

Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa

© EURORAI, 2007

Reservados todos los derechos. Queda prohibido reproducir, almacenar en sistemas de recuperación de información y transmitir parte alguna de esta publicación, cualquiera que sea el medio empleado, electrónico, mecánico, fotocopia, grabación, etc., sin el permiso previo de los titulares de los derechos de propiedad intelectual.

Editor:

Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EURORAI)

Calle San Vicente, 4

46002 Valencia

España

Depósito legal:

Impreso por: Imprenta Torres S.L.

Maquetación: Devicienti Servicios Gráficos

Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa

Un estudio comparativo

editado por

Organización Europea de las Instituciones Regionales de
Control Externo del Sector Público (EURORAI)

2ª edición revisada y ampliada

Índice

Introducción

1. El Control Externo del Sector Público en los Estados Federados de Alemania

- 1.1 Nociones básicas3
 - 1.2 Competencias de los tribunales de cuentas regionales.....4
 - 1.3 Criterios de auditoría.....6
 - 1.4 Procedimientos de fiscalización7
 - 1.5 Informe anual, procedimientos de aprobación de la gestión...9
 - 1.6 Composición, organización, dotación de personal y financiera10
 - 1.7 Proceso colegiado de toma de decisiones11
 - 1.8 Cooperación entre los tribunales de cuentas.....12
-

2. El Control Externo del Sector Público en los Estados Federados de Austria

- 2.1 Introducción15
 - 2.2 Posición jurídica de los tribunales de cuentas regionales.....15
 - 2.3 Funciones de los tribunales de cuentas regionales16
 - 2.4 Procedimientos de fiscalización y competencias fiscalizadoras.....17
 - 2.5 Criterios de fiscalización18
 - 2.6 Composición, organización, dotación financiera y de personal19
 - 2.7 Cooperación de los tribunales de cuentas austríacos20
 - 2.8 Lista de las instituciones de control externo en los Estados federados21
-

3. El Control Externo del Sector Público Autonómico en España

- 3.1 Marco jurídico general.....23
- 3.2 Alcance de la actividad de control24

3.3	Tipos de control	26
3.4	Relaciones con otras instituciones de control	28
3.5	Procedimientos de control	29
3.6	Destinatarios de los informes de auditoría	31
3.7	Publicación de los informes	32
3.8	Recursos financieros.....	33
3.9	Composición y recursos humanos	33
	Anexo.....	36

4. El Sistema Francés de Control Externo de las Finanzas Públicas Regionales

4.1	Marco jurídico general.....	41
	4.1.1 Una creación reciente	41
	4.1.2 El contexto	43
	4.1.3 Principales textos de referencia	44
4.2	Alcance de la actividad de control	45
	4.2.1 Ámbito de competencia	45
	4.2.2 Poderes	46
4.3	Tipos de control	47
	4.3.1 El control de los actos presupuestarios	48
	4.3.2 El control jurisdiccional de las cuentas.....	51
	4.3.3 El examen de la gestión.....	56
4.4	Relaciones con las demás instituciones de control.....	58
4.5	Procedimientos de control.....	59
4.6	Destinatarios de los informes	62
4.7	Comunicabilidad y publicación de las consecuencias de los controles	64
4.8	Medios	64
	4.8.1 Recursos financieros.....	64
	4.8.2 Recursos humanos	64
4.9	Europa y las Cámaras Regionales de Cuentas.....	66

5. El Control Externo del Sector Público Local en Irlanda

5.1	Marco legal	67
5.2	Alcance de la actividad de control	68
5.3	Relaciones con otras instituciones fiscalizadoras.....	69

5.4	Procedimientos de control.....	69
5.5	Destinatarios de los informes de auditoría.....	72
5.6	Publicación de los informes	73
5.7	Recursos financieros.....	73
5.8	Recursos humanos.....	73

6. El Control Externo de las Corporaciones Locales en los Países Bajos

6.1	Marco legal	75
6.2	Alcance de la actividad fiscalizadora	77
6.3	Tipos de auditoría realizados.....	78
6.4	Relaciones con otras entidades fiscalizadoras	79
6.5	Procedimientos de fiscalización	81
6.6	Destinatarios de los informes de auditoría.....	82
6.7	Publicación de informes.....	82
6.8	Recursos financieros.....	83
6.9	Recursos humanos.....	83

7. El Control Externo del Sector Público Local en Polonia

7.1	Introducción: la organización territorial.....	85
7.2	Marco legal	86
7.3	Ámbito de actuación y misión.....	88
7.4	Relaciones con otras instituciones	91
7.5	Procesos de auditoría, publicación de informes y destinatarios.....	93
7.6	Estructura y organización	94
7.7	El Consejo Nacional de las Cámaras Regionales de Cuentas..	95

8. El Control Regional Externo de las Finanzas Públicas en Portugal

8.1	Presentación	97
8.2	Marco jurídico general.....	98
8.3	Ámbito de aplicación de la actividad de control	99
8.4	Tipos de control	102
8.5	Relaciones con otras instituciones superiores de control ...	103

8.6	Procedimientos de control	103
8.7	Destinatarios de los informes	104
8.8	Publicación de los informes	104
8.9	Recursos financieros.....	105
8.10	Personal	105

9. El Control Externo del Sector Público Local en el Reino Unido

9.1	Introducción	107
9.2	Marco legal - la Comisión de Auditoría	108
9.3	Modelo de auditoría pública de la Comisión	109
9.4	Relación entre la Comisión y el Parlamento y con la Oficina Nacional de Auditoría	111
9.5	Obligaciones de los auditores nombrados por la Comisión..	112
9.6	Destinatarios de los informes de auditoría.....	114
9.7	Recursos financieros.....	115
9.8	Recursos humanos.....	116

10. Auditoría del Sector Público Regional en la Federación Rusa

10.1	Introducción y marco legal	119
10.2	Tipos de actividad	121
10.3	Organización y planificación del trabajo	122
10.4	Informes.....	122
10.5	Relaciones entre las entidades fiscalizadoras.....	123
10.6	Composición y estructura	123
10.7	Recursos financieros	125

11. La Fiscalización del Sector Público en los Cantones de Suiza

11.1	Introducción	127
11.2	Fundamentos jurídicos.....	127
11.3	Competencias	128
11.4	Control interno	130
11.5	Funciones generales de control.....	130
11.6	Proceso de auditoría	132

11.7 Elaboración de informes	133
11.8 Procedimiento	133
11.9 Informe de actividades.....	134
11.10 Organización	134
11.11 Cooperación - Perfeccionamiento	135

Colaboraciones

Alemania - Rechnungshof Baden-Württemberg, Rechnungshof Rheinland-Pfalz

Austria - Oberösterreichischer Landesrechnungshof

España - Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Francia - Chambre régionale des comptes d'Alsace

Irlanda - Local Government Audit Service

Países Bajos - Rekenkamer Rotterdam

Polonia - Regionalna Izba Obrachunkowa w Bydgoszczy (Regional Chamber of Audit in Bydgoszcz)

Portugal - Tribunal de Contas de Portugal

Reino Unido - Audit Commission in England

Rusia - Контрольно - счетная палата Москвы (Chamber of Control and Accounts of Moscow)

Suiza - Inspection des finances du canton du Valais, Finanzkontrolle des Kantons Zürich

INTRODUCCIÓN

La conferencia constitutiva de la Organización Europea de Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EURORAI) tuvo lugar en Manchester (Reino Unido) del 29 de septiembre al 1 de octubre de 1992. Durante esta conferencia se aprobaron las bases para la creación de una Organización que reuniría instituciones regionales y locales de Europa. Estos órganos de control son entidades públicas que ejercen sus competencias fiscalizadoras a nivel regional y local.

El principal objetivo de esta Organización es fomentar la cooperación entre instituciones de control en las diferentes áreas en que realizan sus actividades, así como promover el intercambio de conocimientos y experiencias en el área de la fiscalización del sector público.

La segunda edición de este estudio comparativo facilita una guía concisa de las principales características de las instituciones de control del sector público a nivel regional y local en once países europeos (Alemania, Austria, España, Francia, Irlanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia y Suiza). Su objetivo ha sido presentar información comparable sobre diversos aspectos relacionados con estas instituciones, tales como el marco jurídico, el alcance de su actividad de control, tipos de control que realizan, vínculos con otras instituciones de control, procedimientos de auditoría, destinatarios de los informes de auditoría, publicación de informes, así como recursos financieros y humanos.

Como era de esperar, existe una gran variedad de aspectos sobre las características de las instituciones de control que difieren de un país a otro, incluso de una región a otra. Esto es debido principalmente a la diversidad de estructuras constitucionales o territoriales que existen entre los Estados europeos (sistema federal en Alemania, Austria, Suiza y hasta cierto grado también en Rusia, descentralización territorial en Francia, Polonia y Portugal (en este último la creación de estructuras descentralizadas se limita a las islas de Azores y Madeira), un sistema flexible de autonomía regional en España y una larga tradición de administración local en Irlanda, los Países Bajos y el Reino Unido (en el caso del Reino Unido debe tenerse en cuenta la rápida y progresiva regionalización con diferentes estructuras administrativas en las naciones constitutivas de Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte).

En los países con un sistema federal, la decisión de crear entidades fiscalizadoras regionales es adoptada por la propia región. Lo mismo es aplicable a

los países con un sistema flexible cuasi federal como España. En estados unitarios como Francia y Portugal, sin embargo, estos órganos son instituciones descentralizadas más o menos independientes del tribunal de cuentas estatal. En cambio, en Irlanda y el Reino Unido, con sus instituciones de control externo con competencia fiscalizadora a nivel local, representan un caso especial en este sentido. En vista de la continua regionalización, era de esperar que en el Reino Unido se produjesen cambios significativos en las competencias fiscalizadoras. Así ha sido, especialmente, en Escocia y el País de Gales.

Además, no siempre existen instituciones de control en cada una de las regiones de un país (caso de España y de Rusia). Al mismo tiempo, en algunos países los órganos fiscalizadores también llevan a cabo auditorías a nivel local y no exclusivamente a nivel regional (Alemania, España, Francia,). Sin embargo, hay países donde algunos órganos de control regionales no realizan una actividad de control externo ya que forman parte de la administración regional y, por tanto, solamente pueden ser considerados como órganos de control interno (Rusia, Suiza). Éstas son sólo algunas de las diferencias más significativas.

Las principales fuentes de información utilizadas a la hora de preparar la segunda edición de este estudio comparativo han sido los informes actualizados sobre cada país que han sido elaborados por varias instituciones miembros de EURORAI. En esta nueva edición se incluyen cuatro capítulos nuevos. Los dos primeros se centran en la fiscalización de las corporaciones locales en los Países Bajos y Polonia, mientras que los otros dos analizan el control de las finanzas públicas a nivel regional en Portugal y en la Federación Rusa.

Información detallada sobre cada institución miembro de EURORAI puede encontrarse en el sitio web de la Organización y en varias de nuestras publicaciones.

1. EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO EN LOS ESTADOS FEDERADOS DE ALEMANIA

1.1 Nociones básicas

El control externo de las finanzas públicas de los *Länder* (Estados federados) de la República Federal de Alemania es competencia de los tribunales de cuentas regionales. En la distribución de competencias es decisiva la estructura federal del Estado alemán. Junto con la Federación como Estado central, encontramos los 16 Estados federados, denominados también “Estados miembros”. No solo la Federación posee carácter estatal, sino también cada uno de estos Estados. El poder soberano estatal de los Estados federados está limitado en su objeto, de acuerdo con el reparto de competencias de la Constitución federal (la ley fundamental del país), entre la Federación y los Estados, pero no se deriva de la Federación, sino que es reconocido por ésta en virtud del derecho constitucional. Por principio, los Estados federados deciden por sí mismos sobre sus constituciones. De conformidad con el principio de la separación de los ámbitos constitucionales federal y regionales, la Federación y los Estados federados son asimismo autónomos e independientes entre sí en cuanto a la gestión presupuestaria. Por eso, tanto la Federación como cada uno de los Estados han establecido un tribunal de cuentas independiente. La responsabilidad principal del Tribunal de Cuentas Federal es la fiscalización de la gestión económico-financiera de la Federación, mientras que los tribunales de cuentas de los Estados se ocupan de esta labor en el ámbito regional. El Tribunal de Cuentas Federal no posee derecho de tutela ni poder directivo sobre los tribunales de cuentas de los Estados federados; los tribunales de cuentas regionales no están subordinados al Tribunal de Cuentas Federal.

Los tribunales de cuentas regionales cuentan con la garantía institucional que les otorgan las constituciones de los Estados federados. La garantía constitucional se refiere a su posición jurídica como institución, a la independencia judicial de los miembros y a un núcleo esencial de competencias. Las atribuciones de los tribunales de cuentas se derivan de la Constitución, pero su carácter de órganos constitucionales es una cuestión sobre la que no existe consenso, ya que no poseen poderes constitutivos en el Estado y no participan directamente en la formación de la voluntad estatal. Como órganos de control autónomos e independientes, sometidos únicamente a la ley, los tribunales de cuentas regionales no dependen de ninguno de los tres poderes del Estado federado, sino que se encuentran entre el Parlamento y el Gobierno, cuyas funciones apoyan en igual medida,

sin llegar a ser “órganos subsidiarios” suyos. La prevalencia del derecho constitucional en su carácter se reconoce en su estructura de toma de decisiones como órganos colegiados y en la independencia judicial de los miembros, de la que se deriva la independencia y la libertad de decisión de toda la institución.

En virtud de las disposiciones legales generales de los legisladores federales en el ámbito de la gestión presupuestaria, la condición, tareas y procedimientos de los distintos tribunales de cuentas coinciden en gran medida. Las leyes de creación de los tribunales de cuentas regionales y los reglamentos sobre los presupuestos regionales contienen los pormenores.

1.2 Competencias de los tribunales de cuentas regionales

Los tribunales de cuentas tienen la competencia constitucional de fiscalizar la contabilidad de ingresos y gastos y el balance del activo y pasivo que el Ministro de Finanzas del Land debe presentar en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión del Gobierno regional. Su misión incluye asimismo la fiscalización de la economía, eficacia y eficiencia así como la regularidad de la gestión económico-financiera del Estado federado, incluyendo sus patrimonios especiales y sus empresas públicas. Este mandato constitucional cubre objetivamente el ámbito de funciones de la Administración regional. Merced a ello todas las entidades públicas de un Estado federado son susceptibles de ser sometidas a una fiscalización siempre que obtengan ingresos o realicen gastos, o lleven a cabo algún tipo de actividad económico-financiera relevante. No existe ningún tipo de área exenta de control (principio de integridad del control de las finanzas públicas).

Además, los tribunales de cuentas ejercen su actividad fiscalizadora

- en entidades ajenas a la Administración, por ejemplo, cuando han recibido subvenciones del Estado federado, en cuyo caso estas revisiones se limitan, por regla general, a comprobar que los fondos han sido utilizados de acuerdo con los criterios de economía, eficacia y eficiencia y destinados al fin para el cual se concedieron;
- sobre las actividades del Estado federado en empresas privadas en las que participa de modo directo o indirecto;
- sobre la gestión económico-financiera de las personas jurídicas de derecho público que están sometidas a la supervisión del Estado federado;

- sobre la gestión económico-financiera de los grupos parlamentarios en los parlamentos regionales.

Los tribunales de cuentas fiscalizan asimismo la gestión económico-financiera de las entidades de radiodifusión y televisión, ya sean entidades regionales en virtud del derecho del Estado federado correspondiente o entidades colectivas de varios Estados en virtud de los reglamentos de los convenios estatales de los Estados federados.

Algunos tribunales de cuentas, de diversas maneras en los distintos Estados, tienen la obligación de examinar la gestión económico-financiera de las corporaciones locales, caso de Mecklemburgo-Pomerania Occidental, Renania-Palatinado, Sajonia, Sajonia-Anhalt y Schleswig-Holstein. En Hesse y Turingen, el control externo de las corporaciones locales ha sido asumido por el presidente del Tribunal de Cuentas. En las ciudades-Estado de Berlín, Bremen y Hamburgo, la responsabilidad del tribunal de cuentas se extiende también a los asuntos municipales. En Baden-Wurtemberg, Baviera y Baja Sajonia la revisión de las administraciones municipales está a cargo de entidades jurídicas independientes y en el resto de Estados corresponde a las autoridades supremas del Land (ministerios).

Entre las principales competencias de los tribunales de cuentas regionales se cuenta asimismo la función consultiva. Hay que distinguir entre asesoramiento dependiente e independiente. El asesoramiento dependiente se caracteriza por estar vinculado a actuaciones fiscalizadoras concretas, entendiéndose por ello no solo propuestas y recomendaciones en el marco de las conclusiones de la auditoría. También es importante que se produzca durante la auditoría un intercambio informal de ideas y opiniones respecto a los actuales problemas de la Administración, inspirado en un espíritu de colaboración. Aquí los tribunales de cuentas pueden compartir en calidad de socios expertos sus conocimientos técnicos y la experiencia acumulada a lo largo de numerosas auditorías. Aparte de la función consultiva dependiente existe el asesoramiento independiente de los parlamentos, los gobiernos y los ministros, que no está relacionado con procesos concretos de control, pero que debe estar legitimado por experiencias fiscalizadoras. Se ocupa de cuestiones de organización o de procedimientos, entre los que se encuentran la aplicación de modernas técnicas de la información y de la comunicación, programados por el Gobierno o los ministerios o bien por las instituciones subordinadas, y sobre los que se solicita del tribunal de cuentas su opinión experta y, en su caso, propuestas de optimización. Los tribunales de cuentas no están obligados a desempeñar la función consultiva, sino que deciden sobre el tipo y alcance del asesoramiento según su criterio

responsable. Satisfacen las peticiones de asesoramiento –en la medida en que sea justificable y posible en el marco de la planificación anual del trabajo–, prestando especial atención a la necesidad de información del Parlamento y el Gobierno.

1.3 Criterios de auditoría

Los criterios aplicados por los tribunales de cuentas en sus auditorías no son solo la regularidad de la ejecución de la ley y de la actuación de la Administración en general –es decir un control exhaustivo de la legalidad–, sino en especial los preceptos jurídicos de la eficiencia y de la economía.

Regularidad

Por regularidad no debe entenderse únicamente la veracidad contable, sino la legalidad en sentido amplio. La auditoría incluye entre sus competencias la de verificar si la Administración ha realizado sus tareas regular y oportunamente y si ha respetado las normativas y principios materiales y formales. La revisión de la exactitud material tiene prioridad frente a la revisión de los aspectos formales y se ocupa de la corrección objetiva de la actuación administrativa, siempre que haya tenido un efecto financiero o pueda tenerlo.

Eficiencia y economía

El precepto de la eficiencia significa la obligación de obtener el mayor resultado posible con los medios disponibles (principio del máximo, principio de productividad, principio de efectividad), o bien un resultado determinado con los mínimos medios posibles (principio del mínimo). El precepto de la economía es parte integrante del precepto de eficiencia y se corresponde con el principio del mínimo. El precepto de eficiencia, en relación con la gestión financiera de las autoridades públicas, no debe entenderse en el sentido de una optimización del beneficio, sino en el de la búsqueda de la relación más favorable entre la meta perseguida (el cumplimiento de un determinado cometido público para la consecución del bien común) y los recursos invertidos para obtenerla.

La auditoría destinada a evaluar la eficiencia comprende el control de la eficacia, además de un control de los resultados. Para evaluar la conveniencia y eficiencia de las organizaciones administrativas, cada vez es más necesario aplicar principios de gestión empresarial.

Decisiones políticas

La valoración de las decisiones políticas como tal no corresponde a los tribunales de cuentas. Sin embargo, revisan, a partir de principios racionales, las condiciones, los recursos y los efectos relevantes en las finanzas públicas de dichas decisiones. Con ello, los tribunales de cuentas no sustituyen los valores y objetivos de los responsables democráticamente legitimados para tomar decisiones por sus propios valores y objetivos, sino que más bien ofrecen información y opiniones que pueden ser de ayuda a la hora de manejar con prudencia los fondos públicos. Las decisiones en sí siguen estando reservadas a los órganos con responsabilidad política.

1.4 Procedimientos de fiscalización

El proceso de fiscalización está regulado por la Ley federal sobre los principios presupuestarios y por los respectivos reglamentos presupuestarios regionales solo en cuanto a sus características básicas; el resto queda en manos de los tribunales de cuentas, que en sus propios reglamentos establecen la normativa de manera más pormenorizada (normas internas, códigos de auditoría).

El fundamento del proceso de fiscalización es la independencia de los tribunales de cuentas, que deciden por su propia responsabilidad si se va a efectuar la auditoría, cuándo y con qué recursos humanos (un solo auditor o un grupo de auditores), cuántos recursos materiales se destinarán a la revisión, dónde (con o sin inspecciones *in situ*) y cómo se llevará a cabo (auditoría completa o por muestreo). Pueden limitar las revisiones o dejar cuentas sin auditar e interrumpir verificaciones ya iniciadas en caso de falta de resultados. En principio, ni el Parlamento regional ni el Gobierno regional pueden asignar misiones de control al tribunal de cuentas o darle instrucciones sobre las revisiones; no obstante, los tribunales de cuentas, en el marco de su responsabilidad constitucional, suelen dar curso a las solicitudes de auditoría siempre que les es posible.

En el control *a posteriori*, los órganos de control externo se ocupan solo de procesos acabados, aunque no es obligatorio que las consecuencias financieras ya se hayan producido, sino que basta que una medida, sobre cuya aplicación la entidad responsable haya concluido el proceso de decisión o una parte diferenciada de dicho proceso, pueda tener efectos financieros (auditoría de medidas; fiscalización concurrente con la actividad auditada, incluso si esta actividad aún no ha dado lugar a gasto). Mediante las revi-

siones que se realizan en esta fase se pueden prevenir con antelación actuaciones administrativas ineficientes, particularmente en el caso de la realización de programas y de proyectos de construcciones sobre tierra, así como de obras de canales, caminos y puertos.

Los tribunales de cuentas tienen derecho a obtener acceso a todos los documentos que consideren necesarios para la consecución de sus tareas. A petición suya, los documentos se les presentarán o enviarán. La información solicitada deberá entregarse a los tribunales y a sus representantes. La obligación de facilitar información se extiende a los datos almacenados electrónicamente, así como a su recuperación automatizada. En principio, ni el ámbito interno y protegido de deliberación y decisión del Ejecutivo, ni las posiciones protegidas por los derechos fundamentales, ni las cláusulas especiales de mantenimiento del secreto o sobre el secreto profesional pueden *a priori* ser alegados para denegar el derecho de inspección y de solitud de expedientes, ni tampoco el de información.

Las auditorías se realizan a partir de planes de trabajo del tribunal de cuentas, que, en general, se determinan con un año de antelación. La entidad en cuestión recibe una notificación de que se va a llevar a cabo una auditoría. Siempre que es necesario, se aclaran los objetivos de la auditoría en una reunión introductoria. Al finalizar las indagaciones de los auditores, en principio tiene lugar una reunión final, en el que a la entidad fiscalizada se le da la oportunidad de expresar su punto de vista. Las comunicaciones de auditoría redactadas a partir de estos datos poseen todavía carácter provisional; se envían a la Administración para que se pronuncie al respecto, para que finalmente puedan aclararse los hechos establecidos y para que el tribunal de cuentas pueda validar su evaluación. La entidad fiscalizada debe declarar al menos hasta qué punto son verdaderos los hechos en los que se basa dicha evaluación y, en su caso, si admite las valoraciones y conclusiones del tribunal de cuentas. Solo después de que se haya respondido a las comunicaciones de auditoría llega el tribunal de cuentas a sus conclusiones finales.

El proceso de fiscalización es fundamentalmente un proceso interno entre el tribunal de cuentas y la entidad fiscalizada. Es el tribunal el que decide, según su criterio responsable, si cabe realizar comunicaciones sobre los resultados de la fiscalización a otras entidades; para ello debe tener en cuenta el carácter provisional de las averiguaciones hechas, el interés legítimo de la entidad fiscalizada en presentar alegaciones y, en su caso, la valoración de éstas, los intereses de terceros dignos de protección y, por último, pero no menos importante, el posible menoscabo que una discusión parlamentaria o pública prematura puede ejercer sobre la elaboración de sus deci-

siones. En el ámbito municipal, las autoridades de inspección municipal, así como los correspondientes órganos superiores, reciben con regularidad copias de las comunicaciones de auditoría. El tribunal de cuentas comunica al Ministro de Finanzas del Estado federado los resultados de la auditoría que revisten importancia financiera básica o considerable.

Para que se cumplan sus requerimientos, el tribunal de cuentas no puede emitir ninguna orden ni imponer ninguna sanción. Es competencia de las entidades auditadas y, si se diera el caso, de las autoridades de inspección y supervisión, extraer las necesarias conclusiones de las comunicaciones de auditoría de conformidad con la legislación vigente. Si los fallos en la actuación administrativa han provocado daños, deberán comprobar las posibilidades legales de compensación y satisfacer los correspondientes derechos. Si han sido revisadas corporaciones locales, las autoridades de inspección municipal deben vigilar la subsanación de las deficiencias detectadas.

1.5 Informe anual, procedimientos de aprobación de la gestión

Cada año, el tribunal de cuentas resume en un informe (informe anual, llamado en ocasiones también “observaciones del tribunal de cuentas”) los resultados de sus revisiones, siempre que, a su juicio, puedan ser de importancia para la aprobación de la gestión del Gobierno regional. En ese resumen se incluyen todos los procesos que conciernen a la responsabilidad del Gobierno regional –ya sea solo a su tarea de supervisión o a su poder de iniciativa legislativa– o que puedan tener consecuencias financieras para el Estado federado.

El informe anual se dirige al Parlamento y el Gobierno regionales y se publica en el Boletín Oficial del Parlamento. Para informar a la opinión pública, el tribunal de cuentas lo presenta en una rueda de prensa.

El informe anual no es ni una memoria ni un informe de actividades, sino que constituye, de acuerdo con la Constitución, el fundamento para el proceso parlamentario de aprobación de la gestión del Gobierno regional. La decisión del Parlamento regional sobre la aprobación de la gestión gubernamental se prepara en las comisiones parlamentarias. La decisión no se limita a la cuestión de la aprobación de la gestión, sino que, más bien, en la práctica parlamentaria de los Estados federados se ha creado una forma de adoptar decisiones que permite relacionar la decisión de aprobación con exigencias concretas al Gobierno regional e incluso la desaprobación en casos concretos. Como resultado, el Parlamento puede influir en el Gobierno de forma flexible y efectiva.

1.6 Composición, organización, dotación de personal y financiera

Los tribunales de cuentas se componen de un órgano colegiado de decisión, el personal encargado de las auditorías y la preparación de las decisiones y el personal administrativo y auxiliar.

El órgano colegiado de decisión se denomina Consejo (Baviera, Berlín, Brandemburgo, Hamburgo, Bremen, Renania del Norte-Westfalia, Renania-Palatinado, Sarre y Sajonia) o Senado (Baden-Wurtemberg, Hesse, Mecklemburgo-Pomerania Occidental, Baja Sajonia, Sajonia-Anhalt, Schleswig-Holstein y Turingia). Se compone del presidente y vicepresidente del tribunal de cuentas, así como de otros funcionarios nombrados especialmente para ser miembros del órgano de decisión. El tamaño del órgano colegiado oscila entre cuatro miembros (Bremen) y 16 miembros (Baviera).

El proceso de selección de los presidentes es distinto de un Estado federado a otro. El derecho a proponer al presidente, en ocasiones también al vicepresidente, reside en la mayoría de los Estados en el Gobierno regional o en el presidente del Land. En algunos Estados este derecho reside en el presidente del Parlamento regional o en el Consejo mayor de dicho Parlamento. También existen diferencias en cuanto al nombramiento del presidente. Los presidentes, y en ocasiones también los vicepresidentes, son elegidos por el Parlamento.

Los otros miembros son nombrados por votación del Parlamento en Brandemburgo, Bremen, Hamburgo, Renania del Norte-Westfalia y Sarre; en Sajonia-Anhalt, con la aprobación del Parlamento y, en cuanto al resto de Estados, por lo general son nombrados por el jefe del Gobierno; en el nombramiento de estos miembros participan el presidente del tribunal de cuentas y el órgano colegiado de decisión de maneras diversas. En Renania-Palatinado, por ejemplo, es el presidente del tribunal de cuentas quien propone a los candidatos tras consultar al Consejo (en la práctica el presidente del Land adopta la propuesta que fue elegida después de la convocatoria de un concurso público en todo el territorio federal). En algunos Estados federados la elección va precedida de una votación en el ámbito político. El mandato de los otros miembros finaliza con la jubilación (al cumplir los 65 años de edad).

El mandato de los presidentes en Baviera, Hesse, Mecklemburgo-Pomerania Occidental, Baja Sajonia, Sajonia-Anhalt, Sajonia, Schleswig-Holstein y Turingia dura doce años; en Hesse, Mecklemburgo-Pomerania Occidental, Baja Sajonia, Schleswig-Holstein y Turingia también dura doce años el del vi-

cepresidente; no es posible la reelección. Por lo demás, el mandato de un presidente o de un vicepresidente termina con la jubilación (al cumplir los 65 años de edad, y en Sajonia, al cumplir los 67).

Los tribunales de cuentas están divididos en ámbitos de fiscalización, cada uno de ellos es dirigido por un miembro del órgano colegiado de decisión y sus competencias están ordenadas de acuerdo con criterios de atribución material. Además, existe una unidad central de organización (departamento presidencial u oficina presidencial) para la administración del tribunal de cuentas. En los Estados Baden-Wurtemberg, Baviera, Brandemburgo, Baja Sajonia, Renania del Norte-Westfalia, Sajonia-Anhalt, Sajonia y Turingia se han creado unas instituciones subordinadas al tribunal de cuentas regional que, bajo su supervisión y poder directivo, llevan a cabo tareas fiscalizadas. En ocasiones, los tribunales de cuentas han establecido delegaciones territoriales.

Todo tribunal de cuentas dispondrá del personal necesario para el cumplimiento de sus tareas. El personal dedicado a las tareas de auditoría, así como el personal administrativo y auxiliar son nombrados, por lo general, por el presidente del tribunal de cuentas y, en ocasiones, en el caso de los funcionarios del cuerpo superior, es el presidente del Land el encargado del nombramiento a propuesta del presidente del tribunal.

El presupuesto y la relación de puestos de trabajo de un tribunal de cuentas constituyen una parte independiente del presupuesto regional. Siempre que el Gobierno de un Land se desvíe de las previsiones presupuestarias del tribunal de cuentas en la elaboración del presupuesto regional, se presentará ante el Parlamento regional, junto con el proyecto de ley de presupuestos del Estado federado, también las previsiones divergentes del presidente del tribunal de cuentas. La ejecución del presupuesto y de la previsión de contratación de personal es cometido únicamente del tribunal de cuentas y responsabilidad de su presidente; es controlada por el Parlamento respetando siempre la independencia del tribunal de cuentas. El Parlamento regional decide mediante resolución especial sobre la aprobación de la gestión del presidente del tribunal de cuentas.

1.7 Proceso colegiado de toma de decisiones

Las decisiones que no afecten a la propia administración del órgano de control son responsabilidad del órgano colegiado. Por lo general, las decisiones que no revisten una importancia significativa se dejan en manos de un con-

sejo formado por dos o tres miembros, por ejemplo, el presidente y el auditor jefe competente. El Pleno decide en temas como el informe anual, cuestiones de importancia y en caso de conflicto.

1.8 Cooperación entre los tribunales de cuentas

A consecuencia de la coincidencia y el entrelazamiento de competencias de la Federación y de los Estados federales, así como por su respectiva responsabilidad objetiva y financiera, existen numerosos puntos de contacto entre el Tribunal de Cuentas Federal y los tribunales de cuentas regionales. Si el Tribunal de Cuentas Federal y un tribunal de cuentas de un Estado federado, o los tribunales de cuentas de varios Estados son competentes para realizar una auditoría, entonces en principio deben realizar una auditoría conjunta. Un tribunal de cuentas, en el marco de la Constitución, puede, mediante acuerdo, asumir tareas fiscalizadoras de otro tribunal de cuentas o transferir tareas a otro tribunal. El objetivo de esos acuerdos es evitar la doble auditoría –aunque solo se vean afectados ámbitos parciales– y, en lo posible, que haya áreas exentas de control.

La Conferencia de los Presidentes de los Tribunales de Cuentas Federal y Regionales (*Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungsböfe des Bundes und der Länder*), que se reúne dos veces al año, ha asumido la misión de coordinar y fomentar la cooperación entre los tribunales. El objetivo de establecer una red de comunicación y apoyo recíprocos es que el control de las finanzas públicas en la Federación y en los Estados federados sea eficaz. La función principal de la Conferencia es fomentar el debate de cuestiones de interés común y el intercambio de experiencias en cuestiones relacionadas directamente con la auditoría pública, pero también en cuanto a la práctica habitual de los distintos tribunales de cuentas a la hora de reclutar personal, al control del proceso de fiscalización o a la gestión de la calidad y los costes de la actuación de los tribunales de cuentas. Esto no afecta al hecho de que cada tribunal de cuentas desempeñe sus tareas de forma autónoma e independiente del resto de tribunales. Como ayuda para las deliberaciones en la Conferencia de Presidentes, así como para el intercambio de opiniones y experiencias, existen comités de trabajo (diez en la actualidad), que la Conferencia de Presidentes ha creado para las distintas materias. A menudo sus trabajos preliminares permiten presentar ante los gobiernos y la opinión pública peticiones conjuntas de los tribunales de cuentas debidamente fundadas y orientadas a los objetivos planteados, lo que permite estimular los cambios y decisiones necesarios.

Junto al miembro alemán del Tribunal de Cuentas Europeo, también el director del Control de Finanzas suizo y el presidente del Tribunal de Cuentas Austríaco participan regularmente en la Conferencia.

2. EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO EN LOS ESTADOS FEDERADOS DE AUSTRIA

2.1 Introducción

En el marco de su autonomía constitucional relativa, los Estados federados de la República austriaca están autorizados a establecer instituciones regionales de control externo para su ámbito y a dotarlas de facultades de control. En ocho de los nueve Estados federados de Austria se han creado tribunales de cuentas regionales independientes. Solo Viena, la capital federal, debido a su especial posición como Estado federado y entidad municipal, dispone de una oficina de control que, como sección del Gobierno municipal, es parte organizativa de la Administración regional y local.

El Tribunal (Federal) de Cuentas de Austria tiene una larga historia y tradición, mientras que, en comparación, los tribunales de cuentas regionales son bastante recientes. El primero se fundó en el año 1982 y el resto en los años posteriores. Esta ola fundacional refleja un positivo clima político en el ámbito del control y marca el inicio de una dinámica evolución de la auditoría del sector público en Austria.

2.2 Posición jurídica de los tribunales de cuentas regionales

En lo esencial, los tribunales de cuentas regionales de los distintos Estados federados responden a los principios contenidos en la Declaración de Lima. Se han constituido como órganos del poder legislativo y cuentan con la garantía institucional de las respectivas Constituciones de los Estados federados. Su misión es respaldar a los Parlamentos regionales en sus actuaciones fiscalizadoras.

Expresión directa de esta adscripción de los tribunales de cuentas regionales a la autoridad legislativa son:

- la elección del director o directora de los tribunales de cuentas regionales la lleva a cabo el respectivo Parlamento por mayoría cualificada;
- la obligación de presentar informes ante los Parlamentos;
- la aprobación directa del presupuesto por parte del Parlamento; así como
- el derecho a presentar requerimientos de auditoría, los cuales deben cumplir los requisitos establecidos por ley.

La posición de los tribunales de cuentas de los Estados federados como órganos del poder legislativo viene subrayada por la aclaración contenida en las respectivas Constituciones regionales, que los declara independientes del Gobierno regional y solo sometidos a las disposiciones de la ley, lo que debería excluir toda influencia por parte de las entidades fiscalizadas o de la política gubernamental.

En su mayoría, los principios organizativos y financieros básicos, así como las condiciones marco legales de los tribunales de cuentas regionales poseen rango constitucional, por lo que disfrutaban de mayor garantía de mantenerse tal y como están.

2.3 Funciones de los tribunales de cuentas regionales

Las funciones de los tribunales de cuentas de los Estados federados están descritas en las respectivas Constituciones regionales sin excepción, aunque, en los pormenores, existen diferencias en las normativas de los distintos Estados federados.

Entre las tareas reguladas constitucionalmente para todos los tribunales de cuentas regionales austriacos se encuentra la del control de la gestión financiera del respectivo Estado federado, de su Administración, de las fundaciones, los fondos e instituciones administrados por él, así como de las empresas en las que el Estado participa o sobre las que puede ejercer la correspondiente influencia. Otra de las competencias que igualmente recogen todas las leyes relativas a los tribunales de cuentas es controlar el uso adecuado a sus fines de las subvenciones concedidas por los Estados federados.

La mayoría de tribunales de cuentas austriacos colabora asimismo en el control financiero de los fondos de la Unión Europea que contempla la legislación comunitaria.

Junto a estas tareas de tenor similar, algunos tribunales de cuentas regionales deben llevar a cabo otros cometidos algo distintos, como la colaboración en la evaluación de las consecuencias financieras de los proyectos de ley o la cooperación con las comisiones de investigación parlamentarias. Por otra parte, algunos tribunales de cuentas regionales están obligados por ley a realizar auditorías continuas de las obras de envergadura, así como a efectuar los denominados controles de desarrollo de proyectos.

En cuanto a la dotación de competencias de los tribunales de cuentas, el ordenamiento jurídico austriaco sigue en general el principio del control in-

tegral de la gestión financiera. De conformidad con dicho principio, no debería existir ningún ámbito exento de control en el que el sector público lleve a cabo actividades financieras, pero actúe sin ser fiscalizado. Por eso, independientemente de la forma jurídica en la que se presente (administración soberana o actividad privada) e independientemente de si ésta la efectúan los propios órganos estatales o está segregada de la organización del Estado, toda acción administrativa en la Federación y en los Estados federados está sujeta al control de los tribunales de cuentas.

2.4 Procedimientos de fiscalización y competencias fiscalizadoras

Un principio básico que, al mismo tiempo, es expresión de la autonomía de los tribunales de cuentas regionales es el derecho a realizar auditorías por iniciativa propia, es decir, de forma independiente de los encargos de fiscalización externos. Este principio se aplica de forma generalizada en todos los Estados federados y se complementa con la introducción de métodos de análisis cuya misión es garantizar que se opte por una fiscalización orientada a la efectividad y el riesgo.

Además, los Parlamentos regionales pueden encargar a los tribunales de cuentas regionales la realización de una auditoría. Los encargos de auditoría son aprobados tanto por decisión parlamentaria y por decisión de la comisión parlamentaria encargada del control de la gestión financiera, como por petición de un reducido número de diputados, es decir, casi como derecho de minoría parlamentaria. También en la mayoría de los casos el Gobierno regional está legitimado para encargar una auditoría. En algunos Estados federados, aquellas fracciones políticas representadas en el Parlamento regional que, de otro modo, por su escaso número de parlamentarios no tendrían ninguna posibilidad de encargar una auditoría, disfrutan asimismo, con un alcance limitado, del derecho de encargarla.

Los tribunales de cuentas tienen competencias definidas legalmente cuyo fin es garantizar que puedan revisar todos los documentos relevantes para la fiscalización, así como recabar cualquier información que consideren necesaria. Tratan directamente con todas las entidades subordinadas a su jurisdicción fiscalizadora. Entre otras cosas, les compete:

- recopilar por escrito o por vía rápida toda aquella información que se considere necesaria con respecto a todas las entidades fiscalizadas;
- exigir el envío de expedientes, libros de contabilidad, documentación justificativa, registros y documentos;

- revisar *in situ* a través de sus órganos los libros, justificantes contables y demás recursos relacionados con la gestión financiera, incluidos los sistemas electrónicos de procesamiento de datos, y llevar a cabo por sí mismos visitas de inspección.

Sin embargo, los tribunales de cuentas de los Estados federados no están legitimados a ejercer influencia directa –es decir, en virtud de una potestad imperativa– sobre las administraciones y organizaciones fiscalizadas. No obstante, se les insta a comunicar propuestas de mejora y a sugerir medidas de ahorro, así como a promover medidas para aumentar los ingresos, cuya aplicación, en todo caso, corresponde a los órganos responsables de las entidades fiscalizadas que, a su vez, están sometidos a una responsabilidad jurídica y política.

En caso de discrepancia de opiniones sobre la interpretación de las disposiciones legales respecto a la competencia de los tribunales de cuentas regionales decide, en casi todos los Estados federados, el Tribunal Constitucional de la República de Austria.

2.5 Criterios de fiscalización

De acuerdo con las directrices de las Constituciones regionales y con las disposiciones, en gran medida del mismo tenor, de las distintas leyes sobre los tribunales de cuentas en cada Estado federado, la labor de fiscalización de los tribunales de cuentas regionales debe extenderse con regularidad a la exactitud aritmética, la conformidad con la normativa vigente (legalidad), la economía, la eficiencia y la eficacia de la gestión financiera.

En el centro del actual control de los tribunales de cuentas se encuentran cada vez más la comprobación de la eficiencia y la eficacia, donde, siempre con más frecuencia, pasan a primer plano la efectividad y la conveniencia de la actuación estatal como criterio de evaluación de la actividad y del éxito logrado.

Los elementos decisivos para la valoración del éxito, es decir, para la evaluación de la eficiencia, son los objetivos previstos, los medios empleados y el resultado alcanzado con ellos. Los tribunales de cuentas tratan cada vez más de averiguar si los objetivos establecidos se alcanzan con los fondos públicos empleados y, con ello, se salvaguardan correspondientemente los intereses del contribuyente. Además, los tribunales de cuentas abogan por la disminución de la burocracia y por la modernización de la

Administración según los principios de la “Nueva Gestión Pública” y de la “Eficacia gubernativa”.

En los Estados federados de Austria el control de los tribunales de cuentas está organizado fundamentalmente mediante controles *ex-post*¹, lo que no significa que solo pueda realizarse la fiscalización cuando, por ejemplo, se completa un proyecto de envergadura. La realización de proyectos consiste a menudo en una nutrida serie de distintas acciones administrativas, cada una de las cuales puede *a posteriori* ser objeto de controles de los tribunales de cuentas (por ejemplo, planificación, estimaciones de costes, etc.). De esta manera, los controles efectuados por los tribunales de cuentas pueden realizarse con la suficiente actualidad como para que las medidas correctivas puedan efectivamente ser introducidas a su debido tiempo.

2.6 Composición, organización, dotación financiera y de personal

La composición de los tribunales de cuentas regionales austriacos es monocrática: la máxima posición ejecutiva la ocupa en cada uno de ellos un director nombrado por el Parlamento regional para un periodo determinado, que representa al tribunal de cuentas hacia el exterior y es el superior con poder de mando de todos los empleados. En cuanto a su responsabilidad, los directores de los tribunales de cuentas están equiparados jurídicamente a los miembros de los respectivos Gobiernos (responsabilidad fundada en el derecho público). En la mayoría de Estados federados ostentan asimismo la máxima jerarquía de cargo y personal sobre los funcionarios.

La posición jurídica de los directores de los tribunales de cuentas regionales está sujeta a una normativa especial: existen estrictas cláusulas de incompatibilidad que establecen que éstos no pueden pertenecer a ningún Parlamento o Concejo municipal y que no pueden haber sido miembros de ningún Gobierno regional o federal en los últimos años antes de su elección. Ningún miembro de un tribunal de cuentas regional puede tampoco participar en la dirección y administración de empresas con ánimo de lucro o en empresas que estén sometidas al control del tribunal de cuentas del Estado federado en cuestión.

1 Algunos tribunales de cuentas regionales reciben por ley el encargo de realizar controles concomitantes de proyectos.

En lo que concierne a la estructura de la organización interna de cada uno de los tribunales de cuentas regionales, ésta les compete por completo. Dependiendo del tamaño, evolución histórica y “filosofía de gestión” del director, el abánico de posibilidades comprende desde estructuras jerárquicas clásicas, pasando por modelos matriciales, hasta formas de organización con una marcada orientación a los proyectos.

La dotación financiera de un tribunal de cuentas regional es responsabilidad exclusiva del Estado federado que es sometido a la competencia de la institución de control en cuestión. El director del tribunal de cuentas informa sobre las necesidades financieras, de personal y de material al Parlamento regional que, tras revisión y consulta de los contenidos, recomienda al Gobierno regional su consideración en el presupuesto.

2.7 Cooperación de los tribunales de cuentas regionales austriacos

A pesar del establecimiento de los tribunales de cuentas regionales, la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas austriaco en el ámbito de los Estados federados no se redujo ni se modificó. Para evitar las posibles dobles vías, resulta de suma importancia coordinar la actividad fiscalizadora. Por eso se producen con regularidad contactos para mejorar la coordinación que sirven para el intercambio de información e impulsan nuevas ideas y enfoques.

La coexistencia de la competencia de las instituciones de control del ámbito federal y regional da lugar no solo a un esfuerzo de coordinación, sino también a ciertas ventajas, puesto que todas las instituciones de control pueden aplicar sus capacidades individuales. Así, por ejemplo, solo el Tribunal de Cuentas austriaco puede emprender auditorías horizontales que afecten a varios Estados federados y llevar a cabo comparaciones entre ellos.

Por su parte, los tribunales de cuentas regionales están más cerca del lugar de los hechos y, por lo general, conocen mejor las estructuras de las entidades fiscalizadas. Por eso reconocen con mayor rapidez cualquier posible deficiencia y pueden llevar a cabo las auditorías con más celeridad de lo que podría hacerlo el Tribunal de Cuentas austriaco desde Viena.

De ese modo, gracias a una acertada cooperación, los tribunales de cuentas austriacos logran optimizar el beneficio de su labor para los contribuyentes.

2.8 Lista de las instituciones de control externo en los Estados federados

Burgenländischer Landesrechnungshof

Tribunal de Cuentas de Burgenland

Technologiezentrum Eisenstadt

Marktstraße 3

7000 Eisenstadt

Correo electrónico: post.lrh@blrh.at

<http://www.blrh.at/>

Kärntner Landesrechnungshof

Tribunal de Cuentas de Carintia

Kaufmannngasse 13 H

9010 Klagenfurt

Correo electrónico: post.lrh@ktn.gv.at

<http://www.landesrechnungshof.ktn.gv.at/>

Oberösterreichischer Landesrechnungshof

Tribunal de Cuentas de Alta Austria

Promenade 31

4020 Linz

Correo electrónico: post.lrh@lrh-ooe.at

<http://www.lrh-ooe.at/>

Niederösterreichischer Landesrechnungshof

Tribunal de Cuentas de Baja Austria

Wiener Straße 54

3109 St. Pölten

Correo electrónico: post.lrh@noel.gv.at

<http://www.lrh-noe.at/>

Salzburger Landesrechnungshof

Tribunal de Cuentas del Estado federado de Salzburgo

Fanny-von-Lehnert-Straße 1

Postfach [Apdo. de correos] 527

5010 Salzburgo

Correo electrónico: landesrechnungshof@salzburg.gv.at

<http://www.salzburg.gv.at/>

Steiermärkischer Landesrechnungshof

Tribunal de Cuentas de Estiria

Palais Trauttmansdorff

Trauttmansdorffgasse 2

8010 Graz

Correo electrónico: lrh@stmk.gv.at

<http://www.landesrechnungshof.steiermark.at/>

Landesrechnungshof Tirol

Tribunal de Cuentas de Tirol

Eduard-Wallnöfer-Platz 3

6020 Innsbruck

Correo electrónico: landesrechnungshof@tirol.gv.at

<http://www.tirol.gv.at/landtag/landesrechnungshof/>

Landesrechnungshof Vorarlberg

Tribunal de Cuentas de Vorarlberg

Römerstraße 32

6901 Bregenz

Correo electrónico: postoffice@lrh-v.at

<http://www.lrh-v.at/>

Kontrollamt der Stadt Wien

Oficina de control de la ciudad de Viena

Rathausstraße 9

1082 Viena

Correo electrónico: post@mka.magwien.gv.at

<http://www.kontrollamt.wien.at/>

3. EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO EN ESPAÑA

3.1 Marco jurídico general

La Constitución española de 1978 garantiza el principio de autonomía de las nacionalidades y regiones que integran el Estado español. Este principio tiene su plasmación en la organización territorial del Estado que, a partir de ese momento se configura en municipios, provincias y Comunidades Autónomas. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

España se estructura constitucionalmente en diecisiete Comunidades Autónomas, cada una de ellas con su gobierno ejecutivo y su parlamento regional. Al contrario de lo que sucede en otros países, donde suele encontrarse una uniformidad entre las diversas regiones, en España cada nacionalidad o región cuenta con unas competencias que no siempre coinciden con las de otras regiones y, por ende, los órganos de control externo del sector público autonómico presentan características y funciones diversas.

A partir de 1984, algunas Comunidades Autónomas han ido creando, en el ejercicio de sus facultades de autogobierno, órganos de control dependientes de sus respectivos parlamentos para posibilitar el control externo del sector público autonómico. Hasta el momento doce Comunidades Autónomas (Andalucía, Asturias, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla-León, Cataluña, Comunidad de Madrid, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, Navarra y País Vasco) disponen de órgano de control de las cuentas públicas regionales. Los órganos de control de las Comunidades de Asturias y Castilla-León y de las Islas Baleares han empezado más recientemente su funcionamiento. En Aragón, a pesar de que el parlamento regional ya ha aprobado la creación de un órgano de control, éste todavía no ha iniciado su actividad. Para las comunidades restantes, el control de las cuentas públicas regionales es ejercido directamente por el Tribunal de Cuentas del Estado. Sería deseable que el modelo se generalizara al resto de Comunidades Autónomas, a fin de que el sistema resultase globalmente coherente con la concepción y funcionamiento del Estado de las Autonomías. En este sentido, la situación de España es atípica con relación al resto de países europeos, donde por regla general hay una mayor homogeneidad entre las diferentes regiones de un mismo Estado.

Las funciones de fiscalización económico-financiera que ejercen los órganos regionales de control externo sobre sus respectivos sectores públicos

deberán ser compatibles con las ejercidas por el Tribunal de Cuentas, que se configura por la Constitución como el órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Estos órganos carecen de función de enjuiciamiento, salvo que la ejerzan por delegación del Tribunal de Cuentas. La creación de las instituciones regionales de control externo es competencia de los correspondientes parlamentos regionales, que regulan su estatuto jurídico, prerrogativas, competencias, etc., por norma con rango de ley.

Las leyes en vigor son muy similares, aun cuando difiere el número de consejeros de una institución a otra. En todos los casos la función fiscalizadora comprende el control de legalidad, de regularidad financiera, y de eficacia, eficiencia y economía.

3.2 Alcance de la actividad de control

Las funciones de los órganos autonómicos de control externo vienen definidas por cada una de sus leyes constitutivas. Su función principal es la de fiscalizar la gestión o actividad económica, financiera y contable del sector público regional¹, aunque todos ellos ejercen también competencias fiscalizadoras sobre las corporaciones locales de la región (provinciales y municipales), sus organismos autónomos y las empresas de ellas dependientes².

-
- 1 Aunque los contenidos de la tarea fiscalizadora sobre el sector público regional suelen ser desarrollados en las leyes reguladoras de los órganos autonómicos de control externo con una amplitud muy variable, en todas ellas este sector público está constituido por la Administración pública de la Comunidad Autónoma incluyendo la llamada Administración Institucional, es decir, organismos autónomos, empresas públicas dependientes de la Administración autonómica y las entidades participadas mayoritariamente por la misma. Algunas leyes reguladoras mencionan asimismo corporaciones de derecho público como por ejemplo las cofradías de pescadores, cámaras de la propiedad, agrarias, de comercio, industria y navegación (caso de Galicia o la Comunidad de Madrid), en otros casos es la propia norma legal reguladora de la corporación que prevé la competencia fiscalizadora del órgano autonómico de control. La búsqueda de nuevas formas jurídicas lo que se denomina la "huida generalizada del Derecho administrativo" dificulta en muchos casos el control del sector público constituido por la llamada Administración Institucional. Los órganos autonómicos de control externo pueden encontrar algún tipo de reticencia para proceder a la fiscalización de estas entidades que pueden llegar a alegar la incompetencia del órgano fiscalizador, caso, por ejemplo, de las fundaciones públicas o de los consorcios. Asimismo se plantea la duda de si todos los OCEX tienen competencia para fiscalizar las denominadas empresas vinculadas, donde la participación pública es menor al 50 %. Algunas leyes reguladoras prevén expresamente esta posibilidad (Baleares, Cataluña).
 - 2 Lo expuesto en la nota de pie anterior sobre la Administración Institucional tiene la misma validez en lo que se refiere al sector público local.

En todos los casos se incluye también en el sector público autonómico a las universidades públicas existentes en el territorio de la Comunidad Autónoma. El ámbito de actuación de los órganos autonómicos de control externo se extiende asimismo a las ayudas concedidas por el sector público autonómico o local a personas físicas o jurídicas, cualquiera que sea la naturaleza de esta ayuda: subvenciones, créditos, avales, exenciones, bonificaciones fiscales, etc. Aparte de la función fiscalizadora cuyo contenido incluye la fiscalización de las cuentas, la contratación, el patrimonio y las ayudas del sector público, sea éste regional o local³, también se atribuyen otras funciones a los órganos de control en sus leyes reguladoras como son el asesoramiento a los respectivos parlamentos en materia económico-financiera y la instrucción, por delegación del Tribunal de Cuentas, de procedimientos para el enjuiciamiento de responsabilidades contables.

Junto a ellas, en algunas leyes autonómicas se mencionan expresamente otra serie de funciones como el conocimiento y análisis de las auditorías que sobre el sector público realice la intervención u otras entidades (Baleares, Canarias y Comunidad Valenciana), la emisión de dictámenes y consultas que en materia de contabilidad pública y gestión económico-financiera soliciten diversas entidades públicas (Canarias, Cataluña y Galicia, similar en Aragón) o la fiscalización de los procesos de privatización de las empresas y servicios públicos, si los hubiere (Aragón).

Si en el ejercicio de su función fiscalizadora los órganos autonómicos de control externo advirtieran la existencia de indicios de responsabilidad contable (infracciones, abusos o prácticas irregulares) en que hubieran podido incurrir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, trasladarán sin dilación el asunto al Tribunal de Cuentas, a los efectos de su posible enjuiciamiento.

Los órganos autonómicos de control externo carecen de potestad jurisdiccional, la cual se reserva en exclusiva al Tribunal de Cuentas, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que esta solución es la que mejor se adecua a la Constitución.

3 En el ejercicio de su función fiscalizadora incumbe a todos los órganos autonómicos de control externo (aunque no todas las leyes reguladoras hacen expresamente referencia a ello) asimismo la fiscalización de la contabilidad electoral de las formaciones políticas que concurran a las elecciones autonómicas. Por otra parte y de acuerdo con la ley vigente sobre los Fondos de Compensación Interterritorial, estos órganos deben elaborar un informe separado de todos los proyectos financiados con cargo a estos fondos en la respectiva Comunidad Autónoma.

Sin perjuicio de ello, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos correspondientes de las leyes constitutivas de los diferentes órganos autonómicos y concordantes de las leyes orgánica y de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los órganos autonómicos de control externo, por delegación del Tribunal de Cuentas, podrán instruir las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables.

En el supuesto de que el Tribunal de Cuentas hiciere uso de la facultad de delegación que le confiere su Ley Orgánica (artículo 26.3), los órganos autonómicos instruirían por consiguiente las señaladas actuaciones previas.

Por último, la iniciativa fiscalizadora corresponde por lo general a los propios órganos autonómicos de control externo y a los parlamentos de las Comunidades Autónomas. En determinados supuestos, no obstante, se pueden habilitar otros sujetos, como el gobierno autonómico o las corporaciones locales (Aragón, Baleares, Canarias - cuya ley reguladora prevé asimismo las universidades -, Castilla-La Mancha, regulación más amplia incluso en Asturias y en la Comunidad de Madrid).

3.3 Tipos de control

El objetivo del control se manifiesta en una triple vertiente:

- control de regularidad financiera,
- control de legalidad,
- control de eficacia, eficiencia y economía (las tres E).

El control de regularidad financiera verifica si los estados contables de la entidad auditada han sido elaborados y presentados de acuerdo con los principios contables que les resulten aplicables.

El control de cumplimiento de legalidad comprueba si la entidad auditada observa la normativa legal por la que ha de regirse su actividad.

Los controles de eficacia, eficiencia y economía evalúan la actuación de la entidad auditada, de acuerdo con los objetivos asignados y los principios de una buena gestión. Se trata de evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma eco-

nómica y eficiente, así como evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

El control de eficacia verifica en qué medida se cumplen los objetivos asignados a la entidad, recogidos en sus planes y programas de actuación. El control de eficiencia compara los resultados obtenidos con los medios utilizados para ello y el control de economía verifica si los recursos han sido obtenidos con el mínimo coste posible, manteniendo la adecuada calidad y cantidad de los mismos.

Las auditorías de eficacia, eficiencia y economía constituyen un nuevo e importante reto y enfrentan al profesional con la difícil tarea de evaluar un comportamiento económico adecuado en lo relativo a la gestión.

En el caso español, han predominado en el sector público el control de regularidad financiera y el control de legalidad, si bien existe una tendencia a incrementar los esfuerzos para llevar a cabo controles de eficacia, eficiencia y economía. En este sentido, la propia Constitución de 1978 establece, en su artículo 31.2 que *“el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*. En este mismo sentido se pronuncia la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, en su artículo 13.1, apartados b) y c), señalando entre los puntos de obligada referencia en la actividad fiscalizadora del Tribunal *“el cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de las demás Entidades sujetas a régimen presupuestario público, basado en criterios de eficiencia y economía”*.

La evaluación de la eficacia de una gestión no puede plantearse seriamente si no cuenta con una planificación previa concretada en unos programas en los que los objetivos aparezcan claramente establecidos y cuantificados en la medida de lo posible.

El control de la eficiencia supone el poder contar con unas pautas o valores de referencia, frente a los cuales sea posible establecer comparaciones. El contar con unos indicadores objetivos constituiría, sin duda, un instrumento de utilidad con vistas a la realización de este tipo de auditorías.

Mientras que, en el caso de la auditoría financiera se cuenta con unas normas y unos procedimientos muy definidos y normalizados, en las auditorías de eficacia, eficiencia y economía estas normas y procedimientos no es-

tán suficientemente consolidados y aceptados por la mayoría de profesionales y se encuentran, por lo tanto, sujetas a la apreciación y juicio subjetivos del auditor y pueden recibir, en consecuencia, críticas a la solidez en la que se fundamenten sus conclusiones.

3.4 Relaciones con otras instituciones de control

La relación entre los órganos autonómicos de control y el Tribunal de Cuentas se realiza a través de una comisión de coordinación creada en mayo de 1989, cuya misión es el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. Las instituciones regionales, además, remiten copia de sus informes al Tribunal de Cuentas.

En ningún caso existe subordinación jerárquica de los órganos regionales de control al Tribunal de Cuentas o al Gobierno Central. Los órganos regionales dependen de sus correspondientes parlamentos, que aprueban sus presupuestos y nombran a sus miembros.

No obstante, existe la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas delegue en los órganos regionales la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales de responsabilidad contable.

No existen vínculos de interdependencia, ni orgánicos ni funcionales, entre las diversas instituciones regionales de control. Hasta hace poco la colaboración se manifestaba en contactos al máximo nivel y en la participación en conferencias y seminarios. No obstante, en reunión celebrada en Madrid el 15 de junio de 2006, los máximos representantes de los tribunales autonómicos de cuentas decidieron constituir la “Conferencia de Presidentes de los Órganos Autonómicos de Control Externo” al objeto de incrementar la cooperación entre sus miembros para impulsar un mayor y más eficaz control de los fondos públicos. Los órganos de control externo autonómicos persiguen con esta iniciativa intercambiar información, experiencias y métodos de fiscalización, así como adoptar una posición homogénea en relación con aquellas cuestiones que afectan a la fiscalización de las administraciones regionales y locales. En la reunión de Madrid se acordó celebrar dos sesiones ordinarias al año y la presidencia de la Conferencia será rotatoria respetando el orden de antigüedad de las instituciones miembros. En su primera reunión, celebrada en octubre de 2006 en Pamplona, la Conferencia de Presidentes consensuó un documento, bautizado como “Declaración de Pamplona” sobre la situación del control de los fondos pú-

blicos en el que apuestan por priorizar el control de las áreas “*más importantes desde el punto de vista presupuestario, como salud y educación*”, con “*una especial atención a las consideradas áreas de riesgo, como subvenciones, obras públicas y urbanismo*”.

La relación entre los órganos de control autonómicos y sus respectivos parlamentos se articula generalmente a través de una comisión parlamentaria que, en unos casos, es una comisión parlamentaria especial (Cataluña y Galicia) y, en otros, es la comisión de economía, hacienda y presupuestos (Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Comunidad de Madrid, Navarra y País Vasco) (ver cuadro). En el caso de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, el Síndico de Cuentas comparecerá ante las Cortes de Castilla-La Mancha cuantas veces sea requerido para informar de los asuntos que la Cámara le solicite (una regulación similar es de aplicación a los órganos de control de Castilla-León, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana).

3.5 Procedimientos de control

En general, los órganos autonómicos de control externo no limitan su actuación a la revisión de documentos, sino que, tal y como es habitual en el trabajo de auditoría, los procedimientos incluyen audiencias o entrevistas al personal responsable con el fin fundamental de conocer los procesos de gestión y de control interno de la entidad fiscalizada de acuerdo con los principios y normas de auditoría del sector público.

A continuación se describe el método de trabajo que siguen generalmente las instituciones de control externo de las Comunidades Autónomas para la realización de las auditorías de regularidad (auditoría financiera y auditoría de legalidad):

La primera fase del proceso de realización de la auditoría que se lleva a cabo es la planificación adecuada de la misma. Para ello, se efectúa, primeramente, una revisión global de la entidad a auditar (toma de datos). En base a éstos, el auditor encargado de la auditoría desarrolla posteriormente el memorándum de planificación.

La segunda fase de la auditoría financiera consiste en efectuar un estudio y evaluación del sistema de control interno existente para determinar el grado de confianza en el mismo y, en base a ello, poder establecer la naturaleza, el alcance y el calendario de los procedimientos de auditoría a aplicar.

La tercera fase del trabajo consiste en la elaboración de los programas específicos para cada una de las áreas en las que se divide el mismo. Estos programas de trabajo comprenden, generalmente, tres apartados:

- * introducción
- * objetivos de auditoría
- * procedimientos de auditoría

La ejecución de las diversas pruebas y procedimientos de auditoría contenidos en el programa de trabajo constituye la cuarta fase del proceso de auditoría.

En esta fase se obtiene la evidencia de auditoría suficiente, pertinente y fidedigna para lograr una base razonable en la que se apoyen las conclusiones, comentarios y recomendaciones.

Todo lo anterior forma parte de un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas, en el que se incluirán todos los papeles de trabajo.

La ejecución de los programas de trabajo es llevada a cabo por el personal técnico integrado en las respectivas relaciones de puestos de trabajo de las instituciones fiscalizadoras, básicamente los técnicos de auditoría, asistidos por los ayudantes. La supervisión corresponde al auditor encargado de la fiscalización, de modo que pueda tener un conocimiento de todos los aspectos de la auditoría y, estando, por tanto, en condiciones de asumir la confección del informe.

La quinta fase consiste en la preparación por parte del auditor encargado del borrador del informe, que es aprobado por el Consejo de la institución de control externo de la Comunidad Autónoma, conforme al procedimiento legalmente establecido. Se remite al ente fiscalizado a efectos de alegaciones. Con dichas alegaciones se elabora el informe definitivo, que es nuevamente aprobado por el Consejo de la institución de control. El destinatario de estos informes es el Pleno del parlamento autonómico o de la corporación local fiscalizada, según los casos.

La realización de auditorías de eficacia, eficiencia y economía no está todavía ampliamente extendida en el sector privado, pero las peculiaridades del sector público suponen dificultades añadidas, tales como: la inadecuación del beneficio y otros excedentes como medida de la eficacia de las organizaciones, la dificultad para cuantificar ventajas y objetivos sociales y políticos, con la necesidad que ello conlleva a plantear análisis coste-beneficio

en términos monetarios y no monetarios, la propia dimensión de las organizaciones, la evaluación de la incidencia de las rigideces que la reglamentación legal puede introducir, etc. Todo ello ha supuesto un freno efectivo muy importante para el desarrollo y la aplicación en la práctica de auditorías de eficacia, eficiencia y economía, aun cuando haya un amplio acuerdo de partida sobre su conveniencia, y aun sobre la necesidad de practicarlas.

Las diversas instituciones regionales de control españolas no tienen a su alcance medidas vinculantes para hacer cumplir sus recomendaciones: no imponen sanciones coercitivas, aunque sí pueden hacer un requerimiento del cumplimiento de dichas recomendaciones.

Al contrario de lo que sucede con el Tribunal de Cuentas del Estado, donde existe una sección de enjuiciamiento, no es función de las instituciones regionales de control entablar procedimientos judiciales; solamente colaboran con el Tribunal de Cuentas del Estado cuando éste delega en los órganos regionales la instrucción de los procedimientos legales preliminares para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

En la realización del trabajo de fiscalización existe un procedimiento contradictorio en el que la opinión de los auditores tiene un contraste continuado con la de los responsables del ente auditado; es decir, durante la ejecución de la auditoría se intercambian opiniones, se van avanzando conclusiones provisionales a las entidades auditadas. Posteriormente se elabora un borrador de informe que se somete a la consideración del organismo auditado para que realice alegaciones. El informe definitivo se confecciona teniendo en cuenta dichas alegaciones.

En los últimos años, se dedica cada vez más atención al seguimiento de las recomendaciones emitidas en informes de ejercicios anteriores. La finalidad es evaluar la influencia que tienen los informes de auditoría, a través de las recomendaciones, en la mejora de las prácticas de gestión de los entes públicos.

3.6 Destinatarios de los informes de auditoría

Los órganos autonómicos de control externo remiten sus informes a los parlamentos regionales. Una copia de cada informe es también remitida al Tribunal de Cuentas del Estado. Como es lógico, los informes se entregan a los entes auditados y, tratándose de las cuentas regionales, al ejecutivo regional.

3.7 Publicación de los informes

En general, la iniciativa de publicación de los informes no parte en España de los órganos autonómicos de control externo, sino de los propios entes auditados o instituciones destinatarias.

Así, los informes sobre las Cuentas Generales de las Comunidades Autónomas se publican íntegramente en el boletín oficial de los parlamentos regionales. La publicación del informe en el boletín oficial de la Comunidad Autónoma suele ser obligatoria, con las excepciones de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, donde sólo es obligatorio publicar las conclusiones, y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, cuya Ley de Creación no contempla este extremo. Mientras que algunos órganos autonómicos de control externo adjuntan todos los informes realizados durante el año a una Memoria que rinden a su parlamento (Castilla-León y Comunidad de Madrid), otros, en cambio, remiten a los parlamentos autónomos los informes realizados a medida que se elaboran y son aprobados por el máximo órgano decisorio.

El contenido de los informes también llega al público en general a través de los boletines oficiales y de los medios de comunicación. Todos los órganos autonómicos de control externo publican asimismo sus informes en su propio sitio web.

El plazo para la emisión del informe anual sobre la Cuenta General se sitúa en unos casos en una fecha fija, el 31 de diciembre del año siguiente al cierre del ejercicio contable al que viene referido el informe, o dos meses después de esta fecha; en otros casos, este plazo se fija entre tres y seis meses a partir de que la cuenta es rendida al órgano de control externo (ver cuadro).

Hay que tener en cuenta que el plazo de tres meses previsto en los casos de la Cámara de Cuentas de Andalucía, Audiencia de Cuentas de Canarias y Cámara de Comptos de Navarra puede resultar escaso para elaborar un informe de estas características si se considera la amplitud del trabajo a desarrollar y el hecho de que solamente la tramitación del informe, su discusión y envío para alegaciones puede consumir la mitad de este tiempo. Por ello sería deseable su ampliación.

Por otra parte, el plazo para la remisión de esas cuentas al órgano de control, establecido en sus leyes reguladoras o en las correspondientes leyes de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma, se fija en términos gene-

rales en los meses de julio, agosto, e incluso, septiembre del ejercicio siguiente al de las cuentas vencidas.

Ello provoca que en algunos casos sea muy difícil que el informe que emiten estos órganos de control sobre la Cuenta General de un año, sea público dentro del año siguiente al de cierre de cuentas, con el consiguiente desfase y pérdida de actualidad del mismo que ello conlleva.

3.8 Recursos financieros

Por lo que se refiere a la financiación de los órganos regionales de control, sus recursos proceden, en su totalidad, del presupuesto que aprueba el correspondiente parlamento regional. Son los propios órganos de control los que elaboran y aprueban sus presupuestos, que se integran, como sección específica, en los presupuestos de la respectiva comunidad autónoma. Esta autonomía presupuestaria garantiza, junto con otros aspectos como la duración del mandato y la reconocida independencia y/o inamovilidad de sus miembros, la autonomía funcional de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas.

En España, el control sobre la ejecución del presupuesto de las instituciones de control corresponde al parlamento autonómico.

3.9 Composición y recursos humanos

El número de personas al servicio de las instituciones regionales de control es muy diverso, puesto que depende de las competencias de cada institución de control, del volumen del presupuesto regional, de si se auditan también las universidades y servicios de salud, etc. Este número oscila entre veinte y ciento veinte.

Los órganos autonómicos de control externo actualmente existentes presentan un esquema organizativo que sigue el modelo del Tribunal de Cuentas. En todos los casos se incluyen presidente, pleno y secretaría general. Según los casos, también se mencionan el vicepresidente, los consejeros, los auditores, la comisión de gobierno y las secciones de fiscalización y enjuiciamiento (ver cuadro).

La estructura de los órganos de decisión superior es también diversa. Así, el órgano de máxima responsabilidad es unipersonal en Castilla-La Mancha

(Síndico de Cuentas) y en Navarra (Presidente); se compone de tres Síndicos en Asturias, la Comunidad Valenciana y las Islas Baleares; cinco Consejeros en Canarias, Castilla-León y Galicia; siete Síndicos en Cataluña y siete Consejeros (miembros) en Andalucía, la Comunidad de Madrid y el País Vasco. En todos los casos se elige un Presidente, Síndico Mayor, Consejero Mayor... La mayoría de los órganos regionales de control externo se configura así como órganos de naturaleza colegiada, siguiendo el sistema de control que se podía denominar continental inspirado en el Derecho francés. Este sistema es el adoptado en España por todos los órganos de control externo existentes, con la excepción de los casos de Castilla-La Mancha y de Navarra, donde se sigue el modelo anglosajón de órgano unipersonal (ver cuadro).

La duración del mandato de los consejeros es de seis años, excepto en Canarias, donde es de cinco años (ver cuadro). Esto es un aspecto más que es mencionado como los que garantizan la independencia funcional de los órganos de control, dado que el mandato de sus miembros es superior al de las respectivas legislaturas.

La mayoría parlamentaria necesaria para la elección de los consejeros se establece, en la mayor parte de los casos, en los tres quintos, con las excepciones del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (mayoría parlamentaria absoluta), la Cámara de Comptos de Navarra (mayoría absoluta en primera votación y simple en segunda), la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y el Consejo de Cuentas de Castilla-León (tres quintos en primera votación y mayoría absoluta en segunda) y la Comunidad de Madrid (tres quintos en primera votación, de no alcanzarse dicha mayoría la elección se hará por un procedimiento de tres votaciones secretas sucesivas) (ver cuadro).

En cuanto a la elección del Presidente en los órganos de naturaleza colegiada, en la mayoría de los casos (Andalucía, Baleares, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia, País Vasco) éste es nombrado por el Presidente de la Comunidad Autónoma de entre los miembros del Pleno elegidos por el Parlamento. En Andalucía, Baleares, Cataluña, Galicia y el País Vasco dicho nombramiento se realiza a propuesta del Pleno del órgano de control. En Canarias y en la Comunidad de Madrid el procedimiento es similar (ver cuadro). En Asturias y Castilla y León, el Presidente es elegido por el Parlamento de entre los miembros del Pleno (mayoría de tres quintos y mayoría absoluta, respectivamente). En la gran mayoría de los órganos de naturaleza colegiada el mandato del Presidente es de sólo tres años, siendo reelegible.

Por lo que se refiere a la figura del Secretario General ha de señalarse que éste es libremente designado por el Pleno respectivo, salvo en los casos de Canarias, Castilla-León y el País Vasco, donde el nombramiento corresponde al Pleno a propuesta del Presidente. En Navarra, el Secretario General es designado libremente entre los letrados de la Cámara de Comptos.

Todas las instituciones, por el principio de independencia funcional, seleccionan a su propio personal, de acuerdo con las normas legales de carácter general que rigen para las convocatorias y acceso a la Función Pública.

Las categorías de personal de auditoría y los equipos con que cuentan estos organismos están básicamente constituidos por auditores, técnicos de auditoría y ayudantes de auditoría con todas las distintas variedades que se pueden encontrar en sus relaciones de puestos de trabajo.

Aspecto considerado Órgano de Control Externo	Órgano rector colegiado	Nombramiento de los miembros del órgano rector	Duración del mandato de los miembros del órgano rector	Organización -órganos en que se estructura
Cámara de Cuentas de Andalucía	7 consejeros	Mayoría parlamentaria 3/5	6 años, aunque renovaciones parciales cada 3 años (por 3/7 y 4/7 respectivamente)	-Pleno -Comisión de Gobierno -Consejero Mayor -Consejeros -Secretaría Gral.
Sindicatura de Cuentas de Asturias	3 síndicos	Mayoría parlamentaria 3/5	6 años	-Consejo -Síndicos -Síndico Mayor -Secretaría Gral.
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears	3 síndicos	Mayoría parlamentaria 3/5	6 años	-Consejo -Síndico Mayor -Síndicos -Secretaría Gral.
Audiencia de Cuentas de Canarias	5 consejeros	Mayoría parlamentaria 3/5	5 años, aunque renovaciones parciales cada 3 (por 3/5) y 2 años (por 2/5)	-Pleno -Presidente -Consejeros-Auditores -Secretaría Gral.
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	1 Síndico de Cuentas (unipersonal)	1ª votación: May. parlam. 3/5 2ª votación: May. parl. absoluta	6 años	-Síndico de Cuentas -Auditores
Consejo de Cuentas de Castilla-León	5 consejeros	1ª votación: May. parlam. 3/5 2ª votación: May. parl. absoluta	6 años	-Pleno -Presidente -Consejeros -Secretaría Gral.
Sindicatura de Comptes de Catalunya	7 síndicos	Mayoría parlamentaria 3/5	6 años	-Pleno -Comisión de Gobierno -Síndico Mayor -Secretaría Gral.

Aspecto considerado Órgano de Control Externo	Órgano rector colegiado	Nombramiento de los miembros del órgano rector	Duración del mandato de los miembros del órgano rector	Organización -órganos en que se estructura
Consejo de Contas de Galicia	5 consejeros	Mayoría parlamentaria 3/5	6 años	-Pleno -Comisión de Gobierno -Consejero Mayor -Sec. Fiscalización -Sec. Enjuiciamiento -Secretaría Gral.
Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid	7 consejeros	1ª votación: May. parl. 3/5 "2ª votación": Procedimiento de elección mediante 3 votaciones secretas	6 años	-Consejo -Presidente -Vicepresidente -Consejeros -Secretaría Gral.
Cámara de Comptos de Navarra	1 Presidente (unipersonal)	1ª votación: May. parl. absoluta 2ª votación: May. simple	6 años	-Presidente -Auditores -Secretaría Gral.
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana	3 síndicos	Mayoría parlamentaria 3/5	6 años	-Consejo -Síndico Mayor -Síndicos -Secretaría Gral. -Auditores
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas - Herri Kontuen Euskal Epaitegia	7 miembros	Mayoría parlamentaria absoluta	6 años	-Presidente -Vicepresidente -Pleno -Secretaría Gral.

Aspecto considerado Órgano de Control Externo	Relación con el Parlamento autónomo	Plazo emisión informe anual sobre la Cuenta Gral.	Publicación del informe anual so- bre la Cuenta Gral.	Nombramiento del Presidente de entre los miembros del Pleno
Cámara de Cuentas de Andalucía	Comisión de Hacienda y Presupuestos	3 meses a partir de la presentación	Todo el informe en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA a propuesta del Pleno del OCEX
Sindicatura de Cuentas de Asturias	Comisión competente en materia de asuntos económicos y presupuestarios	6 meses a partir de su rendición	Análisis de la Cuenta Gral. se integra en la Memoria Anual que se publica en el boletín oficial correspondiente	Por el Parlamento de la CCAA (mayoría de 3/5)
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears	Comisión de Hacienda y Presupuestos	6 meses a partir del 31-VIII	Todo el informe en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA a propuesta del Pleno del OCEX
Audiencia de Cuentas de Canarias	Comisión de Presupuestos y Hacienda	3 meses a partir de la presentación	Todo el informe en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA previa elección por parte del Pleno del OCEX
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	Comparecencia del Síndico de Cuentas ante las Cortes	6 meses a partir de su rendición	No se regula en su Ley de Creación	-
Consejo de Cuentas de Castilla-León	Comparecencia del Presidente ante el órgano correspondiente de las Cortes	4 meses a partir de la recepción	El informe se integra en la Memoria Anual que se publica en el boletín oficial correspondiente	Por el Parlamento de la CCAA (may. absoluta) a propuesta del Pleno del OCEX
Sindicatura de Comptes de Catalunya	Comisión Parlamentaria Especial	5 meses a partir del 31-VII	El informe se integra en la Memoria Anual que se publica en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA a propuesta del Pleno del OCEX

Aspecto considerado Órgano de Control Externo	Relación con el Parlamento autónomo	Plazo emisión informe anual sobre la Cuenta Gral.	Publicación del informe anual so- bre la Cuenta Gral.	Nombramiento del Presidente de entre los miembros del Pleno
Consejo de Contas de Galicia	Comisión Parlamentaria Especial	6 meses a partir de su rendición	Todo el informe en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA a propuesta del Pleno del OCEX
Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid	Comisión de Presupuestos	5 meses a partir de su rendición	El informe se integra en la Memoria Anual que se publica en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA, previa elección por parte del Pleno del OCEX
Cámara de Comptos de Navarra	No se regula en su Ley de Creación	3 meses desde la rendición de cuentas	Todo el informe en el boletín oficial correspondiente en el plazo de 2 meses	-
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana	Comparecencia del Síndico Mayor antes las Cortes	6 meses a partir del 30-VI	Todo el informe en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA.
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas - Herri Kontuen Euskal Epáitegia	Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos	4 meses a partir de la recepción	Las conclusiones en el boletín oficial correspondiente	Por el Presidente de la CCAA a propuesta del Pleno del OCEX

4. EL SISTEMA FRANCÉS DE CONTROL EXTERNO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS REGIONALES

4.1 Marco jurídico general

4.1.1 *Una creación reciente*

Hasta 1982, y en aplicación de un régimen jurídico que databa en último lugar de 1934-1935, el control del conjunto de las cuentas de los contables públicos de las colectividades territoriales y sus establecimientos públicos se confiaba directa o indirectamente a una única institución superior de control, el Tribunal de Cuentas, creado en 1807.

Este era el juez único de todas las cuentas públicas: en primer lugar, las del Estado, es decir la contabilidad financiera llevada por el Ministerio de Hacienda, las contabilidades administrativas llevadas por los ministerios que efectúan los gastos y, de manera accesoria, las cuentas de las colectividades territoriales, de las cuales solo las más importantes eran examinadas directamente por el Tribunal. Con relación a las demás, los servicios locales del Ministerio de Hacienda se encargaban de la fiscalización y comprobación de las cuentas, mientras que el Tribunal de Cuentas conservaba una competencia exclusiva con relación a los elementos que podían dar lugar a una demanda contra el contable y el ordenante.

La creación de las veintiséis Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas¹ (C. R. C.) tiene lugar en el marco de un movimiento general de descentralización cuya acta fundacional fue la Ley de 2 de marzo de 1982 relativa a los derechos y libertades de los municipios, los departamentos y las regiones, que constituyen las colectividades territoriales de pleno ejercicio.

En aplicación del principio conforme al cual *“los municipios, los departamentos y las regiones son administrados libremente por consejos electos”*, la Ley suprimió la tutela administrativa y financiera que los representantes del Estado ejercían hasta entonces sobre estas colectividades. Dicha tutela se traducía en el ejercicio de un control *a priori* muy amplio que equivalía, de facto, a un auténtico derecho de veto sobre sus actos.

1 La Cámara Regional de Cuentas de las Antillas Francesas se corresponde jurídicamente con 3 Cámaras: Guadalupe, Guayana y Martinica, reagrupadas funcionalmente en una institución con sede en Pointe-à-Pitre (Guadalupe).

La tutela administrativa fue sustituida por un simple control de legalidad ejercido por el representante local del Estado, cuyo poder se limita a llevar ante la jurisdicción administrativa los actos que considera irregulares o a negociar modificaciones de los actos en cuestión.

La tutela financiera fue sustituida por un control presupuestario y financiero por parte de la autoridad administrativa, aunque tras la intervención obligatoria de la jurisdicción financiera local, la Cámara Regional de Cuentas.

Con excepción de los supuestos de realización de este control presupuestario, las operaciones financieras de las colectividades locales solo son objeto de un control *a posteriori*, tras la rendición de cuentas. Este control, que, como se verá más adelante, tiene un carácter jurisdiccional, constituye la misión principal de las Cámaras Regionales de Cuentas.

Las Cámaras Regionales de Cuentas se crearon inspirándose en la organización, así como en los métodos de investigación y enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

El legislador ha querido que el control presupuestario, financiero y contable ejercido sobre colectividades y establecimientos públicos locales con mayores potestades se confíe a instituciones independientes constituidas por magistrados especializados, geográficamente cercanas a estas colectividades y organismos.

De esta forma, se crearon veintiocho Cámaras de Cuentas: una en cada una de las veintidós regiones metropolitanas; cuatro en ultramar: tres para los tres departamentos de las Antillas con una sede única en Guadalupe y una en Saint-Denis (Isla de la Reunión). La ley refrendaria de noviembre de 1988 creó una Cámara Territorial de Cuentas en Nueva Caledonia; desde el año 2000, la Polinesia Francesa es la sede de una segunda Cámara Territorial de Cuentas. En 2007, en el marco de una reforma profunda del derecho aplicable en los departamentos de ultramar, se crearon nuevas Cámaras Territoriales de Cuentas para Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte, Saint-Barthélémy y Saint-Martin.

Posteriormente, diversas leyes y decretos precisaron sus atribuciones, las modalidades de su funcionamiento y el estatus de los magistrados que las componen. Todas las Cámaras Regionales (y Territoriales) de Cuentas poseen la misma estructura con algunos rasgos particulares.

4.1.2 El contexto

Antes de exponer y presentar la organización, el funcionamiento y las competencias de las Cámaras Regionales de Cuentas, es conveniente recordar las reglas generales que rigen la gestión de los ingresos y gastos públicos, tanto del Estado como de las colectividades territoriales.

En Francia, la contabilidad pública se basa en dos grandes principios: por una parte, la separación institucional de los ordenantes y los contables; y, por otra, la responsabilidad personal y pecuniaria de los contables.

Los ordenantes u ordenadores de pagos son los responsables del Ejecutivo de los diversos organismos públicos: ministros o jefes de servicios del Estado, presidentes o alcaldes de las colectividades locales, presidentes o directores de los establecimientos públicos nacionales o locales.

Solo los ordenantes tienen el poder de obligar a las colectividades que administran desde el punto de vista financiero o patrimonial. Emiten asimismo las órdenes de ejecución de los ingresos y los gastos de los organismos que dirigen. Llevan una contabilidad administrativa de estas entidades, pero no pueden efectuar por sí mismos los pagos o cobros previstos por los presupuestos. Están obligados a pasar por un intermediario que es un funcionario (en la mayoría de los casos del Estado): el contable o contador público.

El sistema francés se caracteriza, por lo tanto, por la existencia de una red nacional de contables públicos del Estado que trabajan por cuenta de las colectividades territoriales. Los contables públicos son los únicos autorizados para manejar los fondos públicos, es decir, cobrar los créditos y pagar los gastos. Ellos tienen la obligación de ejecutar y llevar una contabilidad que describe el conjunto de sus operaciones. Los contables públicos responden de la regularidad de las operaciones que llevan a cabo con sus propios recursos. De esta forma, pueden verse obligados a reembolsar las sumas pagadas por error o no cobradas.

En aplicación del principio de separación de los ordenantes, que son administradores, y los contables, la responsabilidad pecuniaria y personal de los contables no puede ser invocada por los responsables de los organismos en los que llevan las cuentas; con una excepción, sin embargo, dentro de las administraciones financieras: los contables superiores y el ministro de Hacienda, en el marco de sus poderes jerárquicos, pueden poner a ejecución la responsabilidad pecuniaria y personal de los contables si estos úl-

timos son agentes pertenecientes a la administración de las finanzas –que suele ser el caso más frecuente–. Por lo tanto, se trata de una institución de control independiente cuyos miembros tienen las competencias requeridas y que, con el título de “juez de cuentas”, está autorizada a pronunciarse sobre la regularidad de las operaciones financieras y la responsabilidad que se deriva de ello para el contable.

El juez de cuentas (la Cámara Regional de Cuentas) tiene de esta forma la misión tradicional del control jurisdiccional del conjunto de las cuentas de los contables públicos de las colectividades territoriales y de los establecimientos públicos locales (hospitales, institutos, colegios, oficinas públicas de H. L. M.², etc.), así como de las cuentas de los individuos que las Cámaras declaran contables de hecho (por “contable de hecho”, se entiende la persona que maneja fondos públicos sin estar autorizado para ello).

Pero esa no es su única atribución; se ocupa también, y sobre todo, de examinar la gestión de los administradores locales; y verifica asimismo las cuentas y la gestión de los establecimientos, sociedades, agrupaciones y organismos a los que las colectividades territoriales aportan una ayuda financiera superior a un límite establecido por la ley.

Por último, interviene también, mediante dictámenes, en el control concomitante de los actos presupuestarios de las colectividades territoriales.

4.1.3 Principales textos de referencia

La organización y las reglas de procedimiento de las Cámaras Regionales de Cuentas se encuentran recogidas en diversos textos legislativos y reglamentarios.

Desde 1994, las disposiciones legislativas, derivadas esencialmente de las leyes de 2 de marzo y 10 de julio de 1982, se agrupan en el Código de las Jurisdicciones Financieras.

Las disposiciones reglamentarias se han codificado en dicho código mediante un Decreto de fecha del 14 de abril de 2000.

2 Viviendas de alquiler moderado. Se trata de los organismos que construyen y gestionan la mayoría de las viviendas sociales, denominados desde 2007 “oficinas públicas de vivienda”.

4.2 Alcance de la actividad de control

4.2.1 *Ámbito de competencia*

Sin perjuicio de ciertas excepciones o complementos, la competencia de las Cámaras Regionales de Cuentas se extiende al conjunto de las personas jurídicas de derecho público diferentes del Estado y sus establecimientos públicos. Por lo tanto, se trata de las colectividades territoriales (municipios, departamentos, regiones) y de los establecimientos públicos de cooperación entre colectividades³, establecimientos sanitarios (hospitales) y médico-sociales (residencias de ancianos), y establecimientos escolares de enseñanza secundaria (colegios e institutos). No obstante, en el ámbito de los municipios, la Ley de 5 de enero de 1988 ha reestablecido una fiscalización y comprobación por parte de los tesoreros pagadores generales o de los receptores particulares de las finanzas, con relación a las colectividades de pequeña dimensión y presupuesto reducido: es decir, los municipios de menos de dos mil habitantes cuyos ingresos ordinarios de funcionamiento no sean superiores a dos millones de francos. Con relación a estas pequeñas colectividades, los contables públicos rinden sus cuentas a los tesoreros pagadores generales de los que dependen jerárquicamente. En caso de que estos últimos constaten irregularidades en las cuentas, pueden invocar ante la Cámara Regional de Cuentas la responsabilidad de sus subordinados. Con la Ley de 21 de diciembre de 2001, el umbral se eleva a tres mil quinientos habitantes y setecientos cincuenta mil euros (únicamente umbral de tres mil quinientos habitantes para los establecimientos públicos de cooperación intermunicipal).

Aunque la competencia de las Cámaras Regionales de Cuentas respecto a las colectividades territoriales y sus establecimientos públicos es obligatoria y de derecho común, no ocurre así respecto a los demás organismos de la esfera pública que suelen estar sometidos al derecho privado, pero que dependen financiera o administrativamente de las primeras (sociedades de economía mixta, asociaciones subvencionadas o controladas por las colectividades territoriales, en particular en los ámbitos de la cultura, el medio ambiente, el deporte, la acción social, el turismo...). Con respecto a estos, las Cámaras Regionales de Cuentas disponen de un poder de control discrecional, por propia iniciativa o a instancia de las autoridades públicas competentes.

3 Agrupaciones mixtas, asociaciones intermunicipales, comunidades urbanas, comunidades de entorno metropolitano y mancomunidades de municipios.

La competencia de las Cámaras Regionales de Cuentas se limita a los establecimientos públicos locales. Por lo tanto, en principio, no pueden fiscalizar los establecimientos públicos nacionales aunque estos últimos ejerzan sus actividades en el territorio de la región y reciban ayudas y subvenciones de las colectividades locales.

No obstante, el Primer Presidente del Tribunal de Cuentas puede delegar en las Cámaras Regionales, mediante resolución, el enjuiciamiento de las cuentas y el examen de la gestión de instituciones cuyo control está sometido en principio al Tribunal de Cuentas. Este procedimiento se utiliza, particularmente, con relación a las universidades cuyo presupuesto sea inferior a un determinado importe. Dichas delegaciones de potestades se conceden por un período determinado (en principio, cinco años). El Tribunal de Cuentas tiene la potestad de hacerse cargo, mediante una resolución, de las cuentas acerca de las cuales la Cámara Regional de Cuentas no se haya pronunciado de manera definitiva. La Ley de 21 de diciembre de 2001 ha redefinido este dispositivo, previendo en particular que las Cámaras Regionales de Cuentas son competentes, en caso de delegación, para examinar la gestión de dichos establecimientos públicos.

4.2.2 Poderes

La ley concede a las Cámaras Regionales de Cuentas los más amplios poderes de investigación *in situ* y sobre documentos, y precisa que deben adoptar cualesquiera disposiciones necesarias para garantizar la confidencialidad de los procedimientos y el secreto con relación a la información recogida.

- El derecho de comunicación

Es muy amplio y se refiere a todos los documentos relativos a las colectividades territoriales y demás organismos sometidos a su control. Los magistrados disponen a estos efectos de los mismos poderes que los agentes de las administraciones fiscales.

- El poder de audiencia

Permite escuchar a todos los representantes, administradores, funcionarios y miembros de los servicios de inspección o control cuya audiencia parezca necesaria. Estos están obligados a responder a la convocatoria de la Cámara y exentos frente a ella del secreto profesional.

- El poder de investigación

Respecto a las investigaciones, la Cámara puede recurrir a expertos designados por su presidente.

Dichos poderes pueden ser utilizados indistintamente en todas las misiones confiadas a las Cámaras Regionales de Cuentas.

Las Cámaras Regionales tienen la potestad de sancionar, ya directamente, imponiendo multas financieras con límites máximos a los contables que se retrasen en la presentación de sus cuentas, ya entablado una demanda penal contra las personas que se opongan al ejercicio de sus derechos de investigación y comunicación (delito denominado “obstáculo a las funciones”).

Las Cámaras Regionales:

- * dictan resoluciones cuando deciden acerca de las cuentas. Estas resoluciones pueden ser recurridas ante el Tribunal de Cuentas; o
- * emiten documentos administrativos, dictámenes e informes de observaciones, en el marco del examen de la gestión de los organismos objeto de control. Salvo en casos excepcionales, el contenido de estos documentos no puede ser objeto de recurso alguno. Sus destinatarios son principalmente las autoridades de los organismos fiscalizados. A raíz de estos documentos se puede interponer demanda total o parcialmente a las corporaciones de enlace de algunos organismos y a los ministerios competentes a través de la Fiscalía General del Tribunal de Cuentas.

4.3 Tipos de control

Las misiones atribuidas a las Cámaras Regionales de Cuentas son de tres tipos:

- 1 - el control administrativo de los presupuestos (control presupuestario);
- 2 - el control jurisdiccional de las cuentas; y
- 3 - el examen de la gestión.

Las colectividades y los establecimientos públicos locales adoptan cada año un presupuesto que prevé sus ingresos y autoriza sus gastos. En algunos casos, la Cámara Regional de Cuentas debe emitir dictámenes acerca de las

condiciones de adopción y puesta en marcha de dicho presupuesto: se trata del control de los actos presupuestarios (4.3.1), cuya particularidad es la de ser un control “contemporáneo”, previo o concomitante a la adopción de las partidas presupuestarias. El control de las condiciones de ejecución de los presupuestos, llevado a cabo *a posteriori*, es doble: la Cámara Regional de Cuentas se pronuncia mediante resoluciones sobre la regularidad de las cuentas: se trata del control jurisdiccional de las cuentas (4.3.2). Por otra parte, presenta observaciones sobre la gestión del ordenante: el examen de la gestión (4.3.3).

4.3.1 El control de los actos presupuestarios

El legislador ha conferido a las Cámaras Regionales una función original: el control presupuestario. Esta expresión cubre las intervenciones previstas para contribuir a la corrección de situaciones caracterizadas por un incumplimiento grave en el ejercicio –por parte de la colectividad– de sus competencias presupuestarias y financieras. El control presupuestario es una misión ejercida con carácter previo al control jurisdiccional de las cuentas. En el marco de esta atribución, la Cámara formula un dictamen motivado que envía al prefecto, representante del Estado; es este último quien adopta las medidas de regularización o de corrección necesarias, aunque solo tras haber obtenido el dictamen previo de la Cámara.

Las Cámaras Regionales de Cuentas, herederas de esta forma de la tutela financiera ejercida anteriormente por el prefecto, ejercen el control de los actos presupuestarios de las colectividades territoriales en cuatro casos principales:

1. Que el presupuesto no haya sido votado en los plazos legales

Las colectividades locales votan su presupuesto, en principio, antes del comienzo del ejercicio, pero la ley fija una fecha límite: el 31 de marzo.

En caso de que el prefecto constate que una colectividad no ha adoptado su presupuesto antes de esta fecha, deberá recurrir a la Cámara Regional de Cuentas con la finalidad de que se elabore un documento presupuestario.

Esta intervención del prefecto desposee al órgano deliberante (concejo municipal, consejo general, consejo regional, etc.) de su potestad presupuestaria.

La Cámara elaborará un proyecto de presupuesto inspirándose eventualmente en el no adoptado, en caso de que exista, e incluyendo únicamente,

en lo relativo a los gastos, los obligatorios y los indispensables para la continuidad de los servicios. A la vista de este proyecto, el prefecto adopta el presupuesto del municipio y le confiere el carácter de ejecutorio. En las nuevas colectividades se aplica un dispositivo similar para el primer presupuesto que se elabora.

2. Que el presupuesto votado sea desequilibrado

La ley define la noción de equilibrio precisando que debe tratarse de un equilibrio real. No es raro, efectivamente, que un equilibrio aparente disimule un desequilibrio real (sobrevaloración de ingresos, infravaloración de gastos). El prefecto debe recurrir a la Cámara de Cuentas en caso de que el presupuesto votado sea desequilibrado. La Cámara debe constatar el desequilibrio y proponer las medidas necesarias para su corrección. En caso de que la colectividad no acepte estas medidas, el procedimiento continuará hasta el “arreglo” administrativo del presupuesto por parte del prefecto de la forma prevista anteriormente. En caso de que la Cámara constate que existe equilibrio, deberá notificar su decisión al prefecto, para el cual tendrá carácter vinculante.

En caso de que sea inevitable un incremento de los ingresos, la última solución que se plantea es, en general, el aumento de los impuestos locales.

3. Que exista un déficit en la cuenta administrativa

En caso de que, en el momento del cierre de las cuentas municipales, aparezca, en la ejecución del presupuesto municipal, un déficit igual o superior al 10% de los ingresos de la sección de funcionamiento⁴ en municipios de menos de 20.000 habitantes, y al 5% en los demás casos, la Cámara Regional de Cuentas deberá proponer las medidas necesarias para el restablecimiento del equilibrio presupuestario. En caso de que el presupuesto de un municipio sea objeto de tales medidas de corrección, el prefecto deberá transmitir a la Cámara Regional de Cuentas el presupuesto correspondiente al ejercicio siguiente.

En los tres casos citados anteriormente, si el prefecto se aparta de las propuestas formuladas por la Cámara, deberá motivar su actuación de manera expresa. En el marco del control presupuestario, la Cámara solo tiene un pa-

4 Consignación presupuestaria para gastos corrientes.

pel consultivo: su dictamen no es vinculante para el prefecto, cuya decisión puede diferir de él siempre y cuando esté motivada, salvo en caso de equilibrio constatado.

4. Que no se haya presupuestado un gasto obligatorio

Contrariamente a los tres casos precedentes de control presupuestario, en los que solo el prefecto tiene derecho a recurrir a la Cámara, cualquier persona interesada (en particular quien –por ejemplo, una empresa– se considere acreedor de una colectividad) puede recurrir a la Cámara bajo la hipótesis de que no se hayan previsto en el presupuesto los créditos que permitan liquidar un gasto obligatorio, con la finalidad de que ésta haga constar que no se ha presupuestado un gasto obligatorio y exija a la colectividad o al organismo en cuestión que incluya dicho gasto en el presupuesto o, en su caso, solicite al prefecto que incluya los créditos de oficio.

La Cámara deberá verificar, en primer lugar, el carácter obligatorio del gasto y proponer, acto seguido, las modificaciones presupuestarias necesarias para su liquidación.

En caso de que dichas modificaciones den lugar a un desequilibrio presupuestario, la Cámara deberá ocuparse de que se reestablezca el equilibrio.

5. El legislador ha previsto otros casos de control presupuestario mediante petición de actuación:

- * El control de las deliberaciones de los establecimientos públicos de salud (hospitales): el director de la Agencia Regional de Hospitalización puede recurrir a la Cámara cuando considere que una deliberación da lugar a gastos susceptibles de poner en peligro el equilibrio presupuestario del establecimiento. En caso de que obtenga un dictamen conforme de la Cámara, puede anular la deliberación en cuestión.
- * El examen de los convenios de contratación o de subcontratación de servicios públicos locales: este examen tiene lugar a solicitud del representante del Estado o de la autoridad territorial competente (alcalde, presidente de la región, etc.).

Los casos de rechazo de una cuenta administrativa, de impago de intereses moratorios, hacen que asciendan a más de doce el número de casos posibles de dichos controles *a priori*.

6. Procedimiento

La Cámara Regional de Cuentas dispone, en principio, de un mes para pronunciarse, pero el procedimiento -aunque el plazo sea breve- debe ser contradictorio y transparente.

En caso de presupuesto no votado, deberá transmitir al prefecto su proyecto presupuestario para que este último le confiera carácter ejecutivo mediante una orden gubernativa.

En los demás casos de control presupuestario, el dictamen de la Cámara se notifica al órgano deliberante. Si éste último no lo adopta en el plazo establecido, la Cámara deberá notificar un nuevo dictamen al prefecto, que le conferirá carácter ejecutivo mediante una orden.

Los dictámenes y decisiones dictados en materia presupuestaria por parte de una Cámara Regional de Cuentas solo se notifican al prefecto (o a la persona interesada) que ha recurrido a ella y al organismo al que conciernen, salvo en el caso del presupuesto no votado dentro de plazo, en el que el dictamen emitido por la Cámara deberá ser publicado mediante fijación en los tablones.

Puesto que los dictámenes de las Cámaras en materia presupuestaria no son documentos jurisdiccionales, no son susceptibles de recurso ante el Tribunal de Cuentas. Las decisiones que pueden recurrirse ante los tribunales administrativos son las adoptadas por las autoridades administrativas a la vista de estos dictámenes⁵.

4.3.2 El control jurisdiccional de las cuentas

Habida cuenta de que juzgan las cuentas de las colectividades locales, las Cámaras Regionales de Cuentas son jurisdicciones. El control jurisdiccional de las cuentas o enjuiciamiento contable se ejerce sobre la base de tres grandes principios:

1. Las Cámaras se pronuncian sobre las cuentas y no juzgan a los contables

Las Cámaras no juzgan a los ordenantes⁶, salvo si éstos han sido declarados contables de hecho.

5 Salvo en el caso de que el dictamen de la Cámara ponga fin al procedimiento.

6 Consultar más adelante la referencia al Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Financiera.

Las personas que cobran irregularmente ingresos destinados a una colectividad pública o que extraen sumas de dinero de los fondos públicos mediante mandatos ficticios (“cajas B”, asociaciones para-administrativas, “falsas facturas”...) se exponen, en efecto, a ser declarados “contables de hecho” por el juez de cuentas. Dichas personas están, por lo tanto, obligadas a rendir cuentas del empleo de los fondos indebidamente manejados, a justificar la utilidad pública de los gastos así realizados y a devolver de sus fondos personales los gastos que el juez rechace. Además, podrán ser condenadas a una multa financiera cuyo importe puede ascender al de las sumas irregularmente manejadas.

El Código de las Jurisdicciones Financieras prevé con toda claridad en su artículo L.211-1 el principio del control jurisdiccional: *“La Cámara Regional de Cuentas juzga, en el ámbito de su competencia, el conjunto de las cuentas de los contables públicos de las colectividades territoriales y de sus establecimientos públicos”*.

El control jurisdiccional es la misión “original” de las Cámaras Regionales de Cuentas, lo que justifica su categoría de jurisdicción. Se trata de un control de la regularidad de las operaciones realizadas por los contables públicos, tanto con relación a los ingresos como a los gastos. Este procedimiento es de orden público, ya que las Cámaras Regionales de Cuentas arreglan y comprueban las cuentas mediante resoluciones, con independencia de que se haya puesto o no de manifiesto la existencia de irregularidades. El objeto del control no es únicamente verificar la regularidad de las cuentas, sino igualmente constatar que el contable ha ejercido correctamente el conjunto de los controles que está obligado a efectuar, en particular con relación a la procedencia y al importe de los ingresos y los gastos, y que no ha perjudicado a la colectividad a causa de su negligencia. Dichas comprobaciones se llevan a cabo en las dependencias correspondientes y basándose en los comprobantes y demás documentos justificativos.

Las Cámaras Regionales de Cuentas pronuncian sus resoluciones tras un procedimiento contradictorio. Como muestra el siguiente esquema, la resolución definitiva supone la aprobación de la gestión del contable o, eventualmente, el reconocimiento de la existencia de una deuda por su parte, es decir, de una obligación de reembolsar la suma en cuestión a la colectividad.

Estas resoluciones definitivas son susceptibles de recurso ante el Tribunal de Cuentas. Al igual que las demás sentencias, las dictadas en razón de un recurso por este tribunal pueden dar lugar a un recurso de casación ante el Consejo de Estado.

Las reglas del “proceso equitativo”, tal y como se definen en el artículo 6-1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos e interpretadas por el Tribunal Europeo (TEDH, 12 de abril de 2006, *Martinie c/Francia*), se aplican a todos los fallos por los cuales se condena a un contable a saldar el debe no justificado de una cuenta, tanto en primera instancia como en apelación. Antes del fallo (sea en primera instancia como en apelación) debe organizarse una audiencia pública. Antes de la audiencia deben comunicarse a las partes tanto el informe del magistrado relator como las conclusiones del Ministerio público. Ni el magistrado relator ni el representante del Ministerio público pueden participar o asistir a la deliberación.

CONTROL JURISDICCIONAL

Presentación de las cuentas por parte del contable público local

Instrucción contradictoria in situ y sobre documentos

Informe del magistrado relator

Deliberación de la Cámara Regional de Cuentas

Resolución provisional: eventuales requerimientos

Respuesta del contable

(Audiencia pública antes de la resolución definitiva sobre un cargo)

Deliberación de la Cámara Regional de Cuentas

Resolución definitiva (pública): condena a saldar un debe no justificado o aprobación de la gestión del contable

Aprobación definitiva de la gestión del contable tras la finalización de sus funciones

2. Los contables públicos de las colectividades territoriales deben rendir cuentas obligatoriamente a la Cámara competente desde el punto de vista territorial

Esta obligación constituye una de las bases del sistema francés de contabilidad pública. En caso de que la infrinja, el contable público puede ser sancionado con una multa financiera pronunciada por la Cámara a instancia del delegado del Gobierno ante la Cámara.

La obligación de rendir cuentas concierne a todos los contables públicos de las colectividades territoriales, así como a los establecimientos públicos vinculados a ellas o que cuentan con un contable público.

El primer acto de la imputación de la responsabilidad no puede tener lugar después del 31 de diciembre del sexto año siguiente al de la presentación de las cuentas por parte del contable ante el juez de cuentas o, en caso de que no esté obligado a lo anterior, al de la presentación de los justificantes de sus operaciones.

En la medida en que no se notifique en dicho plazo ningún cargo provisional o definitivo en su contra, se considera aprobada la gestión del contable durante el ejercicio en cuestión. En caso de que el contable haya abandonado su función durante dicho ejercicio y de que no exista o no subsista ninguna carga definitiva en su contra en el mismo plazo con relación al conjunto de su gestión, se considera que se aprueba definitivamente dicha gestión⁷.

Dicho de otra forma, el contable gozará automáticamente de la aprobación de su gestión y de la liberación definitiva de responsabilidad por esa gestión una vez transcurrido el plazo de prescripción, sin necesidad de que el juez la constate. Esta modificación del régimen de responsabilidad, introducida en 2004 por el legislador, simplifica la situación personal del contable y lo autoriza, por el mero efecto del transcurso del tiempo y sin tener que esperar a que se dicte una resolución, a retirar las garantías constituidas en la fecha en que asumió su función.

3. Las Cámaras Regionales de Cuentas se pronuncian, con reserva de la aplicación de la prescripción citada, acerca de las cuentas rendidas de esta forma, aprobando la gestión de los contables públicos o reconociendo la existencia de una deuda por parte de estos últimos de un importe equivalente a las sumas faltantes constatadas

El control jurisdiccional concluye con una resolución definitiva, si procede, tras un procedimiento escrito y contradictorio y después de que el contable haya podido responder a los requerimientos eventualmente planteados por el juez de cuentas en el marco de un enjuiciamiento provisional. Los juicios provisionales son, en cierta manera, actos de instrucción: se formulan requerimientos al contable con la finalidad de que presente los justificantes previstos en los textos legales o de que justifique el reembolso del importe de los gastos insuficientemente justificados o de los ingresos no

7 Artículo 125 de la Ley n.º 2004-1485, de 30 de diciembre de 2004, que modifica el régimen de responsabilidad de los contables públicos.

cobrados. La resolución definitiva, dictada tras una audiencia pública, sirve para aprobar la gestión del contable si éste ha cumplido con regularidad su misión de control y pago y permanece aún en su puesto (resolución de aprobación definitiva de su gestión en caso de que abandone su función); o para reconocer la existencia de una deuda por parte del contable, es decir, para condenar a este último a abonar de sus propios fondos a la caja de la colectividad el importe de las sumas que no ha cobrado o que ha abonado equivocadamente.

Sin efectuar una reescritura completa, el artículo 146 de la Ley de Finanzas rectificativa de 2006⁸, que entró en vigor el 1 de julio de 2007, ha aportado diversas modificaciones al artículo 60 de la Ley de Finanzas modificada n.º 63-156, de 23 de febrero de 1963, en lo relativo al régimen de responsabilidad de los contables públicos. Aunque la definición de esta responsabilidad solo ha sido ligeramente modificada en su fondo, el juez de cuentas tiene ahora la potestad de apreciar la circunstancia consecutiva de la fuerza mayor que constituye una causa de exoneración de responsabilidad.

Hay dos supuestos de recurso posibles, aunque solo contra las resoluciones definitivas:

a) La revisión

Que puede solicitar:

- el contable que, por ejemplo, ha encontrado los justificantes faltantes;
- la propia Cámara;
- el delegado del Gobierno que puede actuar por iniciativa propia o a solicitud del prefecto o de la colectividad local afectada.

La revisión puede tener lugar en cualquier momento.

b) El recurso de apelación

El Tribunal de Cuentas es competente para ocuparse de los recursos de apelación relativos a las resoluciones dictadas por las Cámaras Regionales de Cuentas.

8 Ley n.º 2006-1771, de 30 de diciembre de 2006 (Boletín Oficial del Estado de la República Francesa - JORF - de 31 de diciembre de 2006).

La facultad de apelar corresponde:

- al contable o sus derechohabientes;
- al representante legal de la colectividad interesada;
- al contribuyente de esta colectividad debidamente autorizado por el tribunal administrativo;
- al delegado del Gobierno ante la Cámara Regional de Cuentas;
- al Fiscal General ante el Tribunal de Cuentas.

El recurso debe presentarse obligatoriamente en un plazo de dos meses a partir de la notificación de la resolución. No tiene efectos suspensivos salvo en caso de que el Tribunal de Cuentas decida lo contrario.

El Tribunal decide, mediante una o varias sentencias, acerca de la admisibilidad del recurso y, si procede, sobre el fondo del asunto. Puede entablarse un recurso de casación ante el Consejo de Estado.

4.3.3 *El examen de la gestión*

1. Naturaleza de las investigaciones

La ley dispone lo siguiente: las Cámaras “*examinan la gestión*” de las colectividades territoriales. La ley de 21 de diciembre de 2001 define el examen de la gestión: “*El examen de la gestión se refiere a la regularidad de los actos de gestión, la economía en el empleo de los medios utilizados y la evaluación de los resultados obtenidos con relación a los objetivos fijados por la asamblea o el órgano deliberante. La pertinencia de estos objetivos no puede ser materia de observaciones*”.

Las Cámaras deben verificar, concretamente, la regularidad del conjunto de ingresos y gastos y la probidad de la acción pública. Sin embargo, el control de la gestión no solo se refiere a la regularidad de la gestión del ordenante o del dirigente sino también a la economía, la eficiencia y la eficacia de la gestión con la única excepción de la pertinencia de los objetivos. Se trata de una “auditoría de regularidad” general que va más allá de la auditoría financiera y contable ejercida de forma jurisdiccional y se convierte así en una auditoría de la “buena gestión”.

Aunque la Cámara puede obligar al contable, mediante resolución, a responder personalmente de las consecuencias pecuniarias de una irregularidad, no tiene poder alguno sobre el ordenante. Le informa de las observaciones acerca de su gestión, que en la fase definitiva se hacen públicas tras haber sido presentadas ante la asamblea deliberante de la institución en

cuestión. A partir de la Ley de 21 de diciembre de 2001, los “*informes de observaciones definitivas*” de las Cámaras Regionales de Cuentas se acompañan obligatoriamente de las respuestas escritas de los directores y antiguos directores concernidos, recibidas en el plazo de un mes a partir de la notificación del informe de observaciones.

Además de la gestión de las colectividades territoriales, las Cámaras examinan la de los hospitales y establecimientos de enseñanza.

De esta forma, pueden apreciar, no la pertinencia de las decisiones políticas de las asambleas deliberantes de los organismos del territorio donde son competentes, sino la sinceridad de las cuentas, el equilibrio financiero de las operaciones y gestiones, la economía de los medios empleados, los resultados obtenidos en comparación con los medios y los efectos de las acciones realizadas: su competencia abarca, por lo tanto, la calidad de la gestión, y puede llevar a la “evaluación”, dentro de los límites de sus poderes, de las políticas públicas locales.

2. El control de algunos organismos no sujetos a las reglas de la contabilidad pública

Las Cámaras pueden, por propia iniciativa, someter a su control a organismos privados, como los subvencionados por colectividades o establecimientos públicos locales (asociaciones) o empresas (sociedades de economía mixta), cuyo capital esté en manos total o mayoritariamente de estas colectividades, o a establecimientos públicos locales cuya dirección esté compuesta mayoritariamente por representantes de las colectividades públicas.

El control se refiere a la gestión y a las cuentas, pero estas últimas no se “juzgan” ya que no son llevadas por un contable público. Dicho control se efectúa principalmente *in situ*.

Desde 1995, las Cámaras pueden fiscalizar igualmente la cuenta que debe presentar el concesionario de servicio público (por ejemplo: la empresa que posee la concesión o el arrendamiento de un servicio público local de abastecimiento de agua, de evacuación de aguas residuales, de recogida de residuos domésticos, etc.) a la autoridad que otorga la concesión. Esta cuenta recoge las operaciones realizadas para la ejecución del servicio concedido.

Las observaciones resultantes de dicho control se ponen en conocimiento del organismo controlado, de la colectividad (y su asamblea deliberante) o

del establecimiento público interesado, y del representante del Estado (prefecto). Si resulta necesario, pueden comunicarse a las administraciones o jurisdicciones competentes.

La importancia de las actividades de interés general, incluso de las misiones de servicio público confiadas a asociaciones subvencionadas; la de las operaciones confiadas a sociedades de economía mixta, en particular para la realización de áreas de actividad, viviendas o obras públicas, el funcionamiento de servicios industriales y comerciales y la prestación de servicios, hacen que una gran parte de la actividad de verificación de las Cámaras se refiera a estos organismos de derecho privado.

Estas auditorías de organismos privados pueden efectuarse igualmente por “solicitud motivada” del representante del Estado en la región o el departamento, o de la autoridad territorial (por ejemplo, el alcalde si se trata de un municipio).

Las normas de contradicción y comunicación de derecho común son aplicables a las auditorías efectuadas y a las consecuencias que se deriven de ellas.

4.4 Relaciones con las demás instituciones de control

Las Cámaras Regionales de Cuentas son instituciones *sui generis*: servicios del Estado, descentralizados e independientes, cuyos miembros tienen el estatus de magistrados. Constituyen, junto al Tribunal de Cuentas, las jurisdicciones financieras. Sin perjuicio de los procedimientos de apelación, únicamente en sus actividades jurisdiccionales, cada Cámara regula libremente las condiciones de ejercicio de sus actividades de control en su ámbito de competencia. La gestión del personal y de los medios asignados a las jurisdicciones financieras se realiza en el marco de un sistema institucional articulado estrictamente por el Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales de Cuentas.

De esta forma, los presidentes de las Cámaras Regionales proceden del Tribunal de Cuentas o, si llegan a la presidencia desde las propias Cámaras, adquieren la calidad de miembros del Tribunal de Cuentas. Asimismo, en cada Cámara Regional de Cuentas, uno o varios delegados del Gobierno, elegidos entre los magistrados de la Cámara, ejercen las funciones del Ministerio público: son los interlocutores del Fiscal General ante el Tribunal de Cuentas (es decir, representan al Estado dentro de la Cámara). En particular, tienen la misión de promover la unidad de la jurisprudencia.

Las relaciones entre las Cámaras Regionales y el Tribunal de Cuentas están institucionalizadas a través del Consejo Superior de las Cámaras Regionales de Cuentas presidido por el Primer Presidente del Tribunal. El Consejo es competente en lo relativo a la carrera de los magistrados y al funcionamiento de las Cámaras.

El Fiscal General en el Tribunal de Cuentas orienta y armoniza la acción de los delegados del Gobierno en las Cámaras Regionales de Cuentas.

El Primer Presidente del Tribunal de Cuentas y el conjunto de los presidentes de las Cámaras Regionales de Cuentas se reúnen periódicamente. La colaboración de las Cámaras de Cuentas entre sí y de éstas con el Tribunal adopta la forma de investigaciones denominadas “horizontales”, que asocian a varias Cámaras regionales y, en algunos casos, a una o varias Cámaras del Tribunal. Un Comité de Enlace y una Comisión de Métodos coordinan investigaciones y métodos comunes para el Tribunal y las Cámaras Regionales.

La delimitación de las competencias no impide la prestación de servicios recíprocos en interés de los cometidos respectivos de las Cámaras Regionales y del Tribunal de Cuentas, en particular en materia de documentación y formación.

4.5 Procedimientos de control

De manera muy esquemática, los métodos de trabajo de la institución son los siguientes: en primer lugar, la Cámara decide con total independencia su programa de trabajo anual.

Para la ejecución de este programa, el presidente atribuye a cada magistrado un determinado número de asuntos, de cuya instrucción se ocupa, en solitario o en equipo, ayudado por uno o varios ayudantes de auditoría; es decir, los magistrados examinan las cuentas de los organismos en cuestión, acuden a ellos y reúnen los elementos que consideran necesarios sirviéndose de las potestades de investigación de las que disponen.

En el marco de las directrices generales de las jurisdicciones financieras o particulares de su formación profesional, el relator es plenamente responsable de la realización del proceso de instrucción, al término del cual deberá presentar su informe, en el que expondrá sus constataciones y sus propuestas para la deliberación: en cuanto a tal asunto, ordenar al contable pú-

blico que desembolse las sumas pagadas equivocadamente; en cuanto a tal otro, escribir al alcalde o incluso recurrir a la Fiscalía si estima que existe presunción de falta penal, etc.

El informe se transmitirá al delegado del Gobierno, que presentará sus “conclusiones”; es decir, formulará un dictamen relativo a las propuestas realizadas por su colega relator. Los consejeros de la Cámara estudiarán igualmente el documento y, en algunas ocasiones, alguno de ellos será designado contrarrelator.

El informe será examinado por una formación colegiada: una asamblea plenaria o restringida de la Cámara o sección. El relator expondrá el asunto que ha instruido, y participará en la deliberación salvo en los asuntos de materia jurisdiccional. La Cámara se pronunciará, si resulta necesario, mediante una votación, en la que el voto del presidente no será dirimente, y en la que, por lo tanto, el número de consejeros, incluyendo al presidente, deberá ser impar.

Por regla general, la audiencia en la que se examina un informe de fiscalización no es pública; a ella no pueden asistir ni el contable ni las demás partes interesadas. No obstante, las audiencias consagradas a la determinación de los cargos definitivos, a las multas infligidas a contables de derecho y las relativas a enjuiciamientos definitivos de gestión de hecho, son públicas y deberán cumplir los requisitos de un “juicio equitativo”. Por esta razón, se prevén mecanismos para garantizar que se respeta el principio de contradicción indispensable para la correcta administración de la justicia.

Conforme a los términos de la ley, cualquier procedimiento desarrollado por o ante la Cámara de Cuentas debe ser contradictorio. El principio de contradicción, que puede adoptar diversas formas, interviene en varias etapas del procedimiento. En materia de examen de la gestión, tiene lugar un encuentro “previo” entre el relator y el ordenante en cuestión, antes del envío de cualquier observación por escrito de la Cámara: dicho encuentro permite presentar a la autoridad “controlada” las propuestas de intervención que prevé el magistrado instructor.

Los “*informes de observaciones provisionales*”⁹ enviados al ordenante tras la deliberación de la Cámara dan a conocer a éste las observaciones, cues-

9 A partir de la Ley de 21 de diciembre de 2001, el término “*carta de observaciones*” ha sido reemplazado por el de “*informes de observaciones*” provisionales y, después, definitivos.

tiones y comentarios que se considera útil poner en su conocimiento. Dichos informes tienen un carácter confidencial y provisional a la vez: se pide al destinatario que responda antes de que la Cámara adopte una decisión definitiva.

Esta respuesta puede acompañarse con una solicitud de audiencia. En caso de que esté implicada una tercera persona, ésta recibirá un extracto de las observaciones que le conciernen, al que podrá responder, así como solicitar una audiencia.

El “informe de observaciones definitivas” se realiza tras una nueva deliberación colegiada, a la vista de las respuestas dadas; puede retomar las observaciones iniciales o apartarse de ellas a raíz de las explicaciones presentadas y de los nuevos hechos acaecidos.

En caso de que hayan existido diversos ordenantes sucesivos durante el período examinado, cada uno de los que estuvieron en funciones en el momento de los hechos revelados será invitado a aportar una respuesta escrita al informe de observaciones provisionales.

EL EXAMEN DE LA GESTIÓN
(según la Ley de 21 de diciembre de 2001)

- * *Instrucción por parte del magistrado in situ y sobre documentos*
- * *Encuentro previo del ordenante con el magistrado relator*
- * *Informe de instrucción*
- * *Deliberación de la Cámara Regional de Cuentas*
- * *Informe de observaciones provisionales (confidenciales) al ordenante y extractos a las personas concernidas*
- * *Respuestas del ordenante y de las demás personas concernidas y eventuales audiencias*
- * *Deliberación de la Cámara Regional de Cuentas*
- * *Informe de observaciones definitivas*
- * *Respuesta escrita del ordenante y, en su caso, de su/s predecesor/es*
- * *Notificación del conjunto (informe definitivo y respuestas) al ordenante, para su presentación en la siguiente sesión de la asamblea deliberante*
- * *Comunicación del conjunto al público*

El carácter contradictorio del procedimiento se aplica igualmente a los contables. Las decisiones pueden incluir disposiciones provisionales y definitivas. No podrá decidirse de manera definitiva cargo alguno contra el contable sin una disposición previa provisional (regla denominada del “doble juicio”) y una audiencia pública.

4.6 Destinatarios de los informes

Los informes de instrucción redactados por los magistrados constituyen documentos confidenciales, salvo en materia jurisdiccional (ver más arriba). No pueden ser objeto de ninguna comunicación al exterior de las Cámaras.

Los principales destinatarios de las observaciones formuladas tras el examen de los informes de fiscalización son los siguientes:

1º) El Ejecutivo (el alcalde, el presidente del Consejo General) y la asamblea de la colectividad territorial objeto de control o el director del organismo controlado (presidente de la asociación) y, en este segundo caso –y con relación a las observaciones definitivas–, la colectividad territorial de la que depende.

2º) El Tribunal de Cuentas.

Las Cámaras –a través de sus delegados de Gobierno– pueden enviar observaciones “administrativas” a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas para eventuales intervenciones ante ministros, alertados por los problemas planteados por la aplicación de algunos textos. Pueden sugerir, en su caso, reformas mediante procedimientos sumarios del Primer Presidente del Tribunal de Cuentas o de cartas de su Fiscal General (denominadas “comunicaciones del Fiscal General”).

Los informes públicos anuales o particulares del Tribunal de Cuentas, que se nutren de las observaciones de las Cámaras Regionales de Cuentas, se envían al Presidente de la República y al Parlamento. Se publican asimismo en el Diario Oficial y son ampliamente difundidos por los medios de comunicación.

3º) El prefecto afectado con relación a los informes de observaciones definitivos y los dictámenes en materia de control presupuestario.

4º) El tesorero pagador general (superior jerárquico del contable) con relación a las resoluciones sobre las cuentas presentadas por sus subordinados.

5°) Las Cámaras pueden enviar observaciones “administrativas” a los representantes locales del Estado, en general a través del delegado del Gobierno (servicios fiscales, etc.).

6°) La justicia penal.

La Cámara puede verse obligada a trasladar un asunto a la Fiscalía de una jurisdicción penal si, con ocasión de un control, descubre hechos susceptibles de ser calificados como infracciones penales menores (injerencia, corrupción, concesión de ventajas injustificadas en materia de contratos públicos...) o mayores (falsificación de documento público cometida por una autoridad pública...). El delegado del Gobierno, que ejerce ante la Cámara las funciones del Ministerio público, es el encargado de comunicar lo anterior a la Fiscalía judicial tras deliberación o, en caso de urgencia, directamente en aplicación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

7°) La Cámara puede llevar ante el Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Financiera¹⁰, ante el Tribunal de Cuentas, a los ordenantes no electos que hayan infringido las reglas relativas a la ejecución de los ingresos y gastos de los organismos que se encuentran bajo su competencia. Existen igualmente dos motivos que permiten demandar a cargos electos: incumplimiento de las decisiones judiciales y uso irregular y abusivo del derecho de embargo del contable público; esta disposición es importante ya que constituye la primera excepción del principio, absoluto durante mucho tiempo, del carácter exclusivamente político, al margen de incidencias civiles o penales, de la responsabilidad de los cargos electos en razón de los mandatos que ejercen. No obstante, los casos de asuntos sometidos en este ámbito al Tribunal Disciplinario de Presupuestos y Finanzas son extremadamente raros.

8°) La asamblea de las colectividades fiscalizadas.

Los informes de observaciones definitivas deben ser puestos en conocimiento de la asamblea deliberante del organismo fiscalizado en su primera reunión tras el envío del informe junto con las alegaciones (ver encuadrado). A través de esta publicidad, el ciudadano podrá informarse de las observaciones de la Cámara Regional de Cuentas relativas a la gestión de la colectividad o del organismo. No obstante, se prohíbe cualquier publicidad de observación definitiva en un período de tres meses alrededor de unas elecciones locales (Ley de 21 de diciembre de 2001).

10 Ley n.º 48-1484, de 25 de septiembre de 1948, modificada; en la actualidad codificada (libro III del Código de las Jurisdicciones Financieras).

4.7 Comunicabilidad y publicación de las consecuencias de los controles

Por último, se informa a la opinión pública. La iniciativa de la difusión de los informes de observaciones definitivas de las Cámaras Regionales de Cuentas corresponde a los destinatarios principales de los informes, es decir, a las colectividades territoriales así como a los establecimientos públicos locales. No obstante, existe un libre acceso al contenido de las decisiones definitivas posteriores al control, es decir, a las resoluciones sobre las cuentas y los informes de observaciones definitivas sobre la gestión de los ordenantes, que están disponibles en CD-ROM a través de una simple solicitud y, en el caso de los informes más recientes, en el servidor de Internet de las jurisdicciones financieras (www.ccomptes.fr).

4.8 Medios

4.8.1 Recursos financieros

Los medios financieros necesarios para el funcionamiento de las Cámaras se incluyen en el presupuesto del Estado desde 2006, en un programa presupuestario autónomo gestionado por el Primer Presidente del Tribunal de Cuentas. Su gestión la llevan a cabo el Tribunal de Cuentas de manera centralizada, o los presidentes de Cámara –que tienen la calidad de ordenante secundario– localmente.

4.8.2 Recursos humanos

Las Cámaras están constituidas por magistrados (presidente, delegado del Gobierno, consejeros), a veces relatores exteriores, ayudantes de auditoría y personal administrativo.

El presidente de la Cámara es nombrado por decreto del Presidente de la República a propuesta del Primer Presidente del Tribunal de Cuentas, tras el dictamen del Consejo Superior de las Cámaras Regionales de Cuentas y de la Comisión Consultiva del Tribunal de Cuentas. Es un magistrado del Tribunal de Cuentas. Está encargado de la dirección general de la Cámara. Determina el programa de fiscalización tras el dictamen del Ministerio público y distribuye los trabajos entre los magistrados. Preside las sesiones y participa en las votaciones, pero carece de voto de calidad. En caso de ausencia o impedimento, es sustituido por el decano de los magistrados.

El presidente de sección organiza los trabajos de la sección que preside. Participa en la elaboración del programa anual de los trabajos y propone su reparto entre los magistrados y los demás relatores de su sección. Fija el orden del día y preside las sesiones de la sección, sin voto dirimente; y adopta las disposiciones necesarias para su funcionamiento. Informa al presidente de la Cámara de la ejecución y el seguimiento de los trabajos atribuidos a los magistrados y relatores. Define las tareas de los ayudantes de auditoría asignados a su sección. Puede firmar en lugar del presidente de la Cámara Regional de Cuentas, tras haber recibido una delegación a estos efectos, documentos, resoluciones, dictámenes, decisiones u observaciones. En caso de impedimento, el presidente de sección es sustituido por el magistrado de su sección -presente en la Cámara- más antiguo en el grado más elevado.

Los primeros consejeros y consejeros de Cámara Regional de Cuentas constituyen un cuerpo de magistrados inamovibles cuya categoría está determinada por una ley con fecha de 10 de julio de 1982. Este cuerpo se recluta entre los alumnos recién salidos de la E. N. A. (Escuela Nacional de Administración) o por promoción externa. Por otra parte, pueden organizarse reclutamientos excepcionales. Los nombramientos tienen lugar por decreto del Presidente de la República. Los nombramientos en los diferentes grados así como los traslados (asignación a una Cámara particular) se efectúan por decreto simple. Con excepción de aquel de ellos en quien se hayan delegado las funciones del delegado del Gobierno, la misión de los consejeros es llevar a cabo las fiscalizaciones que se les confían y deliberar sobre todos los informes.

El delegado del Gobierno es un primer consejero en quien se delegan las funciones del Ministerio público en la Cámara. Vela por la presentación de las cuentas, lleva ante la Cámara las operaciones que constituyen presuntamente gestión de hecho, elabora conclusiones con relación a los informes, con la finalidad en particular de promover la unidad de la jurisprudencia. Solicita las multas en los casos previstos por la ley, asiste a las sesiones y, a solicitud de la jurisdicción, puede enviar comunicaciones a los responsables de los organismos auditados, así como al representante del Estado y los jefes de los servicios externos. A diferencia de los magistrados de la sede, no es inamovible.

Los ayudantes de auditoría participan en los trabajos de fiscalización bajo la responsabilidad de los magistrados. Se reclutan, a través de comisiones de servicios, en las diversas Administraciones Públicas. Son nombrados por el Primer Presidente del Tribunal de Cuentas a propuesta del presidente de la

Cámara. Su función es esencial, ya que se ocupan de examinar los documentos justificativos de ingresos y gastos, son los encargados de descubrir irregularidades o anomalías de gestión y proponen al magistrado las acciones convenientes habida cuenta del análisis jurídico y de las circunstancias de hecho.

Los servicios administrativos de la Cámara están dirigidos por el secretario general, bajo la autoridad del presidente: incluyen la secretaría, los archivos, y la documentación.

Las Cámaras Regionales se organizan en secciones, unidades de resolución cuyo número varía según el tamaño de la Cámara (de 1 a 8).

El Tribunal de Cuentas está encargado de una misión permanente de inspección de las Cámaras Regionales de Cuentas.

4.9 Europa y las Cámaras Regionales de Cuentas

Las Cámaras Regionales de Cuentas, en particular las Cámaras fronterizas (Alsacia, Aquitania, Alta y Baja Normandía, Languedoc-Rosellón, Lorena, Mediodía-Pirineos, Norte-Paso de Calais, Provenza-Alpes-Costa Azul, Ródano-Alpes), han establecido contactos con sus homólogos europeos que fiscalizan las entidades locales.

Esta apertura internacional va en aumento. Por una parte, existen tratados o convenios internacionales recientes que prevén el control de organismos de cooperación transfronteriza con Alemania, Bélgica, España e Italia en particular. Por otra parte, los fondos públicos proceden cada vez con mayor frecuencia de los fondos comunitarios. En la medida en que la mayoría van a parar a organismos públicos, y son gastados por éstos, el control compete al Tribunal de Cuentas Europeo, lo que origina contactos cada vez más frecuentes entre dicha institución comunitaria y las jurisdicciones financieras.

*

En conclusión, la eficacia de las Cámaras Regionales de Cuentas se basa en su estatus de "jurisdicción", con todas las obligaciones y garantías vinculadas a ella: independencia de los magistrados, decisiones colegiadas, respeto de las reglas de procedimiento y, en particular, del principio de contradicción. Esta eficacia es asimismo el resultado del trabajo sobre el terreno en organismos fiscalizados por los magistrados y sus asistentes. Por todas estas razones y por la calidad de sus equipos en todos los niveles (magistrados, ayudantes de auditoría, personal administrativo), las Cámaras Regionales de Cuentas han sabido arraigarse en el paisaje institucional regional.

5. EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL EN IRLANDA

5.1 Marco legal

El control externo de las corporaciones locales en la República de Irlanda se inició de manera embrionaria alrededor de 1830, cuando –al mismo tiempo que empezó la práctica de recaudar una tasa para socorrer a los pobres– surgió la idea de la obligación pública de dar cuentas y la necesidad de auditoría externa en relación con las entidades públicas locales. Los terratenientes y otros propietarios a quienes se recaudaba la tasa, tenían un interés real en saber cómo se cobraban y gastaban estos tributos. A partir de 1870, el ámbito del control de las administraciones locales fue aumentando al mismo tiempo que creció su importancia. Los auditores eran generalmente conocidos como “auditores de los gremios de beneficencia pública” (*auditors of the poor law unions*). En 1941 pasaron a llamarse oficialmente “Auditores de la Administración Local” (*Local Government Auditors*), en virtud de la Ley sobre el Régimen Local de ese mismo año.

El actual Servicio de Fiscalización de la Administración Local (*Local Government Audit Service - LGAS*) en la República de Irlanda es, a efectos administrativos, una sección del Ministerio de Medio Ambiente, Patrimonio y Administración Local (DoEHLG en sus siglas en inglés). Fiscaliza las cuentas de todas las entidades locales, como ciudades, condados, pueblos y otras corporaciones existentes en la República de Irlanda, además de las cuentas de algunas autoridades portuarias. El número total de entidades bajo su competencia asciende a 207.

El Director de Auditoría es el Jefe del Servicio de Fiscalización y responsable de su organización interna. Este puesto es un cargo creado por ley y sus funciones aparecen reguladas en el artículo 116 de la Ley sobre el Régimen Local de 2001.

A cada auditor de la Administración local se le asigna un “distrito” de auditoría por autorización del Director de Auditoría. En la actualidad existe un total de veintidós distritos de auditoría de la Administración local en Irlanda. Los auditores que fiscalizan las corporaciones locales son independientes del Ministerio a la hora de desempeñar sus funciones. Esta independencia está protegida legalmente de acuerdo con el artículo 116 (2) de la Ley sobre el Régimen Local de 2001.

Un “distrito” de auditoría comprende un cierto número de auditorías, agrupadas en la medida de lo posible en zonas geográficas adecuadas. Esas zonas a su vez están agrupadas en tres regiones, Oeste, Sur y Este. Los Auditores-Jefe colaboran en la organización regional y supervisión de las auditorías. Además son responsables directos de las auditorías más importantes de su región.

5.2 Alcance de la actividad de control

El principal objetivo del control externo de las corporaciones locales en la República de Irlanda es examinar la gestión de los fondos administrados a nivel local y confirmar la presentación razonable y la exactitud de los estados financieros publicados por las entidades locales responsables de esta gestión.

Los tipos de entidades sujetas a auditoría por parte del Servicio de Fiscalización de la Administración Local pueden desglosarse de la forma siguiente:

Entidad	Número
consejos municipales de ciudades	5
consejos de condados	29
consejos de municipios urbanos	5
consejos municipales de poblaciones menores	75
entidades regionales	8
asambleas regionales	2
oficinas de tributación de vehículos	29
otros	54
Total	207

El control externo de las corporaciones locales se extiende también al examen y certificación de ciertas solicitudes, realizadas por entidades locales, de ayudas estatales y reembolsos; por ejemplo, ayudas relativas a la defensa civil, comidas escolares y financiación de la UE.

El ámbito de competencias de los auditores de la Administración local fue ampliado al objeto de incluir la auditoría operativa, de conformidad con el artículo 15 de la Ley sobre el Régimen Local (disposiciones financieras) de 1997. Este artículo atribuye poderes a los auditores para:

- establecer si y hasta qué punto los recursos de la entidad local han sido utilizados según los principios de eficacia, eficiencia y economía, y que, en el caso de venta de activos, se han efectivamente conseguido las condiciones más favorables que se podrían haber obtenido
- verificar que los sistemas, procedimientos y prácticas utilizadas por la entidad local son apropiados como medio de ayuda para asistir a la corporación en la evaluación de la eficiencia de sus operaciones
- determinar hasta qué punto la dirección de la entidad ha aplicado o está aplicando las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría operativa.

La Unidad de Auditoría Operativa, que es parte integrante del Servicio de Fiscalización de la Administración Local ha publicado más de veinte estudios nacionales hasta la fecha. Una relación de estos informes puede consultarse en la página web www.viron.ie.

5.3 Relaciones con otras instituciones fiscalizadoras

El *Local Government Audit Service* está totalmente separado de la Oficina del Interventor-Auditor General (Servicio de Fiscalización de la Administración central); no obstante, los informes de los auditores de la Administración local sobre las cuentas de los organismos que fiscalizan son remitidos al *Comptroller and Auditor General* para su información.

Asimismo, se remiten copias del informe anual del Director de Auditoría relativo a la actuación del Servicio de Fiscalización de la Administración Local a los responsables de los distintos departamentos (ministerios) en beneficio de los cuales se realizan las auditorías, y a otras personas interesadas.

5.4 Procedimientos de control

Los auditores del sector público local tienen a su disposición un código de buenas prácticas junto con unas orientaciones operativas, que están basa-

dos en los mejores principios y prácticas de auditoría actuales aplicables al sector público.

Cuando es necesario, los servicios jurídicos del Ministerio de Medio Ambiente, Patrimonio y Administración Local proveen asesoramiento jurídico en materia de auditoría.

A fin de facilitarles el cumplimiento adecuado de su función fiscalizadora, los auditores de la Administración local están dotados, por mandato legal, de poderes y responsabilidades especiales. También existen trámites formales específicos para la entrega de notificaciones relacionadas con las auditorías, el depósito de libros de contabilidad y estados de cuentas anuales por parte de las entidades sujetas a fiscalización para su inspección pública inmediatamente anterior a la auditoría, el cierre de auditorías, la posterior publicación por parte de las entidades fiscalizadas de comunicaciones que informan sobre la finalización de la auditoría y la disponibilidad, para su adquisición, de los informes de auditoría resultantes.

Existen asimismo poderes especiales de recaudación de “recargos” (*surcharge*) y “cargos” (*charge*). Se trata de poderes de reserva. Se puede hacer uso de ellos, por ejemplo, en relación con cuestiones que hayan sido objeto de una “objeción” formal por parte de cualquier persona interesada durante la auditoría, pero pueden ejercerse también por otros asuntos que surjan del examen ordinario de auditoría. En la práctica, no se ha considerado necesario recurrir a estos poderes en gran medida.

El poder, y deber, de “recargo” se aplica en el caso de pagos ilegales [p. ej., en el caso de extralimitaciones en el uso de atribuciones (*ultra vires*)] o injustificados. Por consiguiente, se aplica cuando se realiza un pago para un fin que no está autorizado, general o específicamente, por la ley o reglamentos relacionados con ésta, o cuando se produce un gasto excesivo o extravagante de fondos. Obviamente, la importancia de la cantidad en cuestión será un factor a considerar a la hora de determinar si se aplica el “recargo” o no. La norma *ultra vires* ha sido modificada considerablemente por la Ley sobre el Régimen Local de 1991.

El poder y deber de “cargo” se aplica cuando existe una deficiencia o pérdida en los fondos de una entidad local por razón de la negligencia o mala conducta de un funcionario o miembro; por ejemplo, si una cantidad que debería haber sido contabilizada no lo ha sido, o si una cantidad abonada en virtud del certificado de un consultor no se adeudaba o se adeudaba una cantidad inferior.

Si se aplica un “cargo” o “recargo”, el auditor de la corporación local deberá ocuparse de ello antes de la finalización de la auditoría: en su certificación de cargo o recargo deberá establecer las razones de la medida adoptada.

Si no se produce el “cargo” o “recargo”, es decir, si el auditor decide permitir las partidas en cuestión, se le podrá exigir una explicación por escrito de sus razones para tal consentimiento, y si la persona interesada no queda satisfecha, podrá llevar el asunto ante el Tribunal Superior (*High Court*) para que falle sobre el mismo.

La persona objeto de “cargo” o “recargo” puede recurrir ante el Ministro o el Tribunal Superior; si opta por lo último, y su recurso es rechazado, seguirá teniendo la posibilidad de recurrir ante el Ministro.

Otros poderes especiales inherentes a la fiscalización de la Administración local incluyen el derecho a asegurar (con la ayuda de los tribunales, si es necesario) la aportación de documentos en la medida en que sean necesarios para los fines de la auditoría, y tomar juramentos (o declaraciones) durante la realización de las pruebas pertinentes a una auditoría.

En el transcurso de una auditoría típica, el auditor de la Administración local emitirá una serie de memorándums de fiscalización, dirigidos a los funcionarios superiores de la entidad auditada, y hacia el final de la auditoría resumirá los puntos más importantes (junto con comentarios a las réplicas recibidas) en una carta de auditoría dirigida a la dirección o administración de la entidad (*management letter*). A esa comunicación sigue una conversación directa con los responsables de la entidad.

Además de emitir una opinión de fiscalización –normalmente, según la fórmula “presentación adecuada” (*present fairly*)– sobre los estados financieros de cada entidad fiscalizada, los auditores de las corporaciones locales también elaboran informes de auditoría adicionales.

Los informes de auditoría se refieren típicamente a cuestiones establecidas como: conformidad de las cuentas con los libros, informaciones y explicaciones obtenidas; cumplimiento de las cuentas con los requisitos legales y otros; auditoría interna, cuestiones que quedaron pendientes de auditorías anteriores, y objeciones (en su caso) a la auditoría.

Si se considera oportuno, se aprovecha la ocasión para comentar brevemente las tendencias significativas o los resultados que reflejen las cuentas,

tales como: comparaciones presupuestarias, cuentas definitivas de contratos, operaciones entre distintas cuentas o entidades, cargos por intereses acumulados, repartos, estimación/cobro de ingresos, activos y pasivos (incluyendo deudores y acreedores de rentas); relación coste/eficacia, gestión de bienes inmuebles, sistemas y controles contables y financieros, obligaciones principales, gestión de tesorería/flujo de tesorería, y gestión de riesgos de seguros. Si hay que subrayar resultados o circunstancias adversas, ello se hará de forma positiva y constructiva. Se evitan comentarios sobre políticas adoptadas, pero sí son examinados por sus méritos los resultados financieros de las decisiones políticas, especialmente si éstos son desfavorables.

Si se emite una carta de auditoría durante la fiscalización, también se incluirá en el informe.

El informe de los auditores de las entidades locales goza de protección legal de "inmunidad limitada". Por consiguiente, cualquier afirmación incorrecta o falsa que contenga no será perseguible legalmente si ha sido realizada de buena fe, sin premeditación y en la creencia sincera de que era correcta o cierta.

5.5 Destinatarios de los informes de auditoría

La finalidad de la fiscalización de las corporaciones locales es llevar a cabo una valoración independiente del cumplimiento por parte de los administradores de la función de gestión financiera de las entidades locales e informar al público de los resultados de dicha valoración mediante una opinión de fiscalización y un informe adjunto, cuyos destinatarios son el ministro del correspondiente ministerio, consejeros/concejales y dirección de la entidad pública en cuestión, así como el público en general.

Los informes de auditoría, junto con los estados financieros anuales son presentados al ministro correspondiente y remitidos a las corporaciones locales afectadas. Los informes son debidamente examinados por ambos miembros y administradores de dichas entidades. Si un informe de auditoría recomienda actuaciones correctoras en relación con los resultados o controles contables, el ministro podrá solicitar a los administradores cualquier detalle sobre tal actuación, emprendida o propuesta.

Los departamentos (ministerios) que desempeñan un papel en relación con las entidades sometidas a fiscalización son, en cierto sentido, clientes también, en lo que se refiere a las auditorías exigidas por la ley. Por consi-

guiente, es necesario que exista una relación estrecha, en cuanto a las cuestiones relacionadas con la auditoría, entre el LGAS y los distintos servicios de los departamentos (ministerios) correspondientes.

5.6 Publicación de los informes

En la República de Irlanda, la responsabilidad de la publicación de los informes de auditoría emitidos por el *Local Government Audit Service* es asumida por los destinatarios de dichos informes. No existe restricción alguna en cuanto a la disponibilidad de los informes por parte de la opinión pública.

Tras el cierre de la auditoría, las entidades fiscalizadas están obligadas a publicar comunicaciones respecto de la finalización de ésta, incluyendo una referencia a la posibilidad de adquisición de los informes de auditoría previo pago de una tasa nominal.

5.7 Recursos financieros

El coste de funcionamiento del *Local Government Audit Service* está cubierto por el presupuesto anual de funcionamiento del Ministerio de Medio Ambiente, Patrimonio y Administración Local. Por lo tanto, está sometido a las limitaciones presupuestarias del Ministerio. En la práctica, el coste anual del Servicio de Fiscalización tiende a estar cubierto por los honorarios percibidos por cada auditoría. La base utilizada para establecer las remuneraciones aparece en los Reglamentos de Régimen Local sobre Honorarios de Auditoría de 2001.

5.8 Recursos humanos

Actualmente, el *Local Government Audit Service* cuenta con el personal siguiente:

Director de Auditoría	1
Audidores Jefes	3
Audidores	22
Ayudantes de auditoría	6
Personal administrativo o de secretaría	2
TOTAL	34

Hay una condición vigente según la cual el personal de auditoría que tenga un nivel superior al de ayudante de auditoría debe ser contable titulado. Los nuevos auditores son seleccionados mediante concurso restringido entre los ayudantes de auditoría que ya están en servicio, o bien entre candidatos externos por concurso público dirigido por la Oficina de Función Pública y de los Comisionados responsables de los nombramientos en la Administración local (*Office of the Civil Service and Local Appointment Commissioners*).

En el desempeño de sus funciones, los auditores del sector público local son independientes. Sin embargo, desde el punto de vista administrativo, son funcionarios dependientes del Ministerio de Medio Ambiente, Patrimonio y Administración Local.

El Director de Auditoría es, desde el punto de vista de la organización, quien dirige el *Local Government Audit Service*.

Los Auditores-Jefes desempeñan una función de supervisión regional, así como tareas administrativas, además de ser responsables de las principales auditorías efectuadas en cada región.

6. EL CONTROL EXTERNO DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN LOS PAÍSES BAJOS

6.1 Marco legal

En los Países Bajos, las corporaciones locales suponen un total de doce provincias y 480 municipios, cuyo número está disminuyendo lentamente. El Estado central, las provincias y los municipios tienen total independencia y cada uno de ellos tiene un parlamento o concejo cuyos miembros son elegidos por sufragio popular. A diferencia de la mayoría de países europeos, los responsables de estos órganos provinciales y municipales (Comisario y Alcalde) son nombrados por la Reina. Por lo tanto, las responsabilidades políticas se atribuyen a los demás miembros del ejecutivo: los diputados provinciales o concejales municipales, seleccionados por el grupo mayoritario del consejo provincial o concejo municipal. Las provincias y los municipios tienen varias competencias a la hora de gestionar y administrar los servicios y programas regionales y locales. Ambos obtienen una financiación mixta que procede de subvenciones específicas del Estado central (55%), de ingresos generales de los fondos de las provincias y de los municipios (30%), así como de la percepción directa de ciertos impuestos locales (15%).

Cada nivel administrativo tiene su propio mecanismo de control externo de las finanzas públicas. En el ámbito nacional, encontramos la “Cámara General de Cuentas” o *Algemene Rekenkamer*. “General” significa que sus fiscalizaciones pueden afectar a cualquier actividad del Gobierno central. La Cámara General de Cuentas, como muchos otros órganos equivalentes en otros países, tiene siglos de antigüedad y su fundamento legal se encuentra en la Constitución y la Ley de Contabilidad.

En el ámbito local, sin embargo, no hubo órganos de control independientes hasta 1997. A excepción de las cuatro ciudades más grandes, las cuentas anuales eran y siguen siendo revisadas por censores públicos de cuentas o empresas privadas de auditoría, principalmente Deloitte & Touche y Ernst & Young. En Amsterdam, Róterdam, La Haya y Utrecht, el director del departamento municipal de auditoría interna es también nombrado auditor externo y el encargado de certificar las cuentas. Para corregir esta situación atípica, la Ley de Municipios y los Estatutos del Colegio Neerlandés de Censores Jurados de Cuentas incluye un artículo especial. Se anula el principio básico que prohíbe a los revisores de cuentas ser empleados del organismo que auditan. Todos los auditores de cuentas son nombrados formalmente por el concejo local y su labor es supervisada por la comisión de

cuentas públicas. Pero, hasta hace poco, mantenían una estrecha relación con los auditados: el alcalde, los concejales y los departamentos municipales. Varias comisiones de cuentas públicas realizaron también auditorías no financieras, cuyo número en todo caso estaba restringido en cada periodo.

En 1997, el Concejo Municipal de Róterdam decidió crear una entidad fiscalizadora municipal, la *Rekenkamer Rotterdam*. Aunque había lagunas en la legislación nacional, se pudo fundamentar su creación en leyes locales. Con el nombramiento de su director en octubre de 1998, la Cámara de Cuentas de Róterdam se convirtió en el primer órgano municipal de control independiente de los Países Bajos. Las entidades públicas de otros municipios que se hacían llamar “órganos de control” en realidad eran comisiones permanentes formados por miembros del concejo municipal. Muchas de ellas nacieron como comisiones de cuentas públicas y después ampliaron su labor con auditorías de optimización de recursos y nombraron asimismo consultores externos independientes del comité. Nos referiremos a este tipo de comisiones como “comités de auditoría del sector público”¹.

En 2002 se aprobó en el parlamento nacional una reforma integral de la Ley de Municipios. En virtud de la misma, cada provincia y municipio de los Países Bajos estaba obligado legalmente a crear un comité de auditoría del sector público (del que pueden formar parte los miembros del consejo provincial o concejo municipal) o un órgano de control del sector público local independiente (que excluye a los miembros del consejo provincial o concejo municipal) antes de 2005 en el caso de las provincias, y antes de 2006 en el caso de los municipios. La composición, atribuciones y tipo de control que ejerce el comité de auditoría deben regularse en la legislación local. En consecuencia, puede modificarse cada vez que la mayoría de miembros del concejo local lo estime oportuno. La composición, atribuciones y tipo de control de los órganos de control del sector público local, sin embargo, se regulan en varios artículos de la Ley Nacional de Municipios.

1 Esta circunstancia no se da sólo en los Países Bajos. También hay representantes electos que actúan como auditores en Suecia, donde estos auditores parlamentarios fiscalizan los relativamente pequeños ministerios, mientras que la oficina nacional de auditoría fiscaliza las muchas y relativamente grandes agencias gubernamentales. Asimismo, muchos parlamentos en países europeos crean comisiones temporales que investigan, por ejemplo, gastos presupuestarios excesivos, lo que se aproxima bastante a una auditoría de optimización de recursos.

Una vez creado el órgano de control del sector público local por el consejo provincial o el concejo municipal, su independencia queda garantizada por:

- el nombramiento de un Auditor o Comité directivo por un mandato de seis años;
- la capacidad de fiscalizar cualquier asunto sin autorización previa del concejo municipal u otro organismo o responsable (con una gran excepción: las cuentas anuales, ver 6.2);
- el derecho de acceso a todo lugar y tipo de información;
- la capacidad de presentar informes de auditoría al concejo municipal y publicarlos simultáneamente.

Se suponía que, en septiembre de 2004, las 12 provincias habrían establecido cuatro o cinco órganos interprovinciales de control independientes. De los 480 municipios, hasta finales de 2004 sólo alrededor de 80 habían creado o un comité de auditoría del sector público (unos 70 municipios), o una cámara de cuentas independiente (9 municipios, entre ellos Amsterdam, Róterdam y Utrecht²), o ambos órganos (un solo municipio). Entre estos 80 municipios estaban 24 de las 25 mayores ciudades (más de 100.000 habitantes). En 2007 la situación se presenta como sigue: 11 provincias se pusieron al final de acuerdo para crear en total 4 cámaras de cuentas interprovinciales y una provincia ha creado su propio órgano de control provincial; existen ya alrededor de 30 cámaras de cuentas municipales y unos 190 municipios optaron por constituir comités de auditoría.

6.2 Alcance de la actividad fiscalizadora

A diferencia de muchos otros países, ni la *Algemene Rekenkamer* nacional ni las cámaras de cuentas provinciales o municipales o los comités de auditoría locales certifican las cuentas públicas anuales. En el ámbito nacional, las cuentas anuales de los ministerios son certificadas por el departamento de auditoría interna. Sin embargo, la *Algemene Rekenkamer* tiene la función de examinar las cuentas consolidadas del Estado y opinar sobre su fiabilidad. Con este fin, la Cuenta General del Estado se envía cada año a la

2 Utrecht creó inicialmente, en 1997, un comité de auditoría del sector público compuesto sólo por miembros del concejo. Posteriormente, se transformó en un comité compuesto por cuatro concejales y tres miembros externos, incluyendo al presidente, en el año 2001. El 1 de enero de 2005 se transformó en la Cámara de Cuentas de Utrecht, dirigida por una junta de tres miembros a tiempo parcial.

Algemene Rekenkamer. La ley establece que se examinen las cuentas estatales y se emita una opinión con o sin salvedades. Una opinión con salvedades iniciará automáticamente un procedimiento de subsanación de las deficiencias detectadas por parte del Parlamento. Para obtener unas bases sólidas de análisis de las cuentas del Estado, la *Algemene Rekenkamer* se apoya en gran medida en las averiguaciones realizadas por los auditores internos de cada ministerio. Por tanto, puede dirigir más recursos fiscalizadores (alrededor del 66%) a asuntos no relacionados con la auditoría de las cuentas anuales.

Puede afirmarse lo mismo, con mayores motivos, de las entidades o comités fiscalizadores del sector público local. Una cámara de cuentas o un comité de auditoría están legalmente capacitados para fiscalizar la eficacia, eficiencia y regularidad de todos los aspectos (incluidos los ingresos y gastos) de la actividad de los gobiernos locales, excepto la realización de la auditoría de las cuentas anuales. Como se ha dicho anteriormente, de ello se encargan los censores públicos de cuentas o, en las cuatro ciudades más grandes, el departamento de auditoría interna³. En este último caso, los recientes cambios legales atribuirán facultades a las cámaras de cuentas de las ciudades implicadas para supervisar la auditoría de cuentas anuales.

Además, las entidades y los comités fiscalizadores del sector público local tienen la autoridad legal para evaluar el rendimiento de todos los departamentos municipales, del gobierno provincial o municipal, del *Ombudsman* (defensor del pueblo) e incluso del propio consejo provincial o concejo municipal. Solo en el caso de los órganos de control independientes, esta competencia abarca incluso la fiscalización de organismos que reciben cantidades importantes de fondos públicos y empresas en las cuales el gobierno local posea una participación del 50% o superior.

6.3 Tipos de auditorías realizadas

Las actividades fiscalizadoras de la Cámara General de Cuentas y de las entidades y comités fiscalizadores del sector público local presentan bastantes semejanzas. Todos estos órganos realizan, a distintos niveles, el mismo tipo de auditorías. Ya hemos explicado sus limitaciones relativas en la auditoría de las cuentas anuales. Por tanto, la mayoría de sus auditorías evalúan la regularidad, el funcionamiento y el rendimiento. Algunas de ellas se centran en el aspecto de la eficacia; por ejemplo, una auditoría trataba sobre el nivel de mantenimiento y limpieza de las calles⁴. En un estudio⁵ reciente iniciado por el Ministerio del Interior, se ofrece una lista de los seis temas más

auditados lo que nos da una idea de los tipos de auditorías realizadas (el estudio no contempla las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Cámara General de Cuentas):

1. política de subsidios;
2. contratación pública y externalización de servicios;
3. contratación de consultores externos en temas de gestión;
4. gestión de proyectos;
5. desarrollo urbanístico;
6. privatización y creación de corporaciones.

6.4 Relaciones entre las entidades fiscalizadoras

Las cámaras de cuentas municipales, los comités de auditoría del sector público municipal y los órganos de control interprovinciales que ya han sido creados y los que se prevé crear todavía, son y serán entidades independientes entre sí. No existe ninguna relación de subordinación respecto del Gobierno central ni de la *Algemene Rekenkamer*. Sin embargo, la creación de tantas entidades fiscalizadoras nuevas en los últimos años ha hecho crecer la necesidad de un mayor intercambio de conocimientos y mejores prácticas. En 1999, las entidades fiscalizadoras del sector público local iniciaron sus “reuniones de expertos” anuales. En la reunión de expertos de 2003 se fundó oficialmente la Asociación de Instituciones de Auditoría del Sector Público Local. En 2004, la Cámara General de Cuentas se integró en dicha asociación, lo que hizo que su nombre pasara a ser Asociación Neerlandesa de Cámaras de Cuentas y Comités de Auditoría del Sector Público (NVRR)⁶. Entre los más de 200 miembros actuales se encuentran todas las grandes ciudades.

La NVRR tiene un sitio web de acceso público que alberga los títulos de los informes de auditoría publicados por todas las entidades fiscalizadoras del

3 Para las cuentas de 2004 en adelante, la ciudad de Róterdam decidió nombrar también un censor público de cuentas, quién se basará en la labor fiscalizadora realizada por el departamento de auditoría interna.

4 “Una Róterdam sucia”, Rekenkamer Rotterdam, diciembre de 2002.

5 “Lista de los estudios realizados por los órganos de control externo municipales y provinciales y los comités de auditoría del sector público local 1991-2004”, Bruno Steiner Advies, septiembre de 2004.

6 En Holandés: Nederlandse Vereniging van Rekenkamers & Rekenkamercommissies NVRR; www.NVRR.nl

sector público en los últimos años (excepto los de la *Algemene Rekenkamer*). En la mayoría de casos se puede descargar el informe completo. La Asociación publica también un boletín de información, que se envía por correo electrónico, y un manual completo de fiscalización para la realización de las auditorías en el sector público local, apoya actividades formativas junto con la *Algemene Rekenkamer* e imparte un curso académico de verano.

Hay dos aspectos de la NVRP dignos de mención. En primer lugar, la Asociación reúne deliberadamente los órganos de control externo independientes y los comités de auditoría que no lo son. Los miembros fundadores pensaron que las evidentes diferencias institucionales entre las cámaras de cuentas (externas) y los (parcialmente internos) comités de auditoría no debían ser un impedimento para que cooperaran en la mejora de la calidad de las auditorías públicas en general. Y en segundo lugar, la cooperación entre sus miembros se basa en el principio de voluntariedad. Esto se puso claramente de manifiesto cuando la junta directiva propuso codificar las prácticas comunes en forma de “directrices”. Una de las directrices del borrador, por ejemplo, se refería a la incompatibilidad de funciones en las que incurren los consultores externos en temas de gestión que desempeñan a tiempo parcial el cargo de miembro de alguna entidad fiscalizadora, sea comité de auditoría o cámara de cuentas. En una asamblea general, se solicitó a los miembros que aplicasen las directrices o explicasen en sus futuros informes anuales por qué se desviaban de ellas. Esto resultó inaceptable para los miembros, que veían reducida su independencia. En lugar de directrices, en la asamblea se decidió reflejar los conceptos comunes en unas recomendaciones, lo que permite a cada miembro aplicarlas o no.

Aparte de la NVRP, las entidades fiscalizadoras cooperan a escalas inferiores. Tres comités de auditoría publicaron los resultados de una auditoría llevada a cabo conjuntamente sobre la calidad de la información de los proyectos presupuestarios presentados por sus respectivos municipios⁷. Por otra parte, la *Rekenkamer Rotterdam* y la *Algemene Rekenkamer* cooperaron en una auditoría coordinada sobre la seguridad en los barrios.

7 Auditoría conjunta de los comités de auditoría de los municipios de Apeldoorn, Arnhem en Nijmegen, relativa a los presupuestos por programas para 2004, junio de 2004.

6.5 Procedimientos de fiscalización

Según la Ley de Municipios, la selección de los temas de fiscalización corresponde a la propia entidad fiscalizadora. La asamblea deliberante de una corporación local puede solicitar que se realice una determinada auditoría. La denegación de solicitudes de esas características –si, por ejemplo, el objeto de esa auditoría se sitúa fuera de las atribuciones legales del órgano fiscalizador– es a veces inevitable, pero puede considerarse un gesto inadecuado. Por tanto, el consejo provincial o el concejo municipal en cuestión se pondrán en contacto con la debida antelación con el órgano fiscalizador para permitir a los auditores posicionarse al respecto y aclarar las posibilidades que existen para realizar la auditoría solicitada.

La Ley de Municipios obliga a las entidades fiscalizadoras a informar de sus resultados y dictámenes al organismo auditado. Podrán añadirse también recomendaciones. Todos los informes deberán remitirse a la asamblea deliberante y al órgano ejecutivo, y se harán públicos al mismo tiempo.

Exceptuando la selección de los temas de fiscalización y el deber de entrega de los informes mencionados arriba, no existen mayores obligaciones legales respecto a los procedimientos de fiscalización. La asamblea deliberante de la corporación local podrá, mediante la promulgación de leyes locales, añadir procedimientos para su aplicación por parte del comité de auditoría propio; una cámara de cuenta independiente, no obstante, deberá ser consultada previamente e invitada a adaptar esos procedimientos.

Además de los procedimientos legales, existe un manual de fiscalización creado por la NVR. Confeccionado a partir de la experiencia de varias entidades fiscalizadoras, refleja las prácticas más comunes en los procedimientos de fiscalización. Se describen los siguientes pasos para todo proceso de auditoría:

- selección del tema que se auditará;
- confección de un plan de auditoría;
- posible contratación externa (parcial) de una auditoría;
- recopilación de datos;
- redacción de un borrador de informe;
- fase de alegaciones: obtención de la respuesta del auditado y adición de posibles comentarios
- publicación del informe y declaraciones a la prensa
- aclaración del informe a la comisión parlamentaria provincial o municipal concernida;
- evaluación.

6.6 Destinatarios de los informes de auditoría

Como ya se ha dicho, los informes de auditoría se remiten a la asamblea deliberante de la corporación local y a su órgano ejecutivo, y se hacen públicos. Además de la remisión a estos tres destinatarios principales, se envían copias a los departamentos u organismos fiscalizados. Dentro del ámbito de actuación permitido, los entes auditados son cambiados cada año para evitar hacer demasiado hincapié en determinadas concejalías, departamentos municipales u organismos relacionados. La mayoría de leyes locales obligan al órgano ejecutivo a responder a la entidad fiscalizadora declarando si tiene intención de seguir o no cada una de las recomendaciones recogidas en el informe. La mayoría de leyes también prevén una discusión detallada del informe de auditoría en el pleno del consejo provincial o concejo municipal, cuyos miembros están debidamente preparados para ello por la labor de las diferentes comisiones parlamentarias que ya han analizado el informe. Los auditores deberán estar presentes durante el pleno para prestar declaración.

6.7 Publicación de informes

Las entidades fiscalizadoras publican sus informes autónomamente e incluyen en ellos una nota de prensa. Además de las copias impresas, cada vez más informes se publican en Internet. El gran público suele ser informado por los medios de comunicación. En las ciudades más grandes, los periódicos, la radio y la televisión locales asisten regularmente a las ruedas de prensa convocadas por la cámara de cuentas o el comité de auditoría.

Existen informes especiales que evalúan las actividades de las propias entidades fiscalizadoras. En septiembre de 2004 se habían publicado unos diez informes, en su mayoría auto-evaluaciones o evaluaciones realizadas por consultores externos por orden de un comité de auditoría. En uno de los casos, el concejo municipal nombró una comisión externa para inspeccionar su propia cámara de cuentas⁸.

8 Evaluación de la Rekenkamer Rotterdam 1998 - 2001; Comisión de evaluación de la *Rekenkamer Rotterdam*, mayo de 2002.

6.8 Recursos financieros

Las actividades de las entidades fiscalizadoras del sector público local no son financiadas por los organismos auditados, sino a partir del presupuesto local. La Ley de Municipios establece la asignación por parte de la corporación local a la entidad fiscalizadora de *“los recursos necesarios para la correcta ejecución de su labor”*. Los presupuestos anuales de las cámaras de cuentas y comités de auditoría varían mucho, lo que refleja las diferencias en las dimensiones de los distintos municipios y provincias. Dividiendo el presupuesto estimado por número de habitantes del municipio o provincia, se estima un coste de 1 EUR a 1,50 EUR por habitante, con desviaciones significativas en ambos extremos, alcanzándose hasta los 2 EUR en algunos casos.

Una vez asignado el presupuesto a la entidad fiscalizadora, ésta es libre de utilizarlo de acuerdo con su plan de actuación. El presupuesto no consumido a final de año podrá acumularse en una reserva especial para auditorías futuras, lo que aumenta la independencia del órgano de control.

6.9 Recursos humanos

Aparte de las diferencias en materia de asignaciones presupuestarias, existen también grandes diferencias en cuanto a recursos humanos disponibles en cada entidad fiscalizadora. La mayoría de los comités de auditoría y algunas cámaras de cuentas se limitan a celebrar reuniones periódicas en las que discuten sus actividades y dan instrucciones al secretario general. El cargo de secretario general puede incluso ser a tiempo parcial, si la ejecución de la auditoría se contrata a un ente externo. En otros comités y cámaras, los miembros del comité directivo participan también en las labores de fiscalización, y el número de empleados a tiempo completo puede oscilar entre 1 y 15. Por su historial académico, son censores jurados de cuentas o diplomados o licenciados en Economía, Derecho o Ciencias Políticas.

7. EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PUBLICO LOCAL EN POLONIA

7.1 Introducción: la organización territorial

El reestablecimiento de la Administración local comenzó en Polonia en 1990 en el ámbito de los *gminy* (municipios, rural o urbano), que constituyen el nivel inferior y la forma básica de organización de la vida pública en la estructura territorial. A partir de 1998, se crearon también los niveles de *powiat* (condado) y *województwo* (provincia; llamada también “voivodato”). Hoy en día, la Administración local polaca se compone de tres niveles. Las unidades más grandes, a nivel regional, son las *województwa*, que fueron consolidadas y reducidas en número de 49 a 16 en 1999. El siguiente nivel lo forman unos 300 *powiat* y, seguidas por aproximadamente 2500 *gminy*. El estatus de la capital, Varsovia, está regulado por una legislación especial. Las corporaciones locales de los distintos niveles no están subordinadas entre sí y son iguales ante la ley. Los condados y los municipios están encabezados por consejos locales directamente elegidos por la población para mandatos de cuatro años. A nivel regional, hay dos tipos independientes de estructura administrativa en el sistema gubernamental polaco. El primero está personificado en el gobernador provincial, el *wojewoda* o *voivod*, que representa al Gobierno central y a la Administración central en la provincia. Es nombrado por el Primer Ministro, y los distintos órganos territoriales a través de los cuales las instituciones centrales operan en la región (por ejemplo, los servicios de policía y los cuerpos de bomberos) están subordinados a él. Puede interferir en la actividad de las corporaciones locales solo en casos de incompetencia administrativa obvia o violación de la ley. El segundo tipo de estructura gubernamental es el autogobierno regional, personificado en el *marszalek*. El *marszalek* es nombrado por los miembros de la *sejmiki wojewódzkie* (parlamento de la provincia), que está compuesta por delegados elegidos directamente por los ciudadanos en la provincia para un mandato de cuatro años y que representan todos los municipios de la provincia.

Mientras que los condados llevan a cabo solo aquellas tareas públicas determinadas por ley (por ejemplo, cuestiones sociales y principales carreteras), los municipios tienen la responsabilidad general de ofrecer en el ámbito municipal aquellos servicios que no estén reservados expresamente a otros niveles o autoridades. Entre sus responsabilidades se cuentan la educación preescolar, primaria e intermedia (primeros dos años de secundaria), la asistencia sanitaria general, los servicios sociales, la infraestructura

comunitaria (suministro de agua, eliminación de residuos, alcantarillado, suministro de electricidad y gas, etc.), las viviendas municipales, las carreteras locales, calles, puentes y plazas, el transporte público local, cultura y bibliotecas, ejercicio físico, turismo y recreo, la seguridad pública local, la planificación del uso del terreno, la urbanización municipal y la protección medioambiental, entre otras. El Gobierno central puede transferir a las autoridades locales algunos de sus poderes y funciones mediante legislación específica o mutuo acuerdo, pero debe financiar cualquiera de estas actividades. Por último, los condados y los municipios pueden formar asociaciones de entidades locales para coordinar proyectos de interés mutuo.

Los ingresos básicos de las corporaciones locales comprenden, por un lado, los recursos propios y, por el otro, subvenciones y ayudas. Todas las entidades locales reciben un porcentaje de algunos ingresos del presupuesto central (por ejemplo, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre actividades económicas). Los municipios se financian mediante la recaudación de impuestos locales, tasas y gravámenes, siendo los impuestos sobre el patrimonio y los de la circulación las fuentes de ingresos más importantes.

La Ley sobre el Régimen Local de 1990 define tres órganos de supervisión de la acción de la Administración local: el Primer Ministro y los gobernadores provinciales como supervisores generales y, por primera vez, las Cámaras Regionales de Cuentas (RIO), especializadas en cuestiones financieras. Mientras que las dos primeras autoridades controlan la legalidad de las acciones de los gobiernos locales, la principal labor de las RIO es examinar las consecuencias financieras de las actuaciones de los gobiernos locales y controlar las finanzas y la contratación pública de los órganos gubernamentales locales. Su labor cubre los tres niveles de Administración local.

7.2 Marco legal

Al aprobar la Ley sobre el Régimen Local el 8 de marzo de 1990, el enfoque adoptado por el legislador fue el de crear un órgano independiente y especial de supervisión y fiscalización de la gestión financiera de las corporaciones locales. En la práctica, su aprobación supuso la creación de una nueva institución: las RIO.

La Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas fue aprobada por el Sejm, la Cámara baja de la Asamblea Nacional, el 7 de octubre de 1992 y entró en vigor el 1 de enero de 1993. La ley definió los poderes de las RIO, autorizán-

dolas a *“fiscalizar la gestión financiera de los municipios, condados y provincias, así como de asociaciones de entidades locales y otros entes públicos”* y a *“supervisar los actos legales de las entidades locales y sus agrupaciones”*.

Al trabajar en la elaboración de la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas, el legislador utilizó en gran medida material de la legislación europea; pero, finalmente, no se basó de manera directa en ninguna solución legal específica referente a órganos de supervisión y fiscalización en los países de Europa occidental. Esta ley es una idea original de la legislación polaca.

Al crear estos nuevos órganos supervisores y fiscalizadores, el legislador los denominó Cámaras Regionales de Cuentas, utilizando el adjetivo “regional” para indicar su carácter exclusivamente local. En una primera fase se crearon 17 RIO en 1993, pero como resultado de la reforma administrativa aprobada en 1999, su número se redujo a 16, una en cada provincia, donde son responsables de la supervisión y fiscalización de una media de 200 entidades locales y varios miles de unidades organizativas. Una enmienda de la Ley sobre las RIO en 1997 dio lugar al establecimiento del Consejo Nacional de Cámaras Regionales de Cuentas (KRRIO), un órgano cuya función es coordinar el trabajo de las distintas Cámaras.

Además de las responsabilidades de auditoría financiera, las RIO deben cumplir funciones supervisoras. El artículo 171 de la Constitución polaca de 1997 estipula que *“la legalidad de las acciones de un gobierno local debe someterse a examen”* y que *“los órganos que lleven a cabo el control de la actividad de las entidades locales deberán ser: el Primer Ministro y los voivodes y, en cuanto a asuntos de carácter financiero, las Cámaras Regionales de Cuentas”*.

Así, la Constitución separaba con claridad el control de la legalidad de la actuación de la Administración local ejercida por el Gobierno central (el Primer Ministro y los gobernadores provinciales), de la supervisión realizada por las RIO. De conformidad con la sentencia del Tribunal Constitucional de 1999, la Constitución prevé la creación de las Cámaras Regionales de Cuentas como órganos especializados de supervisión y fiscalización de las corporaciones locales en asuntos financieros.

Aparte de la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas de 7 de octubre de 1992, las responsabilidades y las competencias de las RIO han sido definidas en muchas otras leyes: las más importantes son la Ley de Finanzas

Públicas de 30 de junio de 2005 (fundamento jurídico del sistema polaco de finanzas públicas) y las diversas leyes que regulan la organización político-administrativa de Polonia.

7.3 Ámbito de actuación y misión

De acuerdo con la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas de 7 de octubre de 1992, las RIO son órganos estatales de supervisión y fiscalización de la gestión financiera de los organismos mencionados en dicha Ley. Responsabilidades adicionales vienen definidas por las disposiciones de la Ley de las RIO y otras leyes.

Supervisión

Como órganos de supervisión, las Cámaras Regionales de Cuentas pueden intervenir en la actividad de las corporaciones locales solo en casos claramente especificados por la ley. La supervisión de las RIO consiste en examinar la legalidad de las resoluciones adoptadas y de las directrices publicadas por las corporaciones locales en materia de:

- el procedimiento de aprobación del presupuesto y de los cambios introducidos en él;
- la implementación del presupuesto, incluyendo sus modificaciones;
- las deudas contraídas y la aprobación de préstamos;
- la concesión de subvenciones;
- los impuestos locales, tasas y gravámenes;
- la aprobación de la gestión presupuestaria del Gobierno local.

En caso de infracción grave de la ley, la RIO declara una resolución o directriz total o parcialmente nula. La ejecución de la norma revisada puede suspenderse iniciando un procedimiento. En caso de infracción menor de la ley, la RIO solo señala que la norma revisada ha sido promulgada con una infracción de la ley.

En el procedimiento contra la resolución presupuestaria de un Consejo o Parlamento local, la Cámara Regional de Cuentas señala las irregularidades detectadas, indica cómo subsanarlas y establece el plazo límite para corregir la situación. Si el órgano deliberante no subsana las irregularidades detectadas antes de que venza el plazo, la Cámara ordena la anulación de la resolución en su totalidad o en una parte en concreto. Los recursos contra las decisiones sobre la invalidación de resoluciones presupuestarias (o cual-

quier otra resolución declarada nula por la Cámara) pueden presentarse ante los tribunales administrativos.

Si una entidad local no ha adoptado su presupuesto anual antes del 31 de marzo, pierde la potestad de promulgar la resolución presupuestaria. En estos casos, la RIO está obligada a elaborar y aprobar un presupuesto que contenga solo el gasto que sea inevitable y necesario para atender las obligaciones que debe llevar a cabo la autoridad local de acuerdo con la ley.

La función de supervisión de las Cámaras Regionales de Cuentas tiene una enorme influencia en la legislación local, ya que no solo mejora la calidad de las leyes adoptadas por los distintos órganos deliberantes, sino que también armoniza la interpretación de las disposiciones legales a todo lo largo y ancho del país.

Fiscalización

Junto con la labor supervisora, el control de las finanzas locales es una labor muy importante de las Cámaras Regionales de Cuentas.

Las Cámaras Regionales de Cuentas tienen como misión fiscalizar la gestión financiera y la contratación pública de las corporaciones locales, sus asociaciones y otros organismos de derecho público que dependen de ellas. Pueden asimismo fiscalizar las actividades de una amplia gama de otros órganos y perceptores de fondos de la Administración local, en especial en lo que se refiere al uso dado a éstos fondos públicos. Las RIO realizan auditorías integrales de las corporaciones locales al menos cada cuatro años. Asimismo llevan a cabo auditorías no programadas por propia iniciativa o a raíz de propuestas de distintos órganos especificados por ley. También realizan auditorías centradas en problemas concretos que abordan cuestiones específicas.

El ámbito de competencias de las RIO les permite llevar a cabo auditorías de regularidad en las que comprueban el cumplimiento de leyes y reglamentos y que lo reflejado en los documentos se ajusta a la realidad. Sin embargo, en algunos casos, sobre todo cuando las autoridades locales realizan tareas que les han sido transferidas por el Estado, las Cámaras Regionales de Cuentas también pueden examinar si se han cumplido los criterios de una buena gestión.

Un aspecto importante de la labor fiscalizadora de las RIO es la revisión de los informes de la Administración local sobre la ejecución del presupuesto

y otros documentos con información más detallada (por ejemplo, estado de endeudamiento, la situación de las cuentas por cobrar, etc.).

Emisión de dictámenes

Las Cámaras Regionales de Cuentas emiten dictámenes a través de un comité de expertos sobre las siguientes materias:

- la capacidad de pagar un crédito o préstamo por parte de una entidad local determinada;
- la capacidad de financiación de una entidad local determinada para hacer frente a su déficit presupuestario y a la deuda contraída;
- las proyectos de presupuesto presentados por una determinada entidad local junto con las explicaciones en los anexos así como la información sobre el patrimonio local;
- los informes sobre el estado de ejecución del presupuesto presentados por los órganos ejecutivos de las provincias y de los condados, así como por los alcaldes a nivel municipal;
- los informes sobre las cuentas generales presupuestarias presentados por los órganos ejecutivos de las provincias y de los condados, así como por los alcaldes a nivel municipal;
- las propuestas presentadas por las diferentes comisiones parlamentarias en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión del ejecutivo local, y las resoluciones finales adoptadas por los consejos locales;
- otros asuntos especificados en las leyes pertinentes.

Los dictámenes emitidos no son vinculantes, pero mejoran de forma considerable la conducta financiera de las autoridades locales, como han demostrado las auditorías realizadas *a posteriori* sobre el nivel de endeudamiento de las corporaciones locales.

Disciplina financiera

Las Cámaras Regionales de Cuentas integran comités especiales que actúan como órganos de primera instancia en cuestiones de disciplina financiera, siendo la segunda instancia el Ministerio de Hacienda. Esta función consiste en tratar aquellos casos en los que las personas encargadas del manejo de fondos públicos hayan violado los principios básicos de la gestión de las finanzas públicas y de la contratación pública definidos por ley. Las acciones que se consideran violación de la disciplina financiera son enumeradas en la Ley de Disciplina Financiera de 17 de diciembre de 2004. Tras iniciar el procedimiento, el correspondiente comité (llamado “comité decisorio”) dentro de la RIO escucha a todas las partes implicadas y decide sobre la cul-

pabilidad y el castigo, que puede ser desde una advertencia a la prohibición de ocupar puestos de dirección relacionados con el manejo de ingresos y gastos públicos durante un periodo de entre uno y cinco años. Los “comités decisorios” que operan en cada Cámara Regional de Cuentas no forman parte de su estructura organizativa, sino que actúan como órganos independientes. No obstante, las RIO están obligadas a proporcionarles todo el apoyo de carácter organizativo, jurídico y logístico necesario para asegurar el adecuado desempeño de su labor.

Formación e información

Por último, las Cámaras Regionales de Cuentas dedican y emplean una parte considerable de sus recursos en labores de formación e información.

Informan al público no solo de su labor fiscalizadora, sino también sobre todo tipo de legislación, análisis y prácticas relacionados con la ejecución del presupuesto y la gestión financiera de las autoridades locales. Las RIO y su Consejo Nacional (KRRIO) mantienen asimismo páginas web que proporcionan información sobre los resultados de su labor fiscalizadora y que incluyen comunicaciones y otras publicaciones. La actividad informadora de las Cámaras Regionales de Cuentas es de especial importancia debido a los frecuentes cambios legislativos que tienen lugar a causa de la continua transformación que está experimentando el sistema político polaco y de su necesaria adaptación a los estándares y requisitos de la UE.

Se ofrece formación no solo a los empleados de las Cámaras, sino también a los funcionarios de las corporaciones locales, en cuestiones de gestión presupuestaria y financiera, contratación pública y temas derivados de las actividades de supervisión y fiscalización de las Cámaras.

7.4 Relaciones con otras instituciones

Desde 1994, con la adopción de la nueva Ley sobre la Cámara Suprema de Control, la *Najwyższa Izba Kontroli* (NIK) puede fiscalizar también las actividades de las corporaciones locales. Cuenta con oficinas regionales por todo el país, que no están vinculadas a las RIO. A nivel local, la NIK lleva a cabo sus auditorías desde el punto de vista de la legalidad, la prudencia financiera y la fiabilidad.

Con el fin de evitar el solapamiento de auditorías en las mismas corporaciones locales, la NIK y las RIO (a través del KRRIO) firmaron un acuerdo

de cooperación y coordinación en febrero de 2002. Este acuerdo, cuyo principal propósito es evitar que se realicen auditorías de las mismas entidades al mismo tiempo y con unas prioridades fiscalizadoras similares por parte de la NIK y las RIO, incluye el intercambio de información sobre los resultados de las auditorías, la realización de auditorías coordinadas orientadas a problemas específicos, así como cuestiones de formación.

Las competencias de las RIO han ido incrementándose de forma constante desde 1993, sobre todo a partir de la creación, en 1998, del KRRIO. Como consecuencia, las RIO cooperan con un alto número de órganos del Estado central (Sejm, Senado, Ministerio de Economía y Hacienda, Ministerio de Interior y Administración, Oficina de Contrataciones Públicas, Oficina Central de Estadística, Banco Nacional de Polonia, etc.), así como con los gobernadores provinciales como representantes del Estado central en las regiones.

Están en estrecha relación con la Cámara baja (Sejm) y la Cámara alta (Senado) de la Asamblea Nacional, así como con el Ministerio de Hacienda, en el que tienen, entre otras, la misión de comentar tanto los proyectos de ley como el funcionamiento de la legislación vigente que haga referencia a la Administración local. En el caso del Ministerio de Hacienda, la cooperación incluye la notificación de irregularidades detectadas en cuestiones que estén dentro de su competencia. Los miembros de las RIO y el KRRIO participan regularmente en las reuniones de comités especiales del Sejm, sobre todo en el Comité de Control Estatal.

Desde la modificación de la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas en 2001, las RIO son supervisadas por el Ministerio de Interior y Administración (anteriormente directamente por el Primer Ministro) para comprobar la legalidad de sus operaciones. En caso de repetidas infracciones, el Primer Ministro puede actuar de acuerdo con lo estipulado en la mencionada ley, a propuesta del Ministerio de Interior y Administración, y disolver el Consejo -el órgano colegiado de decisión- de la Cámara.

Y por último, pero no por eso menos importante, existe una estrecha y continuada cooperación con los voivodes, los gobernadores provinciales, que constituyen un órgano de supervisión general de las resoluciones adoptadas por los gobiernos locales de cada provincia. Entre otras cosas, las RIO informan a los voivodes de irregularidades financieras detectadas en las corporaciones locales. Adicionalmente, en casos especiales identificados como tales por los gobernadores provinciales, las RIO pueden proponer que el Estado asuma la gestión directa de una entidad determinada mediante el nombramiento de gerentes.

Por fin, si las Cámaras Regionales de Cuentas -durante la ejecución de sus auditorías- tienen cualquier sospecha razonable de que se está cometiendo un delito, lo pondrán de inmediato en conocimiento de la Fiscalía del Estado y proporcionarán pruebas. Del mismo modo, ponen su documentación a disposición del Ministerio Fiscal o de la Policía criminal para sus investigaciones. Ambos órganos pueden también solicitar a las RIO que lleven a cabo una auditoría.

7.5 Proceso de auditoría, publicación de informes y destinatarios

Los procesos de auditoría son regulados por la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas, Decretos del Primer Ministro promulgados en base a dicha Ley y resoluciones adoptadas por el KRRIO. Los controles *in situ* son llevados a cabo por equipos de auditoría compuestos por inspectores. Con el fin de realizar las auditorías, los inspectores disfrutan de numerosos derechos de acceso, tal y como se detalla en la Ley de 1992.

Basándose en sus averiguaciones, los inspectores elaboran un informe posterior a la auditoría que incluye los orígenes y las razones de las irregularidades detectadas, su amplitud, las personas responsables y las recomendaciones para remediar la situación. El informe de auditoría se hace llegar a la entidad fiscalizada, que está obligada a responder en el plazo de 30 días informando a la Cámara de las medidas adoptadas como consecuencia del informe o exponiendo los motivos por los cuales no ha adoptado ninguna medida. Las objeciones que la entidad auditada exprese contra las conclusiones del informe tienen que ser consideradas por el Consejo de la Cámara.

En casos especiales, a partir de los resultados de su labor supervisora y fiscalizadora, así como de los dictámenes emitidos, la Cámara Regional de Cuentas elabora un informe sobre la gestión financiera de la entidad fiscalizada cuya situación pone en peligro el cumplimiento de sus obligaciones definidas por ley. Este informe es remitido al ente auditado, el cual puede presentar alegaciones acerca de su contenido en los siguientes 30 días. El Consejo de la Cámara, en una resolución aparte, decide si las acepta o no. Posteriormente, el informe de la RIO es presentado al gobernador provincial y publicado en la página web de la Cámara.

En lo que se refiere a otro importante aspecto de su labor fiscalizadora, que es la revisión de los informes de los gobiernos locales sobre la ejecución del presupuesto, las RIO los examinan y posteriormente los remiten al Ministerio Hacienda.

El 30 de junio de cada año, el KRRIO, como órgano representativo de las Cámaras Regionales de Cuentas, entrega un informe anual sobre las actividades de las RIO y la ejecución presupuestaria de todas las unidades gubernamentales locales a ambas Cámaras de la Asamblea Nacional. El informe resume los resultados de las auditorías realizadas y resalta asimismo aspectos de economía, eficacia y eficiencia en relación con el manejo de fondos públicos por parte de las corporaciones locales. La evaluación que hacen las RIO de la aplicación de la legislación por parte de las entidades locales también forma parte de los informes.

7.6 Estructura y organización

La organización y las normas operativas de las Cámaras son definidas por la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas, así como por varios decretos emitidos a partir de ella. Los decretos establecen por ejemplo el ámbito de operación de las RIO, sus respectivas sedes y organizaciones internas, el número de miembros de sus órganos colegiados y el procedimiento de nombramiento de dichos miembros.

Al frente de cada Cámara hay un presidente nombrado por el Primer Ministro para un periodo fijo de seis años. Los puestos de presidente son cubiertos por concurso-oposición a nivel nacional a partir de una lista de candidatos que deben reunir una serie de requisitos para poder presentarse (título universitario en Derecho, Economía o Ciencias Empresariales, con un sólido conocimiento de la Administración local y las finanzas públicas). Los presidentes gestionan el trabajo diario de las Cámaras y toman la mayoría de las decisiones ejecutivas. En cada Cámara, el Primer Ministro, a propuesta del presidente de la propia Cámara, elige un vicepresidente de entre los miembros del órgano colegiado.

Cada RIO actúa a través de un órgano decisorio colegiado que se denomina "Colegio". El Colegio de la Cámara -cuyo número de miembros oscila entre 9 y 27 dependiendo del área de actividad de la respectiva Cámara- está dirigido por el presidente. Los otros miembros se dividen en dos categorías: la mitad de ellos son seleccionados mediante el mismo procedimiento (concurso-oposición) que el presidente y nombrados por el Primer Ministro, mientras que la otra mitad son designados para formar parte del Colegio por los gobiernos locales. Los miembros del Colegio son empleados a jornada completa nombrados para un periodo indefinido de tiempo o bien miembros comisionados elegidos para seis años. Son independientes en el ejercicio de sus funciones y en el cumplimiento de sus deberes solo

sujetos a la ley. Aparte de la función supervisora sobre las resoluciones adoptadas y las directrices emitidas por los gobiernos locales, las principales funciones del Colegio incluyen la adopción del plan de trabajo anual de la Cámara y su memoria de actividades, la emisión de dictámenes en el ámbito determinado por la ley y la consideración de las apelaciones presentadas por los auditados contra las recomendaciones formuladas por la Cámara.

Las RIO están organizadas en varios departamentos operativos (departamento de control financiero, departamento de análisis de información y de formación, asesoría jurídica) y un departamento administrativo general.

Finalmente, las Cámaras Regionales de Cuentas poseen su propia estructura *in situ*. Para cada Cámara, el Primer Ministro ha definido por decreto las sedes de los equipos de inspectores que trabajan sobre el terreno y el presidente de la Cámara designa al coordinador encargado de gestionar el equipo.

7.7 El Consejo Nacional de las Cámaras Regionales de Cuentas

En 1997 se creó por ley una representación común de las Cámaras Regionales de Cuentas. Su tarea general es la coordinación de las actividades de todas las RIO. El Consejo Nacional de las Cámaras Regionales de Cuentas (KRRIO) está formado por los presidentes de todas las Cámaras Regionales de Cuentas y un representante adicional de cada Cámara seleccionado por el respectivo Colegio entre sus miembros. La primera reunión del Consejo Nacional tuvo lugar en Varsovia el 15 de enero de 1998.

Como resultado de las enmiendas a la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas, al KRRIO se le han encomendado las responsabilidades de:

- representar a las Cámaras ante los organismos del Gobierno central;
- sugerir al ministro responsable de la Administración Pública enmiendas a la legislación existente referente a la gestión financiera de las entidades locales;
- enviar un informe anual sobre las actividades de las RIO y la ejecución presupuestaria de todas las corporaciones locales al Sejm y al Senado antes del 30 de junio de cada año;
- proporcionar a los órganos competentes el anteproyecto del presupuesto de las Cámaras;
- difundir información sobre los resultados obtenidos y la experiencia adquirida por parte de las Cámaras;

- coordinar los calendarios y las agendas de formación para los empleados de las Cámaras.

El KRRIO ha creado un cierto número de comités para cumplir los objetivos establecidos en la Ley de las Cámaras Regionales de Cuentas (por ejemplo, el Comité sobre Legislación y Disciplina Financiera, el Comité de Análisis Presupuestario, el Comité de Coordinación de Auditorías, el Comité de Presupuestos de las RIO y el Comité de Información, Formación y Promoción). El presidente del KRRIO es nombrado por los miembros para un periodo de dos años.

EURORAI cuenta en la actualidad con cinco miembros polacos: el KRRIO en calidad de miembro de pleno derecho y cuatro RIO como miembros asociados.

8. EL CONTROL REGIONAL EXTERNO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN PORTUGAL

8.1 Presentación

La Constitución de la República Portuguesa (CRP) incluye el Tribunal de Cuentas en la lista de tribunales que califica como órganos de soberanía, de la misma forma que al Presidente de la República, a la Asamblea de la República y al Gobierno.

Su finalidad constitucional consiste en controlar la legalidad de los gastos públicos y examinar las cuentas que la ley prevé que se le sometan.

Tras la reforma constitucional de 1989, este Tribunal había sido dotado de un nuevo estatuto orgánico conocido con la denominación de Ley de Reforma del Tribunal de Cuentas, aprobado por la Ley n.º 86/89, de 8 de septiembre. El 26 de agosto de 1997, con la promulgación de la Ley relativa a la Organización y los Procedimientos del Tribunal de Cuentas (LOPTC), Ley n.º 98/97, la Ley n.º 86/89 fue derogada. En la actualidad, la Constitución y la Ley relativa a la Organización y los Procedimientos definen este Tribunal de la siguiente forma:

- a) *Se define como un auténtico tribunal:* se considera un órgano independiente, las decisiones que adopta en las materias objeto de su competencia son vinculantes para todas las entidades públicas y privadas, y prevalecen sobre las decisiones de cualesquiera otras autoridades.
- b) *Con la finalidad de garantizar su independencia* se lo dota de autogobierno. El Tribunal (y sus secciones regionales) dispone de autonomía administrativa. Le corresponde aprobar el proyecto de presupuesto anual, presentar las propuestas legislativas necesarias para su funcionamiento y para el de los servicios de apoyo del poder legislativo, y definir las líneas generales de organización y funcionamiento de estos servicios. El Presidente dispone de los mismos poderes administrativos y financieros necesarios para la administración y la gestión del Tribunal y de los servicios de apoyo, que los que incumben a la competencia ministerial en los ámbitos de gestión financiera, recursos humanos y equipamientos.
- c) *Como corolario de su independencia:* su Presidente es nombrado y destituido por el Presidente de la República a propuesta del Gobierno.

Toma posesión de su cargo y lo jura ante dicho órgano soberano. El Vicepresidente es elegido por sus pares en sesión plenaria general por votación secreta, y sus jueces son reclutados por medio de concurso-oposición.

El Tribunal de Cuentas está compuesto por tres secciones especializadas, sitas en la sede, y por dos secciones regionales, una en cada región autónoma (Azores y Madeira). Las secciones regionales ejercen en cada región las competencias que la ley atribuye al Tribunal.

Las secciones regionales de Azores y Madeira, creadas por la Ley n.º 23/81, de 19 de agosto, sitas en las ciudades de Ponta Delgada y Funchal, fueron constitucionalizadas con la reforma constitucional de 1989 y renovadas con la reforma constitucional de 1997, que confirma así su funcionamiento descentralizado en el marco de una jurisdicción financiera única, en la que el Tribunal de Cuentas figura como una institución única de control financiero externo independiente en Portugal.

8.2 Marco jurídico general

El Parlamento de la República aprobó la Ley relativa a la Organización y los Procedimientos del Tribunal de Cuentas, Ley n.º 98/97, de 26 de agosto, que ha reorganizado el marco jurídico fundamental del Tribunal de Cuentas. De esta forma, en la actualidad, esta institución se rige fundamentalmente por la Constitución de la República Portuguesa y por la Ley relativa a la Organización y los Procedimientos, que definen asimismo la organización, el funcionamiento y las competencias de las secciones regionales de Azores y Madeira.

Cada sección regional está compuesta por un juez con el mismo estatuto y la misma categoría que los demás jueces del Tribunal de Cuentas. Este juez ejerce la jurisdicción y los poderes fiscalizadores del Tribunal en la zona geográfica de la región autónoma.

Para ejercer sus funciones, las secciones regionales disponen de servicios de apoyo propios, dotados de autonomía administrativa y financiera.

El reglamento interior de funcionamiento y los programas trienales y anuales de fiscalización de cada sección regional se someten a la aprobación del Tribunal de Cuentas, reunido en sesión plenaria a propuesta del juez correspondiente.

Como regla general, la competencia fiscalizadora de cada sección regional es ejercida por su juez en sesión ordinaria semanal, con la presencia obligatoria del Ministerio público (Fiscalía) y la participación de dos asesores.

En materia de control *a priori*, las secciones regionales funcionan igualmente en sesión diaria, con su juez y uno de los asesores, cuando no procede rechazar la aprobación y no existen dudas con relación a la concesión de esta última.

En materia de control *a posteriori*, las competencias del juez pueden ejercerse asimismo diariamente, si no se trata de la aprobación de informes de auditoría solicitados por los parlamentos o por los gobiernos regionales o no incluidos en el plan anual correspondiente, y si no se trata de informes que pongan de manifiesto responsabilidades financieras que exijan sanciones y requieran el eventual establecimiento de procedimientos jurisdiccionales.

En lo relativo al ejercicio de los poderes jurisdiccionales que invoquen responsabilidades financieras, los procedimientos aplicables son propuestos por la Fiscalía e instruidos por el juez de la sección regional correspondiente y, a continuación, enviados al juez de la otra sección regional para que dicte resolución.

Es este contexto institucional el que nos sirve de marco para presentar las secciones regionales del Tribunal de Cuentas, distinguiendo el ámbito de su actividad fiscalizadora, los tipos de control que ejercen, sus relaciones con las demás instituciones de control, sus procedimientos de control, los destinatarios de sus actos, la publicación de los informes y dictámenes, sus recursos financieros y su personal.

8.3 Ámbito de aplicación de la actividad de control

Las atribuciones del Tribunal de Cuentas y de sus secciones regionales se dividen en dos grandes ámbitos: la jurisdicción financiera (cuya finalidad es el establecimiento de la responsabilidad financiera mediante la persecución de las infracciones financieras) y el control financiero, ejercidos ambos en el marco del sistema jurídico portugués, tanto en el territorio nacional como en el extranjero.

Se someten a la jurisdicción y a los poderes de control financiero de cada sección regional las siguientes entidades:

- a) los servicios públicos de la Administración central dotados de autonomía administrativa y financiera o de simple autonomía administrativa, con sede en la zona geográfica de la región autónoma en cuestión, así como aquéllos que ejercen actividades en la misma y disponen de autonomía administrativa y financiera;
- b) las instituciones regionales de Seguridad Social;
- c) las regiones autónomas y sus servicios;
- d) las corporaciones locales de la región en cuestión, sus asociaciones o federaciones, y sus servicios;
- e) las instituciones públicas regionales.

Por otra parte, se someten únicamente a los poderes de fiscalización de las secciones regionales las siguientes entidades:

- a) las asociaciones públicas, las asociaciones de entidades públicas o las asociaciones de entidades públicas y privadas, cuya sede se encuentre en la región, financiadas principalmente por entidades públicas sometidas a su control de gestión;
- b) las empresas públicas regionales;
- c) las sociedades sitas en la región, constituidas por el Estado, la región autónoma u otras entidades públicas, de manera aislada o en asociación, en aplicación del derecho mercantil;
- d) las sociedades sitas en la región, con capitales públicos y privados, nacionales o extranjeros, cuando la parte pública posea de manera directa la mayoría del capital social, constituidas de conformidad con el derecho mercantil;
- e) las sociedades cuya sede social se encuentre en la región, con capitales públicos y privados, nacionales o extranjeros, cuando la parte pública controle de manera directa su gestión, constituidas de conformidad con el derecho mercantil;
- f) las empresas concesionarias de la gestión de empresas públicas, sociedades con capitales públicos o sociedades de economía mixta controladas, y las empresas concesionarias o gestoras de servicios públicos;

- g) las fundaciones de derecho privado que reciban anualmente y de manera regular fondos procedentes del presupuesto regional o de las corporaciones locales de las regiones. El objeto del control es la utilización de estos fondos.

Se someten igualmente a los poderes de control financiero de las secciones regionales las entidades de todo tipo que posean una participación en forma de capitales públicos o que sean beneficiarias, en cualquier concepto, de dinero u otros valores públicos, en la medida necesaria para el control de la legalidad, de la regularidad y de la correcta aplicación económica y financiera de este dinero y de estos valores públicos.

En lo material, corresponde a las secciones regionales:

- a) emitir un dictamen sobre las cuentas anuales de las correspondientes regiones autónomas¹;
- b) emitir un dictamen sobre las cuentas de las diferentes asambleas legislativas regionales;
- c) controlar con carácter previo la legalidad y la adecuación presupuestaria de los actos y contratos de todo tipo que den lugar a un gasto o que representen cualesquiera cargas y responsabilidades, directas o indirectas, para las entidades sometidas a los poderes de control de las secciones regionales;
- d) comprobar las cuentas de los organismos, servicios o entidades obligados a someterlas a las secciones regionales correspondientes;
- e) juzgar la aplicación de responsabilidades financieras de las entidades sometidas al control de las correspondientes secciones regionales;
- f) apreciar, sirviéndose de criterios técnicos, la legalidad, la economía, así como la eficacia de la gestión financiera de las entidades sometidas al control de las secciones regionales, así como la organización, el funcionamiento y la fiabilidad de los sistemas de control interno;

1 El dictamen sobre las cuentas de cada región autónoma es aprobado por un colectivo compuesto por el Presidente del Tribunal y los jueces de las dos secciones regionales.

- g) realizar, por iniciativa propia o a solicitud de los parlamentos o de los diferentes gobiernos regionales, auditorías de las entidades sometidas al control de las secciones regionales;
- h) controlar, en el marco regional, el cobro de los recursos propios y la aplicación de los recursos financieros procedentes de la Unión Europea, con posibilidad de actuar en este ámbito en cooperación con los órganos comunitarios competentes;
- i) ejercer las demás competencias que la ley les atribuye.

Con excepción del dictamen relativo a las cuentas de la región autónoma, las decisiones finales de las secciones regionales pueden ser objeto de recurso ante la sesión plenaria de la primera y la tercera sección especializada de la sede, según se trate de decisiones referentes al control financiero a priori o de la imputación de responsabilidades financieras.

8.4 Tipos de control

Cada sección regional puede ejercer tres tipos de control según el momento elegido para su realización:

- el control financiero previo o *a priori*;
- el control financiero concomitante;
- el control financiero ulterior o *a posteriori*.

El control financiero previo o *a priori* es un control de legalidad que se ejerce por medio de la aprobación o el rechazo de los actos jurídicos sometidos a este procedimiento. Se trata de la competencia material y esencial que permite fiscalizar de manera previa la legalidad y la adecuación presupuestaria de los actos y contratos de todo tipo con un valor superior al definido anualmente por la ley y que den lugar a gastos o representen cargas y responsabilidades financieras directas o indirectas para las entidades sometidas al control.

El control concomitante es un control de legalidad y de regularidad financiera. Puede desarrollarse de dos maneras: por apreciación minuciosa durante su propia ejecución de los actos o contratos que den lugar a gastos que no deban someterse al control previo; o por apreciación de la actividad financiera antes del cierre de la correspondiente gestión.

El control ulterior es una verificación *a posteriori* de las cuentas de las entidades que deben someterlas, y se realiza mediante la evaluación de los diferentes sistemas de control interno y la apreciación de la legalidad, la economía y la eficacia de su gestión financiera, y por medio del control de la coparticipación nacional en los recursos propios comunitarios y de la aplicación de los recursos financieros procedentes de la Unión Europea.

El control concomitante y el control ulterior o *a posteriori* se ejercen mediante los métodos y técnicas de la auditoría.

Las secciones regionales pueden realizar en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de los diferentes parlamentos regionales o de los gobiernos regionales, auditorías de todo tipo o naturaleza de determinados actos, procedimientos o aspectos de la gestión financiera de una o varias entidades sometidas a sus poderes fiscalizadores.

8.5 Relaciones con otras instituciones superiores de control

Las secciones regionales son instancias decisorias descentralizadas del Tribunal de Cuentas.

Las decisiones en materia de control financiero previo y las decisiones jurisdiccionales de las secciones regionales pueden ser objeto de recurso ante la sección especializada correspondiente de la sede del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas es la única institución superior de control financiero externo existente en Portugal. Por lo tanto, no existen vinculaciones entre las secciones regionales y otras instituciones de este tipo; pero ello no pone en cuestión la legalidad de la participación de las secciones regionales en EURORAI, en calidad de miembros asociados.

8.6 Procedimientos de control

El juez de cada sección regional debe dar las instrucciones indispensables para el ejercicio de su competencia, que deben ser respetadas por las entidades sometidas a su control. Por consiguiente, corresponde a la Sesión Plenaria General del Tribunal de Cuentas aprobar el reglamento interior, así como los programas de fiscalización previo y ulterior de cada sección regional.

Por otra parte, el control concomitante y el control *a posteriori* de las secciones regionales deben efectuarse igualmente conforme a los procedimientos definidos por la ley aplicable a la primera y la segunda sección especializada de la sede del Tribunal de Cuentas.

La aprobación de los procedimientos, en particular de los manuales de auditoría y de los procedimientos de control, es competencia de la sección especializada correspondiente. Después de la aprobación de la actual Ley relativa a la Organización y los Procedimientos también se empezó con la preparación de nuevas ediciones de estos manuales.

8.7 Destinatarios de los informes

Las decisiones jurisdiccionales de las secciones regionales son vinculantes para las entidades públicas y privadas que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación.

Los informes de auditoría se envían a las entidades que hayan sido objeto de la fiscalización y a los órganos que ejerzan poderes de control jerárquico y tutelar sobre ellas. Los informes de auditoría se envían igualmente a la Fiscalía para hacer posible el eventual establecimiento de los procedimientos jurisdiccionales y de las responsabilidades financieras si se han puesto de manifiesto presunciones de infracciones financieras.

El informe anual de las actividades del Tribunal de Cuentas, que incluye el de las secciones regionales, se envía al Presidente de la República, a la Asamblea de la República, al Gobierno central y a los órganos del Gobierno de las regiones autónomas.

Las secciones regionales pueden difundir sus informes a través de cualquier medio de comunicación tras informar a las entidades interesadas.

8.8 Publicación de los informes

Los informes y dictámenes relativos a las cuentas de las regiones autónomas, así como los informes de auditoría y las decisiones jurisdiccionales que las secciones regionales estimen que deben publicar², aparecen en el Diario Oficial de la región autónoma en cuestión.

2 Los informes y dictámenes relativos a las cuentas de las regiones autónomas se publican igualmente en el Diario Oficial de la República.

Los informes de auditoría pueden difundirse por cualquier medio de comunicación después de que las secciones regionales hayan decidido su publicación y también después de haber informado de ello a las entidades afectadas.

8.9 Recursos financieros

Los recursos financieros del Tribunal de Cuentas y de las secciones regionales proceden de dos fuentes de financiación: los recursos procedentes del Presupuesto del Estado y los recursos procedentes de las arcas privadas (autofinanciación).

La finalidad de las dotaciones del Presupuesto del Estado es únicamente la de hacer frente a los gastos de instalación y funcionamiento de la sede y de las secciones regionales.

Existe un arca en cada una de las secciones regionales, que constituye una fundación pública dotada de personalidad jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio propio, y que funciona bajo la supervisión del Presidente del Tribunal de Cuentas.

Los ingresos de estas arcas son los siguientes: las retribuciones percibidas por los servicios de las secciones regionales, el producto de la venta de revistas o libros editados por las secciones regionales o la remuneración de las prestaciones propuestas por los diferentes servicios de apoyo y, por último, las herencias, legados y donaciones.

8.10 Personal

Las secciones regionales disponen, como se ha mencionado anteriormente, de servicios de apoyo o asistencia técnica y administrativa vinculados a la Dirección General del Tribunal de Cuentas. En 2000 fue aprobado el Reglamento de Organización y Funcionamiento de los Servicios de Apoyo de las Secciones Regionales del Tribunal de Cuentas, que regula, entre otros, el estatuto del personal, la organización y la estructura de estos servicios. Los servicios de asistencia son dirigidos por un subdirector general nombrado por el Presidente del Tribunal de Cuentas. Se organizan de manera general de la siguiente forma:

Sección Regional

Contabilidad General

Secretaría, Contabilidad y Archivos	Contabilidad de la Cuenta de la Región	Contabilidad de las Cuentas	Contabilidad sometida a aprobación
---	--	--------------------------------	--

Además de una remuneración suplementaria por disponibilidad permanente, correspondiente al 20% de la remuneración básica, el personal de las secciones regionales goza de un sistema de incentivación, compuesto por primas de desplazamiento e instalación. Esta última puede considerarse una compensación por insularidad.

9. EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL EN EL REINO UNIDO

9.1 Introducción

Dentro del Reino Unido, Inglaterra, País de Gales, Escocia e Irlanda del Norte tienen sus propios organismos de control externo del sector público. Cada uno de ellos actúa dentro de su propio marco legal.

En Inglaterra, la auditoría de las cuentas y de la gestión de los gobiernos locales y de las autoridades sanitarias es responsabilidad de la *Audit Commission* (Comisión de Auditoría).

En Escocia, una entidad denominada *Accounts Commission* (Comisión de Cuentas) tiene encomendada la labor de fiscalización de las cuentas y de la gestión de las autoridades locales. En el marco del proceso de devolución de poderes en el Reino Unido y el establecimiento de autonomías regionales, se creó el cargo de Auditor General de Escocia, con la misión de fiscalizar desde abril de 2000 las cuentas y la gestión de casi todos los organismos públicos escoceses, a excepción principalmente de las corporaciones locales. Un órgano de reciente creación denominado *Audit Scotland* (Auditoría Escocia) asiste al Auditor General y a la Comisión de Cuentas en el desarrollo de sus respectivas funciones. El Auditor General de Escocia es nombrado por la Reina y remite sus informes al Parlamento escocés. Asimismo rinde cuentas por la labor realizada por Auditoría Escocia. Ésta comparte la labor fiscalizadora con empresas del sector privado. El nombramiento de los auditores compete al Auditor General.

En el País de Gales, con el establecimiento de la Asamblea Nacional galesa en 1998, se creó el cargo de Auditor General del País de Gales, nombrado por la Reina. El Auditor General dirige la *Wales Audit Office* (Oficina Galesa de Auditoría) y es responsable de la fiscalización del sector público regional y local, además de las autoridades sanitarias, en el País de Gales. Aparte de llevar a cabo auditorías de cuentas, también posee competencias para efectuar auditorías de gestión.

Por último, en Irlanda del Norte, el sistema de control externo de las corporaciones locales es muy similar al sistema vigente en Inglaterra y Gales antes de la creación de la *Audit Commission* en 1983. El *Department of the Environment* (Ministerio de Medio Ambiente) nombra a los auditores de las autoridades locales. Algunos de estos auditores trabajan en el

Northern Ireland Audit Office (Oficina de Auditoría de Irlanda del Norte), la cual, por otra parte, asiste al *Comptroller and Auditor General for Northern Ireland* (Controlador y Auditor General de Irlanda del Norte) en la realización de su labor de auditoría del gasto asociado a todas aquellas competencias devueltas a los departamentos y entidades del Gobierno regional, así como de otros organismos. También tiene potestad para llevar a cabo auditorías de gestión. El Controlador y Auditor General remite sus informes al Parlamento regional o, en los tiempos de suspensión de la devolución de poderes, al Parlamento británico.

Los siguientes apartados resumen las principales características de la Comisión de Auditoría en Inglaterra.

9.2 Marco legal – la Comisión de Auditoría

En Inglaterra, la Comisión de Auditoría (en adelante la Comisión) fue creada como un organismo independiente en 1983, en virtud de la Ley sobre la Financiación del Régimen Local de 1982. Con anterioridad a 1983, la responsabilidad del servicio de auditoría de las corporaciones locales en Inglaterra corría a cargo de un ministerio del Gobierno central y, por ello, la creación de la Comisión reforzó la independencia de las acciones de auditoría externa de las corporaciones locales. A partir de los años 80 se han añadido más responsabilidades:

- (1990) Se amplían las competencias de la Comisión a los organismos locales del Servicio Nacional de Salud británico o NHS.
- (Abril de 2000) Se otorga a la Comisión la responsabilidad adicional de realizar las llamadas *best value inspections* de determinados servicios y funciones de la Administración local (método que busca determinar si dichos servicios prestados son efectivamente los mejores).
- (2003) Se transfiere a la Comisión la inspección de las *housing associations* (asociaciones que construyen o renuevan viviendas para alquilarlas a precios módicos).

Las competencias de la Comisión han sido agrupadas en una ley parlamentaria: la Ley de la Comisión de Auditoría de 1998. Según esa ley, las atribuciones y obligaciones que corresponden a la Comisión en materia de auditoría son las siguientes:

- Nombrar a auditores para las corporaciones locales y para los organismos del NHS que operan a nivel local.

- Determinar cómo los auditores deben cumplir sus funciones a través de un Código de Buenas Prácticas de Auditoría.
- Establecer escalas de honorarios correspondientes a los trabajos de auditoría.
- Organizar la certificación de solicitudes de subvenciones y devoluciones.

9.3 Modelo de auditoría pública de la Comisión

En Inglaterra, el modelo de auditoría pública de la Comisión está expuesto en el Código (o Códigos) de Buenas Prácticas de Auditoría. La Comisión tiene la obligación legal de preparar y someter a revisión dicho Código o Códigos, los cuales determinan la manera mediante la cual los auditores deben llevar a cabo sus funciones de acuerdo con la Ley de la Comisión de Auditoría de 1998 (en adelante la Ley). El Código debe plasmar aquello que, a juicio de la Comisión, sean las mejores prácticas profesionales relativas a las normas, procedimientos y técnicas que deben adoptar los auditores. La Ley permite la creación de diferentes Códigos para la fiscalización de las corporaciones locales así como de los organismos del NHS del ámbito local.

El Código ha de ser aprobado por las dos Cámaras del Parlamento cada cinco años y los auditores tienen la obligación legal de acatarlo. Como tal, constituye una legislación secundaria y los Códigos actuales fueron aprobados por el Parlamento en marzo de 2005.

Los Códigos son documentos de alto nivel, que se centran en las exigencias fundamentales de la Comisión, así como en los aspectos relativos a la auditoría que sean específicos de cada régimen. Cada Código tiene las siguientes características:

- Expone los principios generales que deben seguir los auditores a la hora de alcanzar sus objetivos.
- Explica resumidamente sus responsabilidades relativas a la auditoría de los estados financieros y la utilización de recursos.
- Expone la escala de resultados mediante los cuales se muestran las conclusiones de las auditorías realizadas.

Los auditores están obligados por el Código a realizar la auditoría de las cuentas anuales para cada corporación local, así como a informar de sus conclusiones sobre los planes del organismo auditado para asegurar la economía, eficiencia y eficacia en su uso de recursos (la que se conoce como conclusión *Value-for-Money* o conclusión relativa al uso óptimo de los re-

cursos). La Comisión ha emitido un conjunto de 12 criterios para ayudar a los auditores en la obtención de sus conclusiones VFM.

El Código relativo a las corporaciones locales también explica resumidamente la manera en que los auditores deben cumplir determinadas obligaciones legales esbozadas en la Ley. Estas funciones en particular son las siguientes:

- Dar a los electores la oportunidad de formular preguntas acerca de las cuentas, así como tomar en consideración y decidir sobre las objeciones formuladas en relación con esas.
- Solicitar a un tribunal la declaración de una cuenta como contraria a la ley.
- Tomar en consideración la emisión de un aviso consultivo, o bien, si ello resulta apropiado, realizar una solicitud de revisión judicial.

Organizar la certificación de solicitudes de subvenciones y devoluciones

Los auditores nombrados por la Comisión certifican también las solicitudes por parte de los organismos auditados de subvenciones específicas a ministerios (p. ej., el Subsidio de Vivienda, que es pagadero a los organismos que lo administran por parte del Ministerio de Trabajo y Pensiones) y otras devoluciones financieras. Los pasos necesarios para certificar solicitudes de subvenciones y devoluciones son más una función de la Comisión que de un auditor por lo que, al realizar esta tarea, los auditores están actuando en calidad de agentes de la Comisión en lugar de por ellos mismos. Como tales, se les exige que cumplan las instrucciones concretas emitidas por la Comisión, que se desarrollan tras consultar con los organismos encargados de abonar las subvenciones.

Otras funciones de la Comisión

El Código se aplica al trabajo de los auditores, pero la Comisión realiza trabajos relativos al uso óptimo de los recursos en forma de estudios comparativos de la Administración local. Estos trabajos contemplan factores como la economía, eficiencia y eficacia.

En 2002 fue introducido el llamado Marco de Evaluación Integral de los Resultados de Gestión de las corporaciones locales (conocida en inglés como el *Comprehensive Performance Assessment* - CPA). El CPA evalúa la actuación de los entes locales y se centra en auditorías e inspecciones destinadas a apoyar las mejoras en los organismos en donde éstas sean más necesarias. La Comisión desarrolló un método para el CPA, combinando los re-

sultados de la auditoría con las inspecciones de servicios y unos indicadores de gestión publicados, en el marco de una evaluación corporativa global de la que se informa en un único informe de calificaciones. Esto es una evaluación anual con puntuaciones que cubre todos los aspectos de la labor realizada por la corporación local e incluye, por lo general, calificaciones sobre los siguientes aspectos:

- Actuación evaluada por otros supervisores en las áreas clave de Servicios Infantiles, Asistencia Social a Adultos y Subsidios de Vivienda.
- Evaluación de la labor mediante indicadores de gestión, así como la opinión de la Comisión hacia los servicios también esenciales de Vivienda, Medio Ambiente y Cultura.
- La valoración del auditor acerca del grado de eficiencia en la utilización de sus recursos por el gobierno local. Ésta es una evaluación que se hace con puntuaciones y que se refiere a 5 temas tales como el control interno, la gestión financiera y el uso óptimo de recursos.
- Los resultados de toda inspección realizada por la Comisión de Auditoría relativa a la organización de la gestión global que haya sido llevada a cabo en todas las corporaciones locales en los últimos cinco años.
- Una valoración anual del nivel de progreso conocida como Dirección del Viaje.

Todos estos elementos son puntuados de manera individual y se calcula una puntuación global que se publica para su comparación con todas las demás corporaciones locales.

El CPA ayuda a los entes locales a centrarse en la mejora de sus planes e identifica allí donde es necesario un mayor apoyo prioritario y un plan de recuperación. El CPA también facilita la base para el otorgamiento de determinadas libertades y flexibilidades que el Gobierno permite para las corporaciones locales más eficientes. Asimismo, encabeza el camino hacia unos programas de auditoría e inspección más reducidos y más selectivos.

El CPA será sustituido a partir del año 2008 por una inspección de riesgos en un área conocida como Marco de Evaluación Integral del Área (denominada en inglés *Comprehensive Area Assessment* - CAA).

9.4 Relación entre la Comisión y el Parlamento y con la Oficina Nacional de Auditoría

Con respecto a la Comisión, el Parlamento posee los siguientes intereses y las siguientes responsabilidades:

- Aprobar el Código de Buenas Prácticas de Auditoría que prepare la Comisión, de acuerdo con lo establecido por la Ley sobre la Financiación del Régimen Local de 1982, tal y como ha sido mencionado anteriormente.
- Recibir las cuentas anuales de la Comisión.
- La Comisión redacta un informe anual en cumplimiento de sus funciones. Se remitirán copias al Ministro para su presentación en el Parlamento.

La Oficina Nacional de Auditoría (término abreviado en inglés como NAO - *National Audit Office*) es el auditor público del Gobierno central y el auditor externo de las cuentas de la Comisión de Auditoría. El Controlador y Auditor General (abreviado en inglés C&AG - *Comptroller and Auditor General*), quien es a su vez el director de la NAO, presenta las cuentas anuales de la Comisión al Parlamento.

9.5 Obligaciones de los auditores nombrados por la Comisión

Obligaciones del auditor en relación con los estados financieros:

Los auditores deben auditar las cuentas y dar su opinión, incluyendo las siguientes cuestiones:

- Si las cuentas presentan de manera adecuada o, para juntas locales de rehabilitación (*local probation boards*; juntas que vigilan a las personas que están en libertad condicional) y organismos del NHS, si ofrecen una imagen fiel de la situación financiera del organismo auditado y sus gastos e ingresos correspondientes al año en cuestión.
- Si las cuentas han sido preparadas correctamente de acuerdo con la legislación pertinente y las normas de contabilidad que sean de aplicación.
- Para juntas locales de rehabilitación, sobre la regularidad de sus gastos e ingresos.

En la realización de estas tareas, los auditores deberán respetar las normas de auditoría, denominadas *International Auditing Standards* - ISA (en el Reino Unido e Irlanda), y deberán garantizar de manera razonable que los estados financieros:

- Están libres de exposiciones incorrectas, ya sean éstas causadas por fraude u otro tipo de irregularidad, o bien por error.
- Cumplen con las obligaciones legales y de otro tipo.

- Cumplen con todas las obligaciones que procedan para la presentación y publicación de información contable.

Los auditores deben revisar si la declaración de control interno (en inglés SIC) ha sido presentada siguiendo los requisitos que sean de relevancia y deberán dar parte si la declaración incurre en los siguientes supuestos:

- Si incumple estos requisitos.
- Si induce a error, y/o
- Si no concuerda con otra información de la cual el auditor tenga conocimiento, o si es incompleta a la luz de dicha información.

Al hacer esto, los auditores deben tener en cuenta el conocimiento que hayan obtenido sobre el organismo auditado al realizar el trabajo de fiscalización, en relación con la labor de dicho organismo para garantizar la economía, eficiencia y eficacia en la utilización de recursos.

Obligaciones del auditor en relación al uso de recursos

Los auditores también tienen la obligación de quedar plenamente convencidos de que el organismo auditado ha puesto en práctica planes apropiados para garantizar la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los recursos. Para cumplir esta obligación, los auditores deberán someter a revisión y, cuando ello sea apropiado, examinar las pruebas que sean de relevancia relativas a los planes de gestión del rendimiento y de gestión financiera, así como informar de dichos planes.

Las fuentes con las que cuentan los auditores para el cumplimiento de sus obligaciones en lo relativo a planes de los organismos auditados para garantizar la economía, eficiencia y eficacia en la utilización de recursos son:

- El sistema completo de control interno del ente auditado, del cual éste informa en su declaración de control interno.
- Los resultados del trabajo del cuerpo de los inspectores (que realizan las inspecciones legalmente establecidas), si los resultados de esta labor afectan las obligaciones de los auditores.
- El trabajo establecido por la Comisión para ayudar al cumplimiento de las funciones de ésta.
- Cualquier otro trabajo que consideren necesario para el cumplimiento de sus funciones.

Los auditores normalmente deben depositar su confianza en los resultados obtenidos del trabajo del cuerpo de inspectores en relación con el rendi-

miento de una corporación o de un servicio, sin llevar a cabo procedimientos destinados a evaluar la calidad del trabajo realizado y sin repetir ninguna parte de este trabajo, excepto cuando circunstancias particulares o determinada información los lleven a la conclusión de que no sería sensato confiar en dichos resultados.

Al revisar los planes del organismo auditado para la utilización de sus recursos, no es función de los auditores cuestionar los aspectos positivos de las políticas seguidas por el ente auditado. Sin embargo, los auditores podrán examinar todos los aspectos que llevaron a la adopción de las decisiones acerca de la política a seguir y tomar en consideración los efectos de la puesta en práctica de la política en cuestión. El organismo auditado tiene la obligación de decidir sobre la aplicación o no de las recomendaciones formuladas por los auditores y la manera de llevarlas a cabo. Al realizar cualquier recomendación, los auditores deberán evitar dar cualquier tipo de imagen que llevase a pensar que ellos juegan algún papel en la toma de decisiones del ente auditado.

9.6 Destinatarios de los informes de auditoría

En Inglaterra, la Comisión y los auditores tienen unas responsabilidades bien diferenciadas.

La Comisión debe publicar un informe anual sobre el cumplimiento de sus funciones. Deben enviarse copias de dicho informe al Ministro, quien las presentará ante las dos Cámaras del Parlamento. Como ya se ha dicho con anterioridad, la Comisión realiza estudios destinados a hacer recomendaciones para mejorar el uso de los recursos empleados por las corporaciones locales. Copias de estos informes son enviadas a cada entidad local, a miembros del Parlamento que estuvieran interesados y a otras personas. Asimismo, son informes públicos y el acceso a ellos es libre. En los casos en que los estudios sean realizados sobre la manera en la cual las acciones del Gobierno central afectan al uso óptimo de los recursos empleados por las corporaciones locales, la Comisión también prepara un informe y envía una copia al Controlador y Auditor General.

Los resultados del trabajo de los auditores se comunican en una serie de informes:

- Documento de programación de la auditoría, el cual describe la manera en que los auditores se proponen realizar su trabajo en vista de su eva-

luación de riesgos, y que tendrán que mantener en estudio y actualizar en la medida que sea necesario.

- Informes orales y/o escritos o memorandos a funcionarios y, cuando ello sea conveniente, a miembros, sobre los resultados o los problemas que surjan de aspectos concretos del trabajo de los auditores, que deban ser preparados y emitidos o entregados tan pronto como sea posible tras la finalización del trabajo.
- Un informe a aquellas personas que ostenten cargos directivos que resuma las conclusiones del auditor. Dicho informe deberá incluir la lista completa de las responsabilidades de los auditores de acuerdo con la ley y el Código. De conformidad con las normas profesionales, este informe ha de ser emitido antes de que el auditor finalice y emita su opinión acerca de los estados financieros.
- Un informe de auditoría, incluyendo la opinión del auditor sobre los estados financieros y una conclusión sobre si el organismo auditado ha llevado a la práctica medidas apropiadas para garantizar la economía, eficiencia y eficacia en su uso de los recursos.
- Un certificado que establezca que la auditoría de las cuentas ha sido completada de acuerdo con los requisitos legales.
- Una carta anual de auditoría. Dicha carta deberá comunicar al organismo auditado y a partes interesadas externas clave, incluyendo a ciudadanos, los asuntos clave que hayan surgido del trabajo de los auditores de los cuales consideren que el ente auditado deba ser informado. Deberá destacar los asuntos de mayor importancia extraídos del informe a aquellas personas que ostenten cargos directivos y las conclusiones de los auditores acerca de los aspectos de la auditoría que sean de relevancia. Deberá ser redactado en un lenguaje claro, conciso y asequible para un público amplio.

9.7 Recursos financieros

La Comisión recibe muy poca financiación del Gobierno central. Las retribuciones procedentes de las auditorías son la principal fuente de ingresos y suponen el 80 por ciento de su facturación.

Establecimiento de escalas de honorarios por el trabajo de auditoría

La Ley exige a la Comisión que determine las escalas de honorarios con respecto a las cuentas que es necesario auditar de acuerdo con la Ley. Antes de fijar escalas de retribuciones, tiene la obligación legal de consultar a los

organismos auditados en las corporaciones locales y el NHS, así como a sus asociaciones representativas y miembros de la profesión contable.

Una vez que la Comisión ha determinado unos honorarios, estos deberán ser pagados por el organismo auditado. La Comisión establece escalas en función de un enfoque de “un honorario por cada auditoría”, esto es, un punto de vista centrado más en los resultados que basado en el dinero invertido. Las escalas permiten a los auditores acordar un honorario por auditoría con cada uno de los organismos auditados, al objeto de facilitar una serie de resultados acordados dentro de un calendario concertado.

Si el auditor y el organismo auditado no pueden acordar un honorario dentro del campo especificado en la escala de retribuciones, la Comisión está autorizada a establecer el honorario que deberá abonar el ente fiscalizado.

La escala de retribuciones incluye:

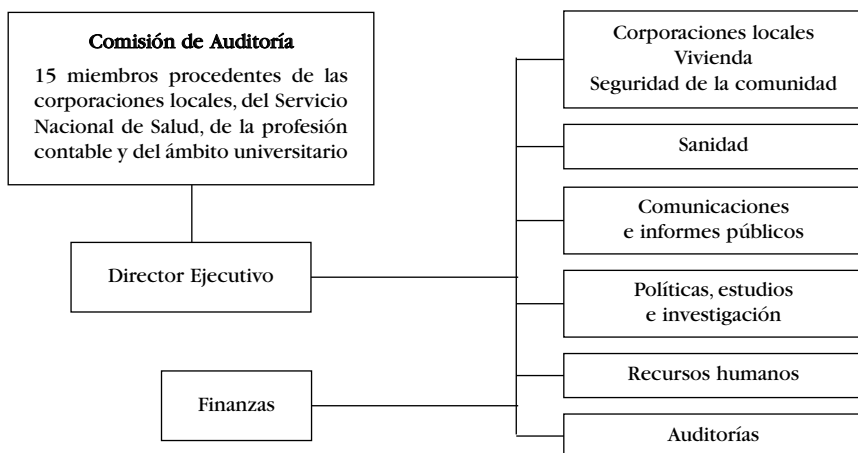
- Un elemento fijo, que se calcula utilizando una fórmula relativa al gasto bruto anual del organismo auditado, y cualquier recargo de carácter regional.
- Un elemento que refleje la evaluación, por el auditor, del riesgo y de la complejidad en el organismo auditado. Este elemento variable del honorario normalmente no debería representar más del 30% de la retribución.

La Comisión también establece una lista de tarifas por hora para diferentes niveles de personal, que se aplican para trabajos concretos que requieren la participación de personal especializado, en particular el trabajo relativo a las preguntas y objeciones de los electores de las corporaciones locales.

Las escalas de honorarios no cubren los costes de certificación de solicitudes de subvenciones y devoluciones, ya que la mezcla y el volumen de solicitudes y de devoluciones varía mucho de una entidad a otra. Por ello, este trabajo se cobra por separado utilizando la lista de tarifas por hora, aunque en la práctica los auditores acuerden a menudo un precio global por este trabajo como parte del proceso de programación de la auditoría.

9.8 Recursos humanos

La Comisión se organiza de la siguiente manera:



Las obligaciones de los miembros de la Comisión son las siguientes:

- Establecer los valores, normas, estrategia y objetivos de la Comisión.
- Determinar el presupuesto de la Comisión y la manera mediante la cual la Comisión desempeña sus funciones.
- Controlar la actuación de la Comisión.
- Rendir cuentas de la labor realizada por la Comisión.
- Asegurar que la Comisión actúa dentro de sus atribuciones legales.

Al ejercer sus atribuciones legales en relación con la actividad auditora, la Comisión tiene como objetivos garantizar auditorías de alta calidad, relativas al uso óptimo de los recursos, mediante una variada gama de proveedores, y promover un enfoque que sea coherente tanto entre diferentes auditores como a lo largo del país.

La Comisión nombra un auditor para cada administración local (incluyendo la relativa a policía y libertad condicional) y otros organismos que contempla la Ley tras consultarlo con el organismo en cuestión (excepto para las administraciones sanitarias). Los auditores pueden ser Auditores de Distrito (que son empleados de la Comisión), o empresas privadas de auditoría. La Ley no permite a los organismos auditados la elección de un auditor, ya que los auditores deben de ser independientes.

10. AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO REGIONAL EN LA FEDERACIÓN RUSA

10.1 Introducción y marco legal

Como resultado de la ruptura de la Unión Soviética, la Federación Rusa (FR) sustituyó lo que había sido un estado unitario muy centralizado por un sistema federal descentralizado. Tal y como la define el Tratado Federal de 1992, la nueva federación se compone de 89 unidades administrativas llamadas “sujetos” (el término “regiones” se utiliza a menudo para referirse a todos los “sujetos” de la Federación Rusa): 21 repúblicas, seis *krais* (territorios), 49 *oblasts* (término a veces traducido como “provincia”), una *oblast* autónoma, diez *okrugs* (distritos) autónomos y dos ciudades de categoría federal (Moscú y San Petersburgo). Las repúblicas son “sujetos federales” de grupos de etnia no rusa que disfrutaban de un alto grado de autonomía. Tienen sus propias constituciones y eligen a sus presidentes. *Oblasts* y *krais* son administrados por gobernadores elegidos. Los *okrugs* autónomos son subdivisiones étnicas de *oblasts* y *krais*. Según la Constitución rusa de 1993, todas las regiones son sujetos iguales de la Federación Rusa, es decir, gozan de los mismos derechos federales. El tercer nivel de gobierno local (ciudades, pueblos y condados) depende de los sujetos mencionados. Las administraciones locales van desde grandes ciudades a pequeñas comunidades rurales, que a menudo se integran en unidades administrativas mayores. Algunas administraciones locales tienen estatus de municipio, mientras que otras no.

Las regiones rusas comenzaron a adquirir importancia en la asignación de recursos a mediados de la década de los ochenta, con el debilitamiento de los ministerios centrales. Este proceso se intensificó durante la primera época de la larga y dificultosa transición a la economía de mercado, a principios de la década de los noventa, en la que se atribuyeron más poderes y potestades a los gobiernos regionales. Este proceso de descentralización a finales de los ochenta y principios de los noventa fue bastante caótico y poco homogéneo. A raíz del debilitamiento del gobierno central y su incapacidad o falta de voluntad de cumplir gran parte de sus antiguos compromisos financieros, surgieron fuerzas centrífugas autónomas que dieron lugar a dicho proceso de descentralización. Posteriormente, se intentó racionalizar la autoridad central mediante la aprobación de medidas para reforzar el control central sobre los presupuestos subnacionales. Ello incluyó la creación de un nuevo escalón en la jerarquía federal, basado en 7 macro-regiones (distritos federales), administradas por gobernadores designados por el

Presidente de Rusia, que se sitúan por encima de los gobernadores regionales y actúan independientemente de éstos. Aunque los cambios legislativos y otras medidas han incrementado el poder coercitivo del gobierno federal en las regiones y, en algunos casos, han fomentado una distribución más clara y racional de las asignaciones presupuestarias, el sistema actual de control explícito y severo del gobierno central exime a las administraciones subnacionales de su responsabilidad presupuestaria, provocando al mismo tiempo la proliferación de presupuestos y políticas fiscales paralelas mediante todo tipo de mecanismos (como acuerdos bilaterales con los principales sujetos fiscales pasivos de la región y financiación extrapresupuestaria sumergida). Por tanto, las medidas tomadas hasta ahora para aumentar el control central sobre las finanzas regionales y locales han tenido efectos dispares en el mejor de los casos, y, en el peor, efectos negativos.

Así, desde el nacimiento de la nueva Rusia y su estructura federal, las autoridades han sentido la apremiante necesidad de crear órganos de control del sector público de acuerdo con el espíritu y las exigencias de los tiempos. Las auditorías del sector público comenzaron en Moscú en 1994, cuando el concejo municipal, la Duma de la ciudad de Moscú, aprobó la ley de creación del primer órgano fiscalizador de la nueva Rusia. Al principio, la determinación de las líneas directrices de su actividad fiscalizadora y asesora así como la selección de las entidades sometidas a dichas actividades se coordinaba estrechamente con el concejo municipal, lo que se apreciaba claramente en el nombre del órgano: Cámara de Control y Contabilidad de la Duma de Moscú.

Pero a principios de 1995 fue creada la Cámara de Cuentas de la Federación Rusa. La Cámara de Cuentas es el organismo permanente de control del sector público estatal y rinde cuentas a la Asamblea Federal de la Federación Rusa¹, que la creó como entidad jurídica con funciones y organización independientes, para permitir que desarrolle su actividad. Siguiendo el ejemplo de la Cámara Federal de Cuentas y la Ley que regula su condición, objetivos, composición, estructura y procedimientos, en noviembre de 1995 el órgano de control de la ciudad de Moscú se convierte en la Cámara de Control y Contabilidad de Moscú y se introducen varios cambios en la Ley de 1994.

1 La Asamblea Federal bicameral consta del Consejo Federal (cámara alta, cuyos miembros son nombrados por los máximos responsables ejecutivos y legislativos en los hoy en día 88 componentes constituyentes o "sujetos" de la FR, por un periodo de cuatro años) y la Duma Estatal (cámara baja cuyos diputados son elegidos también por un periodo de cuatro años).

Debido al hecho de que la Ley General Presupuestaria de la Federación Rusa permite a las autoridades estatales, regionales y municipales crear órganos de control del sector público, varias administraciones regionales y locales han seguido el ejemplo de la Cámara de Cuentas de la Federación Rusa y la Cámara de Control y Contabilidad de Moscú y han creado entidades de control y contabilidad en sus regiones y municipios. Así, a fecha de 1 de marzo de 2003, 80 sujetos de la Federación Rusa habían creado su propia entidad fiscalizadora, aunque su condición no siempre es la misma. La mayoría de ellas (48) obtuvieron el estatus de entidad jurídica mediante la aprobación de una ley de creación por parte de la asamblea legislativa correspondiente, mientras que el resto (32) se crearon dentro de las asambleas legislativas de los sujetos de la FR. La gran mayoría de ellas ya está funcionando, aunque en algunas regiones la ley de creación ha sido aprobada, pero el órgano de control no ha comenzado aún sus actividades. En la actualidad, también hay regiones en proceso de modificar la legislación y régimen correspondiente a sus órganos fiscalizadores.

Asimismo, en marzo de 2003, 68 entidades locales crearon órganos municipales para fiscalizar la gestión financiera del correspondiente gobierno local. Algunos de ellos tienen el estatus de entidad jurídica, pero la mayoría depende del concejo municipal correspondiente o incluso de la propia administración municipal.

Entre estos órganos fiscalizadores dependientes de las asambleas legislativas hay casos en que la legislación establece la continuidad de la actuación de éstos, incluso si se interrumpe la actividad parlamentaria.

10.2 Tipos de actividad

Según la Ley General Presupuestaria de la Federación Rusa, las entidades fiscalizadoras estatales, regionales y municipales deben fiscalizar la ejecución del presupuesto público, los movimientos de fondos públicos no presupuestarios así como el uso y la gestión del patrimonio público.

Los tipos de actividad que desarrolla cada órgano fiscalizador son regulados en sus respectivas leyes de creación, aunque en algunos casos estos tipos de actividad se rigen por otra clase de normas.

Con arreglo a sus leyes de creación, las entidades fiscalizadoras llevan a cabo no sólo funciones de auditoría y control, sino también labores de asesoramiento y análisis, así como otras actividades de información para garanti-

zar un control exhaustivo de la planificación y ejecución presupuestaria, así como de todo movimiento extrapresupuestario. Con esta labor, los órganos de control pretenden incrementar la eficacia de la planificación presupuestaria y de los procesos de ejecución.

Así, además de realizar auditorías exhaustivas e investigaciones concretas, las entidades fiscalizadoras también analizan proyectos presupuestarios, programas de objetivos, leyes y otras iniciativas normativas aplicables a los presupuestos y las finanzas del estado, región o corporación local. También informan periódicamente de las conclusiones de su trabajo a las autoridades concernidas.

Si un órgano de control, durante el desarrollo de su actividad fiscalizadora, detecta indicios de infracción, abusos o algún tipo de práctica sospechosa en el manejo de fondos públicos, informa de ello a la jurisdicción pertinente.

10.3 Organización y planificación del trabajo

Los órganos de control suelen basar su labor en planes y programas anuales creados para asegurar el control exhaustivo y sistemático de la ejecución presupuestaria. Toda solicitud, cuestión o propuesta del parlamento y del gobierno deberá ser tenida en cuenta y, en determinados casos, hasta deberá ser introducida obligatoriamente durante la preparación de dichos planes y programas. En algunas regiones, el parlamento y el gobierno tienen incluso mayor influencia en la creación de los planes y programas de las entidades fiscalizadoras. Por ejemplo, hay casos en los que el órgano de control debe ajustar su programa a las exigencias del parlamento regional.

10.4 Informes

La ley prevé la presentación de informes al parlamento. El órgano de control está obligado a informar regularmente sobre la ejecución del presupuesto y sobre las conclusiones de su trabajo a la asamblea legislativa. La información se proporciona, por lo general, anualmente, pero en algunas regiones se llega a exigir la presentación de informes sobre la ejecución presupuestaria cada trimestre. De acuerdo con la Ley General Presupuestaria de la Federación Rusa, los parlamentos deberán aprobar el informe anual de los órganos fiscalizadores sobre la ejecución del presupuesto, para eximir de responsabilidad al gobierno.

El informe anual debe publicarse obligatoriamente. Además, en algunas regiones, el presidente del órgano fiscalizador presenta el informe ante el parlamento y el gobierno. Incluso hay órganos de control que informan a los medios de comunicación sobre su actividad y los resultados de ésta. Algunos hasta publican boletines mensuales.

10.5 Relaciones entre las entidades fiscalizadoras

Si bien sus principios se remontan a 1997, la Asociación de Órganos de Control y Contabilidad de la Federación Rusa fue creada definitivamente en 2000, con el objetivo de mejorar la eficacia de funcionamiento del sistema de control del sector público en Rusia. La Asociación es presidida por el presidente de la Cámara de Cuentas de la Federación Rusa y sus miembros son, además del órgano de control estatal, las 80 entidades fiscalizadoras de los sujetos de la FR, así como la Unión de Órganos de Control Municipales, que se incorporó en 2002. Los miembros de la Asociación se reúnen regularmente (múltiples conferencias han sido organizadas en los últimos años y existen varias iniciativas de formación) para intercambiar experiencias y reforzar la cooperación. El objetivo principal de la Asociación es promover el establecimiento y aplicación de un sistema unificado de auditoría del sector público, con métodos y procedimientos uniformes. Asimismo, la Asociación pretende asesorar a las autoridades públicas en la elaboración de una legislación que regule no solo la creación de nuevos órganos de control del sector público, sino que permita también incrementar la eficacia de los ya existentes. Otras iniciativas son el constante intercambio de información entre todos los miembros y la creación de un marco para futuras auditorías conjuntas.

La Unión de Órganos de Control Municipales fue fundada en 2002 y su principal objetivo consiste en reforzar la cooperación entre sus miembros y ayudar al desarrollo del control del sector público local.

10.6 Composición y estructura

Todos los organismos regionales de control son dirigidos por un presidente, que es nombrado por la Duma regional correspondiente por un periodo que oscila entre 4 y 6 años. El nombramiento del presidente se realiza normalmente por resolución mayoritaria de los diputados de la Duma. Sin embargo, hay características distintivas en algunas regiones, en las que, por ejemplo, el presidente es nombrado por los auditores electos del órgano de

control. En aquellas regiones donde el órgano fiscalizador tiene una relación directa con el parlamento, la duración del cargo de presidente se corresponde con la duración del mandato parlamentario.

El presidente suele tener un suplente y, rara vez, dos, quienes entre otras funciones sustituyen al presidente en su ausencia. La duración del cargo de los vicepresidentes es la misma que la del presidente.

Entre las funciones del presidente se encuentran la supervisión de las actividades del órgano de control y la organización de esta actividad según la legislación vigente. Además, el presidente representa al órgano ante el parlamento, el gobierno y el resto de autoridades. Para desempeñar las funciones que le corresponden, puede emitir órdenes y directrices, nombrar y destituir a empleados y formalizar acuerdos económicos y de otro tipo.

En general, el presidente no puede ser miembro del parlamento ni del gobierno.

La ejecución de la labor fiscalizadora corre a cargo de departamentos o divisiones dirigidos por auditores. A diferencia de la Cámara de Cuentas de la Federación Rusa, que cuenta con 12 áreas de trabajo, los órganos de control y contabilidad de los sujetos de la FR tienen entre tres y ocho departamentos o divisiones. Como ya se ha mencionado anteriormente, los auditores también son cargos electos, pero no siempre por el parlamento. Los auditores son los responsables máximos de la calidad y los resultados del trabajo realizado por sus subordinados en el departamento o división que dirijan.

Hay algunos órganos de control que disponen de un consejo de gobierno (órgano colegiado), el cual planifica y organiza el trabajo, decide sobre cuestiones metodológicas y estudia los asuntos relacionados con los informes y otros datos remitidos al parlamento y al gobierno. El consejo se compone del presidente del órgano de control, el vicepresidente y los auditores. Normalmente toman sus decisiones de manera colegiada por mayoría simple.

La mayor parte de los órganos de control creados por los sujetos de la FR dispone de poco personal, teniendo 54 de ellos menos de 20 empleados, incluidos el personal de inspección y el administrativo. Siete regiones cuentan en sus entidades fiscalizadoras con más de 50 empleados, y dos de ellas incluso con más de 100.

Existe una tendencia a introducir en la legislación mayor protección para la situación jurídica de los miembros y empleados de los órganos de con-

trol, de modo que tengan absoluta independencia profesional. El objetivo es, por ejemplo, evitar que el presidente, el vicepresidente o los auditores puedan ser detenidos, acusados o procesados por la vía penal sin la autorización de la asamblea legislativa que los ha nombrado. Además, sólo pueden ser destituidos prematuramente por decisión de la asamblea que los ha nombrado y, en caso de haber incumplido la legislación o cometido abusos, dicha decisión exige mayoría parlamentaria cualificada. El personal de inspección también está protegido legalmente contra presiones y cualquier posible coacción.

10.7 Recursos financieros

La financiación de los órganos de control de los sujetos de la FR se prevé en un apartado independiente del presupuesto regional o bien se obtiene de los fondos presupuestarios asignados al parlamento regional. En el segundo caso, algunos parlamentos regionales establecen una partida presupuestaria independiente para el órgano fiscalizador.

Incluso en los casos en que las entidades fiscalizadoras tienen derecho a reclamar una financiación adecuada y utilizarla para el cumplimiento de sus funciones, a menudo carecen de apoyo financiero suficiente, lo que dificulta la consecución de sus objetivos.

Así, existen 12 órganos regionales que deben realizar su trabajo con menos de 5 millones de rublos (unos 146.000 euros) y la gran mayoría cuenta con menos de 20 millones de rublos (585.000 euros). Sólo 6 órganos de control disponen de más de 50 millones de rublos (1.460.000 euros).

11. LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN LOS CANTONES DE SUIZA

11.1 Introducción

Puesto que el sistema político de Suiza posee naturaleza federal, conviene considerar cómo funciona el control de las finanzas públicas en los veinte cantones y los seis semicantones. Aunque existen numerosas coincidencias, su posición y sus competencias pueden variar de cantón a cantón, en buena medida debido a las diferencias en el número de habitantes de los cantones, que oscila entre 15.000 y 1,3 millones.

Los datos que se presentan a continuación se basan en evaluaciones realizadas en el año 2002 y en los cambios conocidos desde entonces. En el año 2003 la Asociación Profesional de Órganos de Control del Sector Público (*Fachvereinigung der Finanzkontrollen*) publicó un folleto con los resultados de un análisis adicional sobre las estructuras de las entidades fiscalizadoras.

11.2 Fundamentos jurídicos

El Consejo federal (Gobierno suizo) no interviene ni en la constitución de los órganos de control del sector público cantonales ni en la definición de sus competencias. Las entidades fiscalizadoras de los cantones están organizadas de acuerdo con la legislación específica de cada cantón, por la cual se rigen sus actividades. En dos cantones, la supervisión financiera se determina por decreto parlamentario. En el resto se basa en la ley, y en ocasiones también en la Constitución cantonal correspondiente. En la mayoría de los cantones, el órgano de control (llamado “Control de Finanzas”) está integrado en la Ley de Presupuesto Financiero (FHG) y en los nuevos fundamentos jurídicos se percibe una tendencia a adoptar leyes propias para los “Controles de Finanzas” (FKG). Todos los órganos de control gozan de independencia técnica, que en veinticuatro de ellos emana directamente de la ley. Esto demuestra la fuerte posición de estas instancias de control, pero a la vez es un signo de la independencia exigida al legislador. En la actualidad, los poderes y la posición de los órganos de control son indiscutibles y se constata la tendencia a un mayor fortalecimiento de estas entidades.

La gran mayoría de órganos de control apoyan tanto al parlamento como al gobierno en los cantones. En ocasiones, realizan además las labores de se-

cretariado de las comisiones parlamentarias que se ocupan de la supervisión financiera.

En resumen, se puede afirmar que los órganos de control de los cantones, en el marco de sus tareas de control legalmente establecidas, apoyan

- al Legislativo (parlamento) en el ejercicio de la supervisión del Gobierno, la Administración y los tribunales; y
- al Ejecutivo (gobierno) en el ejercicio de la inspección jerárquica sobre la Administración.

La tarea de apoyar al mismo tiempo al parlamento y al gobierno es especialmente difícil. Además, el Legislativo y el Ejecutivo pueden encargarles misiones de control especiales y emplearles para labores de asesoramiento. Un aspecto importante en estas misiones especiales es el mantenimiento de la independencia y autonomía. Si dichas misiones suponen una amenaza para el normal desarrollo del programa de fiscalización, pueden ser rechazadas. En varios cantones, el Control de Finanzas debe cumplir un mandato de prestaciones definido. En otros, está establecido que, en su actividad fiscalizadora, el Control de Finanzas solo está obligado a cumplir la Constitución y la legislación, así como los principios de auditoría generalmente aceptados.

11.3 Competencias

La supervisión del Control de Finanzas cantonal se extiende por lo general a:

- la contabilidad del Parlamento;
- la Administración cantonal;
- los tribunales o la Administración de Justicia;
- las entidades y los organismos de derecho público del cantón;
- organizaciones y personas no pertenecientes a la Administración cantonal, a las que el cantón ha transferido funciones públicas;
- organizaciones y personas que son beneficiarios de ayudas financieras cantonales para promover o garantizar que llevan a cabo los cometidos elegidos por ellos libremente.

Además de estas competencias, el Control de Finanzas lleva a cabo la supervisión financiera de las entidades que cuenten con oficinas o servicios de revisión y control propios de conformidad con la ley y los estatutos. Las excepciones deben ser estipuladas en leyes especiales.

También se prevé en ocasiones que, siempre que el cantón tenga derecho a designar un miembro del órgano de supervisión en empresas privadas o semipúblicas, se establecerá el Control de Finanzas como representante.

La supervisión financiera comprende los siguientes criterios de auditoría:

- Regularidad
- Legalidad
- Eficiencia
- Conveniencia
- Economía
- Eficacia

En relación con la introducción de los mandatos de prestaciones definidos le corresponde ahora asimismo a los órganos de control revisar la puesta en práctica de esos convenios de prestaciones.

En su labor fiscalizadora, los Controles de Finanzas aplican principios de auditoría generalmente aceptados. Esta formulación abierta contribuye a que la evolución de la auditoría pueda producirse también en la administración pública sin dilación. En la actualidad, se consideran aceptados generalmente los principios básicos de revisión de cuentas publicados por la Cámara Fiduciaria Suiza (*Treuband-Kammer der Schweiz*), que representan la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, las ISA (*International Standards on Auditing*) hechas públicas el 30 de junio de 2003. Igualmente se respetan los principios generales y específicos para la práctica profesional de las auditorías internas (*Institute of Internal Auditors*). Basándose en los criterios y objetivos de auditoría, los Controles de Finanzas aplican una combinación de métodos del control interno y del control externo. Asimismo deben tenerse en cuenta las recomendaciones publicadas por los colegios o institutos profesionales de auditores del sector público, tanto nacionales como internacionales. Para garantizar la independencia y objetividad de los órganos de control, éstos no pueden asumir funciones ejecutivas.

En caso de que surjan problemas complejos que exijan determinados conocimientos técnicos, puede solicitarse la participación de expertos. El Control de Finanzas debería ser siempre el ordenante y el destinatario del informe de los expertos, y dar curso a las opiniones consultivas, a los dictámenes periciales y a los informes recopilados acompañándolos de una valoración propia.

11.4 Control interno

El control interno abarca todos los métodos y medidas organizativos que se emplean tanto en la administración pública como en la economía privada para

- proteger el patrimonio de la comunidad;
- garantizar la exactitud y fiabilidad de la contabilidad;
- asegurar el respeto de la normativa legal.

El sistema de control interno (IKS) garantiza y contribuye a:

- una gestión administrativa regular y eficiente;
- el respeto de los principios básicos de la política administrativa;
- la protección del patrimonio cantonal;
- la disminución e identificación de errores e irregularidades;
- la fiabilidad e integridad de la contabilidad;
- la rendición de cuentas en el momento oportuno y con información financiera fiable.

Es competencia de los responsables de la dirección de los distintos niveles definir todas las obligaciones de control y supervisión en colaboración con los departamentos, apoyar a los órganos encargados de la ejecución y establecer las condiciones organizativas necesarias para que los controles de oficio obligatorios funcionen.

Es responsabilidad de los órganos de control, en el marco de su mandato legal de control, comprobar la adecuación y efectividad de los controles internos, así como de las medidas de seguridad de aplicación automática. A menudo se subestima la importancia del sistema de control interno, por lo que existe el riesgo de no prestarle la debida atención.

11.5 Funciones generales de control

El Control de Finanzas revisa la totalidad del presupuesto financiero de un cantón según los mencionados criterios de auditoría. Con excepción de dos cantones, los órganos de control están autorizados a establecer libremente su programa de trabajo y de fiscalización. Las auditorías no solo se realizan a posteriori, sino también cuando aún están en marcha los procesos. La revisión de la Cuenta General del Cantón y de las cuentas separadas de los departamentos, servicios, entidades y empresas se encuentra entre las tareas

básicas del Control de Finanzas. De acuerdo con los respectivos fundamentos jurídicos, los órganos de control de los distintos cantones llevan a cabo auditorías también en los municipios. Entre las auditorías de sistemas y de proyectos encontramos, por ejemplo, las auditorías informáticas y la auditoría concomitante de la realización de proyectos de construcción. Las revisiones de subvenciones y las fiscalizaciones encargadas o en cooperación con el Gobierno federal forman igualmente parte del cometido de control. En las auditorías son aplicables los principios básicos de la planificación de auditorías orientada al riesgo.

Con la externalización y privatización de tareas y empresas de la administración pública, la “observación consolidada: valoración del riesgo” cobra cada vez mayor importancia. El Control de Finanzas comprueba si se lleva a cabo la valoración del riesgo, si se introducen las medidas requeridas y si se efectúan las anotaciones correspondientes en la contabilidad cantonal.

La meta del control de la **regularidad** es la valoración crítica de un resultado y su presentación. No se diferencia de las auditorías en el sector privado.

Desde el punto de vista de la **legalidad**, el Control de Finanzas comprueba si el principio de la legalidad se respeta en el ámbito del presupuesto financiero, si están disponibles los créditos necesarios para los gastos correspondientes y si se cumple la normativa sobre las competencias financieras. En especial se comprueba si existen fundamentos jurídicos para las deudas contraídas y los gastos realizados que satisfagan las exigencias del principio de legalidad.

El principio de la **eficiencia** exige que se obtenga el mejor resultado posible con el menor gasto posible. Determina que tanto los costes como los beneficios se deben cuantificar y que la relación entre ambas magnitudes debe optimizarse. El Control de Finanzas juzga la eficiencia comprobando si se ha obtenido un resultado de forma razonable y favorable, y si se ha alcanzado el mejor resultado posible con el menor gasto posible.

En cuanto a la **conveniencia**, el Control de Finanzas presta especial atención a la conveniencia de la organización y a si la responsabilidad de la directiva está repartida adecuadamente en los distintos niveles. También se comprueba si la organización de la entidad fiscalizada es la más apropiada para sus funciones y si se cumplen las condiciones para que la gestión interna satisfaga las exigencias correspondientes.

En la administración pública, el principio de **economía** significa lograr que los gastos (cuenta corriente/de funcionamiento) y los desembolsos (cuenta de inversiones) se mantengan tan bajos como sea posible. Actúa según el principio de economía quien evita un gasto y/o desembolso que no es necesario para el cumplimiento de las tareas públicas, quien evita lujos innecesarios y trabaja de forma racional. Cuando comprueba el cumplimiento del principio de la economía, el órgano de control analiza también si los gastos y/o desembolsos han sido necesarios y las necesidades están justificadas, o si había alternativas.

El objeto de la comprobación de la **eficacia** son las actuaciones de la administración y su correcto y sistemático registro, valoración y apreciación. La parte más importante de la revisión no es la del “input”, sino la del “output”. La revisión de la eficacia está estrechamente ligada al control de la eficiencia y la economía. Revisa los efectos de las actuaciones basándose en el análisis del impacto que las mismas han tenido. En ese proceso, el control financiero comprueba en especial si:

- los gastos financieros tienen el efecto previsto;
- se producen efectos secundarios no deseados;
- se conocen y satisfacen las necesidades de los ciudadanos (clientes);
- se ha establecido una relación adecuada entre costes y beneficios (evaluación comparativa)
- se cumplen los cometidos de prestaciones en sentido cualitativo y cuantitativo;
- se cumplen los objetivos legales de programas y acciones en sentido cualitativo y cuantitativo;
- los indicadores de rendimiento satisfacen las exigencias;
- el departamento de supervisión de la gestión prepara la información obtenida del análisis de impacto de forma escalonada y la trasmite a la dirección para que adopte las decisiones oportunas;
- las conclusiones del análisis de impacto se ponen en práctica con medidas convenientes.

Asimismo, el Control de Finanzas participa en calidad de asesor en la elaboración de normativas acerca de la gestión presupuestaria, así como en la creación y aprobación de sistemas contables.

11.6 Proceso de auditoría

El Control de Finanzas determina si anuncia que va a realizar una auditoría o si va a llevarla a cabo sin avisar. Los controles sin previo aviso se realizan

en el marco de las revisiones de caja y de patrimonio o en caso de que haya indicios de irregularidades. Aquellos que se someten al control del Control de Finanzas le ayudan en el ejercicio de sus funciones: en especial colaboran presentando los documentos necesarios que se les solicite y proporcionando la información requerida. La auditoría suele incluir una fase de planificación, preparación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento.

Es imposible que todos los ámbitos sean sometidos a una fiscalización exhaustiva todos los años, por lo que distintos campos son examinados periódicamente mediante una auditoría específica que se centra en puntos básicos. Este tipo de auditorías es adecuada para: la gestión de tesorería, obligaciones eventuales, garantías del cantón, personal, contribuciones, financiaciones especiales, cuentas relacionadas con la ampliación de la red de carreteras y otras cuentas especiales, por enumerar solo unos cuantos ejemplos.

11.7 Elaboración de informes

Todas las auditorías se cierran con una reunión final y un informe. La forma, el contenido y la estructura del informe son distintos en cada uno de los cantones. La distribución de los informes también obedece a normativas diversas. En el cantón de Valais, por ejemplo, todos los informes se ponen a disposición de la entidad fiscalizada, del departamento competente, del departamento de finanzas, del Consejo de Estado (Gobierno del cantón) y del presidente de la comisión parlamentaria de finanzas y control; si se establece que se ha incurrido en actuaciones punibles, el Control de Finanzas está obligado por ley a informar también a la autoridad jurídica competente. En algunos cantones, la distribución de los informes se rige por normas más restrictivas, en ocasiones la única orientación que recibe el Ejecutivo y el Legislativo son los informes trimestrales o semestrales sobre los resultados de las auditorías realizadas y las medidas adoptadas por las entidades fiscalizadas (en forma resumida).

11.8 Procedimiento

En caso de que las lagunas detectadas sean insignificantes, es suficiente con que la entidad fiscalizada comunique al Control de Finanzas que estas deficiencias han sido subsanadas. En caso de que las objeciones sean importantes, el Control de Finanzas espera una respuesta con información sobre las medidas adoptadas e introducidas por la vía administrativa. Algunos ór-

ganos de control disponen de poder para dar instrucciones en caso de existir objeciones en el ámbito de la regularidad y legalidad, o bien existe la posibilidad de solicitar la emisión de una directiva a la instancia superior siempre que la entidad fiscalizada no satisfaga las peticiones del Control de Finanzas. Por lo general, la decisión definitiva corresponde al Gobierno del cantón, que se ocupa asimismo de ordenar las medidas necesarias. Los procedimientos relacionados con la elaboración de los informes son diferentes en cada cantón, pero similares en cuanto a las metas perseguidas. El control de resultados o seguimiento de las recomendaciones emitidas cobran especial relevancia.

11.9 Informe de actividades

Por regla general, el Control de Finanzas –como el resto de oficinas, servicios y empresas de una administración pública– tiene que redactar un informe de actividades que forma parte de la memoria explicativa que elabora el Gobierno para el Parlamento. En algunos cantones, el Control de Finanzas presenta su informe de actividad directamente al Parlamento. La publicación de los informes garantiza la transparencia de las fiscalizaciones realizadas hacia el exterior.

11.10 Organización

En la mayoría de los cantones, el director del Control de Finanzas es designado por el Gobierno, en ocasiones tras haber consultado con la comisión de finanzas. A veces la designación la realiza el Parlamento. En casos concretos se prevé que el gobierno elija al director y la elección sea ratificada por el Parlamento. La legislación sobre personal del cantón también se aplica a la dirección del órgano de control. Dependiendo de cuáles sean las competencias, el director del Control de Finanzas puede contratar, ascender y despedir a su personal en el marco de las previsiones presupuestarias autorizadas. En ocasiones, los auditores son designados por el Gobierno tras haber consultado a la comisión de finanzas.

La gestión presupuestaria del Control de Finanzas se rige por la legislación sobre el presupuesto financiero. En algunos casos, la contabilidad del Control de Finanzas es inspeccionada por un órgano de revisión externo. Cuando el Control de Finanzas está separado de la Administración, el Gobierno incluye el proyecto de presupuesto anual y el plan financiero del Control de Finanzas sin modificaciones en el proyecto de presupuesto y el

plan financiero del cantón. La mayoría de colaboradores de los órganos de control satisfacen los requisitos legales para actuar como auditores especialmente capacitados. En los últimos años, el equipo de trabajo se ha completado en algunos casos con informáticos, ingenieros y juristas.

El control de calidad del Control de Finanzas es realizado internamente o por expertos externos, es decir, por órganos de control de otros cantones o firmas privadas de auditoría. En ocasiones, los órganos de control cuentan con la certificación ISO. La revisión crítica de las alegaciones y respuestas de las entidades fiscalizadas forma igualmente parte integral del control de calidad.

El Control de Finanzas trata directamente con los mandatarios y con las entidades fiscalizadas. Se ha demostrado que resulta muy útil que la comisión parlamentaria responsable de la supervisión financiera, así como el Gobierno inviten al Control de Finanzas al menos una vez al año a un intercambio de opiniones. Además, por propia iniciativa, el Control de Finanzas celebra anualmente, o cuando se presenta la necesidad, reuniones informativas con los jefes de departamento.

11.11 Cooperación – Perfeccionamiento

La cooperación se refleja fundamentalmente en las organizaciones intercantionales. En ocasiones, estas organizaciones son inspeccionadas por auditores de órganos de control de varios cantones o bien éstos se van turnando según un orden preestablecido. Algunos órganos cantonales tienen acuerdos con el Control de Finanzas de la Confederación Suiza respecto a las revisiones en el ámbito de los impuestos federales recaudados por los cantones. Varios organismos federales exigen además que los órganos de control les confirmen que los cantones han hecho buen uso de las subvenciones de las que han dispuesto.

Los órganos de control realizan un activo intercambio de información y experiencias entre sí. Las entidades fiscalizadoras de los cantones y ciudades de habla alemana, así como los del Principado de Liechtenstein están organizados en la Asociación Profesional de Órganos de Control del Sector Público (*Fachvereinigung der Finanzkontrollen*), los de los cantones francófonos (Friburgo, Ginebra, Jura, Neuchatel, Valais y Vaud), junto con los de los cantones de Berna y de Tesino, conforman la Comisión de Directores de Controles de Finanzas de los Cantones «Latinos» (*Konferenz der Leiter der Finanzkontrollen der "romanischen" Kantone*). Además, la mayoría de los

órganos de control cantonales pertenecen a la Asociación Suiza de Auditoría Interna (*Schweizerischer Verband für Interne Revision*) –sector de administración pública, a su vez dividido en la sección de cantones y ciudades de habla alemana y la sección de cantones y ciudades de habla francesa. Muchos empleados y directores de Controles de Finanzas son miembros de la Cámara Fiduciaria Suiza. Asimismo, los Controles de Finanzas de los cantones de habla alemana toman parte en los eventos (asambleas, conferencias, seminarios) organizados por el Instituto Alemán de Auditoría Interna (*Deutsche Institut für Interne Revision*). La mayoría de los Controles de Finanzas son también miembros de la Asociación Suiza de Finanzas y Contabilidad Públicas (*Schweizerischer Verband für öffentliches Finanz- und Rechnungswesen*) y participan –dependiendo de cuál sea el tema– en los eventos de la Sociedad Suiza de Ciencias Administrativas (*Schweizerische Gesellschaft für Verwaltungswissenschaften*). En varios casos, se han establecido contactos con universidades. Las asambleas técnicas en las que se reúnen el Control de Finanzas de la Confederación Suiza y los Controles de Finanzas de los distintos cantones son muy importantes y útiles. Lo esencial de esta cooperación es, junto con el intercambio de información y experiencias, la formación y el perfeccionamiento en el ámbito de la auditoría del sector público.

Por último, es importante destacar asimismo que los Controles de Finanzas de los cantones Ginebra, Zúrich y Valais son miembros de la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EURORAI). En otoño de 2005 esta organización celebró su primer seminario en Suiza (en Zúrich), en el que tomaron parte numerosos representantes de los órganos de control de distintos cantones. A finales de octubre de 2007, EURORAI celebra también por primera vez un congreso en Suiza (en Crans-Montana, en el cantón de Valais). Estas iniciativas de EURORAI en Suiza demuestran la importancia que tiene Suiza para la organización.