

# Estudio comparativo de las memorias elaboradas por los OCEX

**Joaquín Hernández Fernández**

Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Murcia  
Auditor Temporal del Tribunal de Cuentas Europeo

## **1. El resultado de la actividad fiscalizadora**

Con carácter general, y desde una perspectiva económico-financiera, el ejercicio de la función fiscalizadora tiene como objetivo la emisión de informes o memorias, mociones o notas que, puestas en conocimiento de las Cortes Generales, Asambleas Legislativas o Plenos consigan, en última instancia, mejorar la gestión analizada.

Sin embargo, no es posible encontrar en la legislación actual una definición expresa y exacta de lo que significan los conceptos anteriores. Bajo nuestro punto de vista, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y los planteamientos expuestos por SALGADO PÉREZ<sup>(1)</sup>, podemos diferenciar entre:

a) *Informes o Memorias*<sup>(2)</sup>. Es el modo usual de dar a conocer el resultado u opinión de toda actuación de fiscalización llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas a petición de las Cortes Generales, Asambleas Legislativas, o por propia volun-

(1) SALGADO PÉREZ, C.: "Función Fiscalizadora del Tribunal de Cuentas", Comunicación presentada dentro del Curso "El Control del Gasto Público" que tuvo lugar en la Manga del Mar Menor (Murcia), organizado por la Universidad del Mar Menor, los días 18-23 de septiembre de 1995.

(2) Si bien es cierto que el artículo 12 de la LOT se manifiesta en sentido de querer identificar ambos términos: "el resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias, mociones o notas,..." la única Memoria a la que hace referencia explícita la legislación es a la Memoria anual, que deberá formar parte del Informe anual. Por lo tanto, debemos pensar, y así opinamos, que a la hora de referirnos al documento que recoge los resultados de las diferentes actuaciones de fiscalización debemos utilizar el término "informe" (además de las mociones o notas), mientras que reservaremos el de "memoria" para la Memoria anual.

tad. En relación a las diferentes modalidades de la actividad fiscalizadora podemos distinguir:

1. Informes ordinarios. Son el resultado de una actuación "ordinaria u obligatoria". En el ámbito de los OCEXs, en esta categoría estarían incluidos:

- a) El Informe sobre la Cuenta General de la Comunidad Autónoma en la que desarrollan sus actuaciones.
- b) El Informe sobre las Cuentas de las Corporaciones Locales de ella dependientes.
- c) Un Informe o Memoria anual.
- d) En el caso de que reciban subvenciones con

cargo al Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), un Informe sobre las mismas.

2. Informes extraordinarios o especiales. A diferencia de los anteriores recogen el resultado de una fiscalización "opcional, extraordinaria o selectiva".

Los documentos señalados no tienen fuerza ejecutiva, si bien se les atribuye una entidad propia al haber sido objeto de alegaciones y justificaciones por parte de la entidad fiscalizada, configurándose como el paso previo para el inicio de actuaciones que conduzcan a exigir responsabilidades contables.

b) *Mociones o Notas*. Tienen como finalidad la mejora de la gestión económico-financiera de una entidad. Pretenden, por lo tanto, corregir fallos que se han detectado en el ejercicio de la función fiscalizadora e irán dirigidos, una vez aprobados, al órgano implicado para poner en su conocimiento que se han observado abusos, infracciones o prácticas irregulares, con el fin de que proceda a su corrección o alegue, en su caso, las razones que la justifiquen.

Tradicionalmente<sup>(3)</sup>, se diferencian en que las Mociones se van a referir a la incorrecta interpretación de una norma o reglamentación, mientras que las No-

tas (por similitud con las "notas de reparo" de la Intervención), pretenden corregir prácticas administrativas inadecuadas o perjudiciales<sup>(4)</sup>.

## 2. El Informe o Memoria anual

Si nos centramos en la primera de las clasificaciones, que se refería a los informes ordinarios, observamos como a la hora de definir lo que debe entenderse por Informe o Memoria anual existe un elevado grado de heterogeneidad e imprecisión entre los diferentes OCEXs.

### 2.1.- UN ANÁLISIS TEÓRICO

Así, de acuerdo con la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, creemos que debemos partir de tres documentos diferenciados: Memoria anual de las actuaciones jurisdiccionales,

(4) Debemos hacer notar que desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, este organismo no ha aprobado Nota alguna, dado que las prácticas irregulares de carácter administrativo que se han puesto de manifiesto en el ejercicio de su trabajo se han comunicado a las Cortes a través del Informe anual. Sin embargo, el Pleno del Tribunal sí ha aprobado y elevado a las Cortes Generales cinco Mociones que persiguen la mejora de la gestión en el ámbito estatal:

- 1) Mociones aprobadas por las Cortes Generales:
  - a) La primera, de fecha 29 de junio de 1986, recomienda a las Cortes que inste al Gobierno a la Supresión de prácticas irregulares relacionadas con la gestión de tesorería de Organismos Autónomos de carácter administrativo (publicada en el BOE de 21 de enero de 1987).
  - b) La segunda se refiere a la Justificación

**Tan sólo dos  
OCEX  
autonómicos  
mencionan una  
memoria de  
actuaciones de  
carácter  
jurisdiccional**

Memoria anual de las actuaciones fiscalizadoras e Informe anual de fiscalización (entendido como el Informe anual sobre la Cuenta General del Estado o de la Comunidad Autónoma). Sin embargo, tal y como mostramos en el Cuadro 1, de la legislación reguladora de los OCEXs no cabe argumentar su existencia en cada una de las Comunidades Autónomas pues, si bien en todos los casos se hace referencia a una Memoria de actuaciones de fiscalización y a un Informe anual, en algunos de ellos la manera de hacerlo no nos parece del todo ortodoxa y, tan sólo en

de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, de fecha 29 de julio de 1993 (publicada en el BOE de 25 de enero de 1994).

c) La última aprobada hace referencia a la incorrecta Aplicación de los principios presupuestarios de las modificaciones de los créditos de los Presupuestos Generales del Estado, de fecha 21 de diciembre de 1993 (publicada en el BOE de 29 de junio de 1994).

2) Pendientes de aprobar por la Cortes Generales. Con fecha 27 de junio de 1996, el Pleno del Tribunal de Cuentas elevó a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con este órgano, dos Mociones sobre Diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado, y Los conceptos de Sociedad estatal y Empresa pública.

(3) DE JUAN ABAD, A.: "La administración interna del Tribunal de Cuentas", incluido en Seminarios 1984, Asociación de Censores Letrados y Contables y Servicio de Publicaciones del Tribunal de cuentas, Madrid, 1985, pág. 401.

**CUADRO 1. CONTENIDO DE LA MEMORIA E INFORME ANUAL**

|                    | Memoria anual de las actuaciones de fiscalización | Memoria anual de las actuaciones jurisdiccionales | Informe anual |
|--------------------|---|---|---------------|
| Canarias           | art. 20 Ley                                       | no  | art. 19 Ley   |
| Castilla-La Mancha | art. 26 Ley                                       | no  | art. 22 Ley   |
| País Vasco         | art. 13 Ley                                       | art. 13 Ley                                       | art. 13 Ley   |
| Andalucía          | art. 35 Ley                                       | no  | art. 22 Ley   |
| Galicia            | art. 20 Ley                                       | art. 20 Ley                                       | art. 20 Ley   |
| Cataluña           | art. 10 Ley                                       | no  | art. 8 Ley    |
| Valencia           | art. 12 Ley                                       | no  | art. 17 Ley   |
| Navarra            | art. 15 Ley                                       | no  | art. 15 Ley   |

Fuente: Elaboración propia en base a la legislación reguladora de los OCEXs autonómicos.

dos se menciona una Memoria de actuaciones de carácter jurisdiccional.

Con la finalidad de lograr una mejor interpretación de la información facilitada creemos oportuno efectuar los siguientes comentarios:

- a) Para el Consello de Contas de Galicia y la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, las dos alternativas de Memoria (de fiscalización y jurisdiccional) y el Informe anual formarían parte de un único documento denominado Memoria anual.
- b) La mayoría de los OCEXs utilizan la expresión "...memoria de las actuaciones...", sin indicar si debe recoger únicamente las relacionadas con la función fiscalizadora, o también las relacionadas con la función jurisdiccional. Dado que la exigencia de responsabilidad es competencia del Tribunal de

Cuentas y los Tribunales de justicia, para elaborar el Cuadro hemos interpretado la expresión anterior de forma restrictiva, de manera que sólo hemos recogido una Memoria de actuaciones de carácter jurisdiccional en aquellos OCEXs cuya legislación lo contemplaba expresamente.

- c) En este sentido, y según se recoge en la legislación aplicable, la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales recogida por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y el Consello de Contas de Galicia formará parte del Informe anual y Memoria anual, respectivamente, y dado que los OCEXs no tienen atribuidas competencias en esta materia, deberá presentar aquellos casos en los que se han iniciado diligencias previas para su posterior traslado al Tribunal de Cuentas o, en los que se

ha actuado por delegación de éste.

- e) En relación al contenido de Memoria de actuaciones fiscalizadoras, en la regulación de la Audiencia de Cuentas de Canarias y la Cámara de Cuentas de Andalucía se obliga a incluir dentro de la misma el Presupuesto del OCEX.

Observamos, por lo tanto, como la Memoria anual se muestra como un documento que junto a los Informes, canaliza la información que el OCEX emite al exterior, si bien dentro de este término cabe diferenciar una Memoria de actuaciones jurisdiccionales, que tan sólo se contempla de manera explícita por dos OCEXs (País Vasco y Galicia), y una Memoria de actuaciones fiscalizadoras, en cuya elaboración todos coinciden. No obstante, el contenido de esta última difiere de una a otra Comunidad, por un lado, en la inclusión o no de la Liquidación del Presupuesto del órgano de control y, por otro, en su elaboración de manera sepa-

rada o como parte del Informe anual (posibilidad únicamente apuntada por Galicia).

## 2.2.- LAS MEMORIAS EN LA PRÁCTICA

En un intento de comprobar estos planteamientos, que hasta ahora hemos ofrecido desde una perspectiva eminentemente teórica (leyes creadoras de cada uno de los OCEXs), y con la finalidad de acreditar las diferencias existentes en la práctica que nos permitan conseguir una mayor homogeneización, hemos examinado los últimos documentos<sup>(5)</sup> aproba-

dos a 1/7/1998, los cuáles recogemos en el Cuadro 2.

En el análisis realizado hemos constatado que la denominación que se da a la Memoria anual y su contenido, y por tanto la extensión de la misma, varía de un OCEX a otro, recogiendo una serie de datos que van más allá de las actuaciones fiscalizadoras y, en su caso, jurisdiccionales. En concreto, los diferentes aspectos sobre los que hemos podido detectar que se facilita información, son los siguientes:

1.- Relación de informes elaborados.

2.- Programa anual de actuaciones para el ejercicio siguiente.

3.- Organigrama del OCEX.

4.- Medios humanos (personal al servicio del OCEX y exámenes convocados).

5.- Medios materiales (instalaciones, mejoras, perspectivas,...).

6.- Acuerdos firmados con otras instituciones.

7.- Comparecencias ante el Parlamento o Corte respectiva.

8.- Informe de auditoría (interna o externa).

**CUADRO 2. CONTENIDO DE LA MEMORIA ANUAL**

|                    | Denominación de la publicación             | Año  | 1  | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  | 9a | 9b | 9c | 10 |
|--------------------|--|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| Navarra            | Memoria                                    | 1997 | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | no |
| Castilla-La Mancha | Memoria de actuaciones                     | 1997 | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | no | no | sí | sí | no |
| Andalucía          | Memoria de actividades y Plan de actuación | 1997 | sí | sí | no | sí | sí | sí | sí | no | no | sí | no | sí |
| Cataluña           | Memoria                                    | 1996 | sí | sí | no | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí | sí |
| País Vasco         | Memoria y Cuentas anuales                  | 1997 | sí | sí | no | no | no | sí | no | sí | sí | sí | sí | sí |
| Canarias           | Memoria de actuaciones                     | 1996 | sí | sí | no | sí | sí | no | no | no | no | no | sí | no |
| Galicia            | Memoria de actividades                     | 1997 | sí | sí | no | sí | sí | sí | sí | no | sí | sí | sí | sí |
| Valencia           | No es un documento público                 |      |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |

Fuente: Elaboración propia.

(5) OAl respecto, hacemos notar que a pesar de que en la legislación que regula los diferentes OCEXs no se obliga a la divulgación de este documento a través de Boletín o Diario Oficial (excepto en el caso de Galicia y Cataluña, como parte de la Memoria anual), de manera que la publicación de la Memoria anual no es obligatoria, lo cierto es que todos ellos (menos la Sindicatura de Cuentas de Valencia) la facilitan en un intento de dar transparencia a su gestión.

9.- Estados contables:

- a) Balance.
- b) Liquidación del presupuesto.
- c) Cuenta de Resultados.

10.- Memoria de actuaciones relacionadas con la función de enjuiciamiento.

Respetando la numeración anterior, a continuación ofrecemos cuáles son los contenidos que se facilitan en la Memoria anual o documento similar por cada uno de los OCEXs, junto al título que figura en la publicación que los recoge.

Como matizaciones a la información que acabamos de ofrecer, parece conveniente hacer notar que:

- a) La Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha facilita en

un volumen único tres documentos diferentes, como son: la *Memoria de actuaciones 1997*, la *Liquidación del presupuesto 1997* y el *Programa anual de fiscalización 1998*.

- b) La Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la Cámara de Cuentas de Andalucía incluyen en la Memoria de actuaciones no sólo aquéllas que se refieren a la esfera de la fiscalización, sino también las diligencias previas a la exigencia de responsabilidad.

- c) En la Memoria de la Cámara de Comptos de Navarra se incluye un informe de auditoría realizado por un Equipo de Auditores de la misma (auditoría interna) cuya estructura responde a la de los informes de auditoría de cuentas anuales recogidos en las Normas

Técnicas de Auditoría vigentes en el sector privado. Este informe se realiza de manera voluntaria por la Cámara al amparo del artículo 23.4 de su Reglamento en el que se prevee, dentro de las medidas de control interno, la actuación de uno de sus Auditores, con la finalidad de elaborar un informe sobre las cuentas de la Cámara que facilite la aprobación de las mismas.

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el otro OCEX que presenta informe de auditoría, pero en este caso realizado por una firma de auditores privados (auditoría externa), contratados por el propio Tribunal de manera voluntaria para ofrecer una mayor transparencia en la gestión de los fondos que le son asignados a través de su presupuesto.

En uno y otro caso se emitió una opinión favorable.

- d) En relación con las cuentas anuales, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y el Consello de Contas de Galicia son los que facilitan una información más completa de las mismas, al incluir no sólo el Balance (excepto la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha), la Cuenta del resultado presupuestario y la Liquidación del Presupuesto (diferenciando entre ingresos y gastos), sino también un Estado de variaciones de presupuestos cerrados (derechos y obligaciones), de operaciones extrapresupuestarias y del Remanente de Tesorería.

Además, el Tribunal Vasco adjunta un Informe de Gestión, en el que se detalla el grado de ejecución de los diferentes proyectos de fiscalización contemplados en el programa de ese ejercicio y el número de horas asignados y realmente empleados en su ejecución, mientras que el Consello de Contas incorpora el Estado de Situación de Te-

## Memoria de la Cámara de Comptos de Navarra

Año 1998



CÁMARA DE  
COMPTOS  
DE NAVARRA  
NAFARROAKO  
KONTUEN  
GANBARA

sorería, al que se adjunta el correspondiente certificado de Saldo Bancario, la relación de Acreedores, la relación de Deudores y un inventario de bienes, junto con las altas y bajas del ejercicio.

e) La Audiencia de Cuentas de Canarias es la única que, a pesar de no facilitar estados contables, excepto los referentes a la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y de Gastos, de los que muestra el extracto correspondiente al programa 01 de los presupuestos de la Comunidad Autónoma, por ser éste el que recoge el presupuesto de la Audiencia, adjunta como Anexos:

- 1) Un inventario de todos los bienes, de los que se facilita en dos columnas el precio y año de adquisición, respectivamente.
  - 2) Una relación individualizada de puestos de trabajo, en los que detalla, entre otros datos, el nivel dentro de la escala de funcionarios y la cualificación exigida para acceder a ellos.
- f) Los estados contables referentes a la Sindicatura de Cuentas de Cataluña se facilitan en un Anexo independiente de la Memoria anual que lleva por título "Cuenta General de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, ejercicio 1996".
- g) Es de destacar que el Consello de Contas de Galicia incluya en su Memoria de actividades una "Declaración Definitiva sobre el examen y

*Desde una perspectiva eminentemente contable, llama la atención que tan sólo cuatro OCEX ofrezcan un Balance de situación*

comprobación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma correspondiente al ejercicio 1994", similar a la que elabora el Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado, que se acompaña de los votos particulares a la misma.

### **2.3.-ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

En base al número de respuestas afirmativas recogidas para cada uno de los aspectos sobre los que se facilita información en la Memoria anual, podemos afirmar que se configura como un documento en el que se recogen las actuaciones e informes de fiscalización efectuados y a realizar por el órgano de control (7 respuestas afirmativas); medios humanos, que se acompañan de datos referentes al personal como puestos de trabajo, vacantes, oposiciones,...; medios materiales de que se disponen; y aquellos acuerdos y relaciones que a nivel institucional se han

mantenido (6 respuestas afirmativas respectivamente).

También con seis respuestas afirmativas, observamos como este documento se utiliza para dar a conocer la información económica que se desprende del presupuesto del OCEX (excepto en Cataluña), si bien de manera bastante heterogénea entre unos órganos y otros. Así, y desde una perspectiva eminentemente contable, llama la atención que tan sólo cuatro OCEXs ofrezcan un Balance de situación.

### **3. Reflexión final**

Con el análisis realizado hemos pretendido poner de manifiesto la heterogeneidad que existe en la legislación de los diferentes OCEX a la hora de definir lo que debe comprender el Informe o Memoria anual, un documento que tiene una importancia significativa si queremos conocer cuál ha sido la actividad realizada en un ejercicio y a desarrollar en el siguiente, así como los medios de que se dispone para ello. Esta heterogeneidad "teórica" queda, asimismo, plasmada al estudiar su contenido real, lo que dificulta su comparación y comprensión.

Nuestra intención última ha sido dar a conocer cuál es la situación actual con el fin de que, dentro de sus posibilidades, los diferentes OCEX vayan incrementando y homogeneizando el nivel de información que se facilita a la opinión pública en un intento de dar transparencia a su gestión ■