

FORO DE DEBATE

EL CONTROL DE LAS CUENTAS PÚBLICAS

JORGE LOZANO MIRALLES ¹

Introducción al tema

El Consejo de Redacción de la Revista de Estudios Jurídicos decidió abordar el tema del *control de las cuentas públicas* debido a una serie de factores que están en el ambiente académico, social, político y, por supuesto, también el jurídico.

El enorme crecimiento del gasto público y la multiplicación de las administraciones públicas, la notable presencia e incidencia de la Administración en distintos sectores de la economía, la creciente demanda de respuestas a la administración local por parte de los ciudadanos, el deficiente modelo de financiación, los recientes y ya endémicos casos de corrupción en los distintos niveles de gobierno, la desconfianza en las instituciones, unido al debate sobre la supresión de instituciones duplicadas en el nivel nacional y autonómico, ponen en primera línea el debate sobre el control de la gestión de los fondos públicos ².

Para dar respuesta a esas inquietudes se solicitó a distintas personalidades vinculadas con la temática su colaboración, habiendo prestado la misma:

a) *Miguel Ángel Cabezas de Herrera, Presidente de la FIASEP y ex -Síndico de la Sindicatura de Cuentas de Castilla de la Mancha*, quien hace una estupenda introducción al tema;

b) *Luis María Ordoki Urdaci, Secretario General de la Cámara de Comptos de Navarra*, quien centra su análisis en lo que él considera una gravísima equivocación como es la supresión de las instituciones de control pues la reducción de costes también conlleva la supresión de controles. Las acertadas y siempre valiosas reflexiones de Luis María Ordoki se acompañan de un conjunto de propuestas para mejorar el control existente. En una misma óptica se inserta el siguiente interviniente en el Foro.

c) *Antonio M. López Hernández, Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía*, quien también se decanta por la potenciación de los OCEX, centrando el

¹ Director de la REJ y Catedrático de Derecho Constitucional de la Universidad de Jaén.

² La temática elegida para el Foro de Debate ha coincidido con la celebración del VI Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público (12-14 de noviembre de 2014, Palma de Mallorca). Para una información más detallada, se recomienda acudir a la web de la FIASEP (Fundación para la formación e investigación en auditoría del sector público) en el enlace:

<http://www.fundacionfiasep.org/bocms/sites/congresoFiassep/pages/Menu.jsp?mID=1720>

debate, no en la supresión de los mismos, sino en el reforzamiento de las herramientas para conseguir un control más efectivo y eficiente.

d) *Rafael Vicente Queralt, Síndico Mayor, y Antonio Minguillón Roy, Auditor-Director del Gabinete Técnico, ambos de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana*, proponen como tema el de la lucha contra el fraude y la corrupción y las respuestas que a esta materia deben ofrecer los OCEX.

e) *At last but not least*, contamos con la aportación de *Baudilio Tomé Muguruza, Inspector de Finanzas e Interventor del Estado y, actualmente, magistrado (“miembro español”) del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea*, quien señala los retos y los desafíos del control externo de las cuentas públicas que a un nivel territorial superior se producen.

Veamos las muy interesantes aportaciones a las que hemos hecho referencia:

MIGUEL ÁNGEL CABEZAS DE HERRERA³

Vivimos tiempos difíciles. En un escenario de profundísima crisis económica, de las peores que se recuerdan, se ha producido un aumento intolerable de la desigualdad y la exclusión social, con unas tasas de paro que todos los partidos califican de inasumibles. La percepción ciudadana, además, es la de un reparto injusto de los sacrificios de la crisis.

Por si esto fuera poco, cada día nos desayunamos con un nuevo caso de corrupción política o institucional, que hace más lacerante el sufrimiento de quienes más padecen los efectos de la crisis. Es ineludible pensar lo que pudiera haberse hecho con los miles de millones que constituyen el coste de la corrupción y que llenan los bolsillos de los corruptos. Es, pues, perfectamente comprensible la indignación.

Como es inevitable también que todos los ojos se vuelvan a los mecanismos de control y, en especial, a los auditores públicos. ¿Qué ha fallado, qué falla, para que puedan producirse tantos casos de desvío de fondos públicos?

Se dice que el sistema de control del dinero público es un buen indicador de la madurez democrática de cualquier sociedad. Los ciudadanos, que con su esfuerzo sostienen el sector público, tienen derecho a conocer si esos fondos se utilizan en clave de transparencia, legalidad y eficiencia. Es una buena formulación teórica.

Pero después de más de treinta años de funcionamiento de las instituciones de control, es evidente que algo está fallando, y ya no valen paños calientes.

³ Presidente de la Fundación FIASEP. Síndico emérito de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.

Habría que hacerse un buen número de preguntas. Dejo algunas expuestas:

¿Será que hay que cambiar el modelo de control, que se demuestra ineficaz?

¿Son los miembros de los órganos de control verdaderamente independientes del poder político que los elige?

¿Están protegidos frente a influencias exteriores, como exige la declaración de Lima?

¿Es la forma de elección la más adecuada? ¿Impera el criterio de mérito y capacidad?

El control es necesario, pero es más necesario que, además, sea eficaz. Y no lo será si está colonizado por el poder político; no lo será si se acumulan retrasos considerables respecto al periodo auditado; no lo será si persisten importantes zonas de sombra que quedan sin auditar; no lo será, en suma, si no existe una voluntad política decidida de que sea eficaz; y un impulso cívico que la mueva.

LUIS MARÍA ORDOKI URDACI ⁴

1º.- El grave error de apreciación del informe CORA en cuanto al control de las cuentas públicas en España.

Una de las propuestas más discutibles y, en mi opinión, menos sabias del informe CORA, presentado al Consejo de Ministros en su reunión de 21 de junio de 2013 por una comisión de expertos creada, el 26 de octubre de 2012, por el Gobierno de la Nación para racionalizar las administraciones públicas en España, fue la relativa a la supresión de instituciones y órganos autonómicos como los defensores, los consejos consultivos y los órganos de control externo, que actúan en el ámbito de las Comunidades Autónomas, cuyas funciones serían asumidas sin un excesivo mayor coste por sus homólogos estatales.

En el ámbito que conozco del control externo de fondos públicos, semejante propuesta me parece impropia de un comité de expertos y me suena más a un proceso de recentralización puro y duro a llevar a cabo en este país con la excusa de la crisis económica y bajo el pretexto de mejorar la eficiencia de la gestión pública y racionalizar su estructura. En efecto, en el ámbito del control de las cuentas públicas lo que debe hacerse, en mi opinión, no es eliminar órganos autonómicos de control externo como está ocurriendo al amparo de las ocurrencias del informe Cora, sino potenciarlos y mejorar su funcionamiento.

⁴ Secretario General de la Cámara de Comptos de Navarra.

La experiencia y la realidad nos dicen que en las comunidades autónomas que carecen de un órgano autonómico de control externo (Extremadura, Murcia, Cantabria, La Rioja y por desgracia en el futuro Castilla La-Mancha), el control ejercido por el Tribunal de Cuentas y los informes fiscalizadores sobre organismos y entidades de su ámbito autonómico y local, ha sido escaso y lejano en el tiempo, esto es, inoportuno, frente a las comunidades autónomas que cuentan con un tribunal de cuentas autonómico en cuyo caso y, a pesar de ser mejorable su labor, el nivel de control ha sido mayor.

En este sentido, no hay como hacer un repaso rápido por las páginas web del Tribunal de Cuentas y de los tribunales de cuentas autonómicos para verificar este extremo y comparar que frente a los escasos 3, 4 o 5 informes anuales emitidos por el Tribunal de Cuentas sobre el ámbito autonómico y local de las comunidades que carecen de tribunal de cuentas, en las que sí lo tienen el número de informes es mucho mayor y, en ocasiones, cercano a los 40 informes fiscalizadores como es el caso de Navarra y su Cámara de Comptos que conozco, que versan sobre materias y entidades muy diversas del ámbito de la Comunidad Foral. Estos informes, además son recurrentes y cercanos en el tiempo a la gestión realizada, a diferencia de los del Tribunal de Cuentas que, en ocasiones, acumulan un desfase cercano a los 5 años, lo que los hace prácticamente inoperantes y más útiles para la investigación histórica.

En definitiva, puede afirmarse que la intensidad y extensión del control de cuentas públicas es mucho mayor en las comunidades autónomas que cuentan con un órgano autonómico de control externo, que en las que no lo tienen y su función es ejercida por el Tribunal de Cuentas. Dicho de otra manera podríamos señalar que bastante tiene el Tribunal de Cuentas con fiscalizar el sector público estatal al que apenas llega, para que además tenga que asumir el control del sector público autonómico y local.

Señalar también que, además de que el control que ejerce en el ámbito autonómico es mucho menor y más lejano, los hipotéticos ahorros económicos que la supresión de instituciones autonómicas de control supondrían, se quedan en nada ante la previsión del informe CORA de que el Tribunal de Cuentas para suplirlos, pueda crear secciones o delegaciones territoriales para el control de esas autonomías.

La consecuencia y realidad más patética hasta la fecha, ha sido la supresión en 2014 mediante ley 1/2014, de 24 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha, tras más de 20 años de funcionamiento, para que sus funciones fiscalizadoras sean asumidas por el Tribunal de Cuentas. Lo que en la práctica ha ocurrido es algo evidente y que se veía venir. Se ha pasado de los 64 informes fiscalizadores que en el periodo 2010-2013, previo a su supresión, emitió la Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha a ninguno emitido en 2014. Es decir, por el momento, una flagrante y llamativa ausencia de control en el ámbito de la Comunidad.

En estos tiempos en que lo que se propugna es un mayor grado de transparencia y control de la gestión financiera pública para evitar los riesgos que la falta de control conlleva, la supresión de una institución de control acreditada, como la Sindicatura de cuentas de Castilla la Mancha, basada en las propuestas del informe CORA, es a mi

modo de ver un ejemplo de lo que no se debe hacer y supone un retroceso notable para el sistema de control externo de fondos públicos de este país.

2º.- Necesidad de crear y potenciar órganos autonómicos de control en todas las comunidades autónomas, frente a la actual tendencia de su eliminación.

Como ya he apuntado, en mi opinión la solución para mejorar el control de las cuentas públicas en nuestro país en línea con la actual estructura política y organizativa de España, es la contraria a la que plantea el informe CORA, esto es no se trata de eliminar órganos autonómicos de control externo que ya funcionan y sustituirlos en su caso por secciones territoriales del Tribunal de Cuentas, de funcionamiento incierto, sino de crear instituciones autonómicas de control en todas las comunidades autónomas, dependientes de sus respectivos parlamentos autonómicos, que refuercen y acerquen el control a la gestión autonómica y local.

En efecto, si nuestra Constitución ha optado por un modelo autonómico de organización territorial, en el que las Comunidades Autónomas son una pieza clave del entramado y de la organización político-administrativa del Estado y han asumido una serie de competencias que ejercen a través de sus propios órganos y servicios autonómicos, carece de sentido que el Tribunal de Cuentas dependiente de las Cortes Generales, fiscalice directamente la administración autonómica. Las comunidades autónomas son unidades político-administrativas que deben contar con sus propios organismos autonómicos de control dependientes de sus respectivos parlamentos autonómicos,

Algo no encaja en el sistema de control de este país, cuando nuestra Constitución crea para la organización territorial del Estado comunidades autónomas como entidades político-administrativas básicas y encomienda el control financiero de su gestión a un Tribunal de Cuentas central, cuyos miembros son designados por las Cortes Generales de las que depende y a las que remite y debe explicar sus informes.

Los Gobiernos y administraciones autonómicas deben rendir cuentas de su gestión ante sus respectivos parlamentos autonómicos, por la simple razón de que son ellos quienes han aprobado sus presupuestos. Estos parlamentos autonómicos, para poder ejercer debidamente esa labor de control financiero, deben dotarse de instituciones técnicas propias de control, especializadas en la fiscalización de la gestión financiera pública, que con rigor, profundidad, cercanía y periodicidad, les informen sobre cómo la administración autonómica y sus organismos y entidades dependientes gestionan los fondos públicos autonómicos que ellos han aprobado. Todo ello por supuesto, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas pueda disponer de los informes emitidos por los OCEx autonómicos y pueda cumplir su función de informar a las Cortes Generales en el ejercicio de sus propias competencias como supremo órgano fiscalizador del Estado.

Introducir en esta función de control de la gestión autonómica al Tribunal de Cuentas, en mi opinión distorsiona el sistema, amén de que como la realidad ha demostrado no resulta operativo y difumina y aleja el control. A quien interesa conocer en profundidad

y en detalle la gestión presupuestaria anual del Gobierno de Navarra o del de La Rioja, por poner un ejemplo cercano, es al Parlamento de Navarra o al Riojano que han aprobado los respectivos presupuestos y antes quienes aquellos deben rendir cuentas de su gestión. El interés que las Cortes Generales puedan tener en conocer esa gestión, será significativamente menor y estará relacionado con el cumplimiento en el ámbito autonómico o local de los objetivos generales de la política económica del país, en cuanto al cumplimiento, en estos momentos, de los indicadores de déficit y sostenibilidad financiera.

En definitiva, en mi opinión, quien debe ejercer el control cercano, directo, inmediato y recurrente de las cuentas y de la gestión financiera en el ámbito autonómico y por proximidad y economía de medios de las entidades locales radicadas en el mismo, son los órganos de control externo autonómico dependientes de sus respectivos parlamentos, correspondiendo al Tribunal de Cuentas la fiscalización en profundidad del sector público estatal y la alta función fiscalizadora y de informe general a las Cortes, sobre la situación del sector público autonómico y local, partiendo de la base de aquellos informes y a los efectos competenciales que le sean propios.

3º.- Lo que el informe CORA olvida y en esta reflexión se propone.

Partiendo de estas reflexiones en las que, por razones de eficiencia, operatividad, cercanía y encaje en el actual marco constitucional, planteo que la solución al control de las cuentas públicas en España no es eliminar los tribunales autonómicos de control y sustituirlos por secciones del Tribunal de Cuentas, sino todo lo contrario, es decir, crear tribunales autonómicos de control en todas las Comunidades Autónomas; lo que también entiendo es que quienes han elaborado el informe CORA, han perdido una gran ocasión para plantear una reforma en profundidad del modelo de control externo en España, empezando por el propio Tribunal de Cuentas, que con sus más de 800 empleados y 60 millones anuales de presupuesto, sí podría y debería reformarse para mejorar la eficacia y eficiencia de su función de control financiero público y ser una referencia positiva para el resto de instituciones de control de nuestro país.

No es de recibo en el siglo XXI, el panorama que ofrece nuestro sistema de control externo de fondos públicos y sobre el que nada dice el sesudo informe CORA. La falta de rigor e independencia en muchos casos de los miembros y técnicos de los tribunales de cuentas; su politización y utilización por los partidos para colocar a personas afines y hacerlos inoperantes; la burocratización y falta de agilidad que preside el funcionamiento de estas instituciones; los pocos informes de control que emiten y su desfase temporal que los hacen ineficaces; la existencia de muchas administraciones, organismos y amplias áreas de la gestión pública a las que no llega el control; la concepción de un sistema de control basado en la rendición de cuentas pero que no va más allá ni se molesta en analizar si la gestión pública es correcta, eficaz y eficiente; los informes muchas veces farragosos e ininteligibles que elaboran nuestros órganos de control; el desprestigio que sufren nuestras instituciones por no haber sabido estar a la

altura con sus informes en un contexto donde la corrupción parece campar a sus anchas, en fin podría seguir poniendo ejemplos de un panorama desolador de nuestro sistema de control de cuentas públicas, que no se aleja mucho de la realidad del actual modelo de control externo.

Como he señalado, nada de esta realidad que es evidente, aparece en el análisis del informe CORA y paradójicamente la primera propuesta que se ofrece al respecto es la supresión de los órganos autonómicos de control para que sea el Tribunal de Cuentas quien asuma esa función. Limitado estudio y conclusión para un grupo de expertos que, en mi opinión, debieran haber afinado mucho más en este punto en el que hay tanto camino que recorrer para su mejora. Proponer en estos tiempos y en este contexto de corrupción bastante amplia en muchos ámbitos de la gestión pública, suprimir instituciones autonómicas de control, algunas con más de 30 años de funcionamiento y más de 700 informes a sus espaldas me parece simplemente un auténtico despropósito.

En mi opinión, propuestas como estas, son muy desacertadas y para nada ayudan a la causa de la transparencia, del control y de la mejora de la gestión y control financiero público sino todo lo contrario. Las verdaderas propuestas de reforma en este campo deben ir en línea con ideas como las siguientes:

- a) **Reformar el actual modelo de órganos de gobierno** colegiados de estas instituciones, en el que los nombramientos se deciden por criterios de reparto de cuotas de poder y afinidad política, y sustituirlo por modelos unipersonales más ágiles y eficaces, en el que los responsables de estas instituciones sean profesionales independientes de reconocido prestigio y cuenten con un amplio grado de aceptación por sus cualidades y competencias.
- b) **Reforzar la cualificación e independencia de los profesionales y técnicos** que dirigen y trabajan en estas instituciones, para que puedan ejercer su trabajo fiscalizador sin interferencias o presiones externas.
- c) **Acercar el control a la gestión en el tiempo y en el espacio**, procurando extenderlo a todos los ámbitos de la gestión pública, **priorizando áreas de riesgo** como la gestión de subvenciones y contratos, el urbanismo, la gestión patrimonial, la gestión de personal, la gestión de ingresos o la realizada a través de sociedades y entes instrumentales.
- d) **Elaborar más y mejores informes**, didácticos, claros y oportunos en el tiempo, que además de cuestiones de regularidad aborden aspectos operativos y de gestión, con formulación de recomendaciones claras y útiles para el gestor.
- e) **Hacer más visibles estas instituciones de control y su trabajo a la sociedad**, trabajando estrechamente con los gestores públicos, los parlamentos y los medios de comunicación, para hacer posible que los informes se difundan y las recomendaciones que se formulan para mejorar la gestión pública puedan ponerse en práctica.
- f) **Explorar fórmulas de colaboración público-privadas** para, sin perder de vista la titularidad pública de la función de control, poder abordar fiscalizaciones en ámbitos como el local o el de universidades en los que en la actualidad la falta de informes fiscalizadores es alarmante, respecto de unas administraciones que

por su dimensión y recursos que gestionan debieran fiscalizarse de manera periódica y recurrente.

- g) **Desburocratizar el funcionamiento de estas instituciones** para hacerlas más ágiles, flexibles y operativas, superando la concepción del control basado en la rendición formal de cuentas y documentos, para adentrarse en el control in situ y próximo de la gestión realizada.

En definitiva, o emprendemos el camino de las reformas en profundidad de nuestras instituciones de control para que sean útiles y sirvan a la sociedad, estando a la altura de los tiempos e, incluso, lideren los procesos de cambio hacia un mayor grado de transparencia y control de la gestión pública, o corremos el riesgo de contemplar su anquilosamiento e, incluso, desaparición por su inoperancia y falta de respuesta adecuada para la correcta gestión de fondos públicos que los ciudadanos demandan.

ANTONIO M. LÓPEZ HERNÁNDEZ ⁵

Instituciones de control externo y rendición de cuentas en las administraciones públicas

En los últimos años se ha producido un clima de incertidumbre y desconfianza hacia las instituciones públicas, principalmente como consecuencia de escándalos, corrupción y falta de información. De otra parte, la crisis económica y financiera, que ha afectado a numerosos países, ha acentuado la exigencia ciudadana de una administración pública más eficaz y eficiente y que realice un uso responsable de los recursos públicos.

En este contexto, la credibilidad y el incremento de la confianza en la administración pública se pueden mejorar a través de mecanismos de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas. Y, como han puesto de relieve diversos autores, existe una interrelación entre estos mecanismos, de forma que el acceso a la información pública constituye el núcleo principal para lograr la transparencia, siendo ésta a su vez una parte esencial del proceso de rendición de cuentas, formando parte todos ellos del proceso de gobernanza.

La rendición de cuentas, *accountability* en su acepción original, se refiere a la obligación de los servidores públicos de responder ante los ciudadanos por la realización de su trabajo, de informar y justificar sus decisiones, así como la no realización de determinadas actuaciones. Por tanto, abarca todo lo que conlleva la realización de controles y contrapesos, para la vigilancia y restricciones del ejercicio del poder.

⁵ Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía y Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad la Universidad de Granada.

En opinión generalizada, distinguir dos formas de realizar la rendición de cuentas: horizontal y vertical. La rendición de cuentas horizontal se desarrolla entre instituciones del mismo nivel jerárquico, siendo éstas independientes entre sí. Esta rendición va a suponer la vigilancia de los órganos del Estado a cargo de otras instituciones dotadas de autonomía para ejercer funciones de fiscalización. Por su parte, la rendición de cuentas vertical está basada en el derecho a la libre expresión y el derecho a la libre asociación. Se trata de una supervisión de las actuaciones del gobierno por parte del público, los medios de comunicación y las organizaciones civiles.

Es principalmente en el ámbito de la rendición de cuentas horizontal donde se enmarca la contribución las Instituciones de Control Externo (ICEX) al fortalecimiento de la transparencia y rendición de cuentas en las administraciones públicas.

Las ICEX se configuran como instituciones de marcado carácter técnico que realizan su labor mediante informes públicos y con dependencia orgánica parlamentaria, pero dotados de la necesaria autonomía funcional para poder ejercer su labor con independencia. A través de la fiscalización/auditoría pretenden generar la información necesaria para poder controlar el destino de los fondos públicos. Sin embargo, la crisis económica y sus derivaciones, han puesto de relieve algunas de las carencias de las ICEX que, como ha ocurrido con otras instancias supervisoras, no han podido, o no han sabido, dar respuesta adecuada a los retos planteados. La crisis ha evidenciado sus limitaciones e ineficiencias.

Las ICEX deben reaccionar, deben potenciar su papel como valedoras de la transparencia y garantía del adecuado empleo de los fondos públicos. Y, en este sentido, estoy convencido de que estas instituciones son elementos claves para la recuperación de la ética de lo público. Por ello, en el momento actual, el debate no debería centrarse en la eliminación de los mecanismos de control, como ha ocurrido en alguna Comunidad Autónoma, que por razones obvias deben existir, si no muy al contrario, el debate debía ser como dotarlas de más herramientas que permitan reforzar sus funciones y hacerlas más eficientes

En cualquier caso, las ICEX tienen ante sí una serie de retos, para potenciar mecanismos de control que evalúen la racionalidad del gasto en sus múltiples manifestaciones y trasladen a la sociedad una mayor seguridad sobre la organización y gestión del sector público. Entre estos aspectos, que favorecerán una mayor transparencia en las AAPP, conviene destacar los siguientes:

Reordenación del el sector público

A estos procesos, que están siendo prioritarios en la agenda de numerosos gobiernos en los diferentes niveles de la Administración, se le deben imprimir criterios de racionalidad, eficiencia y eficacia, y es ahí donde los ICEX pueden jugar un papel de asistencia técnica fundamental, desde su conocimiento integral de la realidad del sector público.

Medidas anti-crisis

Los ICEX deben ser capaces de informar con rigor, claridad y oportunidad al ciudadano del coste que para las administraciones públicas ha supuesto el conjunto de ayudas y estímulos fiscales aplicados, qué sectores han sido sus principales beneficiarios y los efectos reales de las medidas adoptadas para la reactivación de la economía.

Planificación de nuevos riesgos

Los ICEX han de prestar atención a la planificación de nuevos riesgos de auditoría derivados de la crisis, ajustar los parámetros de importancia relativa y diseñar procedimientos específicos con especial atención a las incertidumbres. En este sentido, la fiscalización del déficit y del endeudamiento público debe ser uno de los objetivos prioritarios que deberán asumir los órganos de control, reflejando en sus trabajos de manera clara el cumplimiento de los requisitos de estabilidad presupuestaria por la entidad auditada.

Coordinación entre instituciones

La existencia de distintas ICEX en las Comunidades Autónomas y del propio Tribunal de Cuentas, no debe propiciar que surjan diferencias sustanciales de control según el órgano controlador. La tendencia debe ir encaminada a la aplicación de procedimientos comunes de control que permitan obtener conclusiones y resultados comparables entre sí.

Oportunidad de los informes

Es necesario que los informes de los ICEX se emitan dentro de un margen razonable de tiempo –sin perder calidad técnica–, para que resulten realmente eficaces y permitan adoptar, en su caso, a los gestores públicos y a los parlamentos las medidas correctoras precisas. A este respecto, modificaciones normativas que acorte los plazos de rendición de la Cuenta General de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales puede constituir un primer paso para que ganen en oportunidad los informes de fiscalización.

Auditorías operativas

Los ICEX han de fomentar el desarrollo de auditorías operativas o de gestión, que permiten realizar un examen objetivo y sistemático de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económica.

Aplicación efectiva de las recomendaciones

Es necesario un cambio en la normativa que obligue a los entes fiscalizados a remitir, al cabo de un tiempo que se considere prudencial, la incorporación en sus modelos o prácticas de gestión de las recomendaciones que les realice el órgano fiscalizador en sus informes de fiscalización.

Adopción de medidas para favorecer la rendición de cuentas

Además de las actuaciones que ya se vienen realizando, y de manera específica en el ámbito local, sería necesaria la introducción de disposiciones, tanto en el ámbito de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas, que refuercen el deber de cumplir la obligación de rendir cuentas por parte de las entidades locales. Entre

las medidas que se están requiriendo por algunos ICEX considero oportuno destacar dos: a) la exigencia de rendición como requisito previo en la solicitud de ayudas y subvenciones, o en la percepción de la participación en los tributos de la comunidad; b) la propuesta de imposición de multas coercitivas personales a los responsables, sean políticos o funcionarios, de no rendir cuentas.

Colaboración con auditores privados

Como se ha puesto de relieve en distintos foros, la colaboración con auditores o firmas privadas de auditoría facilitaría ampliar el ámbito de actuación de las ICEX, máxime si tenemos en cuenta la escasez de medios humanos con la que desarrollar sus funciones. No obstante, en la actualidad existen numerosos obstáculos para que esta colaboración se generalice, entre los que considero necesario mencionar: restricciones presupuestarias; insuficiente especialización de los auditores privados en materia de auditoría pública; ausencia de una cultura administrativa de colaboración público-privada en los ICEX; resistencia interna de los cuerpos funcionariales; interferencias políticas que retrasan o aplazan la toma de decisiones

Reforzamiento de la independencia de las ICEX

Son numerosas las voces, a las que me uno, que han puesto de manifiesto la conveniencia de revisar el actual modelo colegiado de gobierno de los ICEX en lo relativo al nº de miembros que lo forman y a la limitación de mandatos, así como reforzar el perfil técnico-profesional en su elección.

Reflexión final

Si no queremos que se deteriore aún más la confianza de los ciudadanos en la gestión pública y evitar la creciente desafección de la política y de los políticos, reforcemos los mecanismos de transparencia y rendición de cuentas en las Administraciones Públicas, para favorecer y fortalecer la participación ciudadana. Y lo que es más importante, hagamos un esfuerzo para creérselo.

**RAFAEL VICENTE QUERALT⁶ Y
ANTONIO MINGUILLÓN ROY⁷**

*Las instituciones de control externo y
la lucha contra el fraude y la corrupción*

Fraude y corrupción

El fraude y la corrupción públicos son unas de las cuestiones que más preocupan a los ciudadanos según estudios demoscópicos realizados en los últimos años, circunstancia que se refleja en los numerosos artículos y estudios publicados últimamente.

⁶ Síndico Mayor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana

⁷ Auditor Director del Gabinete Técnico de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana

Los continuos escándalos públicos, debidamente amplificados por los medios de comunicación, no hacen sino incrementar la sensación de indignación ciudadana, y, entre otras preguntas, resuenan recurrentemente las siguientes: ¿Qué hacen las instituciones de control externo⁸ frente a este problema? ¿Dónde estaban para prevenir y denunciar los fraudes y la corrupción?

Sin duda, responder adecuadamente a esta pregunta con la ley en una mano y las expectativas ciudadanas en la otra, es uno de los principales retos que tienen planteados las ICEX. Es necesario reducir la actualmente existente brecha de expectativas o de credibilidad de las instituciones de control.

Una de las primeras cuestiones a clarificar son las interrelaciones entre las normas de auditoría y el Código Penal respecto del fraude y la corrupción.

Desde el punto de vista de las normas de auditoría, el fraude tiene unos perfiles bien definidos que no siempre tienen que coincidir con los delimitados en el Código Penal, aunque muchas de las situaciones descritas en las normas técnicas de auditoría tienen su correlativo tipo delictivo.

De gran importancia en el sector público, la responsabilidad contable es una institución jurídica regulada por las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que está íntimamente ligada a actuaciones fraudulentas pero es un tipo de responsabilidad civil⁹ y no se tratará en estas breves notas.

La importancia de las ICEX en la lucha contra el fraude y la corrupción es grande, y así se reconoce en la introducción a la memoria de la Fiscalía de 2014, en la que se señala que para hacer frente a la corrupción, entre otras medidas, se impone la necesidad de reforzar el Tribunal de Cuentas y sus homólogos autonómicos.

El fraude según las normas de auditoría

Las normas de auditoría¹⁰ generales reconocen que el fraude es un concepto jurídico amplio y que al auditor de cuentas anuales solo le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Se define el fraude como “*un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal*”.

Para el auditor, en general, son relevantes dos tipos de fraude:

- **La información financiera fraudulenta**, que implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos, normalmente llevados a cabo por la dirección de una entidad.
- **La apropiación indebida de activos**, que implica la sustracción de los activos de una entidad y puede realizarse por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales, o por la dirección que tiene generalmente una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. La apropiación indebida de activos, a menudo, va

⁸ Tribunal de Cuentas y órganos de control externo autonómicos, abreviadamente referidas como ICEX.

⁹ Desde el punto de vista del auditor resulta interesante el tratamiento que se da a este tema en la Sección 240 del Manual de Fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, accesible en su página web (www.sindicom.gva.es).

¹⁰ Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, párrafo 2.

acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a engaño, a fin de ocultar que los activos han desaparecido sin la debida autorización.

Además de los dos tipos comentados, en una auditoría en el sector público “los auditores también deben tomar en consideración que el uso de fondos públicos tiende a aumentar el perfil del fraude. Como resultado, es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas con respecto a la detección de fraudes”¹¹, y que informen de incumplimientos de las normas de carácter significativo y abusos que hayan detectado durante la auditoría.

El fraude debe reunir tres características esenciales: 1º la existencia de un incentivo (de forma real o percibida, a la dirección o a los empleados, que les proporcionen un motivo para cometer el fraude) o un elemento de presión para cometerlo; 2º la percepción de una oportunidad (características o circunstancias que permiten la perpetración del fraude) para llevarlo a cabo; y 3º cierta racionalización o justificación del acto. Estos tres factores forman el denominado triángulo del fraude.

Principales delitos de fraude y corrupción

El fraude y la corrupción¹² son conceptos jurídicamente imprecisos, no habiendo una definición legal de los mismos. Desde el punto de vista estrictamente legal no tiene excesiva importancia la distinción doctrinal entre fraude y corrupción. Lo relevante es la tipología de los distintos delitos establecida en el Código Penal que son encuadrables dentro del fenómeno del fraude y la corrupción pública.

Hay multitud de estudios que analizan la fenomenología y causas de la corrupción cuyas conclusiones exceden las pretensiones de este artículo. Baste citar a la Fiscalía de la Comunidad Valenciana cuando realiza una breve, pero válida, síntesis de las causas de la corrupción al señalar en su memoria presentada en diciembre de 2013, que la “*falta de controles previos administrativos (la previa intervención), la relajación en los modos y controles en contratos administrativos, la proliferación de funcionarios eventuales o cargos de confianza con fidelidades personales o partidistas, facilitan la suma discrecionalidad o arbitrariedad en actuaciones económicas administrativas o actuaciones que favorecen conductas desviadas*” y la proliferación de casos de corrupción.

El Código Penal español regula los tipos penales siguientes:

- Alteración de precios en concursos y subastas públicos (artículo 262 y ss del Código Penal).
- Prevaricación (artículo 404 y ss del Código Penal).
- Cohecho (artículo 419 y ss del Código Penal).
- Tráfico de influencias (artículo 428 y ss del Código Penal).
- Malversación de caudales públicos (artículo 432 y ss del Código Penal).
- Fraudes y exacciones ilegales (artículo 436 y ss del Código Penal).
- Negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y de los abusos en el ejercicio de su función (artículo 439 y ss del Código Penal).
- Fraude contable (artículo 433.bis del Código Penal).

¹¹ Párrafo 96 de la ISSAI-ES 200 (ISSAI-ES 200 Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera de las ICEX).

¹² De forma sintética, de acuerdo con la doctrina más extendida se puede definir la corrupción pública como abusar del poder para obtener un beneficio privado.

- Fraude de subvenciones (artículo 308 del Código Penal).

Además, en la comisión de uno de estos delitos probablemente se cometan otros, como por ejemplo la falsedad en documento público o mercantil, necesarios para alcanzar los fines perversos.

Consideraciones del auditor público ante posibles hechos delictivos

En el curso de una fiscalización aunque se tengan indicios o, en determinados casos, se identifique claramente la existencia de un presunto fraude, el auditor desde un punto de vista legal no puede determinar si se ha cometido un delito, ya que esto corresponde exclusivamente a los tribunales de justicia, pero sí que debe informar de *cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado*, y en su caso denunciar los presuntos delitos.

El peso de los componentes objetivos y de los subjetivos varía en cada tipo delictivo. Ante un caso de malversación o de fraude de subvenciones, por ejemplo, los elementos objetivos son casi determinantes por sí solos y por tanto un auditor tendrá menos dificultad en identificar los incumplimientos legales, el movimiento del dinero, las trazas documentales, en documentar las evidencias e informar de su hallazgo.

Otros delitos de corrupción como el tráfico de influencias apenas dejan rastro documental en la contabilidad y en la documentación soporte revisada en una fiscalización. Este tipo de delitos es prácticamente imposible que sea detectado en una fiscalización (más allá de meras sospechas sin evidencias), siendo casos que de ordinario requieren una compleja investigación policial. Normalmente la investigación de delitos exige la investigación de correos electrónicos particulares, incluso escuchas telefónicas, movimientos bancarios de terceros, transacciones entre terceros, etc que están fuera del alcance de las ICEX.

La capacidad de un auditor para detectar el fraude dependerá de factores en buena medida fuera de su control, principalmente:¹³

- La habilidad del auditor.
- La jerarquía de los implicados en el fraude.
- El grado de colusión que conlleva.
- La frecuencia y amplitud de la manipulación.

En definitiva, aunque investigar el fraude y la corrupción no es su única función, ni es exclusiva, las leyes reguladoras de las ICEX obligan de forma taxativa a incluir en los informes los casos de infracciones, abusos o prácticas irregulares observados¹⁴. Por mandato legal y por requerimiento de las normas técnicas de auditoría, la detección del fraude forma parte integral, aunque no exclusiva, de la actividad fiscalizadora de las ICEX.

Para cumplir estas obligaciones el auditor debe ejecutar los pertinentes procedimientos de fiscalización que permitan obtener la seguridad razonable necesaria.

¹³ Buenas prácticas antifraude, EURORAI, marzo de 2012.

¹⁴ La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, en su artículo doce establece que el Tribunal de Cuentas hará constar en sus informes “cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado”. De forma similar se expresan la mayoría de las normas reguladoras de los OCEX, por ejemplo el artículo 8-tres de Ley 6/1985 de Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana establece que “los informes deberán contener, en su caso, un detalle sucinto de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades que se hayan observado”.

Las ICEX no solo tienen competencias para realizar fiscalizaciones específicas sobre áreas o entidades consideradas de riesgo (incluyendo el riesgo de fraude), sino la obligación de orientar la actividad fiscalizadora en esa dirección.

Una cuestión importante es cómo “denunciar” las situaciones presuntamente delictivas. La obligación de denunciar situaciones presuntamente delictivas debe ser ponderada con la prudencia necesaria ya que la inclusión en los informes de hechos generadores de apariencia de responsabilidad¹⁵ contable o penal, puede provocar alarma social innecesaria que deben evitarse. Esto se puede conseguir de dos formas: 1º documentando los hallazgos realizados con evidencias sólidas; y 2º incluyendo en el informe solo los hechos contrastados con dichas evidencias, sin calificar jurídicamente las responsabilidades de tipo penal que pudieran existir, ya que esa competencia, como ya he señalado, corresponde exclusivamente a los tribunales.

En una fiscalización se pueden tener evidencias que representen indicios o presunciones de que se ha cometido un determinado delito, con un grado de convicción variable según las circunstancias. Si el grado de convicción de las evidencias disponibles es alto, la ICEX deberá presentar una denuncia expresa ante los tribunales o el ministerio fiscal¹⁶.

Si el grado de convicción de las evidencias disponibles no es suficiente, se deberá señalar claramente el hallazgo de auditoría en el informe. Dado que todos los informes de fiscalización de las ICEX son analizados por la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, cuanto más claro se describa el hallazgo más se facilitará la tarea de la Fiscalía a la hora de determinar si procede investigar en mayor profundidad responsabilidades contables, penales o de otro tipo.

Bibliografía

- 2014 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Association of Certified Fraud Examiners.
- A UN-INTOSAI Joint Project: Collection of Important Literature on Strengthening Capacities of Supreme Audit Institutions on the Fight against Corruption. First English edition, October 2013.
- Detering and Detecting Financial Reporting Fraud—A Platform for Action. 2010. Center for Audit Quality.
- Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la lucha contra la corrupción en la UE. Bruselas, 3/2/2014. COM(2014)38.
- Las ICEX deben ser implacables en la lucha contra el fraude, Antonio Minguillón Roy, Auditoría Pública nº 64, noviembre 2014.
- Memorias de la Fiscalía General del Estado de 2013 y de 2014.
- Why audits cannot detect all fraud, Steve Albrecht, The CPA Journal, octubre 2014.

¹⁵ Ver las conclusiones de los IX Encuentros Técnicos de Instituciones de Control Externo, Pamplona 2011.

¹⁶ Puede verse en este sentido la Decisión nº 97-2004 del Tribunal de Cuentas sobre el establecimiento de las modalidades de colaboración con la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude con respecto al acceso de ésta a información del ámbito de la auditoría.

BAUDILIO TOMÉ MUGURUZA¹⁷

El Tribunal de Cuentas Europeo y el control de los fondos públicos de la Unión Europea: lecciones aprendidas y retos

El Tribunal de Cuentas Europeo es la Institución de la Unión Europea que tiene encomendada por el Tratado de Funcionamiento la auditoría externa e independiente del presupuesto de la Unión¹⁸. Para llevar a cabo esto, el Tribunal realiza tres clases de auditoría¹⁹: auditorías financieras, que son las encaminadas a verificar si las cuentas reflejan la imagen fiel de la realidad financiera de la Unión; auditorías de cumplimiento o legalidad, encaminadas a verificar el respeto de la normativa europea y nacional por parte de los beneficiarios y de los gestores de los fondos de la Unión; y auditorías de gestión, tendentes a determinar si la administración de los fondos públicos de la Unión se ha realizado respetando el principio de buena gestión financiera. Este principio de buena gestión financiera viene recogido en el vigente Reglamento Financiero²⁰ aplicable al presupuesto general de la Unión y aúna los principios de economía, eficiencia y eficacia²¹.

El Tribunal de Cuentas Europeo tiene igualmente asignada una tarea consultiva²², emitiendo dictámenes sobre cualquier propuesta normativa que tenga incidencia financiera o sobre asuntos que se entiendan de su ámbito.

Para poder desarrollar su trabajo de una manera eficaz, el Tribunal de Cuentas Europeo tiene que adaptarse a las características particulares del presupuesto que audita y a la forma en la que el mismo se gestiona y se ejecuta. Para gestionar el presupuesto de la Unión se ha establecido un sistema triple de ejecución: gestión directa, gestión compartida y gestión indirecta.

Prácticamente el 80 por ciento del presupuesto se gestiona por gestión compartida²³, es decir, por parte de las autoridades de los Estados miembros por delegación de la Comisión Europea. Ello implica en la gestión a la Comisión Europea, como responsable último, y a los Estados miembros y sus distintos niveles administrativos, como ejecutores destacados del gasto y certificadores del mismo ante la Comisión.

¹⁷ Inspector de Finanzas e Interventor del Estado, en situación de servicios especiales. Actualmente desempeña el cargo de miembro español del Tribunal de Cuentas Europeo.

¹⁸ Artículo 285 TFUE: “La fiscalización, o control de cuentas de la Unión, será efectuada por el Tribunal de Cuentas.”.

¹⁹ Artículo 287 TFUE.

²⁰ Reglamento nº 966/2012 (Del Parlamento Europeo y del Consejo), de 25 de octubre de 2012, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE, Euratom) nº1605/2002 del Consejo.

²¹ Artículo 30.2 del Reglamento nº 966/2012: “El principio de economía prescribe que los medios utilizados por las instituciones para llevar a cabo sus actividades se pondrán a disposición en el momento oportuno, en la cantidad y calidad apropiada y al mejor precio.

El principio de eficiencia se refiere a la óptima relación entre los medios empleados y los resultados obtenidos.

El principio de eficacia se refiere a la consecución de los objetivos específicos fijados y a la obtención de los resultados previstos.”

²² Artículos 287, 322 y 325 del TFUE

²³ Artículo 317 TFUE: “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto en cooperación con los Estados miembros.”

Lo mismo sucede en el ámbito del control, en el que se dan diferentes niveles de rendición de cuentas y de fiscalización. El control político lo ejercen las autoridades presupuestarias, el Parlamento y el Consejo fundamentalmente. El Tribunal de Cuentas Europeo presenta todo su trabajo a dichas autoridades, que lo utilizan como un importante elemento a la hora de tomar sus decisiones. Será en el transcurso de este procedimiento de descarga²⁴ en el que, tomando como referencia los Informes del Tribunal, el Parlamento Europeo y el Consejo liberarán a la Comisión de su responsabilidad por la gestión del Presupuesto.

La fiscalización o control externo corresponden al Tribunal de Cuentas Europeo. El control interno corresponde a la Comisión y a los Estados miembros. El artículo 317 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea obliga a éstos a cooperar con la Comisión en la ejecución del presupuesto de la Unión y en la protección de sus intereses económicos, así como a *“garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”*. La tendencia es reforzar este marco de cooperación, es decir, *“las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan”*, y que asuman los Estados miembros mayor responsabilidad en el control.

El Tribunal audita al nivel del beneficiario final de los fondos de la Unión, lo que le lleva a fiscalizar en los 28 Estados. Además de comprobar la realidad material del gasto realizado, se evalúan los sistemas de control y gestión puestos en marcha tanto por la Comisión como por los Estados miembros.

En el ejercicio de sus funciones el Tribunal detecta errores -fallos cometidos por los encargados de la ejecución de los proyectos, que no son *per se* casos de fraude, ineficacia o despilfarro-, analiza los sistemas y recomienda mejoras que permitan alcanzar una mayor eficiencia en el gasto.

El Tribunal contribuye a prevenir y a combatir el fraude, pero no tiene atribuida la misión de investigarlo. El Tribunal da traslado a la Oficina de Lucha contra el Fraude (OLAF) de aquellos hechos de los que tuviera conocimiento y pudieran ser constitutivos de fraude.

Esbozado el marco general de rendición de cuentas y fiscalización en la Unión, conviene hacer algunas consideraciones sobre las principales conclusiones y problemas identificados por el Tribunal en los últimos años²⁵, así como sobre los futuros retos y desafíos:

²⁴ El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria, contemplado en los artículos 318 y 319 TFUE, y en el artículo 165 del Reglamento nº 966/2012, consiste en que el Parlamento Europeo, por recomendación del Consejo, apruebe la gestión llevada a cabo por la Comisión en la ejecución del Presupuesto, tomando para ello como base la contabilidad del ejercicio relativa a todas las operaciones del presupuesto; el balance financiero del activo y el pasivo; el informe de evaluación de las finanzas de la Unión; y los Informes Anuales del Tribunal de Cuentas Europeo, que irán acompañados de la correspondiente declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y sobre la legalidad y regularidad de las operaciones, así como de las respuestas dadas durante el procedimiento contradictorio por parte de las Instituciones objeto de control.

²⁵ Todos los informes y documentos aprobados por el Tribunal, así como su metodología y manuales de auditoría, se encuentran disponibles en su página web: www.eca.europa.eu

- 1) El Tribunal considera que las cuentas de la Unión Europea reflejan de una manera fiel su situación financiera, así como los resultados de sus operaciones y flujos de tesorería, y que los ingresos y compromisos de gasto son legales y regulares. Sin embargo, el Tribunal de Cuentas Europeo lleva muchos años emitiendo una opinión desfavorable respecto de los pagos subyacentes a las cuentas del ejercicio, al venir encontrando una tasa de error en los pagos superior al 2 por ciento que el Tribunal estableció como tasa máxima asumible o aceptable. Los informes del Tribunal ponen de manifiesto el hecho de que un ejercicio tras otro se siguen detectando en las auditorías errores similares a los descubiertos con anterioridad, sin que se hayan adoptado medidas eficaces. Los principales errores que encuentra el Tribunal en sus auditorías son costes no elegibles imputados a los proyectos, incumplimientos de la normativa de contratación pública e incumplimientos de las condiciones establecidas para poder solicitar fondos o ayudas públicas.

Pueden extraerse de esto varias conclusiones:

- a. El Tribunal ha observado reiteradamente que en buena parte los pagos afectados por algún error, las autoridades de los Estados miembros disponían de información suficiente para haber podido detectar y corregir dichos fallos antes de haber certificado el gasto a la Comisión. Esto pone de relieve debilidades en los sistemas de control en los Estados miembros, que deben reforzar la fiabilidad del sistema de control de primer nivel, aquél que llevan a cabo las autoridades de gestión y los organismos intermedios en los Estados miembros.
 - b. A veces, las normas nacionales que rigen los programas de gasto son más complejas que la propia normativa europea que los establece. Hay por tanto que tender a simplificar el marco normativo, a evitar la sobre-regulación y a eliminar reglas innecesariamente complejas.
 - c. Los errores detectados pueden dar lugar a la aplicación de correcciones y recuperaciones financieras. Las correcciones financieras, si bien sirven para proteger el presupuesto de la Unión, terminan en muchas ocasiones repercutiendo en los presupuestos nacionales de los Estados miembros y, por lo tanto, en los contribuyentes nacionales.
- 2) En ocasiones, dados los distintos niveles de toma de decisiones, gestión y supervisión que se han establecido, resulta difícil saber a quién corresponde asumir responsabilidades en cada ámbito, pudiendo darse lagunas y solapamientos. En es por ello necesario clarificar esto evitando duplicidades y procesos paralelos. Para ello, la Unión y los Estados tendrán que reforzar su cooperación y coordinación, teniendo en cuenta las competencias de los distintos Parlamentos y Entidades de Fiscalización.
 - 3) Hay margen para que la Unión pueda mejorar la transparencia y la rendición de cuentas en el ámbito de la ejecución presupuestaria llevada a cabo en asociación con terceros: sean países terceros, organizaciones internacionales o sector privado. En estos casos, dada la diversidad de modalidades de control existentes, se pueden generar redundancias o lagunas que un sistema de auditoría único y solvente contribuiría a evitar.

- 4) En aquellas estructuras de gobernanza y rendición de cuentas creadas para poner en marcha algunas iniciativas europeas en las que se dan diferentes ritmos de integración de los Estados de la UE y en las que, a veces, participan terceros Estados, como puede ser la Zona euro, hay que reforzar la transparencia y la rendición de cuentas, sobre todo en aquellas medidas puestas en marcha en base a instrumentos intergubernamentales, que pueden no quedar incluidas en el sistema institucional y de procedimientos de control y equilibrios establecido con carácter general.
- 5) Las autoridades europeas dependen en muchos casos, sobre todo en el gasto ejecutado por gestión compartida y en los ingresos de la Unión, de los controles y verificaciones practicados a escala nacional, así como de la exactitud de la información que se elabora por parte de las administraciones nacionales, lo que puede plantear problemas de homogeneidad y coherencia. El Tribunal ya propuso en 2004 la creación de un modelo integrado de control interno. La Comisión ha dado pasos en este sentido, pero el resultado obtenido es todavía desigual.
- 6) Otro problema que se plantea es el de determinar sobre qué se deben de rendir cuentas: ¿sobre los recursos utilizados?, ¿sobre el cumplimiento de la norma?, ¿sobre los resultados alcanzados con la utilización de dichos recursos?, ¿sobre los tres? No siempre estará claro y, sin embargo todos ellos son esenciales. Los gestores no están sólo llamados a gastar los recursos disponibles, bajo presión muchas veces por el temor a perderlos si no logran ejecutarlos a tiempo, sino que deben poder garantizar que esto lo hacen de conformidad con las normas y alcanzando sus objetivos de manera eficiente. Por ello, la correcta medición del impacto y de los resultados de las políticas de la Unión supone todo un desafío. El Tribunal lleva años llamando la atención sobre programas financiados con fondos europeos que carecen de objetivos claros y medibles, y reclamando que, para el periodo presupuestario 2014-2020, se preste más atención a la medición del impacto y de los resultados del gasto presupuestario. Esto obligará a la Comisión y a los Estados miembros a establecer indicadores de resultados coherentes y procedimientos que suministren información exacta y de calidad, y a realizar informes precisos de evaluación de los resultados que aporten valor añadido.
- 7) La rendición de cuentas en la nueva arquitectura de regulación y supervisión financieras creada en respuesta a la crisis económica y financiera no está totalmente clara y plantea desafíos. Ejemplos de esto serían la diversidad de instrumentos que se han creado, con naturalezas jurídicas diversas y con procesos de rendición de cuentas diferentes. El Tribunal y las Entidades Fiscalizadoras Superiores han subrayado la importancia de aplicar los principios de transparencia y rendición de cuentas de modo coherente y consistente a todos los fondos públicos utilizados en respuesta a la crisis.

Nos encontramos en un momento crucial en lo que al futuro de la Unión Europea y a su legitimación ante los ciudadanos se refiere. Para lograr que los europeos refuercen su confianza en los responsables públicos y en las instituciones, la transparencia, la responsabilidad y la rendición de cuentas son elementos clave. Afianzar un modelo sólido de gestión y control es algo imprescindible. En la rendición de cuentas y en la

fiscalización de las políticas europeas hay todavía margen de mejora. Las Instituciones europeas y los Parlamentos y Entidades de Fiscalización de los Estados miembros deben aumentar su coordinación y cooperación de forma que los ciudadanos tengan una visión más completa y exhaustiva de cómo se emplean los recursos para cumplir los objetivos de la UE.

Rendir cuentas es responder ante los ciudadanos por la gestión realizada, es decir, poder dar garantías de que se han administrado los recursos de una manera adecuada. En la esfera pública, consolidar un sistema riguroso de responsabilidad, transparencia, integridad y rendición de cuentas, así como mecanismos robustos de fiscalización, son elementos imprescindibles para el buen funcionamiento de la Democracia y del Estado de Derecho.