

# La planificación del control externo del sector público: el caso vasco



## Ámbito de la labor fiscalizadora

La función fiscalizadora de los OCEX tiene dos ámbitos: Uno subjetivo, el de los posibles entes fiscalizados y otro material u objetivo, el constituido por las cuentas, saldos, contratos y demás actividades fiscalizadas.

Para el caso vasco, ámbito cuyas referencias legales tomaré desde este momento, pero que coinciden sustancialmente con los demás OCEX de España, el ámbito subjetivo viene descrito en el artículo 2 de la Ley 1/1988 del TVCP/HKEE y se refiere, tanto al conjunto de entidades que se engloban bajo la denominación de Sector Público Vasco, esto es:

- La Administración General de la Comunidad Autónoma
- La Administración Institucional de la Comunidad Autónoma
- La Administración Foral (general e institucional)
- La Administración Local (general e institucional)

como a los beneficiarios (públicos, participados o privados) de ayudas provenientes de fondos del sector público vasco, los agentes de cualquier naturaleza jurídica que utilicen fondos públicos y los contratistas de las mencionadas administraciones.

Desde el punto de vista material, por su parte, la acción fiscalizadora se extiende a cualquier actuación con suficiente relevancia respecto a su adecuación al ordenamiento jurídico regulador de la actividad económico-financiera pública y en relación con los distintos programas de ingresos y gastos (art. 9.1, 4 y 5 y art. 10 de la Ley TVCP/HKEE).

Se deberá proceder, asimismo, al análisis de la eficacia (grado de cumplimiento de los objetivos propuestos) y de la eficiencia (cumplimiento de tales objetivos minimizando el empleo de recursos públicos) tal y como señala el art. 9.3. Así como a la verificación del cumplimiento de la finalidad para la que hayan sido concedidas las diversas ayudas públicas (art. 9.2).

El alcance de la actividad fiscalizadora del Tribunal está, además, acotado desde el punto de vista subjetivo, por la obligatoriedad de llevar a cabo la fiscalización anual de los presupuestos liquidados de determinadas administraciones (Gobierno Vasco y Diputaciones Forales) y desde el punto de vista material por la específica revisión de determinados aspectos mencionados en el artículo 10 (Contratos; Variaciones Patrimoniales; Créditos adicionales y modificaciones presupuestarias, así como la legalidad, regularidad y eficacia de los Ingresos) y en buena lógica, cualesquiera otras operaciones cuya fiscalización se haga necesaria para emitir una opinión razonada sobre la fiabilidad de las cuentas de los antedichos organismos obligatoriamente fiscalizados.

Cabe insistir en que todo ello no constituye un total limitativo de la acción fiscalizadora del TVCP/HKEE sino, exclusivamente, un mínimo obligatorio.

### **Objetivos de fiscalización**

La fiscalización encomendada a los órganos de control externo tiene un **doble objetivo**: Por una parte, **garantizar el cumplimiento** de unos determinados estándares de control. Por otra, deberá dotarse además de un enfoque constructivo dirigido a la **mejora de la gestión** financiera pública.

Este doble objetivo de la labor de control se concreta en tres áreas clásicas: la **Auditoría Financiera y de Regularidad**, para la verificación de cuentas y operaciones con vistas a emitir una opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros; el **control de la Legalidad** jurídico-administrativa de las operaciones reflejadas y la **Auditoría Operativa**, en orden a emitir una opinión sobre el seguimiento de los principios de buena gestión, resaltando aquellos posibles extremos susceptibles de mejora.

Esta triple tarea se plasma en una serie de informes anuales así como en otros documentos, consultas y dictámenes con los que se completa el **Plan de Trabajo**.

### **La planificación de los trabajos**

#### **Programa plurianual**

La base para la formación del programa plurianual parte de un trabajo elaborado por cada departamento de auditoría (Auditor o Consejero, según la estructura de cada OCEX) que posteriormente se integra y coordina con los elaborados por los demás.

Cada departamento procede a un **análisis argumentado de los riesgos previsibles** y asociados a sus distintas áreas; de los **medios de que dispone** o espera disponer;

de los **datos obtenidos** históricamente en los controles ya realizados y de las **prioridades** manifestadas por las entidades fiscalizadas o por el propio Parlamento.

Estos elementos serán objeto de una **evaluación** conjunta en la que se conjuguen elementos tales como la **utilidad política** o de gestión que pueda aportar el control, la **importancia financiera** del asunto; los **posibles riesgos** de irregularidades o mal funcionamiento; su **valor para el seguimiento** de los resultados producidos por anteriores informes del Tribunal y el efecto que el control pueda tener para **otras posibles actuaciones** intersectoriales de fiscalización.

Esta planificación plurianual, aprobada por el Pleno del OCEX, definiría las áreas y riesgos más significativos estratégicamente para su trabajo. Es decir, constituye la **“priorización en el tiempo y en relación al dominio de control que a cada departamento corresponde, de los temas sobre los que el Tribunal se plantea trabajar en el horizonte de los próximos años”**, como acertadamente define el Tribunal de Cuentas Europeo.

Dos aspectos a destacar respecto de este programa plurianual son, en primer lugar, que **contiene temas, áreas y no tareas específicas de control** (desarrolladas en cada programa anual) y en segundo término que, dado su carácter provisional y revisable anualmente, el OCEX **contiene una decisión formal de asignación de tareas, medios y responsabilidades concretas**.

#### **Programa anual**

La iniciativa en el ejercicio de la función fiscalizadora del TVCP/HKEE corresponde (según señala el art. 11 de nuestra ley) al Parlamento Vasco y al propio Tribunal.

La iniciativa del Parlamento (similar a la que otras leyes autonómicas prevén) puede llevarse a cabo a través de un acto expreso y formal de **Requerimiento del Pleno del Parlamento Vasco** (art. 11.1 Ley TVCP) o a través de la comunicación de sus “Prioridades”.

Nos encontraríamos, en el primer caso, ante una encomienda obligatoria sobre la que no cabe mas decisión que su inclusión en el correspondiente Programa anual de Trabajo con independencia de cuales fuesen las perspectivas estratégicas fijadas en la planificación plurianual.

Por otro lado, el Tribunal da cumplimiento al preceptivo trámite de consulta con el órgano legislativo de la Comunidad Autónoma, así como, en nuestro caso, con los correspondientes de los tres Territorios Históricos. La respuesta obtenida no consiste ya en un requerimiento obligatorio para la realización de un

## La planificación del control externo del sector público (el caso vasco)

determinado informe sino en la recepción de las “**prioridades que, a su juicio, (de tales órganos representativos) puedan existir en el ejercicio de la función fiscalizadora**” (art. 11.2 de la Ley 1/1988).

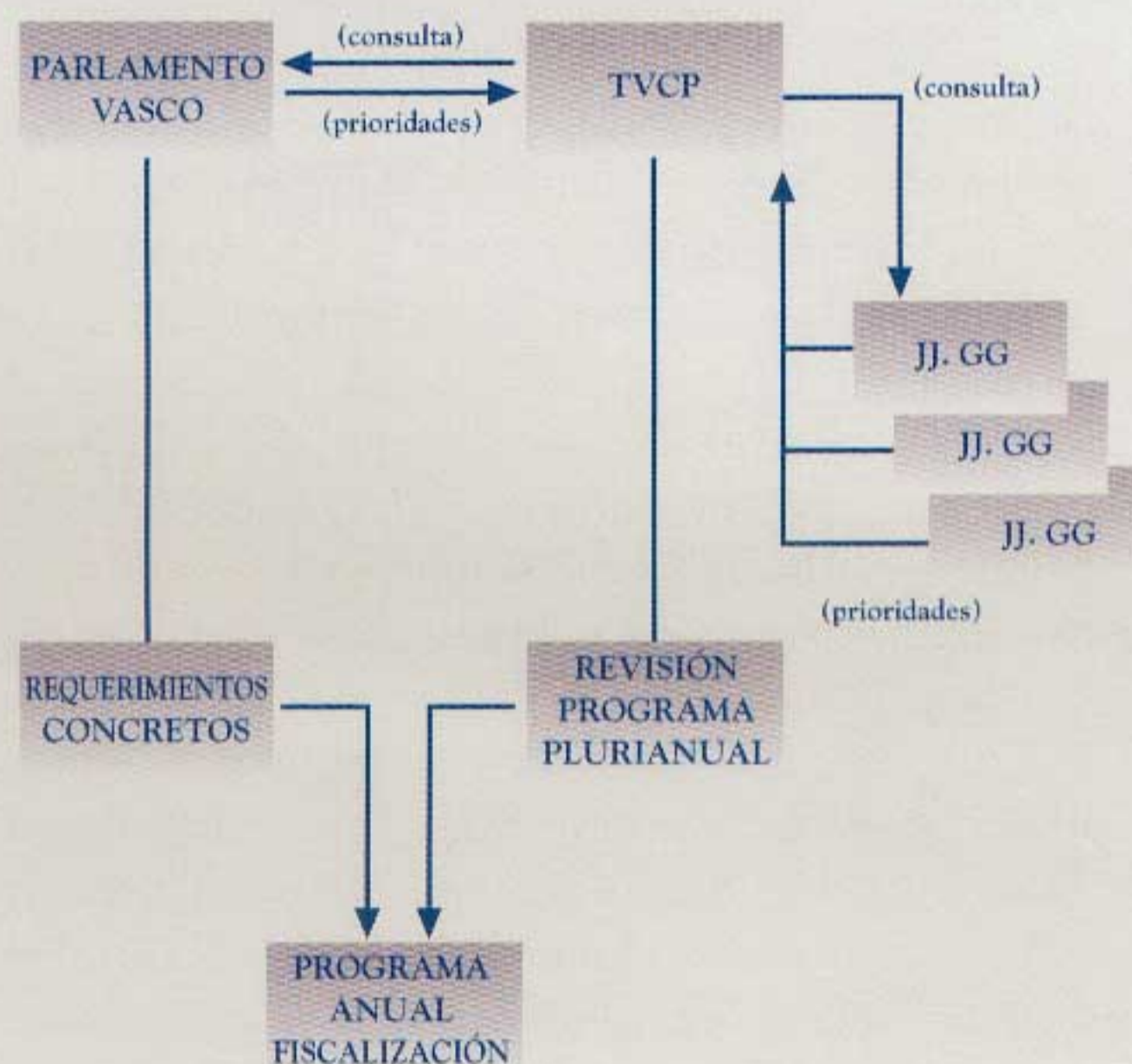
El Tribunal recibe, por tanto, dos tipos de “solicitud” por parte del Parlamento en orden a la programación de su trabajo: los “**Requerimientos**” (art. 11.1) que son obligatorios y las “**Prioridades**” (art. 11.2) cuyo carácter es orientativo.

Lamentablemente, algo que no ha sido definido legalmente y la experiencia nos demuestra que constituye un constante foco de equívocos, es el concepto mismo de “**Prioridades**”.

¿Cómo ha interpretado las mismas la Mesa del Parlamento Vasco? Sencillamente, recogiendo sin debate ni proceso de selección alguna cuantas peticiones de fiscalización hayan presentado los distintos grupos parlamentarios, produciéndose con cierta frecuencia repeticiones y solicitudes de difícil comprensión, cuando no el puro y simple señalamiento nominal de una u otra administración (usualmente gestionada por una mayoría política distinta de la del grupo proponente de la “prioridad fiscalizadora”).

En cualquier caso, estas peticiones del órgano representativo nunca suelen estar motivadas por lo que su carácter “prioritario” debe ser deducido acríticamente del simple hecho de su presentación.

### Iniciativa de fiscalización



El Tribunal, sobre la base de la revisión que anualmente deberá llevar a cabo respecto del programa plurianual, así como de las prioridades comunicadas por las distintas cámaras representativas, procederá a elaborar su **Programa anual de trabajo**, al que se incorporarán, en su caso, los requerimientos recibidos del Parlamento Vasco.

Para la **revisión anual del Programa**, se parte de un análisis del riesgo particularizado para el año “n”, en el que se conjuguen y diferencien los **riesgos inherentes a la actividad** susceptible de control de aquéllos **otros debidos al funcionamiento de los sistemas de control interno**, entendidos en su sentido amplio, contable y administrativo, así como la **mayor o menor incidencia** que dichos riesgos puedan acarrear en términos financieros y de cara a los destinatarios del control, etc.

- Riesgos derivados de la actividad
- Riesgos derivados del control interno
- Incidencia de los riesgos en el resultado jurídico-económico

Se tendrán también en cuenta los **medios** de que se disponga o prevea disponer a lo largo del año y las **peticiones** de control o dictamen producidas o que previsiblemente hayan de producirse a lo largo del periodo.

El producto elaborado en esta fase (Programa Anual de Trabajo), no consistirá ya en una priorización de posibles temas de control, sino en una auténtica **delimitación de las tareas concretas a realizar durante el año (informes)**; la asignación de los medios de que se dispone; la determinación cada informe de los objetivos básicos perseguidos y su alcance general; un **aprevisión de los costes a que darán lugar y su calendario**.

El Programa Anual de Trabajo se debe encontrar respaldado por una decisión formal de aprobación adoptada por el Pleno del Tribunal. Ello no significa que el programa anual sea rígido e inamovible. Como todo instrumento de planificación el programa diseña unos elementos en función de unas condiciones dadas en el momento de su elaboración, cuya alteración puede y debe suponer el replanteamiento y en su caso, la modificación del programa. Esta modificación se vería, lógicamente, sometida a las mismas formalidades que la aprobación inicial.

Lo que diferencia a uno y otro programa (plurianual y anual) no es tanto el proceso de formación, sino su contenido y el carácter de la decisión que los aprueba. En el primer caso, el Tribunal establece una previsión priorizada de los temas que deberán ocuparle a corto y medio plazo (programa plurianual). En el

segundo, el Tribunal decide qué tareas concretas va a acometer durante el año, con qué medios, bajo qué responsabilidad, con qué objetivos y con qué coste.

### **Planificación de cada informe, el memorándum de planificación del trabajo**

Cada uno de los informes que vayan a ser realizados por cada Departamento y aprobados por el Pleno a lo largo del periodo debe ser, a su vez, objeto de una cuidadosa planificación táctica que resulte coherente con las líneas estratégicas definidas en el Plan Anual.

Cada tarea de control, cada informe, debe ser objeto, previamente a su ejecución, de un **Memorándum de Planificación** cuya finalidad consistirá en **determinar el contenido y el modo en que deberá ejecutarse el informe para alcanzar los objetivos generales de control contemplados en el programa anual.**

La base para su elaboración viene dada, en consecuencia, por dichos objetivos, así como por el resto de condicionantes (medios, tiempo, coste o enfoque), contemplados en el programa anual.

La **descripción de las características del trabajo a realizar** constituye el **primer apartado** de un Memorándum de Planificación, fijándose de esta forma con el debido detalle el ámbito objetivo y subjetivo en que se enmarca el informe a realizar.

El **segundo elemento** viene dado, consecuentemente con lo anterior, por la **concreción en objetivos específicos de auditoría** de los objetivos generales fijados en el programa anual para la tarea.

Un **tercer elemento** viene determinado por los **riesgos y limitaciones que se prevén encontrar** en la específica operación de control a realizar. Es importante destacar qué riesgos y limitaciones se esperan, y han de describirse no en términos abstractos, sino en términos operativos para las revisiones o pruebas directas, complementarias o sustitutivas que se pretendan realizar.

- **Características del trabajo**
- **Objetivos específicos de auditoría**

- **Riesgos y limitaciones**

La conjugación de estos tres elementos dará lugar a la elección justificada del **tipo de auditoría** a realizar y, evaluando los medios disponibles, a la delimitación de su **alcance**.

En desarrollo de lo anterior, se determinarán los tipos de pruebas a realizar en cada ámbito de la tarea, la **asignación de medios** y el **calendario** de ejecución de los diferentes trabajos.

Un Memorándum de Planificación contiene siempre la determinación de los tipos de pruebas a realizar, pero no siempre es posible, ni deseable, delimitar en detalle las pruebas que se realizarán a cada nivel, decisión que depende en gran medida de los resultados obtenidos en niveles colaterales y anteriores ya controlados.

- **Tipo de pruebas de auditoría**
- **Alcance**
- **Medios**
- **Calendario**

Es importante destacar, llegados a este punto, que el **objetivo del auditor no consiste en encontrar toda la evidencia posible, sino evidencia bastante para sustentar una opinión razonada que deberá estar directamente orientada hacia los objetivos perseguidos por la auditoría.** Dicho en otras palabras, para determinar la extensión de las pruebas hay que partir de los medios de que se dispone y comparar los posibles resultados con los riesgos que se pretenden cubrir, evitando una utilización ineficiente de recursos que, como en el caso de los OCEX, son siempre limitados.

Como producto de la evaluación del resultado del conjunto de pruebas sustantivas y de cumplimiento realizadas sobre las operaciones y el sistema que las produce, se obtendrá una opinión sobre la actividad controlada, poniéndose en relación deficiencias constatadas y causas, debilidades observadas y consecuencias, posibilitando conclusiones y recomendaciones válidas y la adopción, en su caso, de medidas correctoras.

### **BIBLIOGRAFÍA**

- COMISIÓN EUROPEA. "Las Finanzas Públicas de la Unión Europea". Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo 1995.
- MARÍA MERCÉ ALABAN. "El Control Externo por los Tribunales de Cuentas de la Europa Comunitaria". Instituto de Estudios Fiscales. 1990. Madrid.
- COUR DES COMPTES EUROPEEN. "Políticas y Normas de Auditoría". Luxemburgo 1997.
- COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS OCEX. "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público" 1992. Valencia.
- EURORAI. "El control de las Finanzas Públicas Regionales". Valencia 1996.