilidad de la información disponible.*

- *El conocimiento general del auditor de la institución y sus actividades.*

Las normas continúan señalando que "la fiabilidad de la información utilizada

Dentro de las empresas de auditoría del sector privado, los procedimientos analíticos son uno de los métodos más utilizados.

Los procedimientos analíticos pueden ser un medio efectivo de determinar si los ingresos están completos.

Las normas de fiscalización del Reino Unido alientan a los auditores a que consideren tales factores a la hora de decidir si utilizan los procedimientos analíticos como procedimiento fundamental.



en los procedimientos analíticos es posible que se amplíe si ésta proviene de fuentes independientes, más que de fuentes internas a la entidad o de fuentes independientes del sistema contable”.

Esto es exactamente cierto. La fiabilidad implica que los resultados de utilizar un procedimiento analítico puedan ser agrupados en base a alguna estimación. Se necesitan datos fiables para ello.

Los métodos aplicados en la fase sustantiva tienden a ser más sofisticados que en la de planificación o análisis final. Se utiliza una gama de procedimientos. Éstos incluyen la lectura rápida, el análisis de tendencia simple y los análisis de ratios. Procedimientos más complejos tales como los test de razonabilidad¹ también son comunes, mientras que los métodos de modelado cuantitativo, como la regresión estadística, se utilizan asimismo, pero con menos frecuencia que otros métodos.

Loebbeck & Steinbath (1987) descubrieron que algunos de los procedimientos analíticos simples que son usados en esta fase son poco fiables a la hora de detectar el error material. Es por esta razón que la estructura se propone en la Sección 4.



28

2.3. En la fase de análisis final de una fiscalización, los procedimientos analíticos tienen la función de corroborar la fiscalización y de dirigir la atención del auditor hacia temas de importancia

Los procedimientos analíticos forman una clave, una parte obligatoria, del análisis total a la hora de completar la fiscalización. Las conclusiones que se extraen de la aplicación de tales procedimientos corroboran las conclusiones que se forman durante la fiscalización en relación con los incrementos individuales de los estados financieros y ayudan a llegar a una conclusión final sobre si los estados financieros, tomados en su totalidad, son coherentes con el conocimiento de los auditores de la institución sobre la entidad. También pueden identificar áreas que requieran un tra-

bajo opcional. En esta fase predominan los métodos simples.

3. Para ser efectivos se requiere buen juicio

Para que un procedimiento analítico sea efectivo, el auditor necesita entender la actividad de la institución de tal modo que él pueda discernir las relaciones adecuadas entre las diferentes partes de un conjunto de estados financieros, o de otros conjuntos de datos. Los auditores también necesitan realizar juicios adecuados sobre la calidad de los datos. Para poner esto en contexto, el auditor necesita un marco en el que trabajar. Además necesitan considerar hasta qué punto su procedimiento parece ser exacto. La metodología para esto se entiende bien si se utilizan métodos estadísticos. Dado que frecuentemente los métodos serán métodos no cuantitativos, el auditor debe hacer alguna evaluación sobre la precisión del método. Los siguientes párrafos describen un marco que proporciona una estructura para el juicio del auditor a la vez que le permiten la flexibilidad de aplicar su experiencia y conocimiento a la entidad fiscalizada.

4. Una metodología para los procedimientos analíticos: un proceso en tres fases

Cara a aumentar la efectividad de los procedimientos analíticos se recomienda la siguiente estrategia a la hora de realizar un procedimiento analítico. La estructura básica es un proceso en tres fases:

[1] Desarrollo de un modelo para los resultados esperados.

[2] Comparar la cantidad de predicción con el balance registrado.

[3] Evaluar los resultados teniendo en cuenta la precisión asociada con el modelo esperado. Esto puede ser realizado explícitamente mediante métodos estadísticos, pero debe ser hecho implícitamente en los otros.

En más detalle, el proceso es:

Los procedimientos analíticos forman una clave, una parte obligatoria, del análisis total a la hora de completar la fiscalización.

¹ Los test de razonabilidad pueden ser considerados como una versión informal de los análisis estadísticos. Ellos suponen el uso de datos financieros y no financieros para predecir una cifra de una cuenta.

[1]. El primer paso es fijar lo que el auditor espera que sea la relación entre el valor en los estados financieros que están siendo comprobados y otros datos. Describirlo de una manera más formal significa desarrollar una expectativa² (un modelo de una cifra en los estados financieros, basándose en un procedimiento tal y como puede ser un ratio, una tendencia o un análisis de modelos. Esto busca incorporar enlaces causales entre diferentes grupos de datos, y el análisis utilizará el entendimiento del auditor de las relaciones correspondientes entre los diferentes grupos de datos. El entendimiento y el conocimiento del negocio del cliente por parte del auditor son una parte esencial en este proceso. Las normas reconocen esto: “*La aplicación de los procedimientos analíticos se basa en la expectativa de las relaciones entre los datos existentes y continúa en la ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario*” (SAS 410).

Aunque no hay una referencia específica en las definiciones como para realizar una estimación y la asociada variabilidad de tales presupuestos, la implicación es que el auditor se formará una expectativa. Sin el desarrollo considerado de un modelo de expectativa el procedimiento analítico puede ser confuso o equivocado. Colocando el paso del modelo de formación en primer lugar se pondrá mayor énfasis en aquellas hipótesis que están implícitas en el proceso de estimación, y se centrará la atención sobre el método en uso para hacer la estimación. Por ejemplo, la comparación entre los balances actuales y los anteriores podría estar afectada por la hipótesis de que los balances del año anterior son reducciones importantes sobre lo que deberían ser los balances del año en curso. A menos que el auditor haya establecido las relaciones que unen estos dos balances, en ese caso podría faltar información en los mismos que podría alterar su punto de vista de los estados financieros. Por ejemplo, puede ocurrir que la cifra de pagos no se haya hecho en base al mismo método que el año anterior a causa de que la composición de las diferentes categorías del personal ha cambiado. Si esto no fuese considerado, un área de investigación no podría

ser considerada (¿por qué la cantidad total pagada ha permanecido igual cuando ha habido un cambio en los datos (asociados) subyacentes?).

En esta fase, antes de que se haga ningún comentario al organismo auditado, es esencial identificar las explicaciones potenciales de cualquier diferencia.

[2]. Compare la cifra en los estados financieros a la estimación del auditor. Las explicaciones potenciales, identificadas en la fase 1, formarán la base para realizar el juicio fase 3 de la explicación facilitada por la organización auditada. Los asuntos que deben ser considerados incluyen:

- ¿Es el procedimiento analítico deficiente?
- ¿Eran los datos utilizados por el auditor de buena calidad?
- ¿Pueden existir posibles errores en los estados financieros?
- ¿Cuánta variabilidad está asociada con el proceso de estimación y consecuentemente cómo de preciso se puede esperar que éste sea?

[3]. La fase final es la decisión del auditor sobre el éxito al procedimiento. El juicio se basa en la diferencia entre la expectativa desarrollada por el auditor y la cifra que aparece en los estados financieros. Esto incluirá una evaluación de la precisión de la estimación, los resultados del trabajo de auditoría, la importancia de la diferencia y las explicaciones generadas y comprobadas.

La consideración del grado de precisión requerido de una expectativa dependerá del objetivo del procedimiento analítico: ¿es el procedimiento analítico utilizado como parte de la planificación, cómo una prueba sustantiva o cómo una parte del análisis final? La precisión es importante en las tres fases, pero puede ser argumentado que es más importante cuando se utiliza para proporcionar una garantía de fiscalización en la parte sustantiva. Cuanto mayor precisión, más fiable resultará el procedimiento analítico a la hora de detectar un error material. Un argumento similar se aplica en la planificación, dado que el

Para que un procedimiento analítico sea efectivo, el auditor necesita entender la actividad de la institución de tal modo que él pueda discernir las relaciones adecuadas entre las diferentes partes de un conjunto de estados financieros, o de otros conjuntos de datos.



² Expectativa significa “un modelo” que el auditor espera que refleje el proceso y el cual predecirá el valor objeto de la comprobación.

procedimiento analítico se utilizará para un trabajo directo. Por lo tanto, un procedimiento analítico que el auditor no reconoce como preciso puede fallar a la hora de señalar un problema potencial al auditor. Esto podría causar que el auditor no reúna suficientes evidencias de fiscalización en su trabajo posterior. No es discutible que los procedimientos analíticos no deberían ser fomentados. Es más bien una manera de inducir a los auditores a utilizar su juicio de una manera sabia y transparente. Ese trabajo y esos juicios deberían ser documentados de tal modo que los colegas auditores y los auditores de mayor nivel pueden volver a realizar y/o analizar el trabajo.

Blocher y Patterson (1996) se ocuparon de fijar las normas en Estados Unidos. En un artículo ellos dieron las consideraciones claves que afectan a la precisión de una expectativa. Éstas son [1] los métodos utilizados, [2] la fiabilidad de los datos, [3] la disgregación de los datos y [4] la predictibilidad de la relación; y son similares a la expuestas anteriormente; [1] y [4] son equivalentes a la calidad del modelo, mientras que la [2] y la [3] son equivalentes a la calidad de los datos y también al uso de la información confirmatoria.

Las normas de auditoría del Reino Unido reconocen algunos de estos factores. El procedimiento de fiscalización SAS 410: Procedimientos Analíticos dice así:

“El grado de confianza que los auditores ponen sobre los resultados de los procedimientos analíticos cuando se utilizan como procedimientos sustantivos puede también depender de los siguientes factores:

- *otros procedimientos de fiscalización dirigidos a las mismas aseveraciones de los estados financieros. Por ejemplo, otros procedimientos que los auditores pueden realizar a la hora de analizar la recopilación de los deudores, tales como el análisis de los correspondientes recibos de caja, pueden confirmar o disipar aquellas cuestiones que surjan de la aplicación de los procedimientos analíticos aun perfil antiguo de las cuentas de los clientes;*

- *la precisión con la que los resultados esperados de los procedimientos analíticos puede ser predicha. Por ejemplo, los auditores normalmente esperan una gran consistencia a la hora de comparar la relación entre el beneficio bruto de las ven-*

tas de un período con otro que en la comparación discrecional de los gastos, tales como de investigación o de publicidad, y

- *la frecuencia con que se observa una relación, por ejemplo, un esquema que se repite mes a mes en contraposición a uno anual.”*

La “confianza tomada” se expresa en los mismos términos en los puntos de Blocher y Patterson a la hora de considerar la precisión (puntos [3] y [4]).

5. Todo el trabajo de calidad resultante de un procedimiento analítico puede perderse si el auditor falla a la hora de obtener buenas explicaciones sobre las fluctuaciones resultantes de los valores esperados o de los resultados no esperados

Una parte crucial del ciclo de los procedimientos analíticos es la obtención de explicaciones justificables sobre la diferencia entre la predicción de los auditores y el valor registrado en los estados financieros. Las normas del Reino Unido son claras en relación al requerimiento para la obtención de explicaciones adecuadas para fluctuaciones de importancia, o para relaciones inesperadas identificadas que son inconsistentes con otra información importante o que se desvía de los esquemas predichos. Éstas dicen, “se requiere a los auditores que investiguen y obtengan suficientes explicaciones y las adecuadas evidencias que lo corroboren” (SAS 410.4). Ésta es una parte crítica del proceso. No importa qué calidad tenga el trabajo analítico, si se falla al evaluar adecuadamente los resultados y a la hora de obtener explicaciones satisfactorias sobre los resultados del trabajo de fiscalización, las conclusiones de la fiscalización estarán en peligro.

5.1. Robert Libby llamó a este problema “el efecto explicación”

Ha existido una investigación considerable en torno a este problema en las ciencias sociales. Robert Libby (1981) descubrió que sin la adecuada preparación muchos auditores fallan a la hora de obtener explicaciones correctas sobre esta dife-

Los procedimientos analíticos son una herramienta muy efectiva para el auditor, pero se requiere también un buen conocimiento del organismo fiscalizado y sus sistemas.



rencia. Este problema ha sido claramente descrito como el efecto explicación. Sabido esto, el próximo paso es asegurarse que si el efecto explicación podría ser minimizado consiguiendo que el que toma las decisiones desarrolle tanto las explicaciones como las contraexplicaciones.

Anderson & Sechler (1986) investigaron esta área. Aunque su trabajo no estaba centrado en el campo de la auditoría, ellos casi obtuvieron la explicación correcta para un incidente. Concluyeron que *“si en general la gente consideraba todas las posibles alternativas antes de tomar decisiones importantes, la tendencia a la explicación podría ser relativamente insignificante; las diferentes contraexplicaciones podrían tender a dejar al que toma la decisión en una posición relativamente imparcial”*. Su trabajo también les llevó a la siguiente conclusión: *“el error [de la explicación] parece tener sus raíces en la falta de habilidad de la gente (o falta de voluntad) para ver que la disponibilidad de una explicación particular puede deberse a factores no relacionados con la verdad de la explicación, y que se podrían haber generado explicaciones causables igualmente plausibles...”*. Ésta es una destreza que los auditores, los estadísticos, los abogados y muchas otras profesiones necesitan.

Para ayudar a contrarrestar estos problemas, en la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido hemos desarrollado una serie de reglas. Éstas son:

- identificar potenciales explicaciones alternativas a la vez que se desarrolla el modelo de la expectativa;
- hacer la predicción y compararla con la cifra contable;
- analizar las explicaciones alternativas;
- buscar explicaciones, y
- confirmar estas explicaciones.

El propósito de estas reglas es proporcionar un marco para ayudar al auditor a realizar juicios razonados sobre su propio trabajo y los argumentos presentados por otros.

6. Conclusión

Los procedimientos analíticos son una herramienta muy efectiva para el auditor, pero sólo pueden ser efectivos y proporcionar una evidencia fiable si se utilizan con destreza y con buen juicio por un auditor con experiencia (o bajo la estrecha supervisión de un auditor de mayor nivel). Se requiere también un buen conocimiento del organismo fiscalizado y sus sistemas.



Valoración de la calidad de los servicios públicos

MICHAEL J. WHITEHOUSE

Director, Value for Money Development (Desarrollo de la Auditoría Operativa),
de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido

El sector público presta servicios que benefician tanto al ciudadano individual como al conjunto de la comunidad.

1. La administración pública central presta una ingente gama de servicios que cubren campos tan diversos como la salud, los servicios jurídicos, el bienestar, la educación, el servicio policial y la cultura, por citar sólo unos cuantos. La calidad de di-

chos servicios y su coste constituyen una preocupación fundamental para la administración pública, los contribuyentes y los usuarios.

2. Todos los servicios de la administración pública central están sujetos a exa-

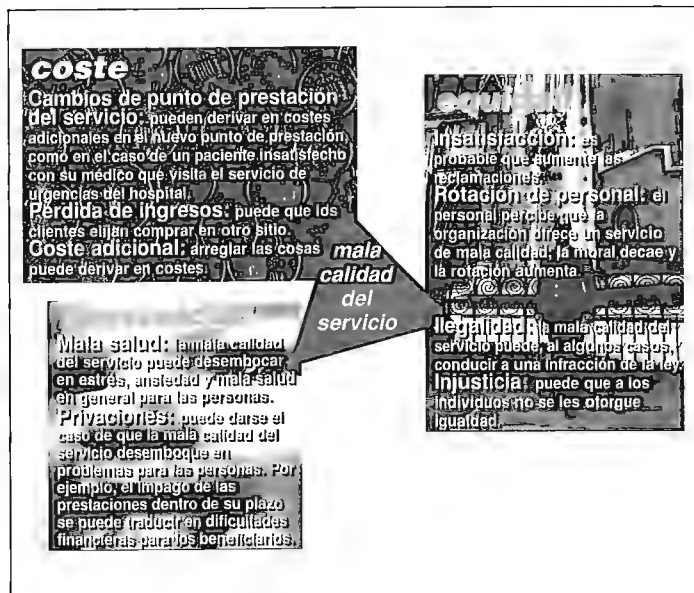
men de la *National Audit Office (NAO)*, que informa al Parlamento sobre la calidad de un abanico de servicios públicos en sus informes de auditoría operativa, por ejemplo, en materia de la capacidad de respuesta de la Policía de Londres a las llamadas del público, de la calidad de los servicios consulares que los súbditos británicos reciben de sus embajadas cuando viajan al extranjero y del nivel de servicio que los beneficiarios de la asistencia social reciben en las oficinas locales de la Seguridad Social. La figura que incluimos a continuación resume los riesgos típicos en materia de auditoría operativa derivados de un mal nivel de servicio.

3. La valoración de la calidad de los servicios públicos puede ser bastante compleja por las razones siguientes:

- **La prestación del servicio público ha evolucionado con rapidez.** En la actualidad, la administración pública es menos un proveedor y más un comprador de servicios. La privatización, los test de mercado, la contratación externa y las asociaciones privadas/públicas están trayendo como consecuencia la celebración de distintos acuerdos destinados a la provisión de servicios públicos. Por ejemplo, la prestación de servicios se establece a menudo mediante contratos, pudiendo existir penalizaciones financieras en caso de infracción de los acuerdos de servicio, incluidos los aspectos de calidad. Debemos asegurarnos de disponer de un acceso completo a los registros de los contratistas prestatarios de servicios financiados públicamente.

- **La protección al consumidor es ahora un factor de influencia primordial.** Algo que ha influido en los niveles de calidad del servicio en los últimos años ha sido la medida en que el sector público ha adoptado factores que inciden en la calidad del sector privado, como la oferta de posibilidades de elección a los consumidores. Sin embargo, siguen existiendo diferencias entre el sector privado y el sector público que plantean determinado número de preguntas en relación con las cuales nos debemos mantener sobre aviso en nuestros estudios de auditoría operativa, como por ejemplo:

¿Quién determina el nivel de servicio ofrecido? En el sector privado, es el nivel de servicio el que influye en la libre elec-



Una mala calidad del servicio puede tener muchos efectos.

ción del cliente. Una valoración del nivel de calidad necesario para mantener una cantidad determinada de beneficio influye en parte en los niveles. Si las ventas descienden, puede ser que un proveedor adopte medidas para invertir la situación. El precio será un factor, pero el consumidor o la consumidora considerarán asimismo la calidad del producto-fiabilidad, servicio al cliente, accesibilidad, limpieza de los establecimientos, beneficios complementarios, etc. En el sector público, el proveedor del servicio determina en gran medida los niveles fijados y la forma de alcanzarlos. Las preguntas clave que nuestros estudios de auditoría operativa deben abordar se refieren a cómo se fijan los niveles, si éstos son rentables y al grado en que se consulta a los usuarios del servicio en relación con los mismos.

¿Es posible gestionar las expectativas del cliente? En el sector privado, la investigación de mercado facilita información relativa a qué esperan los clientes y a qué influirá en ellos para que compren. En el sector público, resulta menos fácil establecer las expectativas, dependiendo el grado de satisfacción posible de las mismas de aquello que el sector se pueda permitir. Un medio de gestionar las expectativas consiste en asegurarse de que los usuarios de los servicios públicos sean plenamente conscientes del nivel de servicio que recibirán, de tal manera que sus expectativas sean realistas. La pregunta clave

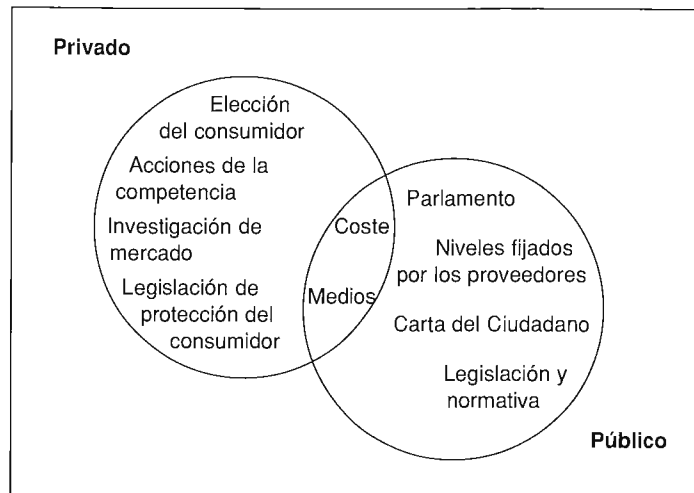
Hemos informado al Parlamento, en relación con la calidad, de un abanico de servicios públicos en nuestros informes de auditoría operativa.



en materia de auditoría operativa se refiere al grado de eficacia con que se gestionan las expectativas del consumidor.

¿Cuánto cuesta la calidad? En el sector privado, un proveedor puede determinar cuánto gastar en calidad del servicio, lo cual suele depender, a su vez, de aquello que sea o no rentable. En el sector público, los servicios son con frecuencia gratuitos en su punto de entrega, mientras que la relación entre la calidad del servicio y el coste de prestación del mismo está menos claramente definida. No obstante, la investigación del coste de la calidad indica que es posible reducir el gasto derivado de los costes de los recursos si la prestación de un servicio al usuario cumple lo prometido. “Hacer las cosas bien desde la primera vez puede ahorrar dinero”, por ejemplo; el Ministerio de Asuntos Exteriores y de la Commonwealth ha lanzado una campaña de marketing que informa a los ciudadanos en relación con su riesgo sanitario, etc., en caso de que viajen al extranjero y sobre qué hacer en caso de emergencia. Esta inversión inicial ayuda con creces a reducir el número de personas que deban solicitar ayuda a los servicios consulares. La pregunta clave con respecto a la auditoría operativa se refiere a si se conoce el coste del nivel de servicio prestado y si este coste es adecuado.

¿Son fiables las mediciones de la calidad? En el Reino Unido, la Carta del Ciudadano¹ y otras iniciativas han alentado a los organismos públicos a establecer sistemas de medición de la calidad del servicio que prestan y a publicar periódicamente los resultados. Sin embargo, la calidad es inherentemente un término subjetivo, estando su medición cargada de dificultades. La experiencia que nos han proporcionado estudios precedentes sugiere que la fiabilidad de alguna información relativa a la calidad del servicio –como aquella derivada de encuestas llevadas a cabo por los ministerios– es cuestionable (por ejemplo, debido a las tasas bajas de respuesta y a la falta de coherencia en el tiempo). El resultado es una comunicación engañosa de la información y una imagen falsa. La pregunta clave en materia de auditoría operativa se refiere a si existen sistemas de



Factores que influyen en la calidad del servicio.

medición fiables y si se adopta la acción oportuna cuando la calidad es inferior a la prevista.

Para resumir, el sector público tiene un amplio abanico de clientes. Éstos pueden ser clientes en el verdadero sentido de que pagan el servicio y pueden elegir porque no son diferentes de aquellos que compran un billete de una compañía aérea o ropa nueva. En el Reino Unido, los servicios públicos privatizados, como el gas y la electricidad, ofrecen buenos ejemplos de este tipo de cliente. Hay clientes que pagan el servicio o producto, pero que no pueden elegir el proveedor, como aquellos que obtienen un pasaporte o un carnet de conducir. Y también están aquellos otros clientes que no pagan directamente el servicio y no pueden elegir el proveedor, como aquellos que reciben ayuda compensatoria. No obstante, ¿cómo podemos evaluar el nivel de servicio que estos clientes reciben y formarnos una idea razonable de si el servicio se presta de manera rentable?

Valoración de la calidad

4. Existe cierto número de técnicas que se pueden utilizar para valorar la calidad del servicio. Éstas se pueden agrupar en tres categorías: (i) valoración del coste de la calidad; (ii) medición de los puntos de vista y opiniones de aquellos que reciben

Las preguntas claves que deben abordar los estudios de auditoría operativa se refieren a cómo se fijan los niveles.

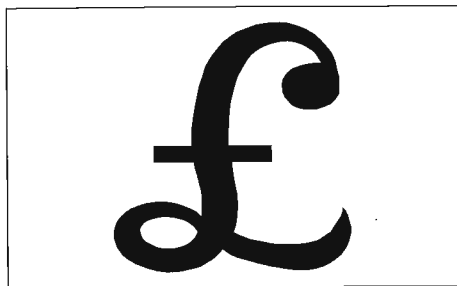


¹ La administración pública lanzó la Carta del Ciudadano en 1991 con el fin de conseguir que los servicios públicos respondiesen mejor a los deseos de sus usuarios e incrementar la calidad en su conjunto. Esta Carta es de aplicación a todos los servicios públicos, así como a numerosos servicios públicos privatizados.

el servicio, y (iii) examen de cómo las organizaciones prestan los servicios.

5. Valoración del coste de la calidad.

El coste de la calidad es un concepto que se basa en el reconocimiento de que existen costes asociados a la realización correcta del trabajo y a su realización incorrecta. Es posible analizar los costes como:



- Los **costes de prevención**, que incluyen la inversión en formación, la fijación de niveles y la planificación, con el fin de garantizar que el trabajo se realice bien desde la primera vez.

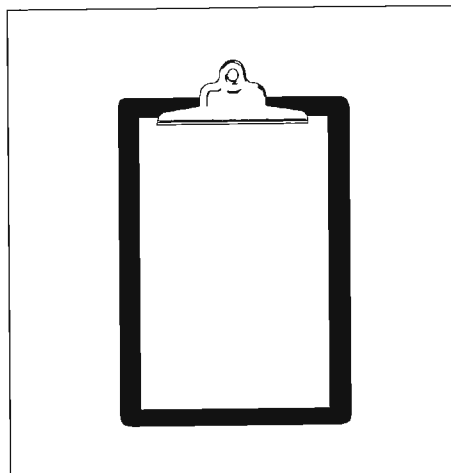
- Los **costes de valoración** se relacionan con el coste de supervisión de la calidad y de comprobar si el trabajo se realiza bien desde la primera vez.

- Los **costes de mal funcionamiento** son los costes de tramitación de reclamaciones y penalizaciones (repetición de trabajos, retrasos, despilfarro y seguimiento) que tienen lugar cuando el trabajo no se realiza bien desde la primera vez, a lo cual se suman cualesquiera costes de indemnización.

6. El cálculo de los costes de la calidad ayuda a valorar si los servicios están produciendo resultados tangibles y si es posible ahorrar reduciendo los costes de mal funcionamiento, invirtiendo para ahorrar o eliminando actividades que no sean decisivas para la prestación de los servicios.

7. **Medición de los puntos de vista y opiniones.** Los puntos de vista de aquellos que reciben un servicio son clave para comprender si se está alcanzando la calidad, si las expectativas del cliente son realistas y si sería posible mejorar el servicio dando prioridad a aspectos que sean más importantes para los clientes. Se pueden utilizar algunas técnicas para conocer los puntos de vista de los clientes.

- Las **encuestas** que utilizan cuestionarios constituyen un método probado de



Hacer las cosas bien desde la primera vez puede ahorrar dinero.

recopilar datos relativos a los puntos de vista y opiniones de los clientes. Los resultados de las encuestas estadísticas se pueden extrapolar permitiéndonos decir algo sobre el conjunto de la población. Al realizar una encuesta, es necesario considerar a quién está dirigida, cuándo se va a realizar (se pueden recibir distintas respuestas a las mismas preguntas de las mismas personas si éstas se plantean inmediatamente después de la recepción del servicio, seis meses después o un año después) y cómo se va a realizar (por ejemplo, personal o telefónica).

- Los **grupos de discusión** pueden ser una pequeña reunión de clientes que, con ayuda de un moderador, analizan sus puntos de vista en relación con la calidad del servicio que reciben. Los grupos de discusión son idóneos para recabar información cualitativa, y si bien los resultados no se puedan extrapolar, ya que no son representativos estadísticamente hablando, la información –si se utiliza junto con otra evidencia– puede contribuir a explicar por qué los individuos han tomado determinadas decisiones o se han formado una opinión.

- **Compradores misteriosos.** Este enfoque suele implicar la utilización de alguien que tenga intención de utilizar el servicio en cuestión. Para el personal de una organización se trata sencillamente de otro cliente. El “comprador misterioso” valora entonces los niveles de servicio ofrecidos frente a los niveles de calidad especificados por la organización.

8. Examen de cómo prestan los servicios las organizaciones.

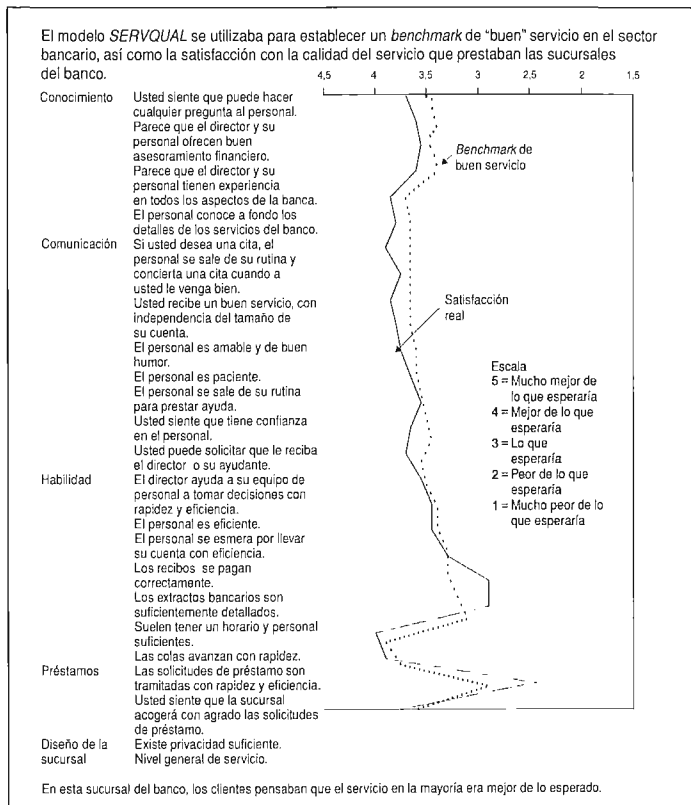
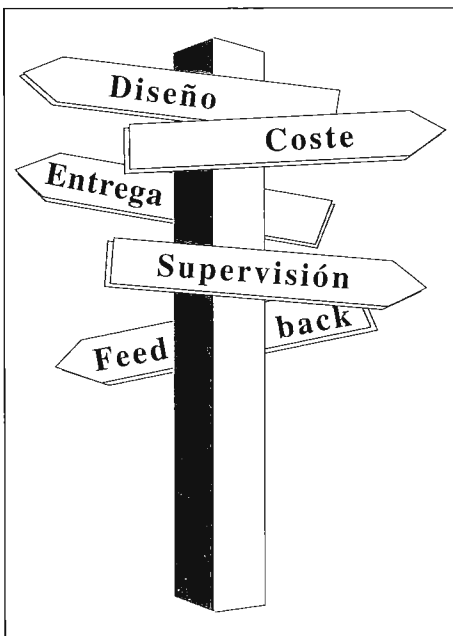
Cómo una organización designa un servicio y procede a su prestación influye



en gran medida en la calidad del servicio. Cualquier valoración de la calidad tendrá que valorar la forma en que la organización presta el servicio. Siempre se puede mejorar la eficiencia y reducir los costes sin perder calidad, estimando críticamente las prácticas existentes y la forma aceptada de hacer las cosas. Se puede utilizar una amplia gama de enfoques y técnicas para examinar cómo una organización presta un servicio. Como ejemplos, podemos citar los siguientes:

- El Modelado de la Calidad del Servicio, o modelo SERVQUAL, es una técnica de medición de la calidad del servicio que ofrece distintas organizaciones y actividades. Este modelo identifica alrededor de 22 factores clasificados por categorías en cinco grupos –fiabilidad, capacidad de respuesta, resultados tangibles, garantía y empatía–, siendo éstos los factores que más influyen en el logro de servicios de alta calidad. Si bien este modelo puede ser complejo de utilizar –siendo necesario asesoramiento técnico experto–, ayuda a identificar, con cierta precisión, los factores que las personas consideran importantes en un servicio de alta calidad. Este modelo fue desarrollado originalmente para el sector privado, pero hoy se aplica en el sector público.

- Gestión de procesos. Esta técnica es útil cuando existen pruebas de que los clientes no están recibiendo sus servicios con la rapidez suficiente, cuando es necesario



sario utilizar medios más eficientes de prestar el servicio y cuando existe una mala comprensión de los flujos de trabajo existentes y no parece que éstos funcionen bien. Para examinar los procesos implicados en la prestación de un servicio es necesario que nos concentremos en las mediciones internas (coste, plazos de entrega, volumen y recursos consumidos), en las mediciones de producción (tasas de error, niveles de exactitud y conformidad con los niveles establecidos) y en las mediciones de la satisfacción del usuario. Esta técnica puede resultar cara, pero concentrándonos en aquella parte de la prestación del servicio que consume más recursos, o que sea más decisiva para la calidad, se puede reducir el coste de utilización de esta técnica.

- Es posible utilizar *benchmarking* para comparar los enfoques de diferentes organizaciones con respecto a la prestación de calidad y su coste. En nuestro estudio, relativo a la Regulación y Supervisión de la Calidad del Servicio prestado a los clientes por la Industria del Agua, examinamos las actividades de *benchmarking* del organismo de control cuando éstas comparaban el rendimiento de la industria del agua con aquel de cuatro sectores:

La pregunta clave en materia de auditoría operativa se refiere a si existen sistemas fiables de medición y si se adopta la acción oportuna cuando la calidad es inferior a la prevista.



energía, telecomunicaciones, seguros y banca.

- El Análisis en Red de la Calidad del Servicio suele depender de que diversos y a menudo dispares efectivos y divisiones en el seno de una organización interactúen de manera eficiente y eficaz. El análisis en red es un método de representación gráfica de las actividades y, en particular, del camino crítico necesario para prestar un servicio. El camino crítico se refiere a aquellas actividades de un sistema que carecen de flexibilidad-tiempo "de demora previsible". Cualesquiera retrasos en el camino crítico demorarán todo el servicio. Una vez que el camino crítico haya sido identificado, es posible identificar cómo se podría mejorar la eficiencia de la prestación del servicio.

- Observación. La observación de los procedimientos o del equipo y las instalaciones físicas puede constituir una técnica útil de recopilación de información sobre la calidad de un servicio. En nuestro estudio utilizamos este método para examinar la calidad de los servicios prestados por los Museos y Galerías de Arte de Escocia.



Notas finales

9. La calidad del servicio es, sin lugar a dudas, un rasgo importante de la auditoría operativa, siendo la prestación de la calidad cada vez más una consideración clave para la administración pública a la hora de diseñar sus programas e implantarlos. Mediante las recomendaciones que incluimos en nuestros informes de auditoría operativa seguimos realizando una contribución a la mejora de la calidad,

concentrándonos en cómo los ministerios podrían:

- **Ofrecer calidad desde la primera vez con el fin de ahorrar dinero y mejorar la exactitud**, por ejemplo, en la tramitación de las reclamaciones de prestaciones.

- **Disponer de una mayor capacidad de respuesta a las preocupaciones de los clientes**, plasmada, por ejemplo, en mejores servicio de respuesta a las llamadas telefónicas y en horarios de atención al público más adaptados a sus necesidades.

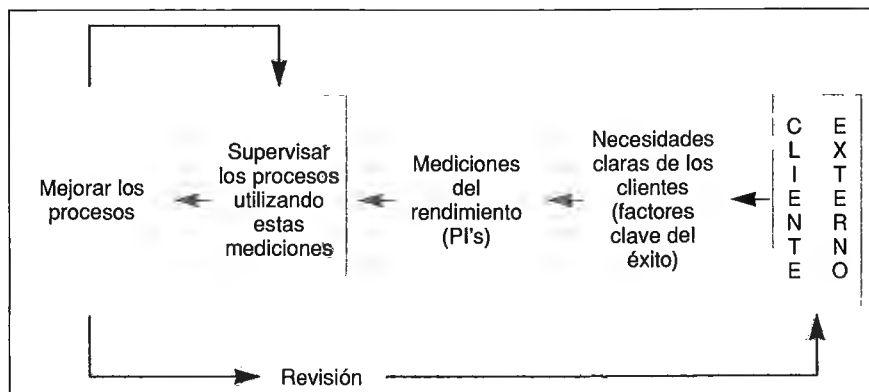
- **Garantizar que los procedimientos de tramitación de reclamaciones funcionen de manera satisfactoria**. Haber definido con claridad procedimientos de tramitación de reclamaciones que sean ágiles y ofrezcan un remedio eficaz en casos de que algo vaya mal.

- **Mejorar la formación en servicio al cliente**. Impartir al personal formación en los aspectos técnicos de su cometido y en cómo tratar al público.

- **Lograr una fijación óptima de niveles u objetivos**. La fijación de objetivos ambiciosos y realistas, por ejemplo, destinados a reducir los plazos de espera o de retorno de la correspondencia. Asimismo, la fijación de niveles de servicio en relación con los plazos de espera y la respuesta a la correspondencia.

- **Mejorar su consulta con los usuarios del servicio que prestan**. Una consulta regular con los usuarios, por medio de encuestas, reuniones o tramitación de reclamaciones.

10. En todos los casos, debemos formarnos una imagen del coste que tendría



Gestión de procesos.

para los ministerios la implantación de nuestras recomendaciones, con el fin de garantizar que éstas sean prácticas y de que sus beneficios probables superen los costes. A este efecto se necesita una comprensión clara y exhaustiva de todos los factores que contribuyen a la calidad de un servicio.

11. Hemos elaborado orientación técnica relativa a cómo valorar la calidad del servicio. Esta orientación recibe el nombre de "Are we being served" ("¿Estamos recibiendo servicio?"). Se pueden solicitar copias a la oficina de la Entidad Fiscalizadora Superior del Reino Unido (*National Audit Office*). Otros títulos incluyen:

Collecting, analysing and presenting data. How software can help (1996).

Value for money handbook (1997).

Picking the winners: a guide to vfm study selection (1997).

Designing vfm studies: a guide (1997).

Focus groups: How to apply the technique to vfm work (1997).

Benchmarking: How benchmarking can help in vfm examinations (1997).

Performance measurement: What to look for in vfm studies (1998).

Presenting data in reports: a guide. The public face of the NAO (1998).

La calidad del servicio es, sin lugar a dudas, un rasgo importante de la auditoría operativa.

La fiscalización del buen empleo de los fondos públicos, una nueva competencia para el Tribunal de Cuentas de Bélgica



37

BARON JEROOM VAN VELDE
Presidente del Tribunal de Cuentas de Bélgica

Nueva dimensión al papel informador asumido por el Tribunal de Cuentas.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley de 10 de marzo de 1998, por la que se modifica la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de Bélgica, ha ampliado el ámbito de competencias de este Tribunal, encargándole la fiscalización *a posteriori* del buen empleo de los fondos públicos.

Este nuevo mandato, que permitirá a las Asambleas Legislativas del Estado Federal y de las Entidades Federadas ejercer mejor su misión de control de sus Ejecutivos respectivos, constituye en realidad la culminación de una evolución política y social encaminada a implantar el control de la eficacia de la actuación de los poderes públicos, y añade una nueva dimensión

al papel informador asumido por el Tribunal de Cuentas.

2. GÉNESIS

Diversos elementos, entre los que se cuentan la presión de las obligaciones presupuestarias derivadas de crisis económicas ocurridas en décadas anteriores, la influencia del modelo del sector privado y la multiplicación de las intervenciones del Estado de bienestar han contribuido a acrecentar la necesidad de información de los ciudadanos sobre el uso de los fondos públicos. Las exigencias manifestadas por la sociedad civil en cuanto a la calidad de los servicios han ido en aumento, y, al mis-

mo tiempo, los poderes públicos, preocupados por una mayor transparencia democrática, se han mostrado dispuestos a informar mejor de sus actividades.

Un primer paso en este sentido se dio con la Ley de 28 de junio de 1989, que modificaba las leyes sobre la contabilidad del Estado, con la instauración de una nueva estructura presupuestaria. La especialidad presupuestaria no se expresaría ya en función de la naturaleza de los gastos, sino en función de los programas, que reagrupan las actividades que contribuyen a la realización de un mismo objetivo. La asignación de los recursos necesarios tendría que ir fundamentada mediante notas justificativas. Esta reforma se proponía, por tanto, erigir el presupuesto en un verdadero instrumento de gestión, que permitiera evaluar el grado de realización de los objetivos, así como los recursos utilizados en relación a los resultados obtenidos.

Por otra parte, esta Ley de 28 de junio de 1989 encarga al Tribunal elaborar, en el transcurso del mes de mayo, una prefiguración de los resultados de la ejecución del presupuesto del año anterior, que puede dar lugar a la aprobación por la Cámara de una moción motivada de liquidación provisional del presupuesto considerado.

En la moción motivada de liquidación provisional del Presupuesto de 1990, adoptada el 8 de julio de 1991, la Cámara de Representantes manifestó su deseo de que el Tribunal efectuara, para el Parlamento, una "fiscalización de la gestión" al objeto de poder evaluar si y en qué medi-

da los recursos presupuestarios utilizados permitían alcanzar los objetivos señalados.

Como consecuencia, el Tribunal ha estado realizando varias fiscalizaciones de gestión, cuyos resultados han dado lugar a publicaciones específicas o bien se han integrado en el Cuaderno de Observaciones. Se han elaborado así informes sobre el funcionamiento de servicios y organismos dependientes tanto del Estado Federal como de las distintas Comunidades y Regiones de Bélgica. Las observaciones, que se referían a las deficiencias detectadas en la normativa, los procedimientos o las estructuras administrativas, han dado, en algunos casos, como resultado la mejora de la gestión de los servicios, la introducción de reformas o la aceleración de su puesta en práctica.

Sin embargo, la moción motivada no constituía una base jurídica indiscutible que permitiera al Tribunal efectuar fiscalizaciones sistemáticas de la eficacia y eficiencia de la gestión.

La ley de 10 de marzo de 1998 le ha conferido esta facultad.

3. LA LEY DE 10 DE MARZO DE 1998

A continuación se presentan los artículos 5 y 5 bis de la Ley Orgánica del Tribunal, tal como han sido modificados por la Ley de 10 de marzo de 1998. Los cambios introducidos aparecen en letra cursiva.

Artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas

Artículo 5. Este Tribunal se encargará del examen y liquidación de las cuentas de la Administración General y de cualesquiera cuentadantes ante el Tesoro.

Velará por que no se rebase ningún artículo de gastos del presupuesto ni se produzca ninguna transferencia.

Las operaciones relativas a la determinación y cobro de los derechos reconocidos por el Estado y las Provincias, incluidos los ingresos fiscales, se someterán a la fiscalización general del Tribunal de Cuentas. Las modalidades de ejecución

Artículos 5 y 5 bis, tal como han sido modificados por la Ley de 10 de marzo de 1998

Artículo 5. Este Tribunal se encargará del examen y liquidación de las cuentas de la Administración General y de cualesquiera cuentadantes ante el Tesoro.

Velará por que no se rebase ningún artículo de gastos del presupuesto ni se produzca ninguna transferencia.

Las operaciones relativas a la determinación y cobro de los derechos reconocidos por el Estado y las Provincias, incluidos los ingresos fiscales, se someterán a la fiscalización general del Tribunal de Cuentas. Las modalidades de ejecución

Las exigencias manifestadas por la sociedad civil en cuanto a la calidad de los servicios han ido en aumento, y, al mismo tiempo, los poderes públicos, preocupados por una mayor transparencia democrática, se han mostrado dispuestos a informar mejor de sus actividades.

El Tribunal de Cuentas fiscalizará a posteriori el buen empleo de los fondos públicos y garantizará que se respeten los principios de economía, eficacia y eficiencia.



de dicha fiscalización se establecerán en un Protocolo celebrado entre el Ministro de Finanzas y el Tribunal de Cuentas.

Aprobará las cuentas de las distintas administraciones del Estado, encargándose de recabar, a dichos efectos, cualesquiera informaciones y documentos contables.

El Tribunal tendrá derecho a requerir cualesquiera estados contables, informaciones y aclaraciones relativas a los ingresos y gastos de los fondos del Estado y de las Provincias.

La autoridad competente estará obligada a remitir al Tribunal los documentos, informaciones y aclaraciones solicitadas por éste y a responder a sus observaciones en un plazo máximo de tres meses. El Tribunal podrá prorrogar dicho plazo.

El Tribunal podrá efectuar fiscalizaciones *in situ*.

de dicha fiscalización se establecerán en un Protocolo celebrado entre el Ministro de Finanzas y el Tribunal de Cuentas.

Aprobará las cuentas de las distintas administraciones del Estado, encargándose de recabar, a dichos efectos, cualesquiera informaciones y documentos contables.

El Tribunal de Cuentas fiscalizará a posteriori el buen empleo de los fondos públicos y garantizará que se respeten los principios de economía, eficacia y eficiencia.

La Cámara de Representantes podrá encargar al Tribunal de Cuentas la realización de análisis de gestión en los servicios y organismos sometidos a su control.

Artículo 5 bis. El Tribunal de Cuentas está facultado para exigir que le sean comunicados cualesquiera documentos e informaciones, de cualquier naturaleza, relativos a la gestión de los servicios y organismos sometidos a su control.

El Tribunal de Cuentas podrá efectuar fiscalizaciones *in situ*.

La autoridad competente estará obligada a responder a las observaciones del Tribunal de Cuentas en el plazo de un mes. El Tribunal de Cuentas podrá prorrogar dicho plazo.

3.1. Alcance

El objetivo de la Ley de 10 de marzo de 1998 es que el Parlamento pueda juzgar cómo se utilizan los fondos públicos en el marco de las políticas que el Gobierno lleva a cabo.

Con este fin, se encarga al Tribunal que fiscalice *a posteriori* "el buen empleo de los fondos públicos" y examine la gestión de las entidades sometidas a su control. El criterio general adoptado a estos efectos se indica en la parte dispositiva de la ley, recurriendo a los conceptos de auditoría que en el plano internacional se conocen como las "3E", a saber: la *economía*, que evalúa el coste de los recursos utilizados; la *eficiencia*, o relación entre dichos recursos y los resultados obtenidos, y la *eficacia*, o relación entre los resultados obtenidos y los objetivos perseguidos. Globalmente, se trata de evaluar la adecuación de los recursos utilizados a la vista de los fines perse-

guidos. Este análisis toma en consideración no sólo los aspectos financieros y contables, sino también la estructura y métodos de la entidad pública fiscalizada.

La fiscalización de la gestión se efectuará por iniciativa del Tribunal de Cuentas en virtud de su independencia y de la imparcialidad de sus investigaciones. No obstante, la Ley de 10 de marzo de 1998 contempla la posibilidad de que la Cámara de Representantes, con el propósito de mejorar y actualizar su información sobre temas que le merezcan especial interés, encargue al Tribunal que examine la gestión de servicios y organismos de su ámbito de jurisdicción.

De acuerdo con los trabajos preparatorios de la Ley, el ejercicio de tal derecho se someterá, no obstante, a un trámite formalizado de solicitud, que está aún por determinar en el Reglamento Interno de la Cámara en lo que se refiere al alcance y a las modalidades de cada misión así encomendada al Tribunal. Se intenta con ello evitar

El Tribunal deberá limitarse a proporcionar al Parlamento, de manera objetiva, la información que permita a aquél evaluar la actuación del poder ejecutivo y, si procede, adoptar las medidas correctoras necesarias.



Al añadir un artículo 5 bis a la Ley Orgánica de 28 de octubre de 1846, la Ley de 10 de marzo de 1998 ha redefinido, en un sentido extensivo, los poderes de investigación que el Tribunal ostenta en sus tareas tradicionales y en la nueva misión que le atribuye dicha ley.

los trastornos que causaría el hecho de recurrir con demasiada frecuencia a esa facultad, pues podría obstaculizar la organización del trabajo del Tribunal y afectar a su independencia.

Por último, es importante señalar que la fiscalización del buen empleo de los fondos públicos tropieza con dos límites que vienen impuestos por el equilibrio instaurado entre los poderes. En primer lugar, esta fiscalización, que se inscribe en el ámbito administrativo, no podrá referirse a la elección ni a la conveniencia de las políticas que las autoridades deciden aplicar, ni a los objetivos definidos en ese mismo marco. El Tribunal deberá limitarse a proporcionar al Parlamento, de manera objetiva, la información que permita a aquél evaluar la actuación del poder Ejecutivo y, si procede, adoptar las medidas correctoras necesarias. En segundo lugar, esta fiscalización tendrá que ejercerse *a posteriori*, so pena de obstaculizar la libertad de acción gubernamental y de poner así en tela de juicio el principio de la separación de los poderes.

3.2. Poderes de investigación

Al añadir un artículo 5 *bis* a la Ley Orgánica de 28 de octubre de 1846, la Ley de 10 de marzo de 1998 ha redefinido, en un sentido extensivo, los poderes de investigación que el Tribunal ostenta en sus tareas tradicionales y en la nueva misión que le atribuye dicha ley.

Esta modificación comprende dos aspectos. Por un lado, refuerza el libre acceso del Tribunal a la información que necesita, con la especificación de "informaciones y documentos *de cualquier naturaleza*" y con la ampliación de dos conceptos, en la noción demasiado restrictiva de documentos "relativos a los *ingresos y gastos* de los fondos *del Estado y de las Provincias*", que se convertirá en documentos "relativos a la *gestión* de los *servicios y organismos* sometidos a su control".

Por otro lado, reduce el plazo previsto en el procedimiento contradictorio, es decir, el tiempo del que la autoridad competente dispone para contestar a las observaciones del Tribunal. El plazo se reduce, efectivamente, de tres meses a un solo mes, a fin de preservar el carácter contemporáneo del control y, por tanto, la veracidad de sus resultados.

4. CONCLUSIONES Y PERSPECTIVAS

Procedente de la reciente evolución del entorno económico y sociopolítico, la instauración de la fiscalización del buen empleo de los fondos públicos debía emanar de una voluntad clara y definida del poder legislativo. El mandato encomendado al Tribunal de Cuentas tenía, pues, que reposar sobre un fundamento jurídico sólido y ser formulado de manera explícita. La Ley de 10 de marzo de 1998 ha materializado ese objetivo.

El correcto cumplimiento de esta nueva misión fiscalizadora del Tribunal radicará en la utilidad de los resultados de las fiscalizaciones de gestión. Así pues, los informes que se deriven de tales controles deberán tratar sobre problemas sociales, formular recomendaciones adecuadas y fáciles de llevar a la práctica y, por fin, publicarse en el momento oportuno y ser de fácil comprensión.

La finalidad de la fiscalización de la gestión, de contribuir a un mejor funcionamiento de los servicios públicos, proporciona una nueva dimensión al mandato del Tribunal de Cuentas, cuya legitimidad sale reforzada. El examen de la eficiencia de la actuación de los poderes públicos pretende paliar las insuficiencias detectadas y mejorar la gestión de la administración mediante las recomendaciones que se deriven de los resultados del examen.

De este modo, la mejor información que el Tribunal aportará a los poderes legislativos y ejecutivos, en cuanto a la eficacia del empleo de los fondos públicos, permitirá también a estas autoridades reorientar los objetivos de la política que se estén llevando a cabo en función de los criterios políticos que se acuerden.

Por último, la fiscalización de la gestión permitirá satisfacer las aspiraciones de la sociedad civil, preocupada por conocer el destino real de los fondos públicos.

A todos estos retos tan importantes y esenciales en una sociedad democrática sólo podrá hacerse frente si se cumplen determinadas condiciones: una elección juiciosa del tema de análisis, un trabajo serio y de calidad que desemboque en las oportunas recomendaciones y una difusión eficaz de los análisis y de sus resultados.

El correcto cumplimiento de esta nueva misión fiscalizadora del Tribunal radicará en la utilidad de los resultados de las fiscalizaciones de gestión.



La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas

PAULINO MARTÍN MARTÍN

Presidente de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas y ex Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo

La caracterización de la jurisdicción contable como una auténtica jurisdicción en nuestro ordenamiento jurídico es hoy una realidad consolidada no sólo por el buen hacer de los órganos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas a partir de la vigencia de la L.O. 2/82, sino también y principalmente por la aportación de la Jurisprudencia Constitucional

I. LA JURISDICCIÓN CONTABLE COMO UNA VERDADERA JURISDICCIÓN

La Constitución Española de 1978 constitucionaliza el Tribunal de Cuentas y sus funciones, introduciendo una neta separación entre las dos básicas que se le atribuyen –la fiscalizadora y la jurisdiccional– y remite a una Ley Orgánica la regulación de su composición, organización y funciones.

La jurisdicción contable y su diferente naturaleza respecto de la función fiscalizadora no ha sido propiamente una creación de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas (en lo sucesivo L.O. 2/82), ya que no puede olvidarse que la norma contenida en el art. 136, párrafo 2º, de la Constitución Española reconoce una “propia jurisdicción” al Tribunal de Cuentas, si bien habría de ser la Ley Orgánica la que desarrollara todo lo relativo a la institución en los temas de su especificidad (potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado, órganos), extensión objetiva (delimitación del contenido de la pretensión contable), extensión subjetiva y límites en relación con los restantes órdenes jurisdiccionales (penal, civil, contencioso-administrativo, social y militar), así como todo lo relacionado con la actividad procesal en sus tres dimensiones de lugar, tiempo y forma.

El art. 2.b) de la L.O. 2/82 prescribe que es función del Tribunal de Cuentas “el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”.

Esta expresión legal supone la declaración explícita de la potestad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas que la propia Ley se encarga de configurar en los diferentes preceptos que la desarrollan. Así, además de la nota de independencia que se predica de la institución –art. 5 de la L.O. 2/82–, la Ley reconoce este mismo carácter para los titulares de los órganos jurisdiccionales contables –art. 30.2 de la L.O. 2/82– y les somete al mismo estatuto jurídico de los que están integrados en el Poder Judicial (incompatibilidades, responsabilidad, inamovilidad, art 136.3 de la Constitución Española y arts. 30.2, 33.1 y 36 de la L.O. 2/82); su preexistencia, con soporte constitucional y legal; la fuerza de cosa juzgada que cabe atribuir a sus resoluciones o sentencias; los caracteres de necesidad, improrrogabilidad, exclusividad y plenitud (art. 17 de la L.O. 2/82); unido todo ello a la competencia para conocer de las cuestiones incidentales y prejudiciales y a la de ejecutar las resoluciones que dictaren (art. 46 de la L.O. 2/82). Debe destacarse, en fin, que la potestad de juzgar y de hacer ejecutar lo juzgado queda establecida en los arts. 15, 24, 25, 26 y 46.1 de la L.O. 2/82, desarrollados por los arts. 49, 52, 53, 54 y demás preceptos concordantes de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en lo sucesivo LFTCu. 7/88), en los que se atribuye a los Consejeros de Cuentas, como órganos de la jurisdicción contable, la competencia para resolver los expedientes de cancelación de fianzas, en única instancia, cuando no haya contradicción de pre-

La Constitución Española de 1978 constitucionaliza el Tribunal de Cuentas y sus funciones, introduciendo una neta separación entre las dos básicas que se le atribuyen –la fiscalizadora y la jurisdiccional– y remite a una Ley Orgánica la regulación de su composición, organización y funciones.



tensiones, y en primera, en el caso de haberla, así como la competencia para decidir en primera instancia los juicios de cuentas y los procedimientos de reintegros por alcance. Por su parte, la Sala de Justicia conoce, en única instancia, de los recursos que se formulen contra las resoluciones administrativas dictadas en materias de responsabilidad contable cuando estén previstas en las leyes, y en segunda instancia, de las apelaciones deducidas contra las resoluciones de instancia.

Por otro lado, no debe dejar de consignarse que por su naturaleza la pretensión contable afecta de una manera destacada al interés colectivo, lo que justifica, sin duda, el reconocimiento del ejercicio de la acción popular en este campo y en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales (art. 125 de la Constitución Española y arts. 47.3 de la L.O. 2/82 y 56 de la LFTCu. 7/88); así como la intervención preceptiva del Ministerio Público como legitimado activo (art. 124 de la Constitución Española, art. 1º del Estatuto del Ministerio Fiscal de 30 de diciembre de 1981 y art. 16.2.c) y d) de la LFTCu. 7/88).

Por ello, la L.O. 2/82, al disponer del suficiente respaldo constitucional atribuyó al Tribunal de Cuentas la función de enjuiciamiento contable como una auténtica jurisdicción, sin que constituya un obstáculo insalvable a este reconocimiento el principio de unidad jurisdiccional recogido en el art. 117.5 de la Constitución Española, ni su complementario de exclusividad que reconoce el mismo precepto constitucional en el apartado 3º, al establecer que "el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establecen".

No debe olvidarse que la Ley Orgánica 6/85, de 1 julio, del Poder Judicial, en su art. 2.1, reproduce dicho precepto fundamental y admite expresamente, en el art. 3.1, que la Constitución reconoce potestades jurisdiccionales a órganos no integrados en el Poder Judicial, al decir que "la jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta Ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos".

La Constitución Española de 1978 reconoce, pues, funciones jurisdiccionales a otros órganos ajenos al Poder Judicial, como ocurre con el Tribunal Constitucional y con el Tribunal de Cuentas y que, en nuestro caso, aparecen desarrolladas en la L.O. 2/82 y en la LFTCu. 7/88, por lo que no puede hablarse de infracción del principio de unidad jurisdiccional allí donde la Constitución y la Ley Orgánica de desarrollo por ella prevista establecen las excepciones expresas.

Las anteriores afirmaciones se apoyan además en otras razones, como puedan ser:

1. Contra las resoluciones que dicte la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (art. 49 de la L.O. 2/82 y arts. 81 y ss. de la LFTCu. 7/88) cabe interponer recursos de casación y revisión ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Ambos, de carácter extraordinario, sólo proceden por determinados motivos y contra específicas resoluciones y no constituyen una nueva instancia judicial, dado que la finalidad de la casación se circunscribe a examinar la aplicación formal y material del ordenamiento jurídico que haya hecho el Tribunal de instancia. Por ello, sólo pueden llegar al Tribunal de Casación resoluciones propiamente jurisdiccionales (Autos y Sentencias que reúnan los requisitos que la Ley señala) que hayan sido dictadas por un órgano investido por Ley de potestades jurisdiccionales y como resultado de un proceso judicial, en cuanto institución concebida como instrumento de satisfacción de pretensiones, el cual discurre a través de un procedimiento que, como cauce legal, tiene también carácter esencial.

2. La jurisdicción como potestad del Estado por la cual el poder público satisface pretensiones se manifiesta jurídicamente a través del proceso como presupuesto inexcusable. A su vez, el cauce a través del cual se desarrolla el proceso es el procedimiento en cuanto combinación de actos procesales, de actividad, de tiempo, de forma..., que es el requisito esencial para que el proceso alcance adecuadamente su finalidad. Pues bien, la LFTCu. 7/88 no establece trámites específicos para enjuiciar las causas del procedimiento de reintegro por alcance o del juicio de cuentas, sino que se remite a las normas procesales ordinarias. Así, en el primer caso, la remisión se hace a los declarativos ordinarios que regula la Ley de Enjuiciamiento Civil

La L.O. 2/82, al disponer del suficiente respaldo constitucional atribuyó al Tribunal de Cuentas la función de enjuiciamiento contable como una auténtica jurisdicción, sin que constituya un obstáculo insalvable a este reconocimiento el principio de unidad jurisdiccional recogido en el art. 117.5 de la Constitución Española, ni su complementario de exclusividad que reconoce el mismo precepto constitucional en el apartado 3º.



por razón de la cuantía, y en el segundo (o juicio de cuentas), a las reglas del recurso contencioso-administrativo incluidas en la Ley de dicha jurisdicción. Por lo demás, en materia de recursos, la LFTCu. 7/88 también se remite al régimen general de lo contencioso-administrativo, si bien la supresión por Ley 10/92, de 30 de abril, del recurso de apelación en este orden, obligó a la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas a unificar criterios, estableciendo como regla a seguir los trámites, según cuantía, del recurso de esta naturaleza contenidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil, al considerar de aplicación la legislación procesal civil, que es, tras la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la supletoria de segundo grado para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales, según prevé la Disposición Final 2ª.2 de la propia L.O. 2/82.

3. Como se ha indicado, la Disposición Final 2ª.2 de la L.O. 2/82 establece, para el ejercicio de funciones jurisdiccionales y en defecto de lo previsto en la propia Ley y en la LFTCu. 7/88, la aplicabilidad de las leyes reguladoras “de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y de las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación”. Pues bien, tal régimen de supletoriedad no tendría sentido jurídico, si no mereciera el enjuiciamiento contable del Tribunal la calificación de auténtica actuación jurisdiccional.

4. Por último, la Ley Orgánica 2/87, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales, en su art. 31, considera a los órganos de la jurisdicción contable, aunque sólo sea a los efectos que le son propios de resolver conflictos y cuestiones de competencia, comprendidos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

En definitiva, la caracterización de la jurisdicción contable como una auténtica jurisdicción en nuestro ordenamiento jurídico es hoy una realidad consolidada, no sólo por el buen hacer de los órganos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas a partir de la vigencia de la L.O. 2/82, sino también y principalmente por la aportación de la Jurisprudencia Constitucional (sentencias 187/88, de 17 de octubre, Fundamento Jurídico 2º, y 18/91, de 31 de enero, Fundamento Jurídico 2º; Autos de 16 de diciembre de 1993 y de 29 de octubre de 1996), cuando reconoce que “el enjuicia-

miento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional. La Ley Orgánica, utilizando la expresión contenida en el art. 136.2 de la Constitución Española, califica el enjuiciamiento contable de jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, atribuyéndole las notas de necesaria e improrrogable, exclusiva y plena..., al mismo tiempo que garantiza la independencia e inamovibilidad de sus miembros... La actividad de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Y todo ello a través de un procedimiento judicial regulado en el Capítulo 3º del Título 5º, y desarrollado en la Ley de Funcionamiento del Tribunal, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso. Por otra parte, sus resoluciones, en los casos y en la forma que determina la Ley de Funcionamiento, son susceptibles de recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo...”.

II. CONTENIDO Y LÍMITES

Las dificultades que se pusieron de manifiesto en un primer momento para lograr el encaje pacífico de la jurisdicción contable al lado de la ordinaria (principalmente de la jurisdicción contencioso-administrativa) surgieron de las interpretaciones diversas a que llegó la doctrina (e incluso el Consejo General del Poder Judicial al informar el Proyecto de LFTCu. 7/88), con base en el tenor literal del art. 38.1 de la L.O. 2/82, al prescribir que “el que por acción u omisión contraria a la Ley originase el menoscabo de los caudales o efectos públicos, quedaría obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”.

Frente a la formulación amplia o extensiva que parece desprenderse de la literalidad del texto, la doctrina jurisprudencial de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas hizo gala, desde el principio, de una gran prudencia y pleno conocimiento de la materia sometida a su enjuiciamiento, tanto desde la perspectiva del derecho transitorio como de la necesidad de armo-

La jurisdicción como potestad del Estado por la cual el poder público satisface pretensiones se manifiesta jurídicamente a través del proceso como presupuesto inexcusable.



El que por acción u omisión contraria a la Ley originase el menoscabo de los caudales o efectos públicos, quedaría obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados.

nizar el hecho jurídico de la existencia de la jurisdicción contable en nuestro sistema con la exigencia constitucional del respeto a los principios de unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que a Jueces y Magistrados integrantes del Poder Judicial impone el art. 117 de la Constitución Española. En este mismo sentido en el Auto de la Sala del Tribunal de Cuentas de 11 de enero de 1986 (Fundamento Jurídico 6º) se dice que “en principio, y a la vista de lo preceptuado en el art. 38.1 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, podría pensarse que tales daños constituían un supuesto de responsabilidad contable, por cuanto por una acción u omisión contraria a la Ley se había producido un menoscabo de los caudales públicos, determinado por la asunción, por parte de la Administración Pública de que se trate, de todas las consecuencias dañosas derivadas del hecho. Pero la formulación del principio de responsabilidad contable no puede hacerse desde la literalidad del art. 38.1 de la Ley mencionada. Si se hiciera así, este precepto regularía no la responsabilidad contable, sino la responsabilidad civil frente a la Administración Pública, con la absurda consecuencia de que el conocimiento de todas las cuestiones que sobre esta materia se suscitasen correspondería a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y no a los órdenes jurisdiccionales civil o contencioso-administrativo, como sería lo correcto. Se habría incidido así, con infracción del art. 16 de la propia Ley Orgánica, en extralimitaciones de la competencia de la jurisdicción contable, que nunca podría invadir la esfera reservada al resto de los órdenes jurisdiccionales”.

Este criterio jurisprudencial fue tan reiterado que la LFTCu. 7/88 lo recogió en sus arts. 49, 72 y preceptos concordantes, tal y como se proclama en la propia Exposición de Motivos al decir que “en lo que se refiere a la función jurisdiccional, al tratar de la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, la contempla como una jurisdicción, que goza del necesario respaldo constitucional, pero que, en orden a su contenido —en coincidencia con el Informe del Poder Judicial de 29 de enero de 1986— ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de los justos límites para poder hacerla compatible con la unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que reconoce a la ordinaria el

art. 117 de la Constitución. Por ello, le atribuye, como objeto, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que se deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves, originan menoscabo en los mismos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicable a las entidades del sector público o a las personas o entidades beneficiarias o receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas provenientes de dicho sector. Y es que si la responsabilidad es contable, además de deber lucir en las cuentas que deban rendir todos cuantos manejan caudales o efectos públicos, como se desprende del contenido del art. 15 de la Ley Orgánica 2/82, debe también significar la infracción de preceptos reguladores de la contabilidad a que están, en términos generales, sometidas las entidades del sector público o quienes manejan caudales o efectos que merezcan legalmente la misma conceptualización...”.

En la misma línea y como expresión de una doctrina jurisprudencial consolidada, la Sentencia 1/93 de 28 de enero, declaró con énfasis en su Fundamento Jurídico 3º que “no debe olvidarse que nos encontramos ante un supuesto de enjuiciamiento contable, subespecie del civil, en el que las partes legitimadas ejercitan pretensiones de responsabilidad de esta índole frente a quienes manejan fondos o caudales públicos, como consecuencia de rendición de cuentas, en sentido amplio, en que hayan resultado infringidas la Ley General Presupuestaria o de Contabilidad...”.

Los daños producidos por quienes están al margen del procedimiento de rendición de cuentas están excluidos del concepto de responsabilidad contable y son, por tanto, ajenos al ámbito jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Por ello, la Sentencia citada ha podido afirmar que “ocasionar menoscabo en los caudales o efectos públicos por quien esté encargado del uso y cuidado de un bien público o como consecuencia de una utilización no adecuada, aunque sea negligente, etc., no puede conceptualizarse jurídicamente como alcance, ni tampoco dar lugar a responsabilidad contable. Su actuación podrá generar, en su caso, otro tipo de responsabilidad (civil, administrativa o penal), ya que las respon-

Los daños producidos por quienes están al margen del procedimiento de rendición de cuentas están excluidos del concepto de responsabilidad contable y son, por tanto, ajenos al ámbito jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

La jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal.



sabilidades contables que la Administración puede hacer valer y cuya revisión jurisdiccional corresponde al Tribunal de Cuentas, no pueden substraerse a la limitación objetiva que se desprende de su propia denominación que las relaciona con las cuentas que deben rendirse por razón del manejo de fondos públicos; ámbito éste amparado en el art. 136 de la Constitución Española, cuyo desbordamiento significaría la invasión del campo de las jurisdicciones civil o contencioso-administrativa, sin respaldo constitucional suficiente y obligado”.

Ahora bien, dentro de su ámbito resulta intrascendente la condición o no de funcionario de quien esté obligado a rendir cuentas por razón de los caudales o efectos públicos que utiliza o maneja, pues ninguno de los preceptos reguladores de la responsabilidad contable se refieren a los funcionarios o autoridades como exclusivos sujetos pasivos. Al contrario, se habla en todos ellos de personas en general encargadas de la recaudación, custodia, manejo o utilización de los caudales o efectos públicos (por ejemplo: “quienes”, “todos cuantos”, “que deban rendir las personas...”, arts. 15.1, 38.1 y 43 de la L.O. 2/82, y 49 y 72 de la LFTCu. 7/88).

Por otra parte, con base en la referencia genérica del art. 38.1 de la L.O. 2/82 y del 49.1 de la LFTCu. 7/88, se puede sostener que en el campo de la responsabilidad contable que tiene naturaleza reparatoria o patrimonial, están incluidos como sujetos pasivos las “entidades” o las personas jurídicas como presuntos responsables. En tal sentido se ha pronunciado la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de forma reiterada. La Sentencia 14/93 de 26 de marzo, declara: “que al ser este tipo de responsabilidad un subespecie de la civil y ser ésta predicable de las personas jurídicas, no existentes razones legales para negar la exigibilidad de la contable (responden del ilícito civil de sus representantes, siempre que se muevan en el ámbito de sus atribuciones legales y estatutarias). En tal sentido se ha pronunciado la Sala de Apelación de este Tribunal de Cuentas, con el apoyo que ofrecen los arts. 38, en relación con los arts. 4.2, 2.b) y 15 de la L.O. 2/82, y 128.c) y d), 25 y 123 de la Ley General Presupuestaria”.

Al contrario, tal conclusión se impone por los preceptos que cita de la L.O. 2/82,

de la LFTCu. 7/88 y concordantes de la Ley General Presupuestaria, así como por el criterio seguido por la propia Sala de Justicia en sus Sentencias de 18 de abril y 28 de octubre de 1986, 25 de junio y 29 de octubre de 1992, y Autos de 11 y 18 de enero de 1988, entre otros.

La compatibilidad de la jurisdicción contable con la potestad disciplinaria y jurisdicción penal viene establecida en la L.O. 2/82, en el art. 18.1, al prescribir que “la jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal”.

Y en el nº 2 del propio artículo se añade que “cuando los hechos fuesen constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia”.

Por su parte, el art. 49.3 de la LFTCu. 7/88 desarrolla lo dicho por la L.O. 2/82 en el sentido de que “cuando los hechos fuesen constitutivos de delito con arreglo a lo establecido por el art. 18.2 de la Ley Orgánica, el Juez o Tribunal que entendiese de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos”.

A pesar de la dificultad que entrañó la aplicación de esta excepción en un primer momento, hoy día los órganos jurisdiccionales penales vienen cumpliendo estos mandatos normativos, de lo que son buena muestra, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala 2ª, de 27 de septiembre de 1991 y de 10 de febrero de 1995, entre otras.

Finalmente, en lo que a los límites se refiere la L.O. 2/82, en su art. 16 (en igual sentido el art. 49.1 y 2 de la LFTCu. 7/88, en relación con el art. 9 de la L.O.P.J. 6/85, de 1 de julio), preceptúa que “no corresponderá a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de: a) Los asuntos atribuidos al Tribunal Constitucional. b) Las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa (en nuestro sistema de cláusula general de atribución, la jurisdicción contenciosa conoce de las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de las Administraciones Públicas sujetas al

Los ciudadanos tienen el derecho fundamental a la asignación equitativa de los gastos públicos y, por consiguiente, a una correcta y eficiente gestión de los medios disponibles.



derecho administrativo y con las disposiciones de categoría inferior a la Ley, unido a atribuciones específicas en materia de contratación y responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas). *c)* Los hechos constitutivos de delito o falta. *d)* Las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial”.

III. PROCEDIMIENTOS Y EJECUCIÓN DE SENTENCIAS U OTRAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES

Por último, conviene hacer una especial referencia a determinados aspectos esenciales de la jurisdicción. Así, en primer término, en lo que atañe a los procedimientos a seguir para dilucidar pretensiones de responsabilidad contable, deben distinguirse los tres tipos que viene reconociendo la legislación tradicional procesal del Tribunal, cuyos trámites varían según cual sea la naturaleza de la pretensión:

a) Pretensión por alcance como forma típica de responsabilidad contable. En este supuesto, el art. 72.1 de la LFTCu. 7/88 define qué debe entenderse por alcance, y lo hace en términos similares a lo dicho con reiteración por la propia Jurisprudencia de la Sala. En este sentido y por todas, la Sentencia 11/93, de 26 de febrero, entiende por alcance “el saldo negativo o injustificado de la cuenta (en sentido amplio) que debe rendir quien tiene a su cargo dichos caudales o efectos. El concepto de alcance aparece unido al de obligación de dar o rendir cuentas... No rendir cuentas debiendo hacerlo por razón de estar encargado de la custodia o manejo de caudales públicos, no justificar el saldo negativo que éstas arrojen, no efectuar los ingresos a que se esté obligado por razón de percepción o tenencia de fondos públicos, sustraer o consentir que otro sustraiga, o dar ocasión a que un tercero realice la sustracción de caudales o efectos públicos que se tengan a cargo, o aplicarlos a usos propios o ajenos, etc., son todos supuestos de alcance y como tales generadores, en principio, de responsabilidad contable”.

En tales supuestos, la LFTCu. 7/88 establece que el procedimiento a seguir es el llamado de reintegro por alcance, cuyos trámites básicamente son los del juicio de-

clarativo civil que corresponda a su cuantía por remisión a la Ley Procesal Civil.

b) Casos de responsabilidad contable distintos del alcance, como señala el propio Preámbulo de la LFTCu. 7/88, “... los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos –menoscabo o daño en caudales o efectos públicos, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, relación de causa a efecto etc.–, que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clarificados con las adecuadas garantías”. Por ello, todos los demás supuestos de responsabilidad contable se dilucidan a través del denominado juicio de las cuentas cuyos trámites son fundamentalmente los del recurso contencioso-administrativo.

c) Expedientes de cancelación de fianzas. Como también señala el Preámbulo de la LFTCu. 7/88, se trata más bien de procedimientos “asimilables a los expedientes de jurisdicción voluntaria de la Ley de Enjuiciamiento Civil”. En ellos no se ejercitan pretensiones de responsabilidad contable y su única finalidad es, precisamente, constatar la inexistencia de ésta para, si así ocurriese, proceder a su cancelación y devolución, según proceda. No obstante, en caso de oposición a la cancelación se transformará en contencioso el procedimiento, que se sustanciará conforme a las reglas del procedimiento del juicio de cuentas o del reintegro por alcance, según sea la naturaleza de la pretensión.

En segundo lugar, en lo que se refiere a los órganos de la jurisdicción contable, la LFTCu. 7/88 los reduce a los Consejeros adscritos a la Sección de Enjuiciamiento y a las Salas del Tribunal de Cuentas, aunque actualmente por mandato de la Disposición Adicional 10ª de la LFTCu. 7/88 sólo existe una Sala de Justicia, sin perjuicio del aumento si las necesidades del servicio lo requirieren. La Sala 3ª del Tribunal Supremo será también órgano de la jurisdicción contable en la medida que tiene atribuida la competencia para conocer de los recursos de casación y de revisión contra las resoluciones dictadas por los órganos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas en los casos y por los motivos legales. Por lo demás, los órganos de la jurisdicción

La exigencia a los gestores que manejan fondos públicos de ese deber de indemnizar los perjuicios que les causen corresponde desde antiguo al Tribunal de Cuentas, al que se le atribuye así potestad jurisdiccional para exigir esta responsabilidad de manera compatible con la unidad y la exclusividad que impone a la jurisdicción nuestra Constitución Española.



contable pueden apreciar, incluso de oficio, su falta de jurisdicción o competencia.

Por lo que se refiere a las partes intervinientes en el proceso contable, no difieren de las reglas comunes que establece la legislación del Tribunal sobre capacidad, representación y postulación procesales, si bien la legitimación activa viene limitada a la Administración o Entidad pública perjudicada, así como al Ministerio Fiscal. No obstante, la L.O. 2/82, como se dijo anteriormente, declara pública la acción para la exigencia de responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, sin que en ningún caso se exija la prestación de fianza.

En fin, en materia de ejecución de las resoluciones de la jurisdicción contable, la LFTCu. 7/88, con la única e importante diferencia de que la ejecución puede acordarse de oficio, se remite a lo establecido para la jurisdicción civil, correspondiendo al órgano jurisdiccional, que la hubiera dictado en la primera instancia, que habrá de observar, no obstante, algunas reglas básicas previstas en la propia Ley como son: *a)* Cuando no se haya podido obtener el total reintegro de las responsabilidades decretadas, se practicarán cuantas diligencias se juzguen pertinentes en punto a la averiguación y descubrimiento de los bienes de cualquier clase sobre las que puedan hacerse efectivas. *b)* Si no diesen resultado las indicadas diligencias, se declarará la insolvencia de los responsables directos y se procederá contra los subsidiarios. *c)* Las declaraciones de insolvencia de los responsables, tanto directos como subsidiarios, se entenderán hechas siempre con la cláusula de sin perjuicio, a fin de poder hacer efectivas las responsabilidades contables cuando viniera a mejor fortuna.

En suma, de todo lo expuesto se puede inferir que el enjuiciamiento contable como función propia del Tribunal de Cuentas tiene, sin lugar a dudas, naturaleza auténticamente jurisdiccional y cuenta hoy en nuestro Ordenamiento con todos los elementos esenciales que exige el ejercicio de esta potestad en un Estado de Derecho, si bien con un ámbito de conocimiento reducido, pero así debe de ser para evitar intromisiones ilegítimas en otros órdenes jurisdiccionales. No obstante, su parcela de conocimiento es de indudable importancia.



Sala de Justicia.

Piénsese que el Estado debe perseguir los fines públicos y también destinar únicamente a los mismos cuanto haya recaudado de las economías privadas, siendo esta obligación la contrapartida del derecho-poder a la imposición de los tributos. En esta peculiar relación, los ciudadanos tienen el derecho fundamental a la asignación equitativa de los gastos públicos y, consiguientemente, a una correcta y eficiente gestión de los medios disponibles.

Para que ello se cumpla, es esencial el papel de la jurisdicción contable, por cuanto, ante conductas inadecuadas de los gestores de fondos públicos, es preciso establecer, en virtud del principio de responsabilidad de los poderes públicos que garantiza el art. 9.3 de la Constitución Española, un sistema eficaz de reparación de los perjuicios causados a dichos fondos (que son de la colectividad y a cuya aportación hemos contribuido todos los ciudadanos). En nuestro Ordenamiento jurídico, al igual que en otros, la exigencia a los gestores que manejan fondos públicos de ese deber de indemnizar los perjuicios que les causen corresponde desde antiguo al Tribunal de Cuentas, al que se le atribuye así potestad jurisdiccional para exigir esta responsabilidad de manera compatible con la unidad y la exclusividad que impone a la jurisdicción nuestra Constitución Española.



El Tribunal de Cuentas austríaco hace balance. Globalización de la fiscalización en la lucha contra la corrupción y la mala gestión económica

DRA. EDITH GOLDEBAND

Directora de Relaciones Públicas, Tribunal de Cuentas de Austria

El Tribunal de Cuentas austríaco, a modo de organismo de control del Consejo Nacional, se ocupa de asuntos de la gestión federal y, en su labor de organismo de control del correspondiente parlamento regional, trata materias relacionadas con asuntos de la gestión regional o municipal. Hasta el 31 de diciembre de cada año su obligación es informar tanto al Consejo Nacional como a los parlamentos regionales de la actividad realizada el año precedente. Además, el Tribunal de Cuentas puede presentar en cualquier momento informes individuales sobre fiscalizaciones especiales. Tanto los informes de actividad como los informes especiales del Tribunal de Cuentas deben ser publicados junto con el proyecto y presentados a la corporación legislativa y, además, de ser distribuidos a los diputados.



48

En el año 1998, el Presidente del Tribunal de Cuentas, el Dr. Franz Fiedler, redactó un informe especial para el Consejo Nacional sobre la fiscalización del proyecto ferroviario Semmering-Basistunnel, un informe acerca de la gestión de la Seguridad Social fijada por la ley en relación a los medicamentos y recursos terapéuticos, y otro sobre la implantación de los peajes.

Las fiscalizaciones de la gestión dieron como resultado un ahorro que alcanzó cifras millonarias: ya durante el primer año, tras la fiscalización, el desembolso de la Seguridad Social en medicamentos y recursos terapéuticos descendió hasta un valor aproximado de 100 millones de chelines austríacos y, además, la asociación principal notificó una reducción del gasto en medicamentos cifrado, en aproximadamente, 725 millones de chelines austríacos. El éxito de la fiscalización de los peajes alcanzó una cifra de 12 millones de chelines austríacos. Además, pudieron reducirse significativamente los gastos de producción de los tickets de peaje en autopistas.

En lo referente al proyecto ferroviario "Semmering-Basistunnel", objeto de años de controversia, el Tribunal de Cuentas lo-

gró una interrupción de las labores de perforación en la galería de sondeo, así como un profundo análisis de las posibles variantes en lo relativo a las condiciones básicas modificadas desde el comienzo del proyecto y un reciente estudio acerca de la rentabilidad del mismo.

El informe de actuación del ejercicio de 1997, que fue presentado a principios de diciembre de 1998 a la opinión pública interesada, contiene de nuevo una serie de propuestas de ahorro.

El Tribunal de Cuentas localizó considerables potenciales de ahorro en la simplificación jurídica y administrativa del régimen fiscal austríaco, a fin de mencionar sólo un área, ya que como promedio, por ejemplo, un 1,6 % de la recaudación debe proceder de los ingresos relativos a las contribuciones e impuestos de transporte. Si se consigue reducir sólo en un 10 % los costes de recaudación de los impuestos y las contribuciones de transporte, podría producirse un ahorro anual de, aproximadamente, 50 millones de chelines austríacos. Sólo con la abolición de los denominados "timbres", que son vales que compran los ciudadanos para pagar las tasas de determinadas prestaciones de servi-

Las fiscalizaciones de la gestión dieron como resultado un ahorro que alcanzó cifras millonarias.

El Tribunal de Cuentas localizó considerables potenciales de ahorro en la simplificación jurídica y administrativa del régimen fiscal austríaco.

cios de tipo administrativo, como, por ejemplo, la expedición de un pasaporte, se suprimirían unos costes materiales de aproximadamente, 90 millones de chelines austríacos.

Por lo demás, el informe de actividad se ocupa exhaustivamente del control de la gestión austríaca con fondos de la UE, cuya organización relativa a la constitución y la utilización ha sido sometida, en el marco de varias revisiones de gestión, a un análisis transversal por el Tribunal de Cuentas. El manejo diligente de los fondos de la UE, la aptitud funcional de la organización y los sistemas de control que aseguran la utilización reglamentaria y la adecuada asignación de los fondos de la UE son aspectos de gran importancia para los ciudadanos austríacos como pagadores netos, a fin de detectar irregularidades en la administración o aplicación de fondos comunitarios, determinados, por ejemplo, por la Comisión Europea o el Tribunal de Cuentas Europeo, evitando además las posibles imputaciones que de ello derivan (recorte o devolución de fondos de la UE).

En beneficio de los contribuyentes austríacos, el Tribunal de Cuentas también supervisaré el cumplimiento de los requisitos de la ley comunitaria por parte de las oficinas de control, además de su buen funcionamiento. A la luz de la legislación sobre las subvenciones de la UE (artículo 92 del acuerdo de la Comunidad Europea) en lo referido a la falsificación de la competencia y el perjuicio del comercio, el Tribunal de Cuentas determinó, además, posibilidades de mejora (por ejemplo, mejora del control) en el Organismo Nacional de Fomento.

Adicionalmente, el Tribunal de Cuentas ha revisado en qué medida la gendarmería fronteriza implantada en 1995 para la ejecución de las obligaciones derivadas, del convenio de Schengen ha cumplido con su misión de intensificar el control de las fronteras exteriores según estándares unificados y de reconstruir el sistema informativo de Schengen. En el momento de la revisión administrativa, la constitución del control fronterizo había finalizado prácticamente. También se establecieron a su debido tiempo las condiciones para la puesta en marcha del sistema informativo de Schengen, de forma que el auditor de cuentas pudo obtener una impresión global bastante positiva.

Lucha contra la corrupción

En Austria se intensifican los esfuerzos para involucrar al Tribunal de Cuentas en la lucha frente al fraude y la corrupción. A requerimiento de los ministros de Economía y de Hacienda, el Tribunal de Cuentas se encarga actualmente de la realización de dos fiscalizaciones en el ámbito de la construcción (aeropuerto de Viena y las secciones de edificación federal y construcción de carreteras del Ministerio Federal de Asuntos Económicos). En el área perteneciente al organismo de adjudicaciones, el Tribunal de Cuentas aporta regularmente las recomendaciones convenientes, tales como una planificación concienzuda, descripción precisa de las prestaciones en función de la cantidad y la calidad, reglas concursales, examen de las ofertas, eliminación de ofertas defectuosas, seguimiento de los costes de construcción y funciones similares orientadas a impedir la mala gestión económica y los procederes abusivos. El reciente cometido del Tribunal de Cuentas, basado en el control financiero, constituye una medida adicional paralela a la actuación de la policía y los tribunales.

La adhesión de Austria a la UE hace que las bases de la competencia libre y leal, así como el trato equitativo de todos los candidatos y licitadores, adquiera un nuevo significado. El Tribunal de Cuentas también considera que la competencia es una condición importante para que las adquisiciones del sector público se realicen a buen precio. No obstante, en este sentido advierte del peligro que entraña equiparar el "principio del mejor postor" con el "principio del postor más económico". El Tribunal de Cuentas se opone a adjudicaciones efectuadas al licitador más económico que no es a la vez el mejor oferente, ya que con frecuencia a la hora de la ejecución del pedido aparecen defectos que al final ocasionan un gasto superior a la adquisición de ofertas de precio más elevado pero de mayor calidad.

Globalización del control de finanzas

También a nivel internacional los organismos gubernamentales y los parlamentos expresan su deseo de incrementar la implicación de las Entidades Fiscalizado-

En Austria se intensifican los esfuerzos para involucrar al Tribunal de Cuentas en la lucha frente al fraude y la corrupción.

También, a nivel internacional, los organismos gubernamentales y los parlamentos expresan su deseo de incrementar la implicación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la lucha frente al fraude y la corrupción.



ras Superiores en la lucha frente al fraude y la corrupción.

A nivel internacional, las siguientes áreas se consideran particularmente susceptibles:

- La recaudación de impuestos y tasas así como los aranceles.
- La tramitación de los procedimientos de adquisiciones y contratos de prestaciones.
- La adjudicación de subvenciones y la aprobación de licencias.
- La contratación y administración de personal.
- Los procesos de privatización.

De entre las modalidades de corrupción más frecuentes a nivel internacional se citan la apropiación indebida de capital, el favoritismo, el tráfico de influencias y el soborno.

La contribución del Tribunal de Cuentas a la lucha frente a la corrupción consiste en garantizar y fomentar una gestión presupuestaria fiable, controles internos adecuados y la obligación de rendir cuen-

tas públicamente y exponer abiertamente las discrepancias. La publicación de los informes de fiscalización constituye un fenómeno intimidante que hace que los responsables sean conscientes de que el sector público gestiona un dinero de los ciudadanos cuya administración fiduciaria le corresponde al Estado. En consecuencia, el Tribunal de Cuentas debe garantizar la mejor inversión del dinero procedente de la tributación de impuestos, es decir, de un modo económico, eficaz y adecuado, de forma que no sea empleado para fines extraños.

La labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas austríaco no tiene el objetivo de competir con el sistema jurídico penal. Más bien, el Tribunal de Cuentas deja el proceso de enjuiciamiento en manos de los tribunales y organismos competentes, practicando una acción preventiva de corrupciones potenciales, impidiendo así que se produzcan fenómenos de esta índole. Es imprescindible una adecuada colaboración con la justicia. También adquiere importancia el intercambio internacional de experiencias adquiridas en las fiscalizaciones financieras.

La labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas austríaco no tiene el objetivo de competir con el sistema jurídico penal.



Direcciones de los miembros de EUROSAI

SECRETARÍA DE EUROSAI
E-mail: eurosai@tsai.es
WWW: <http://www.eurosai.org>

State Control Service
Bulevardi Deshmoret e Kombit
Tirana
Albania
Tel: 355 42 32491, 429
Fax: 355 42 32491

Bundesrechnungshof
Berliner Strasse 51
60311 Frankfurt
Alemania
Tel: 4969 21762150
Fax: 4969 21762470
E-mail: BRH_FFM@t-online.de

Rechnungshof
Dampfschiffstr. 2
A-1033 Wien
Austria
Tel: 43171171 - 8456
Fax: 4317129425
E-mail: intosai@rechnungshof.gv.at

Cour des Comptes
2, Rue de la Régence
1000 Bruxelles
Bélgica
Tel: 3225518111
Fax: 3225518622
E-mail: ccrek@ccrek.be

Control Chamber
Ul. Krasnoarmeyskaya 4/45
Minsk 220030
Bielorrusia
Tel: 375 172 223079
Fax: 375 172 276229

State Financial Control
2 Lege Str.
1000 Sofia
Bulgaria
Tel: 3592880391
Fax: 35929815042
E-mail: gudfk@newsmail.bta.bg

State Audit Office
Tkalciceva 19
Hr - 10000 Zagreb
Croacia
Tel: 385 1 4813 302
Fax: 385 1 4813 304
E-mail: dur@zg.tel.hr
WWW: <http://www.revizija.hr>

Audit Office of The Republic
12, Vyzantiou Str.
Nicosia 152
Chipre
Tel: 357 2 303127
Fax: 357 2 668153

Rigsrevisionen
St. Kongesgade 45
1264 København K
Dinamarca
Tel: 4533928400
Fax: 4533110415
E-mail: frr@frr.dk
WWW: <http://www.frr.dk>

Court of Audit of The Republic of Slovenia
61000 Ljubljana
Prezibova 4
Eslovenia
Tel: 386 61 178 5803
Fax: 386 61 178 5891

Tribunal de Cuentas
Fuencarral 81
28004 Madrid
Espana
Tel: 3491-4460466
Fax: 3491-5933894
E-mail: tribunalecta@tcu.es

The State Audit Office of Estonia
Narva Mnt. 4
E10100 Tallinn
Estonia
Tel: 372 6 400700 - 400721
Fax: 372 6312764
E-mail: riigikontroll@sao.ee
WWW: <http://www.sao.ee>

Accounts Chamber of The Russian Federation
Zubovskaya Street 2
119121 Moscow
Federación Rusa
Tel: 70 95 2960143
Fax: 70 95 2960246
E-mail: sjul@gov.ru

State Audit Office
Annankatu 44
00100 Helsinki
Finlandia
Tel: 358922854275
Fax: 358922854220
E-mail: kirjaamo@vtv.fi

Cour des Comptes
13, Rue Cambon
75100 Paris Rp
Francia
Tel: 33142989500
Fax: 33142989602

Chamber of Control of The Republic of Georgia
D. Agmashenebeli Ave, 103
Tbilisi 380064
Georgia
Tel: 995 32 952899
Fax: 995 32 968271
E-mail: chamber@access.sanet.ge

Supreme Court of Audit of Greece
34, Patission Str.
106 82 Athens
Grecia
Tel: 3013810211 / 3013840129
Fax: 3013800526

State Audit Office
Apaczai Csere Janos Utca 10
1052 Budapest
Hungria
Tel: 361 3188799
Fax: 361 3384710

Office of the Comptroller and Auditor General
Dublin Castle
Dublin 2
Irlanda

Tel: 3531 6793122
Fax: 3531 6793288

Rikisendurskoden
Skulagata 57
150 Reykjavik
Islandia
Tel: 3545614121
Fax: 3545624546
E-mail: Gretar@rikisend.althingi.is
WWW: <http://www.rikisend.althingi.is/>

Corte dei Conti
Via Baiamonti 25
00195 Roma
Italia
Tel: 390638762477
Fax: 390632657030

The State Audit Office
Republic of Latvia
26 Valdemara Street
Riga, LV 1937

Letonia
Tel: 371 (7) 286489
Fax: 371 (7) 283466
E-mail: lrvk@lrvk.gov.lv
WWW: <http://www.lrvk.gov.lv>

Landtag des Fürstentums
Kirchstrasse 10
FL-9490 Vaduz
Liechtenstein
Tel: 4175 2366571
Fax: 4175 2366580

State Control of The Republic of Lithuania
Pamenkalnio 27
2669 Vilnius
Lituania

Tel: 370 2621646
Fax: 370 2625092

Chambre des Comptes
2, Av. Monterey
L-2163 Luxembourg
Luxemburgo
Tel: 352474456 - 1
Fax: 352474456 - 242

Tribunal de Cuentas Europeo
12, Rue Alcide de Gasperi
L-1615 Luxembourg
Luxemburgo
Tel: 35243981
Fax: 352439846430
E-mail: info@eca.eu.int
WWW: <http://www.eca.eu.int>

National Audit Office
Notre Dame Revelin
Floriana CMR 02
Malta
Tel: 356 224013
Fax: 356 220708
E-mail: joseph.g.galea@magnet.mt.

Curtea de Conturi
A Republicii Moldova
2073 Or. Chisinau
B-Rd Stefan Cel Mare, 105
Moldavia
Tel: 373 (2) 23 36 69
Fax: 373 (2) 24 86 10

Contrôle Général des Dépenses
Ministère d'Etat - Place de La Visitation
B.P. 522
Monaco Mc 98000
Monaco
Tel: 377 93158237
Fax: 377 93154081

Riksrevisjonen
P. O. Box 8130 Dep
N-0032 Oslo
Noruega
Tel: 4722 241000
Fax: 4722 241001

Algemene Rekenkamer
Lange Voorhout 8
NL 2500 Ex Gravenhage
Países Bajos
Tel: 31703424344
Fax: 31703424130
E-mail: BJZ@Rekenkam.nl
WWW: <http://www.Rekenkamer.nl>

Najwyższa Izba Kontroli
P.O. Box P-14
00-950 Warszawa 1
Polonia
Tel: 4822 8 254481
Fax: 4822 8 258967
E-mail: nik@nik.gov.pl
WWW: <http://www.nik.gov.pl>

Tribunal de Contas
Av. Barbosa du Bocage, 61
1094 Lisboa Codex
Portugal
Tel: 35117972863
Fax: 35117970984

National Audit Office
157-197 Buckingham Palace Road
Victoria
London SW1W 9SP
Reino Unido

Tel: 441717987000
Fax: 441717987466
E-mail: nao@tinet.gov.uk
WWW: <http://www.open.gov.uk/nao/home.htm>

Supreme Audit Office
Jankovcova 63
170 04 Praha 7
República Checa
Tel: 420 2 33045500
Fax: 420 2 66710671
E-mail: luhomir.volenik@nku.cz

Supreme Audit Office of The Slovak Republic
Priemyselna 2
SK 824 73 Bratislava
República Eslovaca
Tel: 421 7 55423069
Fax: 421 7 55423005

Curtea de Conturi a României
22-24, Lev Tolstoi St.
Sect. 1, Bucarest
Romania
Tel: 401 2301377
Fax: 401 2301364

Riksrevisionsverket
Drottninggatan, 89
S-101 30 Stockholm
Suecia
Tel: 4686904000
Fax: 4686904123
E-mail: int@rvv.se
WWW: <http://www.rvv.se>

Contrôle Fédéral des Finances de La Confédération Suisse
Monbijoustrasse 51A
3003 Bern
Suiza
Tel: 41313231111
Fax: 41313231100
E-mail: sekretariat@efk.admin.ch

Turkish Court of Accounts
Sayistay Baskanligi
06100 Ankara
Turquia
Tel: 90 312 311 2328
Fax: 903123106545
E-mail: saybck 3@turnet.net.tr

110/auditor



EUROSAI

Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
European Organisation of Supreme Audit Institutions
Organisation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques d'Europe
Europäische Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden
Европейская Организация Высших Контрольных Органов