

Las alternativas nacionales de control externo sobre las entidades locales europeas

Ventajas e inconvenientes

Roberto Cabaleiro Casal

Enrique J. Buch Gómez

Universidad de Vigo

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

1. Introducción

El sistema de control externo que se ocupa de la información financiera de los municipios españoles se ha venido enfrentando tradicionalmente a diversos problemas fruto, entre otras causas, de una crónica insuficiencia de recursos materiales y humanos en los órganos responsables de tal cometido sobre unas administraciones que, en la actualidad, se encuentran pendientes de una reiteradamente postergada reforma de su marco contable. Tal situación nos ha lle-

vado a considerar la conveniencia de realizar un análisis, a nivel internacional, con el fin de conocer como se han enfrentado a este tipo de problemas diversos países del entorno occidental para, a través de la observación de sus fortalezas y debilidades, tratar de sacar alguna lección provechosa en la línea de la mejora del sistema de control externo establecido para las entidades locales actualmente vigente en España.

En esta línea, con el fin de ser prudentes en nuestra expo-

sición, debemos de comenzar teniendo claramente presente que los modelos de control externo a posteriori que, sobre este tipo de entidades, se está ejercitando en el ámbito internacional, se encuentra fuertemente influido por la tradición histórica y política por el que han discurrido las finanzas públicas de los distintos países.

La metodología seguida en este trabajo ha sido la de agrupar para su estudio a los sistemas de control en familias o tipos con unos rasgos o carac-

terísticas comunes. En este sentido, y de un modo genérico, podemos distinguir, por una parte, dos grandes tipos o sistemas de control externo que, atendiendo a su propia naturaleza, podríamos calificar de sistemas de control puros, y que agruparemos en sistemas de tipo continental y de tipo anglosajón, y por otra, un tercer tipo, que se caracteriza por combinar aspectos propios de los sistemas puros previamente señalados y que a continuación pasaremos a describir.

2. El sistema de control externo continental

Los controles externos que sobre las finanzas públicas se ejerce en los países que han adoptado este sistema, entre los que se encuentran Francia, Alemania, Portugal y España, entre otros, se caracterizan por la existencia de unos órganos colegiados de fiscalización externa de derecho público e independientes (Tribunales o Cortes de Cuentas), de influencia histórica francesa, a los cuales se le atribuyen las labores de control de la gestión económica pública. En general, en los países que han optado por decantarse por el establecimiento de unas arquitecturas continentales de sus sistemas de control externo, las labores de campo en cuanto a inspección y control de los entes sujetos a su ámbito competencial es realizada por auditores funcionarios públicos, si bien, en determinados casos participan profesionales expertos del ámbito privado. Además y como observaremos con un mayor número de detalle al analizar individualmente el sistema de control externo de los países tomados en considera-

ción, las competencias que en materia de control se han asumido en cada uno de ellos, varía en determinados aspectos entre unos y otros, siendo de destacar la tenencia, o no, de competencias para el ejercicio de la jurisdicción contable.

A continuación, y teniendo en cuenta la limitación espacial con la que nos encontramos, desarrollaremos los rasgos característicos de una muestra representativa de países que, en el ámbito de la Unión Europea, han venido utilizando sistemas de control de corte continental, tratando de extraer aquellos los matices, tanto comunes como particulares, de cada uno de ellos.

2.1. Francia

En el país galo, las funciones de control externo de la actividad económica de las entidades sujetas al derecho público se realizan a través de un organismo de rango superior e independiente del gobierno, la *Cour de Comptes*, función que, a nivel territorial, ejercen las *Chambres Regionales de Comptes*. A estas últimas Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante EFS), como órganos colegiados, cuya financiación proviene de los presupuestos públicos, se les atribuye tanto las tareas de la revisión y supervisión de la gestión económico-financiera pública, como el ejercicio de la jurisdicción contable en caso de una actuación irregular por parte de los organismos públicos fiscalizados, funcionando como auténticos tribunales de justicia en materias de su competencia, siendo sus decisiones susceptibles de revisión por las mismas, en determinadas circunstancias, o

de apelación ante el Tribunal de Cuentas (*Cour de Comptes*)⁽¹⁾.

En cuanto a sus competencias, si bien la actuación fiscalizadora de las *Chambres Regionales de Comptes* respecto a las Entidades Territoriales y Organismos autónomos sujetas a su jurisdicción es obligatoria, no sucede lo mismo con otras entidades de naturaleza pública, entre las que destacan las sociedades de Economía Mixta, cuyo ejercicio fiscalizador tiene carácter facultativo. Además, en virtud de la Ley de 6 de Febrero de 1992, las *Chambres Regionales de Comptes* podrán realizar verificaciones de entidades privadas a solicitud del representante del Estado en la Región, Prefecto (*Préfet*), o del representante de alguna administración territorial o local, el alcalde, por causas justificadas.

Estas EFS se caracterizan por ejercer tres tipos de funciones:

- El control administrativo de los presupuestos. Dicho control consiste en analizar la correcta elaboración y programación de los presupuestos de las Entidades Locales y de sus Organismos Autónomos.
- El control de la legalidad de las cuentas. Este tipo de control, de carácter jurisdiccional,

(1) Existen en la actualidad 28 *Chambres Regionales de Comptes*, todas ellas con unas estructuras y competencias similares y cuya finalidad es el control de las finanzas públicas territoriales desde su óptica presupuestaria, financiera y contable, constituyéndose como unas instituciones de control independiente, estableciéndose la relación entre ellas y la *Cour de Comptes* a través del Consejo Superior de Cámaras Regionales de Cuentas (*Conseil Supérieur des Chambres Régionales de Comptes*), presidido por el Presidente Primero de la *Cour de Comptes*.

es la principal función de las *Chambres Regionales de Comptes*. Con el mismo se trata de verificar si el Contable o Contador Público (*Comptable Public*) de la Entidad Local correspondiente ha realizado todos los controles obligatorios de la gestión, no perjudicando, con su actitud negligente, a la entidad administrada.

- Control de la gestión. Con éste, el cometido de la cámara es el examinar si los fondos públicos que manejan las entidades sujetas a su control son utilizados debidamente, expresando su opinión sobre la veracidad de las cuentas, el equilibrio financiero de las operaciones, la economía de los medios utilizados, los resultados obtenidos en función de los medios empleados, y los efectos conseguidos con las actuaciones económicas emprendidas por entidad fiscalizada.

Es de destacar que aunque estos controles operativos se han ejercido de forma muy débil⁽²⁾, en el caso de Francia, tras la entrada en vigor de la Instrucción por la que se regula el vigente sistema de contabilidad local (M14), se trata de introducir en el entorno de la rendición de cuentas diversa información relativa a la gestión, por lo que parece evidente que la nueva

(2) Pues como manifiesta Christian Descheemaeker, Presidente de la *Chambre Regionale de Comptes de Rhône-Alpes*, las *Chambres Regionales de Comptes* son conscientes de que la dificultad que entraña el establecimiento de controles que permitan evaluar la calidad de la gestión, pues para el establecimiento de un control del las "tres es" los cuerpos de control no pueden encontrar en los textos normativos ningún punto de referencia. Descheemaeker, C (2001).

cultura enfocada en la evaluación de la gestión, que se trata de imponer a las entidades locales francesas, debería ir acompañada del control en su ejercicio por parte de los responsables del control externo.

2.2. Alemania

Tras el proceso de reunificación de Alemania, los sistemas de control externo de la gestión económica de su sector público alcanzan un cierto nivel de homogeneización a nivel de la Federación. Aunque en la actualidad su estructura está integrada por un Tribunal de Cuentas Federal, *Bundrechnungshöfe*, y 16 Tribunales de Cuentas Regionales, *Landrechnungshöfe*, uno por cada una de las regiones, *Landers*, que integran la Federación Alemana, dichos tribunales son totalmente independientes entre ellos y también con respecto al Tribunal Federal, si bien existe una estrecha relación de colaboración y cooperación mutuos para la búsqueda una homogeneidad en los mecanismos, técnicas y procedimientos de fiscalización, de forma que se logre un eficaz control presupuestario tanto para la Federación como para cada uno de los *Landers*.

En Alemania, corresponden a estas EFS de la Administración Regional las tareas de la verificación externa de la gestión pública en todo su ámbito territorial, centrándose exclusivamente en la misión de verificación y comprobación de la actividad económico-financiera de las entidades sujetas a su competencia. Sin embargo, en referencia a las entidades municipales, el alto grado de heterogeneidad así como el amplio número de municipios con los

que se encuentran en cada uno de los distintos *Landers* ha dado lugar, aunque siempre dentro del entorno público, a la existencia de distintos modelos organizativos para el ejercicio del control externo de las finanzas municipales⁽³⁾. Por otra parte, a los auditores tanto de los Tribunales de Cuentas Regionales como de las otras instituciones con cometidos de auditoría y control de la gestión del gasto público, y estando situados en un entorno económico caracterizado por la austeridad presupuestaria, además de las funciones típicas de control externo, se les atribuyen también funciones de asesoramiento.

En cuanto al alcance de las tareas de control externo, ya sean ejercidas por su propio personal o mediante personal externo contratado especializado en labores de auditoría y peritaje, si bien tradicionalmente se han venido centrando en la comprobación de la regularidad financiera de las operaciones, los controles de eficiencia y de economía están desempe-

(3) Así, en algunos estados como Bremen, Brandenburgo, Schleswig-Holstein y en Hesse, el control de las finanzas municipales se ejerce directamente por las EFS de la administración Regional, siendo en el último de éstos competencia exclusiva del Presidente del Tribunal de cuentas Regional. En Baden-Wurtemberg, en las entidades locales de más de 4000 habitantes, se ha creado un organismo de control específico de derecho público, el *Gemeindeprüfungsanstalt*, para la fiscalización de estas relativamente pequeñas administraciones. En Baviera, es el *Bayerische Kommunale Prüfungsverband* quien tiene la competencia de ejercer los controles externos de la gestión económica de las entidades municipales miembros de la misma, siendo el resto de las entidades auditadas por la institución de control de la Región. En la Baja-Sajonia las grandes administraciones locales son controladas directamente por un departamento ministerial específico, corriendo a cargo del tribunal de cuentas de cada Lander la fiscalización externa de los demás municipios.

ñando, en estos últimos años, papeles cada vez más relevantes.

Es de resaltar que si bien las entidades supervisoras de cuentas de cada *Lander* no asumen competencias jurisdiccionales, la importancia de su función informadora con un amplio grado de detalle de las irregularidades detectadas, no solamente a los gobiernos y administraciones de las entidades auditadas, sino también a través de los medios de comunicación a todos los sectores de la sociedad, hacen de estos organismos institucionales de control una pieza clave en la transparencia de la gestión de los recursos económicos de la economía pública de este país.

La financiación de los órganos de control externo procede los presupuestos públicos, estatales o federales, de los cuales es responsable la institución fiscalizadora correspondiente, siendo su ejecución controlada por los respectivos parlamentos.

2.3. Portugal

La situación actual del *Tribunal de Contas*, órgano superior de control de las finanzas públicas en Portugal, está recogida en la *Lei 98/97, de 26 de agosto, de Organização e Processo do Tribunal de Contas*⁽⁴⁾, en la cual se configura como un auténtico tribunal en las materias de su competencia, teniendo garantizada su independencia, la cual se materializa en la disposición de un autogobierno por el que, entre

otros aspectos, procede a la aprobación de su propio presupuesto anual y a la definición de las líneas generales de organización y funcionamiento de sus servicios.

La estructura administrativa del Estado portugués, configurado como un estado unitario con dos regiones autónomas, tiene su reflejo en el sistema de control de las finanzas públicas, al articularse el *Tribunal de Contas* en una sede central en Lisboa y dos Secciones Regionales, una para cada una de las dos regiones autónomas (Azores y Madeira). Dichas Secciones Regionales ejercen en el ámbito territorial de su jurisdicción las competencias que la Ley atribuye al Tribunal, estando organizadas sobre la base de la autonomía, la dependencia y la interdependencia en relación con la sede central del *Tribunal de Contas*, en tanto que estas Secciones son autónomas en sus decisiones, interdependientes en la medida en que sus programas de control son aprobados por la asamblea general plenaria del Tribunal⁽⁵⁾ y dependientes de la sede central en tanto que las reclamaciones presentadas frente a sus decisiones de naturaleza jurisdiccional son vistas en la Sección competente para ello, de naturaleza única y ubicada en la Sede del *Tribunal de Contas* en Lisboa. Para ejercer sus funciones, estas Secciones Regionales disponen de sus propios servicios, dotados de autonomía administrativa y financiera.

Las competencias tanto de la sede del *Tribunal de Contas*

como de las Secciones Regionales en su ámbito territorial, se extienden tanto al campo de la fiscalización como del ejercicio de la jurisdicción en materia financiera, y se ejercen sobre los servicios públicos de la administración central; sobre las instituciones de la seguridad social; sobre las entidades locales, sus asociaciones, federaciones y servicios; y en su caso, sobre las regiones las regiones autónomas y sus servicios, y sobre los institutos públicos regionales. Se ejerce únicamente la función fiscalizadora sobre un variado tipo de asociaciones, sociedades y empresas en las que conviven el capital público y el privado. En consecuencia, las entidades municipales quedarán sometidas a la fiscalización y jurisdicción de las Secciones Regionales en el caso de encontrarse ubicadas en Madeira o Azores, y de la Sede central del Tribunal si son peninsulares. Esta entidad fiscalizadora superior puede realizar cualquier tipo de control⁽⁶⁾ sobre las entidades a él sometidas, evaluando tanto los aspectos de legalidad y regularidad financiera, como los de la economía y de la eficacia de su gestión. La financiación de esta EFS, al igual que el resto de los países de corte continental, procede de los presupuestos públicos.

3. El sistema de control externo anglosajón

Los países que han optado por el establecimiento de modelos de control de las finanzas públicas basados en el sistema anglosajón se han caracterizado por no existir unos órganos

(4) Disposición que derogó la anterior normativa, la *Lei 86/89 de 8 de setembro, de reforma do Tribunal de Contas*.

(5) Pleno del que forman parte todos sus jueces, incluidos los de las secciones regionales.

(6) Previo, concomitante o ulterior.

colegiados de fiscalización externa de carácter público e independiente, y en coherencia haber otorgado una enorme importancia a la experiencia del profesional experto en cuentas, considerándose a éstos como el elemento subjetivo adecuado para el ejercicio de los controles de la actividad pública, tareas que requieren de un alto grado de especialización. El ejercicio de este tipo de control va acompañado, en estos países, por la existencia de unos organismos básicamente normalizadores que se encargan de la emisión de principios y normas contables a tenerse en cuenta en la elaboración de la información contable, así como de las normas y procedimientos de auditoría a los que debe sujetarse el auditor en sus tareas de control. Es decir, en el modelo anglosajón no existen unas entidades de derecho público a las que se les encomienda las labores del control externo, por lo que las funciones de enjuiciamiento en el irregular manejo de los recursos públicos discurre por las vías jurisdiccionales ordinarias. A continuación estudiaremos algunos rasgos característicos de este sistema de control, tomando como referencia a los dos principales Estados que, en el entorno europeo, se han decantado por el mismo, el Reino Unido y la República de Irlanda.

3.1. Reino Unido

La peculiar articulación que presenta este Estado, integrado por cuatro países con diferente personalidad administrativa, consecuencia de sus rasgos culturales específicos, ha conducido a que el estudio del tema que nos ocupa haya sido

estructurado en torno a los distintos sistemas que, en cada uno de estos territorios, han sido establecidos con el fin de controlar la actividad económico-financiera de los entes municipales existentes en los mismos.

3.1.1. Inglaterra y País de Gales

En los territorios de Inglaterra y Gales, la promulgación de una nueva *Local Government Finance Act* en 1982 da lugar a la creación, en 1983, de la *Audit Commission for Local Authorities in England and Wales* que en 1990 modifica su denominación⁽⁷⁾ por la de *Audit Commission for Local Authorities and The National Health Services in England and Wales*⁽⁸⁾ (en adelante *Audit Commission*), quedando configurado como el órgano independiente regulador de las prácticas y normas de auditoría a realizar sobre las entidades locales de estos territorios, habiendo sido creado, así mismo, para mejorar el proceso de realización del gasto público en su ámbito, ayudando a los municipios⁽⁹⁾ a lograr la economía, la eficacia y la eficiencia en los servicios que los mismos prestan. En la actualidad, y tras la nueva regulación de 1998 y

1999, la *Audit Commission*⁽¹⁰⁾ se configura como el órgano competente para nombrar, entre los miembros de la CIPFA⁽¹¹⁾, a los profesionales habilitados para la realización de auditorías, análisis e inspección financiera tanto de las Entidades Locales⁽¹²⁾ como de sus empresas u organismos dependientes. Por tanto, la labor de auditoría externa de las entidades locales es realizada por auditores tanto públicos como privados, según designación puntual de la *Audit Commission*⁽¹³⁾, lo que garantiza la independencia del auditor en relación con la entidad sobre la que trabaja⁽¹⁴⁾.

La financiación de la *Audit Commission*, procede, exclusivamente, de los honorarios cobrados a las entidades loca-

(10) Está integrado por miembros especialistas en gestión empresarial, administración local, sanidad, representación sindical y contabilidad, designados por el máximo responsable del Ministerio de Medio Ambiente, Transporte y las Regiones (*Department of the Environment, Transport and the Regions*).

(11) *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*.

(12) Con la promulgación de la *Local Government Finance Act* de 1982 se suprimió la posibilidad que tenían los entes auditados para elegir a sus auditores.

(13) La política seguida por la *Audit Commission* en la designación de los auditores para cada servicio ha significado que el 70% de las auditorías las efectúen los *Districts Auditors*, siendo el 30% restante realizado por firmas privadas.

(14) Al respecto hay que señalar, además, que si bien entre los criterios utilizados por la *Audit Commission* para adjudicar a un auditor, público o privado, la realización de un servicio concreto está el de continuidad, por el conocimiento que ello conlleva sobre la entidad, además de otros como los de capacidad y experiencia en el tipo de entidad, la *Audit Commission* cambia al auditor de cada entidad al menos cada siete años, con el fin de evitar el establecimiento de relaciones demasiado estrechas entre el mismo y la entidad auditada, proceder que permite, asimismo, introducir nuevas perspectivas en el proceso de auditoría a realizar.

(7) Al recibir en dicho año las competencias para auditar el Servicio Nacional de Salud (*National Health Services*).

(8) La importancia de este organismo queda bien de manifiesto si consideramos que los gastos realizados por las entidades sobre las cuales este ente ejerce sus funciones, autoridades locales y el Servicio Nacional de Salud, supusieron, en el año 2000, el 15% del Producto Interior Bruto de Inglaterra y Gales.

(9) Así como al Servicio Nacional de Salud.

les auditadas, de modo similar a lo que acontece con las entidades privadas, no recibiendo ningún tipo de financiación pública, constituyendo su estructura financiera una importante garantía de su independencia, y siendo sus cuentas, al igual que las del Estado, auditadas por la *National Audit Office (NAO)*.

Los informes de auditoría, que abarcan tanto aspectos financieros como del manejo de los recursos en términos de eficiencia, eficacia y economía (*Value For Money-Auditing*)⁽¹⁵⁾, se enviarán a la *Audit Commission*, además de anunciarse su puesta a disposición de los ciudadanos en los periódicos de mayor difusión. Además, los auditores deberán elaborar unas "Cartas de Auditoría" (*Management Letters*) dirigidas a los miembros gestores del ente fiscalizado en el que se resuman todos aquellos aspectos significativos de la auditoría realizada, así como de las recomendaciones para mejorar la eficacia, eficiencia y economía de los proyectos emprendidos por la entidad municipal. Los auditores deberán también expedir el correspondiente certificado de auditoría, en el que se indique el grado de cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas de conducta profesional, así como de un dictamen en el que se exprese su opinión sobre si los estados financieros del ente auditado reflejan una imagen adecuada y exacta sobre la actividad

(15) Entre los que se destaca la obligación, en virtud de lo dispuesto por la *Local Government Act de 1999*, de la auditoría del *Best Value Performance Planning*, el cual se configura como un obligatorio plan estratégico que las entidades locales deben realizar cada cinco años.

económico-financiera realizada.

3.1.2. Escocia

En Escocia, tras la publicación de la *Local Government Act de 1973*, se crea, en 1975, la *Commission for Local Authority Accounts in Scotland* (en adelante *Accounts Commission*), como un órgano independiente del Estado y de la Administración Local, integrado por miembros que proceden de distintos ámbitos sociales designados por el Secretario de Estado (Ministro) correspondiente y entre cuyo personal funcional cuenta con la figura de un experto Supervisor de Auditoría (*Controller of Audit*) entre cuyas funciones se encuentra el análisis e informe sobre todos aquellos aspectos en la gestión económica-financiera del ente auditado que sobrepasen los límites de la legalidad.

La situación actual de la auditoría externa del sector público en Escocia viene determinada por lo establecido en la *Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000*, en cuya virtud existen dos responsables al máximo nivel de tal actividad: el *Auditor General for Scotland* y la *Accounts Commission*, siendo el campo de actividad de ésta última las autoridades locales y sus organismos dependientes, correspondiendo al primero el resto de los entes públicos, ministerios entre ellos. Para cumplir con sus misiones de garantizar el buen uso de los fondos públicos, y lograr la economía, eficacia y eficiencia en los servicios prestados por las diversas entidades sujetas a su inspección, ambos hacen uso de un tercer

cuerpo, de naturaleza técnica, la *Audit Commission*, la cual realiza las auditorías e informes que le son requeridos por los mismos.

Las labores de auditoría en el ámbito local, responsabilidad de la *Accounts Commission*, son realizadas por el auditor que la misma designe, el cual puede pertenecer a la *Audit Commission*, o tratarse de una firma privada de auditoría⁽¹⁶⁾. En la realización de sus trabajos, los auditores de entidades públicas han de atenerse a lo establecido en el *Code of Audit Practice*, documento de naturaleza similar al comentado para el caso de Inglaterra y Gales, cuya actual versión es del año 2000⁽¹⁷⁾.

Con el fin de asegurar un uso adecuado de los fondos públicos, el Parlamento Escocés ha aprobado la *Ethical Standards in Public Life (...) Act 2000*, en la que se establece un nuevo régimen disciplinario en cuya virtud la *Accounts Commission* puede censurar, suspender o descalificar a aquellos gestores municipales en tanto que responsables de irregularidades en el manejo de los cau-

(16) En la actualidad, aproximadamente el 50% de las auditorías realizadas sobre las autoridades locales son realizadas por auditores públicos y el resto por las firmas privadas.

(17) Fruto del trabajo de la *Audit Commission*, que sustituye a la anterior versión de febrero de 1996, elaborada por la *Accounts Commission*, y que ha entrado en vigor tras su aprobación por el *Auditor General for Scotland* y la *Accounts Commission*, pone el énfasis en aspectos tales como la gestión del riesgo, o la auditoría de performance. Este *Code of Audit Practice* es consistente con los *Principles of Public Audit*, elaborados por el *Public Audit Forum* en octubre de 1999, organismo éste integrado por la *National Audit Office (NAO)*, la *Audits Commission de Inglaterra y Gales*, la *Audit Commission de Escocia* y la *Northern Ireland Audit Office de Irlanda del Norte*.

dales públicos, pérdidas financieras debidas a su conducta negligente, etc.

La financiación de la *Audit Commission*, tanto para dar cobertura a los costes generados por los honorarios satisfechos a las auditoras privadas como a los derivados de las auditorías realizadas por la propia entidad, así como los gastos corrientes de funcionamiento de la misma, procede parcialmente del pago que deben de realizar las propias entidades locales fiscalizadas, procediendo el resto de los presupuestos públicos aprobados por el Parlamento Escocés.

Si bien tras la creación de la *Accounts Commission* se abordan auditorías tanto de regularidad como operativas, han sido las primeras las que han tenido tradicionalmente un mayor peso en su actividad, debido al objetivo prioritario de la *Accounts Commission* de asegurarse de que los gestores municipales realicen sus labores con el más alto grado de diligencia profesional y de responsabilidad.

Una vez realizados los trabajos de auditoría por los auditores de los entes municipales, éstos deberán de remitir un informe anual por duplicado al Consejo Municipal y al *Controller of Audit*. Si bien dicho informe no va dirigido al público, al estar a disposición de todos los miembros del Consejo, su información suele llegar con facilidad a los medios de comunicación. Las *Management Letters* por éstos cumplimentados en su caso, son documentos restringidos que contienen aquella información sobre ciertos aspectos o irregu-

laridades que deben de subsanarse, remitiéndose, para su actuación, al *Controller of Audit*. Además dichos auditores deberán expedir los correspondientes Certificados Legales de Auditoría que, como documentos públicos, deberán acompañar a las cuentas anuales.

3.1.3. Irlanda del Norte

El ejercicio del control sobre las finanzas municipales en Irlanda del Norte, regulado actualmente por la *Local Government Act (Northern Ireland)* de 1972, difiere considerablemente de lo expuesto para los otros tres países previamente comentados⁽¹⁸⁾. En este país es el Ministerio de Medio Ambiente (*Department of the Environment*) el encargado de nombrar a los auditores de la administración local. Asimismo, y bajo la estructura funcional de la Secretaría Permanente de dicho ministerio, se encuentra la figura del Auditor Jefe de la Administración Local (*Chief Local Government Auditor*), cuya misión es la coordinación, supervisión y asesoramiento de la labor realizada por este cuerpo de auditores, los cuales son directamente contratados por el mencionado ministerio, no existiendo la participación de empresas privadas en la fiscalización externa de los municipios. La financiación del control externo de los municipios sigue en Irlanda del Norte un procedimiento similar al de Inglaterra y Gales.

En cuanto a la actividad encomendada a estos auditores, la misma se centra básica-

mente en la realización de certificaciones sobre si los Estados Contables del ente fiscalizado representan una imagen fiel de la actividad económico-financiera municipal, en dar respuesta a las reclamaciones presentadas por los electores⁽¹⁹⁾, así como verificar el carácter completo del registro contable y si el mismo se ha efectuado de acuerdo con las disposiciones legales aplicables, debiendo, una vez concluida la fiscalización correspondiente, enviar copia del informe de auditoría al Ministerio vinculado acompañando a los Estados Contables, siendo dicho Ministerio el que a su vez remita al Consejo Municipal una copia de dichas documentación. Cuando se trate de auditorías operativas, además de dicha información, el auditor presentará, de ser oportuno, las recomendaciones que considere pertinente formular.

3.2. República de Irlanda

En la República de Irlanda, la competencia para la realización de la fiscalización externa de las entidades municipales está a cargo del *Local Government Audit Service*. Este servicio, independiente de la Oficina del Interventor y Auditor General⁽²⁰⁾ (*Office of The Comptroller and Auditor General*), pertenece, desde el punto de vista administrativo, al Ministerio de Medio Ambiente y Gobierno Local (*Department of the Environment and Local Government*), encontrándose dicho servicio dirigido y coordinado

(19) Pudiendo estar presente el reclamante en dicha fiscalización.

(20) Máximo responsable de la fiscalización externa de los diferentes ministerios.



por un Inspector Jefe de Auditoría (*Inspector of Audits*).

Al frente de cada una de las cinco regiones que integran a los veintisiete distritos en los que, a estos efectos, se organiza el Estado de la República Irlandesa, se encuentra un Auditor Jefe de Auditoría⁽²¹⁾ (*Principal Auditor*), al cual se le encomienda la organización, supervisión y seguimiento de las distintas auditorías realizadas en los municipios de cada uno de los distritos sujetos a su competencia. Las auditorías externas de los entes municipales son realizadas por el auditor responsable de cada distrito⁽²²⁾.

(21) Corresponsiéndole, además, la responsabilidad directa de las auditorías de las entidades locales más importantes de la región.

(22) Este cuerpo de auditores al servicio de la realización de los controles externos en las

A este personal, con un carácter altamente cualificado, se les exigen amplios conocimientos en materia contable para poder ser seleccionados por la *Civil Service Commission*⁽²³⁾.

La financiación de los controles externos de las Entidades locales procede del Presupuesto anual del Ministerio del que depende, el cual fija y recauda los honorarios que por las auditorías realizadas han de satisfacer las entidades fiscalizadas, buscándose, en la medida de lo posible, que con las tarifas fija-

(entidades locales, aunque administrativamente son funcionarios del Ministerio de Medio Ambiente, gozan de independencia legal en el ejercicio de sus funciones.

(23) Organismo público independiente encargado de la selección del personal funcionario en la República de Irlanda.

das se cubra el coste de los servicios.

En la República de Irlanda, los controles de legalidad y financieros han supuesto tradicionalmente el mayor peso de las auditorías realizadas, aunque si bien, en los últimos años, tras la creación de una unidad de eficiencia, eficacia y economía (*Value for Money Unit*) en las dependencias del Ministerio de Medio Ambiente, estos últimos tipos de control comienzan a alcanzar, cada vez, unos mayores niveles de importancia.

El personal de auditoría, de encontrarse con aspectos poco claros en la gestión o con irregularidades durante el ejercicio de la fiscalización, remitirán a los gestores responsables la correspondiente carta de auditoría (*Management Letter*), por la que se solicitan las oportunas expli-

caciones, cartas que deberán ser incluidas, al finalizar el trabajo, en los correspondientes Informes de Auditoría que acompañan a los Estados Financieros Anuales. Esta información, junto con el Certificado de Auditoría, debe estar a disposición del *Inspector of Audits*, información con la cual el *Local Government Audit Service* elabora una memoria anual; del ministerio correspondiente; de los responsables de la gestión de la entidad fiscalizada; y de los miembros del consejo municipal.

Asimismo, una vez finalizada la auditoría, la entidad tiene la obligación de comunicar su finalización a los ciudadanos, para que en caso de su interés, éstos puedan solicitar dicha información previo pago de una pequeña tasa.

4. Sistemas híbridos de control externo municipal

Además de los dos grandes modelos de control externo sobre las finanzas públicas a nivel local previamente expuestos, existen países en los que se combinan aspectos típicos de ambos en la realización del ejercicio fiscalizador externo sobre las actividades económicas y de gestión municipales, países que podríamos encuadrar en un sistema híbrido de control. Ejemplos representativos de esta tercera alternativa, que a continuación pasaremos a describir, son los casos de Italia y Países Bajos.

4.1. Italia

Numerosas razones obligaron a las autoridades italianas a un profundo cambio de los sistemas de control externo de sus entidades municipales, no

solo en cuestiones de legalidad y transparencia financiera⁽²⁴⁾ sino principalmente en lo referente a la necesidad de introducir mecanismos para el control de performance. En la reforma de la contabilidad Italiana que, para los entes locales, se produce en el año 1990, se opta por un el modelo de control que utiliza tanto mecanismos propios del sistema continental, como es el Tribunal de Cuentas (*Corte dei Conti*), con funciones jurisdiccionales y de control, como otros característicos del sistema anglosajón, concretándose en la participación de expertos profesionales en el ejercicio de las tareas de control de las entidades municipales.

(24) Entre otras: La importante disminución de recursos con el que se venían encontrando los entes locales durante los últimos años (disminución de transferencias del estado en su política de contención del déficit público, limitación legal del gasto a estas entidades, ...) obligan a estos organismos al control, en términos de eficiencia de sus empleos, por intentar mantener la oferta de bienes y servicios a sus ciudadanos; La modernización de los sistemas de administración había provocado un incremento de la complejidad de los procesos de gestión, circunstancia que planteaba la necesidad del establecimiento de profundos cambios en los tradicionales instrumentos informativos, mas allá de unos sistemas basados en criterios de caja, por lo que era necesario una evolución legislativa que pudiese acoger unos nuevos mecanismos de gestión adecuados a las necesidades existentes; La necesidad de moderar el incontrolable incrementalismo de los presupuestos anuales establecidos sobre bases históricas, que obligaban a una mayor presión fiscal habitualmente no materializada, desencadenando importantes endeudamientos financieros cuyos costes, a su vez, revertían no sólo en una importante reducción de recursos reales al destino de los fines propios de estas entidades públicas, sino también en una delicada posición financiera, hacía que fuese necesario la evolución hacia sistemas de contabilidad basados en control de la gestión y de los costes, en el que se puedan introducir los indicadores necesarios para la evaluación de la actividad de los gestores de estas entidades públicas. CAPERCHIONE; GARLATTI (1993). Págs. 373-374.

En este sentido, la introducción de los profesionales privados de la auditoría, justificada por la atención de un crecimiento de la demanda de la transparencia de la gestión y el detrimento de una pobre administración y gestión económica local, tiene su origen en la Ley N° 142 del 8 de junio de 1990⁽²⁵⁾, por la que se les confiere importantes funciones de control a los Comités Regionales de Control (*Comitato Regionale di Controllo*)⁽²⁶⁾, integrados por 4 miembros elegidos por el Consejo Regional entre profesionales contables, y un quinto experto elegido entre los funcionarios del ministerio del interior. Además del organismo anteriormente comentado, la mencionada ley⁽²⁷⁾, obliga a la creación de un Colegio de Auditores (*Collegio dei Revisori*) por municipio, integrado por tres⁽²⁸⁾ miembros elegidos entre expertos inscritos en los colegios profesionales⁽²⁹⁾, a elección del órgano supremo municipal (*Consiglio Comunale*), cuya renovación se realiza por trienios por éste o por el *Comitato Regionale di Controllo* en su defecto.

En cuanto a la práctica de la naturaleza de los controles a realizar sobre la gestión e información de la actividad municipi-

(25) Debemos señalar que con esta Ley se otorga a los entes municipales, por primera vez en Italia, autonomía económico-financiera para la gestión de sus propios intereses.

(26) Creados por la Ley N° 62 de 1953.

(27) En su artículo 57; Ley actualizada por el Decreto Legislativo N° 77, del 25 de febrero de 1995.

(28) Uno para el caso de Ayuntamientos de menos de 5000 habitantes.

(29) *Dottori Commercialisti, Ragionieri Collegiali y Revisori Contabili.*

pal, el control de legalidad y la verificación de la transparencia de la información que reflejan los estados contables y presupuestarios elaborados de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados se realiza por parte del *Comitato Regionale di Controllo*, fruto de las funciones y competencias que el Estado ha transferido a las regiones a principios de la década de los años 90. Dicho control consiste prácticamente, en virtud de lo establecido en la Constitución y en el artículo 46 de la Ley 142/ 1990, de 8 de junio, en la verificación de los actos administrativos de acuerdo con las normas, principios o jurisdicción aplicable así como el examen de la consistencia de los datos contables con los acuerdos y documentos justificativos en la elaboración del presupuesto y del balance final, es decir en prácticamente la realización de los controles de regularidad financiera. Por su parte, la realización de estos controles sobre las finanzas municipales por parte del *Comitato Regionale de Controllo*, no exime a remitir sus balances a la *Corte dei Conti*, una vez fiscalizados por los organismos regionales⁽³⁰⁾. Por su parte, el *Collegio dei Revisori*, además de prestar atención sobre los aspectos propios del control de regularidad, en calidad de asesores, deberán proponer cuantas medidas consideren necesarias con la finalidad de mejorar la eficiencia, eficacia y economía de la gestión del ente local al que se encuentra liga-

do⁽³¹⁾. Además, el ordenamiento contable local obliga a los mismos no solo a la realización de tareas de control externo y de apoyo al *Consiglio Comunale* en su gestión, sino que de detectarse una grave anomalía en la administración de los recursos, deberán de poner tal información a disposición del órgano jurisdiccional competente, *Corte dei Conti*, para que éste pueda instruir los procedimientos necesarios en la exigencia de responsabilidades.

La financiación de los sistemas externos de control sobre la actividad económico-financiera local procede del presupuesto estatal en la medida en el que el control es ejercido por la *Corte dei Conti*, de los presupuestos regionales para la realización de los controles a nivel regional, *Comitato Regionale di Controllo*, y procedente de los presupuestos de la propia entidad fiscalizada por lo que se refiere a la financiación de los servicios realizados por los *Collegio dei Revisori*.

4.2. Países Bajos

Bajo la actual configuración del sector público en los Países Bajos se encuentran 12 provincias y aproximadamente unos 500 entes municipales.

La estructuración del gasto público a nivel territorial ha ido adaptando los sistemas de control de las finanzas territoriales. El trascendental papel que juega la descentralización en el ejercicio de la materializa-

ción del gasto público en este país ha dado lugar a que el volumen de los recursos financieros que se manejen en los niveles inferiores de la administración sean de unas cifras realmente considerables y aunque si bien, en referencia a los municipios, los mismos colaboran en la obtención de los recursos con los que financiar sus gastos, fruto de una limitada competencia fiscal, suponiendo la misma una pequeña parte de la financiación de su actividad, el volumen de transferencias recibidas por las instituciones públicas de nivel superior, normalmente del estado o de la Unión europea, tiene un importante peso específico sobre la totalidad de sus recursos financieros.

Una nota característica de la estructura de las administraciones públicas que evidentemente tiene sus consecuencias sobre el ejercicio de control de la actividad económico-financiera pública ha sido el nivel de independencia institucional establecido, en virtud de las pautas de autonomía en la gestión, al que se han acogido las distintas administraciones territoriales.

Si bien el Tribunal de Cuentas del Estado (*Algemene Rekenkamer*), cuyo principal cometido es el examen y la verificación de si los gastos e ingresos realizados por la administración se han llevado de acuerdo con lo acordado presupuestariamente y bajo la pauta de las disposiciones legales que, en cada caso, les sea de aplicación, no dispone de competencias para la fiscalización de las entidades territoriales, el mismo ejercerá un control a posteriori sobre el

(30) Así, de acuerdo con la Ley nº 51 de 2 de febrero de 1982, los municipios cuya población sea superior a 8.000 habitantes deben remitir dicha información a la *Corte dei Conti* del Estado.

(31) Obligándose a la rendición de dicha información, mediante la elaboración de un informe anual obligatorio que deberá ser presentado junto con el resto de los estados informativos anuales relacionados en el artículo 55 de la Ley Nº 142.

recorrido de todas aquellas actuaciones económicas, independientemente de cual haya sido la administración encargada de gestionar el gasto final, que haya sido financiado con fondos públicos procedentes de los distintos ministerios.

A nivel local, el control de las finanzas se viene realizando para el caso de los grandes municipios por un servicio de expertos de cuentas pertenecientes a la propia entidad. Sin embargo, en la mayor parte de los municipios, cuyas dimensiones son de tamaño mediano o reducido, el control de sus finanzas se realiza mediante la contratación de expertos contables independientes pertenecientes al sector privado especializados en la actividad económico-financiera pública. Este sistema de control apoyado en la utilización de expertos especializados en el Sector Público contratados bajo el régimen mercantil, se ha apoyado en la "Autonomía Externa" que consiste en que las tareas a realizar en el seno del sector público se trasladen al exterior, formándose unos cuerpos directivos y asesores independientes que tienen una relación especial con las organizaciones públicas de las que dependen y que como expresa Van Maanen⁽³²⁾ da lugar a que con "la creación de un marco especial de gestión, que contraste con el sistema aplicable uniformemente que encontraremos dentro del sector público, puede posibilitar en determinadas situaciones una operación mercantilmente orientada más eficaz, de manera que se pueda introducir una práctica de traba-

jo más orientada a los resultados...".

Además, cuando la financiación de los gastos a realizar por las entidades municipales provengan de los "Fondos de los ayuntamientos", el Ministerio de Finanzas realiza sobre tales partidas un estricto control tanto previo como a posteriori.

Una parte sustancial de los gastos de los municipios es financiada por medio de fondos específicos transferidos por los distintos Ministerios del Reino en función de la naturaleza del gasto, siendo los servicios contables de los mismos, es decir, los propios Departamentos de Auditoría Interna del Ministerio que corresponda (*Departamentale Accountantsdienst*)⁽³³⁾, unidades que dependen directamente del Secretario General (*Secretaris-Generaal*) del ministerio correspondiente, los que realicen los controles de afectación de dichos fondos a la realización de los gastos a financiar, los cuales se basan sobre los resultados de los controles contables de los ayuntamientos, aplicándose el sistema de "control único", esto es, el control exterior se hace de forma que el controlador de nivel superior hace uso de los resultados de la información suministrada por el servicio de control del propio municipio, ya sea por expertos pertenecientes al mismo ente o de naturaleza privada, el cual tiene generalmente la competencia de certificar

las cuentas. Por su parte y para que exista una cierta homogeneidad en el control de las finanzas por los distintos ministerios, en el seno de la Dirección General de los Presupuestos del Estado (*Directoraat-Generaal Van de Rijksoverheid*) del Ministerio de Finanzas, se integra un departamento específico, el mencionado *Directie Accountancy Rijksoverheid*, cuya función es la coordinación, motivación y apoyo a la cooperación entre los distintos *Departamentale Accountantsdienst*.

Si bien, como ya hemos señalado, el Tribunal de Cuentas del Estado no tiene competencias para realizar un control directo sobre los municipios, puede hacerlo con autorización expresa de los mismos, circunstancia frecuente en el caso de los Fondos procedentes de la Unión Europea.

El obligatorio control externo de la gestión económica al que se ven sometidos las entidades municipales por expertos independientes privados ha dado lugar a una enorme heterogeneidad tanto en los procedimientos y métodos de control como en la emisión de informes de fiscalización en el conjunto de los municipios de los Países Bajos⁽³⁴⁾. En la actualidad existen alrededor de veinte municipios que disponen de una estructura de control de apa-

(32) VAN MAANEN (1993). Pág. 223.

(33) En los Países Bajos, todos los expertos cualificados que desarrollan su labor en los Departamentales Accountantsdienst de cualquier ministerio, pertenecen a un único Cuerpo específico de Contables Registrados, el *Nederlands Instituut voor Register Accountants*.

(34) Esta circunstancia ha llevado a la elaboración de un proyecto de Ley, que próximamente será discutido en el Parlamento del Reino, por el cual se propone la creación de Tribunales Municipales de Cuentas de carácter colegiado, similares al Tribunal de Cuentas del Estado, tanto en su independencia como en la elección de los mecanismos de control, métodos y modos de informar, así como en lo que respecta a su dirección colegial, la cual habrá de estar integrada por expertos independientes.

riencia similar a un Tribunal de Cuentas; sin embargo, sus miembros son consejeros municipales y no disponen de un presupuesto limitado para la ejecución de los controles, los cuales se centran habitualmente sobre aspectos relativos a la eficacia. Sólo un municipio, el de Rotterdam, dispone de un tribunal municipal de cuentas que cumpla con la mayoría de las condiciones establecidas en el proyecto de ley anteriormente comentado.

5. Reflexiones finales

A la vista de la situación expuesta, se observa que en los países que han optado por el establecimiento de controles externos de tipo continental, el mismo es ejercido, sin excepción, por unas entidades de derecho público de carácter colegiado e independiente del ejecutivo (Cortes o Tribunales de Cuentas), las cuales, dependiendo de la naturaleza del país, presentan un carácter de mayor o menor nivel de descentralización, circunstancia ésta que viene unida a la existencia, o no, de una jurisdicción específica en materia de responsabilidad de cuentas. Así, en los casos de Francia y Portugal, aunque en materia fiscalizadora las entidades territoriales ejercen sus funciones con plena autonomía, en materia jurisdiccional debido a la influencia del derecho administrativo napoleónico sobre sus estructuras administrativas actuales, contemplan, como rasgo definitorio, la facultad del ejercicio del enjuiciamiento de la responsabilidad contable, definida en un sentido estricto y con el auxilio de los tribunales ordinarios, en el caso de que se aprecien hechos constitutivos de delito, y si bien

la misma se ejerce igualmente a nivel regional, en caso de reclamación, el proceso deberá ser resuelto por los Tribunales de Cuentas de rango nacional, proceder que viene derivado del hecho de que el ejercicio de las funciones fiscalizadoras a nivel territorial es fruto de su delegación por los tribunales centrales. Por su parte, en el caso de Alemania, país de naturaleza federal, al haberse constituido los Tribunales Regionales de Cuentas de forma autónoma e independiente de la figura del Tribunal de Cuentas de la Federación, los mismos disponen de distintos niveles de poder fiscalizador en el ejercicio de su actividad, no asumiendo, en ningún caso, poderes jurisdiccionales, por lo que la efectividad de su quehacer descansa, en gran medida, en su capacidad de traslado a la sociedad de la información generada como consecuencia de su actuación.

En el modelo continental, ya sea a nivel de estado o por los organismos responsables a nivel territorial, el control ha estado prácticamente limitado, en un principio, a los tradicionales controles de regularidad, y de entre lo que este control comporta, se ha prestado unos mayores niveles de atención y de exigencia a la verificación de si el responsable de las cuentas públicas del ente fiscalizado ha realizado su labor de acuerdo con la normativa aplicable tanto para la ejecución de los gastos como la realización de ingresos. Es decir, por lo que concierne al control de regularidad, aunque se abarca tanto las fiscalizaciones de legalidad como financiera, en esta última se ha apreciado como el ejercicio de un ade-

cuado control en términos presupuestarios ha prevalecido sobre el análisis de la representatividad y transparencia que reflejan los estados financieros patrimoniales.

Además, aunque en las normas que regulan las funciones de control de estas EFS se contemplan los principios de eficiencia, eficacia y economía sobre los cuales se debe asentar la realización de la actividad económica de toda actuación pública, el ejercicio de un control en estos términos ha sido más aparente o teórico que lo que la realidad nos demuestra.

Por otra parte, la nueva concepción de la gestión orientada hacia el establecimiento de estos controles de gestión, está alcanzando, en estos países, unos cada vez mayores niveles de importancia entre las actividades a realizar por las EFS de carácter colegiado, provocando importantes esfuerzos por integrar, entre las tareas de control, las auditorías operativas como mecanismos para la evaluación de la calidad de los servicios públicos.

Al haberse configurado estas entidades fiscalizadoras como instituciones independientes, de derecho público, y formando parte de los poderes públicos, su financiación procede de las partidas presupuestarias que anualmente le son asignadas por los órganos de representación correspondientes.

Centrándonos ahora en la estructura de los controles que se han sido establecidos en los países con un corte anglosajón, en los mismos nos encontramos con la inexistencia de unos organismos de carácter colegiado que tengan encomenda-

do su ejercicio. Estos países se caracterizan por la existencia de unas instituciones independientes pero funcionalmente integradas en la estructura administrativa de sus gobiernos (Ministerios), cuyo cometido es la organización, coordinación y supervisión de los procesos de fiscalización externa a la que se ven sometidas las Entidades Locales: la *Audit Commission for Local Authorities and The National Health Services in England and Wales* en Inglaterra y Gales, la *Commission for Local Authority Accounts in Scotland* en Escocia, el *Chief Local Government Auditor* en Irlanda del Norte y *Local Government Audit Service* en la República de Irlanda. Bajo la dirección de las mismas, auditores públicos en Irlanda del Norte y en la República de Irlanda, y públicos y privados en Inglaterra, Gales y Escocia realizan las labores de control externo de los entes municipales, ateniéndose a las normas y reglas de auditoría emanadas de las mencionadas instituciones.

La propia filosofía inspiradora de los sistemas de control externo en el ámbito anglosajón, caracterizados por la inexistencia de organismos colegiados en el entorno fiscalizador, supone que para el ejercicio de la jurisdicción de cualquier actuación pública, entre las que se encuentran las de carácter económico y financiero, deberán ser remitidas a los tribunales ordinarios para su resolución.

Por otra parte, como ya se ha indicado, en estos países el ejercicio de la actividad de verificación de la información suministrada por los gestores de las entidades sometidas a fiscali-

zación, se ha basado principalmente en la opinión de expertos contables. Estos países se caracterizan por practicar un sistema contable basado en la contabilidad de fondos, fruto de una experiencia contable muy arraigada y cuya principal ventaja en aquellos sectores sin ánimo de lucro y donde el resultado carece de significado, al registrarse las operaciones por tipos de fondo, es la facilidad con la que se pueden realizar tanto los controles de legalidad como la aplicación de normas o de determinadas restricciones impuestas a algunos de ellos. Es decir, cada uno de estos fondos es lo que se denomina una descentralización a nivel contable o financiero, pero no de gestión, por lo que cada uno de los fondos carece de personalidad jurídica⁽³⁵⁾. Finalmente, la información financiera a suministrar por la entidad, deberá presentarse mediante unas estructuras agregadas, de forma que se haga posible un análisis global de la entidad pública. Los procedimientos de agregación requieren de una adecuada aplicación de principios y normas, dependiendo de naturaleza de los fondos agregados⁽³⁶⁾, con el fin de que la información financiera presentada de forma sintetizada refle-

(35) LÜDER; HINZMANN; KAMPMANN; OTTE (1989). Citado en MORENO SEIJAS (1995). Pág. 161.

(36) Pues, en este sentido, la doctrina contable estadounidense establece que en la administración correspondiente pueden coexistir fondos de propiedad con fondos gubernamentales, por lo que a los primeros, por ser de la misma naturaleza que los fondos empresariales, de acuerdo con el GABS N° 20 se le aplicarán los principios y normas contables emitidos por el organismo normalizador de la información contable para el sector privado, el Financial Accounting Standard Board (FABS). Government Accounting Standadads Board (1993).

je una imagen adecuada de la gestión realizada.

En este sentido, y para formulación de estos estados financieros agregados, fruto de unas prácticas contables complejas y muy profesionalizadas, se ha requerido de la participación de expertos contables del ámbito público y privado, colaborando tanto para la elaboración de unas normas y principios adecuados para el Sector Público local, como para la realización de tareas de control a posteriori, aspecto éste último muy remarcado por el concepto de independencia que debe de prevalecer en la realización de tareas de control⁽³⁷⁾.

Los responsables del control externo en estos países, tienen como principales cometidos, tanto la verificación de si la información financiera ha sido formulada de acuerdo con los principios o normas que le son de aplicación y si con ella se está dando la imagen de transparencia exigida a este tipo de entidades de naturaleza pública, es decir, el control financiero, como la realización de los controles y evaluación externa de la gestión realizada con los recursos obtenidos mediante presión fiscal. En este último caso, y tras una adecuada validación de la información financiera, con el control externo de la gestión se analizan aspectos tales como los de eficacia, eficiencia y economía, todos ellos evaluados, no solamente desde una óptica individual, sino también conjuntamente, conocido en el entorno anglosajón como

(37) Véase al respecto DITTENHOFER (1996). Págs. 110-111.

Value for Money Auditing, con el que se nos ofrece una información muy representativa sobre el grado de optimización de los recursos por parte de los gestores políticos.

La importancia que se le atribuye a la gestión en el modelo de control externo anglosajón, responde a las crecientes exigencias de transparencia y responsabilidad (Accountability), que a lo largo de los años se ha ido demandando, cada vez con mas fuerza, por parte de los distintos usuarios de la información de entidades que manejan presupuestos públicos. El control externo de estos países es una parte de un sistema de administración pública que exige más responsabilidades y una mejor rendición de cuentas. La implantación del mismo no está reñido con la autonomía en la gestión. Además, en estos países, las instituciones encargadas de efectuar los controles externos suelen gozar de un alto nivel de independencia política y administrativa, así como de una elevada credibilidad y prestigio social.

Las labores de fiscalización externa realizadas por los mencionados auditores públicos y/o privados, al igual que sucede con la auditoría en el ámbito empresarial, son financiadas por las entidades fiscalizadas, las cuales satisfacen unos precios establecidos por las instituciones anteriormente referidas con la finalidad de cubrir el coste de los servicios prestados y constituyendo su estructura financiera una importante garantía de su independencia.

Además de los dos sistemas básicos de control externo de la actividad económico-financiera

pública local, existen países que combinan aspectos característicos de ambos; son los casos de Italia y los Países Bajos. En éstos, además de existir unos organismos colegiados de control de las finanzas públicas en general y local en particular, *Corte dei Conti* en Italia y *Algemene Rekenkamer* en los Países Bajos, a nivel municipal existen a su vez otras figuras del ámbito privado que ejercitan labores de control externo. En el caso de Italia, a nivel Regional, se integran profesionales del ámbito privado conjuntamente con funcionarios públicos en los *Comitatos Regionali di Controllo*, mientras que a nivel estrictamente local los *Collegios dei Revisori* están integrados exclusivamente por profesionales del ámbito privado. Por su parte, en los Países Bajos, las finanzas municipales son objeto de un control externo tanto por empresas privadas contratadas, como por los funcionarios de los ministerios que ceden financiación para la realización de proyectos específicos gestionados por los entes municipales. La labor fiscalizadora del citado *Algemene Rekenkamer* sobre la actividad económica financiera municipal, se realiza únicamente de un modo parcial e indirecto, en tanto que controla el destino de los fondos de los ministerios y a nivel de éstos. Se debe resaltar la circunstancia de que mientras la *Corte dei Conti* Italiana asume funciones en materia de jurisdicción contable sobre todas las instituciones públicas fiscalizadas, municipios entre ellas, en el caso de los Países Bajos, el *Algemene Rekenkamer*, al carecer de competencias directas para la fiscaliza-

ción de los entes locales, lógicamente no dispone de competencias jurisdiccionales sobre los mismos.

En cuanto a la naturaleza de los controles externos que se practican en estos países, además de las tradicionales fiscalizaciones de regularidad, cuyo cometido está desempeñado por los *Comitatos Regionali di Controllo* en Italia y por las entidades de fiscalización contratadas por los pequeños y medianos municipios en los Países Bajos, así como prácticamente de cumplimiento por los ministerios implicados en la financiación local en este último país, las auditorías operativas han adquirido, en los últimos años, un importante peso en el conjunto de las labores fiscalizadoras externas que sobre estas entidades públicas se están practicando.

La importancia que en el entorno anglosajón ha supuesto este tipo de controles, ha desembarcado en el control de la gestión de las finanzas públicas de estos países con mucha más fuerza que los que he han decantado por un corte más continental, complementando los sistemas de control de gestión pública tradicionales con los aspectos de economía, eficiencia y eficacia que, aunque se mencionan en prácticamente las legislaciones de todos los países, han tenido una débil evaluación en aquellos que, por sus raíces, han presentado unos sistemas burocráticos más complejos, y para lo que ha sido necesario buscar una financiación adecuada, en cada caso, a estos nuevos planteamientos en las tareas de control que se mueven hacia una nueva concepción de la gestión pública.

BIBLIOGRAFÍA

ALGEMENE REKENKAMER (2001): "Contribution de la Cour des Comptes des Pays-Bas au congrès de l'EUROSAI a Madere sur la relation entre les Cour de Comptes nationales et les Institutions Regionales de contrôle des finances publiques". EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira.

BAC, A. D. (2001): "The introduction of Local Courts of Audit and the relationship with external auditors. A survey of the development in auditing and supervision in Dutch local government". 8th CIGAR Conference. 14 y 15 de Junio. Valencia.

CAPERCHIONE E.; GARLATTI, A. (1993): "Trends in the Evolution of Accounting Systems in Italian Local Governments". En: BUSCHOR, E.; SCHEDLER, K. (1994): *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Ponencias presentadas al: Fourth Biennial Conference on Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR). March 25-26. St. Gallen. Switzerland. Ed. Paul Haupt. Berna. Págs. 365-380.

CARASSUS, D.; RIGAL, J. J. (1999): "Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord: Vers un modèle hybride". *Revue Française de Comptabilité*. N° 310. Abril. Págs. 67-73.

COUR DES COMPTES DES PAYS-BAS (2001): "Contribution de la Cour des Comptes des Pays-Bas au Congrès de L'EUROSAI a Madere sur la relation entre les cour de comptes nationales et les institutions regionales de contrôle des finances publiques". EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira.

DESCHEEMAER, C. (2001): "Le controle de l'Administration Regionale et Locale par les differentes institutions de controle externe: Le cas de la France". EUROSAI Conference. 31 Mayo-1 Junio. Madeira.

DITTENHOFER, M. A. (1996): "A comparison of government auditing standards in five anglo-saxon countries". En: CHAN, J. L. (ed.) (1996): *Research in Governmental and NonProfit Accounting*. Vol. 9. Ed. Jai Press. London. Págs. 101-122.

FACCHINETTI, I. (1993): "Le contrôle des établissements municipaux en Italie". *Revue Française de Comptabilité*. N° 250. Noviembre. Págs. 21-26.

FIEDLER, F. (1995): "El Tribunal de Cuentas y el Control de los municipios" *Revista de la Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa* (EUROSAI). N° 2. Tribunal de Cuentas. Págs. 34-40.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1993): *Statement N° 20*. "Accounting and Financial Reporting for Proprietary Funds and Other Governmental Entities That Use Proprietary Fund". GABS. December. Stamford.

LÜDER, K.; HINZMANN, C.; KAMPMANN B.; OTTE, R. (1989): "Análisis Comparativo de los Sistemas de Contabilidad Pública. Análisis Transversal". Instituto de Investigación para la Administración Pública de la Facultad de Ciencias Administrativas de Speyer.

MORENO SEIJAS J. M. (1995): "La contabilidad pública en Estados Unidos". En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* IGAE. Vol. I. Págs. 139-202.

MUSSARI, R. (1994): "Accounting and Accountability in Italian Local Governments: Recent Changes and Challenges for the Future". *Public Budgeting and Finance*. Winter, Págs. 54-70.

ORGANIZACIÓN EUROPEA DE LAS INSTITUCIONES REGIONALES DE CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO (1998): *Les institutions regionales de controle externe des finances publiques. Une etude comparative*. EURORAI. Valencia.

PRADA, J. (1993): "Faut-il opposer contrôle privé/contrôle public?". *Revue Française de Finances Publiques*. N° 43. Págs. 81-93.

RUCIRETA, M. A. (1993): "Les contrôles externes sur les actes des collectivités locales dans le système juridique italien". *Revue Française de Finances Publiques*. N° 43. Págs. 95-107.

SCHNEIDER, P. G. (2001): "Articulation et cooperation du contrôle financier entre les differentes institutions de contrôle externe" (Allemagne). EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira.

SCHRÖDER, M. H. (2001): "L'interdependance des budgets (communautaire, national, regional et local) et ses implications sûr le contrôle externe" (Allemagne). EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira.

SHERRING, M. J. (2001): "Le contrôle des finances publiques en Angleterre et au Pays de Galles. L'Audit Commission et le National Audit Office". EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira.

TERRIEN, G.; WATHELET, J. C. (2000): "De la stratégie financière à la communication financière: l'appréciation des Chambres regionales des comptes". *Revue Française de Finances Publiques*. N° 71. Septiembre. Págs. 47-58.

VACHIA, J. P. (2001): "Articulation et cooperation du contrôle (financier) entre les differentes institutions de contrôle externe: le point de vue d'un président de Chambre régionale des comptes française". EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira.

VAN MAANEN, G. H. O. (1993): "Control sobre los ingresos y gastos del sector público en los Países Bajos e independencia de los departamentos dentro de la organización ministerial". En *Eficacia y Legalidad en la Gestión Pública*. X Jornadas del Control Interno en el Sector Público. Intervención General de la Administración del Estado. Madrid. Págs. 219-225.

WILKERLING, H. (2001): "Le contrôle de l'administration regionale et locale par les differentes institutions de contrôle externe" (Europe). EUROSAI Conference. 30 de Mayo-2 de Junio. Madeira ■