

El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos¹

Luis Carlos Sánchez Sánchez

Subdirector Adjunto del Departamento V de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas
Interventor y Auditor del Estado

«La institución del control es immanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.»

Artículo 1 de la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización. IX Congreso INTOSAI.

«Siéntese –dijo–. Tengo un encargo importante. En nuestro periódico se echa en falta una mayor presencia de las cuestiones morales. Tiene la más amplia gama de elecciones: divorciados que no socorren a su ex mujer; proteccionismo, malversación de fondos públicos...»

S. DOLATOV: *El compromiso* (1981).

¹ Mi agradecimiento al Excmo. Sr. Don Rafael María Corona Martín, Consejero del Tribunal de Cuentas, al despertar mi interés por esta cuestión.

RESUMEN

Tal como escribía el anterior autor, la sociedad está interesada en cómo se manejan los fondos públicos. La opinión de los ciudadanos sobre la citada gestión puede ser enriquecida y cualificada al integrarse en la misma el caudal de información proveniente de los hallazgos de la actividad de control. Por ello, en este artículo se pretende mostrar los beneficios que los trabajos de fiscalización conllevan, siendo uno de los más importantes el derivado de las conclusiones y recomendaciones incluidas en los informes, a las que hay que procurar un adecuado seguimiento. Tras el planteamiento inicial, se aborda un repaso temporal a la evolución de esta temática en diversos foros y entidades, dedicándose posteriormente un apartado a plantear la posible reacción del auditado ante las recomendaciones. En la parte central del texto se afronta cómo han tratado diversos organismos de control el seguimiento de las recomendaciones, entre ellas nuestro Tribunal. Para concluir, dado que en los países anglosajones existe una más arraigada conciencia de la necesidad de valorar los resultados de las entidades públicas de control, se esbozan los procedimientos establecidos por estas para el seguimiento y medición del impacto de las citadas recomendaciones, especialmente los de la Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos de América.

1. INTRODUCCIÓN: LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE LOS SISTEMAS DE CONTROL SOBRE LA ACTIVIDAD PÚBLICA

Constituye un principio difícil de rebatir que la aplicación de controles solventes y rigurosos a la gestión pública contribuye a la mejora de la misma, incurriéndose en costes de oportunidad cuando tales controles no se aplican. Dado lo genérico de esta afirmación, se hace necesario acudir a la sistematización de los beneficios del proceso fiscalizador, pudiendo decirse que estos derivan principalmente de los efectos siguientes:

– El efecto, directo o indirecto, de las recomendaciones realizadas, el cual cabría ser cuantificado de diversas formas, siendo la más reveladora de todas ellas la monetaria. Por ejemplo, serían susceptibles de valoración económica recomendaciones tales como: la inversión de fondos en activos de mayor rentabilidad; la adquisición de bienes y servicios a través de sistemas objetivos, competitivos y públicos; la instauración de procedimientos administrativos minimizados del número de horas o funcionarios que se necesitan para su ejecución, etc.

– El efecto disuasión, entendiéndose por este el asociado a la mera presencia del órgano controlador y su «siempre posible» actuación. *Como se dice en ocasiones, la existencia determina la conciencia*².

– El efecto sancionador, también cuantificable, especialmente en términos económicos. Prescindiendo de consideraciones jurídicas, podría entenderse dentro del mismo el producido por las sentencias dictadas en el ámbito de la jurisdicción contable en nuestro país.

– Dado que los informes de los fiscalizadores culminan con su remisión a las Cámaras parlamentarias y al público en general, se puede hablar también del «efecto opinión» del control. En este sentido, una investigación realizada en la población canadiense determinaba que el 73% de los encuestados consideraron una adecuada y efectiva rendición de cuentas como el mejor modo de conseguir una gestión de gobierno más adecuada.

2. LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE LAS RECOMENDACIONES: EL «CICLO DE CONTROL»

La labor que desarrollan las entidades públicas de control externo va encaminada tanto a proporcionar al poder legislativo elementos de juicio con los que ejercer la función de control político sobre el Gobierno, en su cometido de dirigir la Administración³ y ejecutar las políticas de gastos e ingresos, como a informar a los ciudadanos, dando sus informes a la publicidad, de si la gestión pública fiscalizada se desarrolló conforme a la Ley, del grado en que se realizaron los objetivos programados y de si estas políticas públicas, a la vista de sus resultados, tienen sentido en el contexto socioeconómico en el que fueron planteadas⁴.

Sin embargo, en multitud de ocasiones y hablando en términos generales, la información que los órganos de revisión producen y envían a los destinatarios antes indicados no es completa, debiéndose

² De *El becerro de oro*, ILF y PETROV (1933).

³ A cada gobierno se le exigirán las responsabilidades propias del nivel administrativo que dirija: estatal, federal, regional, local, etc.

⁴ En nuestro país la Constitución determina en su artículo 103 que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho» y en el artículo 31.2 que: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.» Por tanto, los órganos de control deben comprobar la adecuación de la actividad administrativa a los principios rectores previstos en estos artículos.

buscar la razón de ello en el «ciclo de control». El mencionado ciclo suele dar inicio con la inclusión de las entidades a auditar en los denominados planes o programas anuales de fiscalizaciones o auditorías, concretarse posteriormente mediante la fijación de los objetivos específicos de los trabajos y, tras realizarse estos, procederse a la emisión de los correspondientes informes con las oportunas conclusiones y recomendaciones dirigidas a los gestores públicos, momento que no ha de identificarse como el colofón del mencionado ciclo, pues restaría valorar la reacción del Gobierno (y por ende de las entidades auditadas) ante las mismas, ello debido a diversas razones, acometidas a lo largo del presente artículo.

Así, se pretende afrontar en estas líneas la posibilidad del cálculo de los beneficios para la sociedad, derivados de llevar a cabo el seguimiento de los resultados del control sobre la gestión efectuada en el sector público, dedicando un interés especial a la forma de realizar de manera efectiva esa medición por parte de ciertas entidades fiscalizadoras, pertenecientes a ámbitos distintos, tanto en un sentido territorial como organizativo.

Dado que, como se muestra a continuación, en España esta última secuencia del ciclo revisor no está especialmente desarrollada, se proponen ideas y métodos generales basados en la experiencia existente en otras naciones, con la finalidad de contribuir a la implantación de sistemas de seguimiento de las conclusiones y recomendaciones. Por ello, una parte sustancial de este artículo se dedica a los procedimientos instaurados por las Entidades Fiscalizadoras Superiores anglosajonas.

También se ha de considerar que en un momento como el presente, donde las instituciones censoras han superado los análisis clásicos de legalidad y pretenden, por supuesto sin perder de vista los anteriores, añadir el valor del estudio de la eficacia, la eficiencia y la economía a sus revisiones, no debe olvidarse que el propio control es también susceptible de ser objeto de esta valoración, en aras a determinar, junto a las mencionadas «tres es», el impacto de su existencia, es decir, su efectividad. Para ello, el oportuno seguimiento de su «producto», esto es, las conclusiones y recomendaciones de sus informes, contribuiría decisivamente a posibilitar tal medida.

La necesidad de valorar y cuantificar los efectos del control se enmarca dentro de las reformas de la Administración pública moderna, donde el concepto o modelo de fiscalización y exigencia de responsabilidad está cada vez más afianzado, siendo lo esencial de este cambio la necesidad de medidas de resultados prácticos e informes sobre

la gestión, basándose todo ello en el convencimiento de que el sistema de control y el seguimiento de los resultados se sustentan mutuamente.

Lo que se necesitaría en aras a completar de manera efectiva el ciclo del sistema objeto de análisis es un incentivo para mostrar qué resultados se han alcanzado, haciendo de esta demostración una de las esencias del régimen fiscalizador.

3. LA PERCEPCIÓN DEL CONTROL POR LOS ENTES FISCALIZADOS: EL POSIBLE RECHAZO A LAS RECOMENDACIONES

Se ha apreciado la existencia de una tendencia, percibida en diversos organismos auditados de diferentes países, de interpretar el sistema de control y exigencia de responsabilidades en un sentido negativo, es decir, vinculado exclusivamente con la posibilidad de ser sancionado por los fracasos, razón por la cual, en ocasiones, si la realidad jurídica lo consiente (debido a vacíos normativos, etc.), los gestores públicos prefieren no acometer recomendación alguna de los órganos de control, para no reconocer este «fracaso» que podría llevar aparejado críticas de diversa índole (políticas, de la opinión pública, etc.) a su gestión⁵.

De ello se deduce que, en tanto los gestores de los organismos gubernamentales contemplan los problemas y deficiencias detectados en los informes de control como fallos propios, un sistema de seguimiento de resultados se encontrará con dificultades, puesto que los estímulos para su adecuada marcha son erróneos. Por consiguiente, se hace necesario concienciar de la normalidad de un aprendizaje por medio de la experiencia, a través de un adecuado *feedback*, al que deben contribuir decisivamente los resultados de los informes de fiscalización.

Para concluir este apartado, puntualizar que en orden a promover tanto la posterior demanda de responsabilidades de forma adecuada como la satisfacción de las exigencias de la rendición de cuentas, la información contenida en los trabajos de las entidades fiscalizadoras debe responder a unos estándares elevados de calidad.

⁵ Ángel Bizcarrondo opinaba al respecto que: «la función del fiscalizador no puede ser estimada por el número de reparos formulados, antes al contrario, la fiscalización debe consistir en una ayuda al gestor para cumplir con la legalidad».

4. LOS EFECTOS DE LA ACTUACIÓN DE CONTROL: PERSPECTIVA DE LOS PROPIOS ÓRGANOS FISCALIZADORES DESDE 1990

La preocupación por la manera en que los órganos de control contribuyen a conseguir una gestión eficiente de los recursos públicos en beneficio de los usuarios ha surgido hace ya algún tiempo. En nuestro país, a principios de la década de los noventa, el Documento de Principios y Normas de Auditoría del sector público aprobado por los Órganos Públicos de Control Externo del Estado español declaraba que «para una mayor efectividad de las recomendaciones es importante que se lleve a cabo un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas».

Esta cuestión fue asimismo objeto de debate en el III Congreso de EURORAI, celebrado en 1998, foro en el cual también fue planteada la problemática del modo en que se sacaba provecho de las recomendaciones realizadas por los órganos fiscalizadores, en su labor de control de los Fondos Estructurales de la Unión Europea, la forma y grado de seguimiento de estas y si existían formas de estructuración y cooperación que permitieran alcanzar un adecuado uso de los trabajos realizados.

Los asistentes al Congreso debatieron sobre la importancia de algunos resultados puestos de manifiesto en los controles y el alcance de las rectificaciones a que el proceso revisor condujo o, en su caso, debió conducir, planteándose, por ejemplo, las correcciones conseguidas en realidad, tras las graves irregularidades detectadas por algunos de los órganos verificadores allí presentes⁶. Después del análisis de las cuestiones expuestas, se concluyó que el intercambio de experiencias y la cooperación entre las instituciones participantes debían ser fortalecidos, para fomentar el conocimiento de los procedimientos que, a este respecto, tuvieran establecidos las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) más avanzadas.

Otra demostración de que este asunto está presente desde hace algunos años en la realidad del control a nivel internacional la aporta la temática abordada, en diciembre de 2002, en las Jornadas sobre el Control Público Argentino, organizadas conjuntamente por la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración Nacional y la Auditoría General de ese país. En ellas se subrayó la importancia de que la sociedad civil percibiera que el auditor público está defendiendo sus intereses, en aras a apreciar la dimensión social

⁶ Entre otras, la fiscalización realizada por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas al Consorcio de Aguas del Gran Bilbao.

de la tarea de fiscalización, debiendo realizarse esta en tiempo útil, es decir, evitando su asimilación a una «autopsia» que investigue los hechos una vez ocurridos⁷, antes al contrario, el control debe contribuir a dos funciones básicas, a saber: la pedagógica, consistente en enseñar la manera de llevar a cabo la correcta administración de fondos públicos, y la preventiva, en el sentido de evitar irregularidades, pudiendo señalarse como ejemplo de esta última la capacidad del Tribunal de Cuentas de Brasil para bloquear recursos en materia de obras públicas, instrumento este que conllevaría el efecto disuasión apuntado en el apartado introductorio de estas líneas.

El repaso temporal sobre la cuestión escogida para el presente artículo termina con la cita del XVIII Congreso de INTOSAI, celebrado recientemente⁸, donde se destacó la importancia del seguimiento de las recomendaciones, vinculando esta actividad con diferentes efectos positivos. En primer lugar, el seguimiento de los informes aumentaría la eficacia del control, ya que ello conlleva una mayor probabilidad de puesta en práctica de las tantas veces mencionadas recomendaciones. Por otro lado, la actuación de seguimiento podría proporcionar una base para valorar y juzgar el rendimiento de la EFS⁹, es decir, elementos para evaluar su gestión. Otros beneficios derivados de este seguimiento serían ayudar a la Administración Pública y al Poder Legislativo, junto con la creación de incentivos para el aprendizaje y desarrollo, dado el más profundo conocimiento de los auditados y la mejor práctica que el ente controlador adquiriría con el ejercicio de esta actividad, cuestión esta que, como se recordará, ya había sido destacada.

5. UNA CONCLUSIÓN PRELIMINAR

De lo dicho hasta ahora, y a pesar de que resta una cuantiosa parte por exponer, se deduce que si hubiese que elegir un indicador que

⁷ En la misma línea de lo declarado en las Jornadas, César Albiñana manifestaba que «el control externo para ser eficaz tiene que ejercerse *in situ* y ser concomitante. (Este) necesita los medios jurídicos y los medios personales del control interno, aunque esta afirmación pueda parecer paradójica». No obstante, y a pesar de las opiniones referidas, entiendo que el control externo ha de ejecutarse «una vez ocurridos los hechos», si bien en un horizonte temporal donde aún conserve su plena utilidad.

⁸ Congreso celebrado en octubre de 2004, donde se aprobaron las «Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI», a las que se hace referencia en este apartado.

⁹ Aportaría elementos para contribuir a la valoración del impacto de la actividad desempeñada por la Entidad Fiscalizadora Superior, debiendo tenerse también en cuenta otros factores.

midiera la eficacia de las instituciones controladoras, parecería coherente seleccionar aquel que se refiera al grado de implantación, por parte de los gestores públicos, de las recomendaciones incluidas en los informes de fiscalización, pudiendo apuntarse, que este es el producto final¹⁰ de las mencionadas instituciones, producto con el que lograrán un impacto en la mejora de la actuación pública. Ello no debe implicar irremediamente que la falta de implantación de las medidas señaladas en los informes manifieste la ineficacia de su trabajo, pues si la información de seguimiento de las recomendaciones está disponible, el Parlamento será consciente de la actitud del Ejecutivo ante las mismas y, aunque no suela contar entre sus competencias con la posibilidad de imponerle medida alguna con la fuerza que lo haría el Poder Judicial¹¹, sí puede (y debe) dar a conocer a los ciudadanos, como clientes¹² de las Administraciones públicas, todo el proceso que, hasta ahora, solo podía mostrarse incompleto debido a esa falta de seguimiento, pues, en fin, ello producirá sin duda un beneficio derivado de la actividad de control¹³, ya que la omisión «visible» por parte del Gobierno de medidas para adecuarse a las conclusiones y recomendaciones propias del proceso revisor, será un instrumento con el que se habilite al ejercicio del correspondiente control social.

6. DIVERSAS EXPERIENCIAS EN EL SEGUIMIENTO DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES PRODUCTO DE LOS TRABAJOS DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL PÚBLICO: EUROPA Y SUDAMÉRICA. CONTROL EXTERNO E INTERNO

A continuación se exponen diversas formas de afrontar por parte de una serie de instituciones públicas de control, tanto interno como externo, el seguimiento de las conclusiones y recomendaciones formuladas en sus informes. Este apartado concluye con interesantes aportaciones realizadas por profesionales de la fiscalización pública,

¹⁰ Sin duda alguna, otros beneficios derivados del control, como el efecto «disuasión» señalado en la introducción de este artículo, generan la eficacia y efectividad del sistema fiscalizador, si bien, aunque para nada despreciables, presentan muchas más dificultades de medición.

¹¹ Este sería, entre otros, el caso del Estado español, como se expone en el apartado 6.1 siguiente.

¹² Considérese como el cliente de la Administración al conjunto de la ciudadanía, y no individuo a individuo.

¹³ El efecto que antes se denominó «efecto opinión» podría ser valorado a través de encuestas o, en última instancia, electoralmente.

en su intento de idear soluciones ante las carencias apreciadas en la normativa reguladora de esta materia.

6.1. El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo en España (OCEX)

Francesc Vallés¹⁴ señalaba con acierto que las conclusiones y recomendaciones que el Tribunal de Cuentas realiza en sus informes de fiscalización no tienen efectos jurídicos vinculantes¹⁵, adquiriendo solo esa fuerza tras ser aprobadas por Resolución de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas¹⁶. Pese al alto grado de consenso existente hoy en día (en torno al 90-95% de las propuestas de resolución se aprueban por unanimidad de los miembros de esta Comisión), el seguimiento posterior de las recomendaciones efectuadas no es realizado ni por el Gobierno, órgano al que se dirigen las mismas¹⁷, ni por la Comisión Mixta, ni por el propio Tribunal, constituyendo la ausencia de regulación a este respecto una de las cuestiones esenciales a abordar en la reforma, legislativa o de otra índole, del control externo.

Por otra parte, de la experiencia existente en nuestro país sobre los OCEX se deduce que, con frecuencia, las recomendaciones no son objeto de formulación con la necesaria rigurosidad, ni en la forma más adecuada para que sean eficaces, siendo en muchos casos su seguimiento asistemático y sin contar con la periodicidad necesaria para fomentar su implantación en las entidades auditadas. Esta falta de seguimiento periódico supone que tanto los órganos de control como las distintas cámaras legislativas regionales, e incluso los gobiernos autonómicos, pueden desconocer el grado de implantación de las recomendaciones o el grado de prioridad que se ha dado a las mismas.

¹⁴ Francesc Vallés Vives es, actualmente, Diputado Portavoz de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

¹⁵ Debe entenderse, dejando a salvo las conclusiones que originen posteriormente la instrucción de un procedimiento de enjuiciamiento contable, donde el Tribunal realiza una auténtica función jurisdiccional, con las notas características de este tipo de procesos, recogidas en el Título VI de la Constitución Española. Véase también el artículo 136.3 de la misma Norma.

¹⁶ Por esta ausencia de efectos jurídicos directos de las conclusiones y recomendaciones formuladas por el Tribunal en sus informes, algunos autores han manifestado, muy oportunamente, la necesidad de articular un fluido sistema de relaciones entre el Órgano de Control y el Parlamento.

¹⁷ Se envían al mismo dado que el artículo 97 de la Constitución Española señala que «el Gobierno dirige la política interior y exterior; la Administración civil y militar y la defensa del Estado».

Del análisis de las Memorias de los OCEX se colige que no con la frecuencia que sería deseable, estas incluyen datos relativos al seguimiento y comprobación del impacto del control realizado, pese a que en diversos casos su normativa reguladora establece, con una u otra profundidad, las formas de llevar a cabo el mencionado seguimiento.

Conviene, sin embargo, destacar positivamente a la Cámara de Cuentas de Navarra, ya que esta entidad dispone de procedimientos instaurados para el seguimiento de las recomendaciones formuladas, elaborando al comienzo de cada legislatura y referidos a la inmediata anterior, dos informes sobre el seguimiento de las mencionadas recomendaciones, uno correspondiente al ámbito de la Comunidad Foral y otro relativo a la Administración local navarra. En ambos se recogen aquellas en la situación de pendiente de aplicar, junto a la información individual de cada recomendación vigente, siendo destinatarios de los citados informes, tal como prevé la Ley Foral de la Cámara, los gestores de las correspondientes entidades y el Parlamento navarro¹⁸.

Luis Ordoki¹⁹ sostenía que la mencionada institución «carece de fuerza ejecutiva más allá de la de su propia autoridad y credibilidad, para obligar a los gestores públicos a poner en práctica sus recomendaciones; su fuerza radica en definitiva, en gran medida, en la publicidad y difusión de sus informes», oportuna síntesis igualmente predicable para el Tribunal de Cuentas.

También debe dejarse reflejo del procedimiento previsto por la Asamblea Legislativa de Cataluña para el seguimiento de las recomendaciones formuladas por la Sindicatura de Cuentas, fijándose en las Resoluciones de la Comisión parlamentaria que analiza los informes de este OCEX, además de las medidas que han de adoptarse, el plazo en el que deben comparecer los representantes de la Administración regional para explicar el grado de instauración de las mismas.

¹⁸ En las Jornadas sobre «El control de las cuentas y la gestión pública: perspectiva internacional», organizadas en julio de 2003, dentro de los Cursos de Verano de El Escorial, Muñoz Garde decía al respecto de los mencionados informes que: «en estos trabajos se recopilan todas las recomendaciones pendientes, se cita el departamento responsable de su aplicación y el grado de dificultad de poner en marcha la recomendación, destacando aquellas que, en opinión de la Cámara de Comptos, tienen carácter prioritario. Creo que son informes que pueden ser de gran utilidad para animar a los responsables políticos a avanzar hacia una gestión más eficaz, eficiente y transparente».

¹⁹ Luis Ordoki es el Secretario General de la mencionada Cámara navarra.

6.2. La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)

Otra aproximación al seguimiento de las conclusiones y recomendaciones emitidas por los órganos de control, en este caso interno, puede encontrarse en los artículos 38 y 38 bis del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la IGAE²⁰, preceptos donde se recoge el deber de esta entidad de emitir el denominado «informe de actuación» en relación con los aspectos más relevantes señalados en un proceso verificador, si se apreciase cualquiera de las siguientes circunstancias:

– La ausencia de alegaciones por los responsables de los órganos controlados, o bien las efectuadas no indiquen las medidas necesarias para la reparación de las irregularidades detectadas, o el calendario previsto para llevarlas a cabo.

– La discrepancia del gestor con las conclusiones o recomendaciones, siempre y cuando la Intervención no acepte las alegaciones.

– Cuando, a pesar de darse la conformidad del auditado en la corrección de las deficiencias o en la implantación de las medidas, esta no venga finalmente acompañada de su adopción, supuesto determinante de la necesidad del seguimiento del grado de instauración de las citadas medidas, y de los plazos en que se deben llevar a cabo.

El informe de actuación se dirigirá al titular del departamento del que dependa o esté adscrita la entidad controlada, quien una vez lo haya recibido, debe manifestar al Ministro de Economía y Hacienda su conformidad o disconformidad con el contenido del mismo, pudiendo este último, en caso de desacuerdo, someter la cuestión litigiosa a la consideración del Consejo de Ministros.

6.3. La Unidad Administradora del Fondo Social Europeo (UAFSE) del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales español y el control de las ayudas comunitarias

Este Órgano, competente para la administración y control de las ayudas provenientes a España desde el Fondo Social Europeo, efectúa con regularidad inspecciones de los sistemas establecidos para la gestión de los fondos, además de revisiones puntuales sobre beneficiarios de las subvenciones. Una vez al año, junto con la Comisión Europea, examina y evalúa aspectos tales como los resultados de los

²⁰ Tras la modificación introducida por el Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo.

controles efectuados, las posibles observaciones de las demás instituciones fiscalizadoras, tanto nacionales como comunitarias, las consecuencias financieras de las irregularidades habidas, las medidas ya adoptadas o necesarias para corregirlas y, si procede, las modificaciones de los sistemas de gestión y control.

Toda esta información se reúne en la declaración final de cada programa operativo (o en la correspondiente forma de intervención comunitaria) para su liquidación por la Comisión Europea, lo que supone la necesidad de corregir toda irregularidad o ineficiencia detectada, para evitar la posible retención del saldo final de la forma de intervención pendiente de pago por parte de la mencionada institución, o, en su caso, la solicitud adicional de reintegro.

6.4. La Comisión Europea y el sistema de seguimiento de irregularidades

La Comisión Europea previó un sistema, articulado a través del Reglamento (CE) número 1681/94 de la Comisión²¹, para conocer la naturaleza de las prácticas irregulares y qué efectos financieros producían estas en los fondos comunitarios. Así, se regulaba un procedimiento de comunicación trimestral, por parte de los Estados miembros, de los casos de irregularidades descubiertas en sus respectivos territorios, proceso que se veía completado con la obligación, también periódica, del envío de datos sobre la evolución de los procedimientos judiciales o administrativos abiertos para la recuperación de los fondos objeto de dichas irregularidades. Dentro de la Comisión Europea, la Oficina de Lucha Antifraude Europea (OLAF) es la encargada de gestionar esta información²².

6.5. La Oficina Nacional de Auditoría de Lituania

De acuerdo con la Norma número cuatro sobre Auditoría Operativa aprobada por el Auditor General de la mencionada Oficina²³, después de que los informes de control hayan sido emitidos, los auditores deberán verificar los cambios realizados por la entidad fiscali-

²¹ Reglamento (CE) número 1.681/94 de la Comisión, de 11 de julio de 1994, relativo a las irregularidades y a la recuperación de las sumas indebidamente abonadas en el marco de la financiación de las políticas estructurales, así como a la organización de un sistema de información en esta materia.

²² Esta Oficina ha manifestado repetidas veces la necesidad de una actuación más rigurosa por parte de algunos Estados miembros en relación a las obligaciones impuestas por el mencionado Reglamento.

²³ Las normas citadas fueron emitidas en 2002, siendo objeto de revisión en el año 2004.

zada en aras a adecuarse a las recomendaciones incluidas en ellos, comprobando tanto la forma en que se están llevando a cabo como la eliminación de las deficiencias reveladas en el examen. En el plazo establecido por los fiscalizadores, que no podrá ser en ningún caso inferior a treinta días, el ente inspeccionado debe informar sobre las medidas ejecutadas, adjuntando los documentos acreditativos de las acciones fruto de los informes de revisión.

6.6. La Contraloría General de la República de Bolivia

La Contraloría General es el órgano rector del sistema de control gubernamental en ese país. De acuerdo con el Manual de Normas de Auditoría Gubernamental, tanto la Contraloría como las unidades de auditoría interna de las entidades públicas deben verificar oportunamente el grado de puesta en marcha de las recomendaciones contenidas en sus informes, calificando su grado de implantación en total, parcial, o nulo, dándose curso a esta actuación a través de revisiones sucesivas, a la vista de la actitud de la institución controlada. De forma adicional, se establece el deber de las unidades de auditoría interna de comprobar el cumplimiento del cronograma de implantación de recomendaciones emitidas por las firmas privadas y por otros profesionales independientes.

En los informes de seguimiento de las recomendaciones formuladas, si se verifica un incumplimiento o la implantación parcial de estas, la Contraloría decide sobre la obligatoriedad de dar cumplimiento total a las mismas, pudiendo establecerse la reformulación del cronograma de constitución de las medidas o, en su caso, determinar indicios de la denominada «responsabilidad por la función pública».

6.7. Una aportación metodológica

De acuerdo con la opinión de diversos profesionales en la materia, las siguientes cuestiones contribuirían a favorecer el cierre del ciclo de control, haciendo posible la valoración de la eficacia de las recomendaciones establecidas en los informes censores:

– Incluir en los mencionados informes recomendaciones claras, concisas, aplicables y de beneficios superiores a los costes que generaría su implantación, lo que fomentará su adopción por los gestores (al crear un «estímulo»)²⁴.

²⁴ Así, se podría evitar que, ante la imprecisión u oscuridad de las mismas, los gestores respondieran con compromisos generales y ambiguos de difícil contrastabilidad por el controlador.

– Idear mecanismos que faciliten el seguimiento posterior de las mencionadas recomendaciones, a través de sistemas como los antes expuestos e, incluso, fomentar la elaboración de indicadores sobre los resultados realmente obtenidos con el control.

– En el caso de realizar auditorías periódicas sobre una entidad, la verificación del cumplimiento de las recomendaciones emitidas en informes anteriores debería incluirse siempre entre los objetivos del nuevo trabajo.

– Si las fiscalizaciones no fueran periódicas, pueden elaborarse posteriormente informes específicos de seguimiento, por ejemplo, al cierre de cada legislatura parlamentaria.

7. LA EXPERIENCIA ANGLOSAJONA EN LA EVALUACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL

Las instituciones de control externo anglosajonas se cuentan entre las más avanzadas en materia de control de fondos públicos, especialmente en el tema escogido para este artículo, habiendo dedicado un importante esfuerzo a sistematizar cómo deben formularse las recomendaciones, efectuarse su seguimiento periódico individualizado y proceder a la actualización de los datos propios de cada una de ellas mediante la utilización de modelos normalizados, cuestión esta última que les permite ofrecer testimonio de las recomendaciones efectivamente implantadas, plazos en que se llevaron a cabo o, en su caso, hechos que impidieron su puesta en marcha.

Este apartado constituye la cuestión nuclear de estas líneas, incluyéndose en él referencias a tres entidades diferentes, si bien se centra en la metodología desarrollada en el caso norteamericano, el último en ser expuesto y especialmente interesante, al aportar un ejemplo para todas aquellas instituciones fiscalizadoras que, en el desarrollo de su trabajo, se ven inmersas en ciclos de control «incompletos o parciales», es decir, carentes de un (adecuado) seguimiento del grado de puesta en marcha de las recomendaciones formuladas. La orientación señalada no solo es útil para informar a los Parlamentos de la actitud y diligencia del Gobierno ante las medidas reclamadas en las fiscalizaciones, sino que es oportuna para medir, como ya se destacó, la eficacia de la actividad de control, en el sentido del ahorro de recursos públicos que su intervención genera (pues no cabe olvidar que las instituciones públicas de control han de ser dotadas a su vez de un presupuesto), cuestión resuelta de forma desta-

cable en el caso de la tratada posteriormente Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos.

7.1. La Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO)

El Auditor General de la ANAO, refiriéndose²⁵ a la práctica surgida en el desarrollo de su labor de control y a la problemática actual de la auditoría del sector público, manifestaba que el Parlamento había expresado su interés por obtener la seguridad de que las recomendaciones de la Oficina estaban siendo llevadas a cabo por las agencias públicas. Precisamente para controlar la implantación tanto de las recomendaciones realizadas por los auditores externos como internos, la ANAO trabaja muy cercanamente con todos los comités de auditoría de las citadas agencias, sin perjuicio de realizar sus propios trabajos de seguimiento, objeto de envío al Parlamento.

La acción más efectiva en relación al seguimiento es la audiencia trimestral de las agencias públicas, que realiza el Comité Conjunto de Cuentas y Auditoría Públicas (JCPAA) en función de, tanto los informes de la ANAO preseleccionados como de cualquier cuestión previa planteada por el propio JCPAA en resultado de los informes fiscalizadores. En esta comparecencia las agencias son cuestionadas sobre las acciones intentadas y las efectivamente llevadas a cabo en relación a las recomendaciones.

Como ejemplo de los resultados conseguidos a través de la instauración de este procedimiento cabe señalar que, en 1999, el Ministro de Finanzas y Administración solicitaba por escrito al resto de titulares de los departamentos ministeriales la necesidad de un examen a fondo de las acciones tomadas a cabo por las agencias dependientes de cada uno de ellos, en respuesta a las recomendaciones formuladas por la citada Oficina, debiendo remitir información puntual tanto a esta última como al mencionado Comité.

7.2. La Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (NAO)

El trabajo de la NAO produce significativos ahorros para los contribuyentes británicos, según los datos de que la entidad dispone. En el año 2003, tras la implantación de las recomendaciones formuladas por esta Oficina, se generaron ahorros de recursos públicos por importe de 482 millones de libras, cifra que supone más de ocho libras

²⁵ En las Jornadas celebradas en agosto de 2002 a las que se hace referencia en la bibliografía.

por cada una invertida en su funcionamiento. Las mejoras directas en la gestión se lograron gracias a los informes de la entidad y las recomendaciones emitidas por el Comité de Cuentas Públicas (PAC), siempre con base en los anteriores informes, siendo sin duda destacable que en torno al 90% de las recomendaciones del PAC fueron aceptadas e implantadas por las entidades auditadas. Cada año los distintos organismos que configuran el sector público británico, ejecutan más de mil cambios en sus procedimientos gestores para adaptarlos a lo manifestado en los trabajos de fiscalización.

Por otra parte, el Foro de Auditoría Público²⁶ de ese país recogía en uno de sus informes la recomendación formulada en una norma orientativa emitida por la Oficina del Tesoro sobre el desempeño, tanto de los comités de auditoría integrados en los organismos del sector público como de la auditoría interna, de una labor de comprobación y comunicación del grado de puesta en marcha de las recomendaciones procedentes de los informes de la NAO²⁷ y del PAC. En particular, los comités de auditoría de las agencias públicas y de otros organismos no integrados en la estructura de los Ministerios deberían suministrar a los departamentos de que dependiesen información, con periodicidad anual²⁸, explicando por qué las recomendaciones de la oficina auditora, aceptadas en su momento, no fueron implantadas.

7.3. La Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos de Norteamérica (GAO). Aspectos generales

En abril de 1999, el Contralor general de los EEUU manifestaba su intención de definir claramente pautas transparentes y consistentes que rigieran su relación con el Congreso, para, a través del contacto directo con los miembros de esa cámara, medir el nivel de satisfacción de estos con los productos y servicios prestados por la Oficina General de Contabilidad.

Esta entidad, por medio de sus evaluaciones y fiscalizaciones, pretende proporcionar al Parlamento toda la información económico-presupuestaria que necesite, impulsar las diferentes tareas y actividades legislativas relativas al manejo de los fondos federales, proponer cambios en las políticas y programas y cooperar, en última instancia, para ahorrar el dinero público estadounidense.

²⁶ Establecido en 1998 por las cuatro oficinas de auditoría británicas.

²⁷ Debe entenderse, o de cualquiera de las otras tres oficinas a las que hace referencia la nota anterior.

²⁸ Sin perjuicio del seguimiento que NAO realice, de acuerdo con sus normas.

Cabe destacar, en relación al tema general de este artículo, la colaboración de la GAO en las comisiones encargadas de valorar los programas y políticas públicas incluidas en el ámbito de la denominada *Sunset Legislation*, siendo esta el conjunto de normas aprobadas por el Congreso en las que se establece la desaparición de determinados programas públicos si no son eficaces, viéndose obligada la Administración responsable a informar de forma periódica del grado de cumplimiento de los objetivos previstos a la mencionada comisión, quien, en última instancia, valorará su continuidad.

A principios de la década de los noventa, y volviendo de nuevo a la sistematización del seguimiento de las recomendaciones formuladas, el capítulo duodécimo del *Manual de Comunicaciones de la GAO*²⁹ establecía que las agencias u organismos públicos controlados debían enviar a distintas comisiones y comités parlamentarios, además de a la Oficina Presupuestaria del Gobierno, las acciones a desarrollar a la vista de las recomendaciones realizadas por la entidad auditora, remitiendo en todo caso copia a esta institución de control, que realizaría el oportuno seguimiento. Según el precitado *Manual*, al menos dos veces al año se debía comprobar el estado de las recomendaciones y con posterioridad informar al Congreso mediante una memoria, en este caso anual.

También conviene destacar el uso que las comisiones congresistas, cuya misión es el análisis de la eficacia con que operan las agencias federales, realizan de los informes de la GAO, pues dentro de la correspondiente revisión se comprueba la respuesta que estas agencias han dado a las recomendaciones contenidas en dichos informes.

7.4. El *Manual de Políticas de la GAO*³⁰. El seguimiento de las recomendaciones en la actualidad

La GAO dedica una parte de su *Manual de Políticas* a regular detalladamente el seguimiento de las recomendaciones derivadas de su actividad controladora. Después de emitir los informes, se realiza un seguimiento, tanto de la extensión en que las recomendaciones formuladas fueron implantadas por la entidad auditada como de que los beneficios de su labor han quedado patentes, cuestión esta especialmente relevante y novedosa, utilizando, para ambos fines, tres indicadores de realización: el porcentaje de recomendaciones implantadas; el número de informes de cumplimiento no financiero, y la

²⁹ En la versión de 1993.

³⁰ Manual en su versión de enero de 2004.

cantidad de beneficios financieros logrados. De esta manera se documenta el impacto de la actividad, además de proporcionar información útil al Congreso.

La responsabilidad de llevar a cabo las recomendaciones recae, en todo caso, en el ente auditado, estando este igualmente sujeto al desarrollo de una pista suficiente que informe del estado de implantación de las mismas.

Los auditores públicos deben realizar el seguimiento de las recomendaciones emitidas en los informes previos, registrando las mejoras significativas en la gestión derivadas de las conclusiones producto de los mencionados trabajos.

Para que una recomendación se pueda contabilizar como beneficiosa, tanto en un sentido financiero como no financiero, el Congreso o las agencias federales deben haber ejecutado las medidas en ella propuestas. La experiencia de la Oficina ha mostrado que se necesita tiempo para llevar a cabo algunas recomendaciones, dada su naturaleza, entendiéndose que si estas no se han implantado en el plazo de cuatro años desde que se formularon, será muy difícil que sean ejecutadas. Por eso, la medida del grado de cumplimiento de las recomendaciones de un año determinado es aquella que muestra el número de recomendaciones enunciadas cuatro años antes, finalmente puestas en práctica.

Las agencias estatales son también responsables del mantenimiento y control preciso de los datos con el estado de las recomendaciones, existiendo la posibilidad de actualizar y enviar los datos a la GAO vía web. Ello no es óbice para que esta última siempre requiera copia de la documentación justificativa de las medidas tomadas y compruebe su realidad.

En algunas ocasiones, las agencias controladas y la Oficina difieren en su consideración del estado de ejecución de una recomendación, por ejemplo, porque las medidas tomadas no satisfagan a la entidad controladora, ya por ser inadecuadas, ya por considerarse insuficientes, registrándose en estos casos la citada recomendación como no llevada a cabo.

Para mantener los registros actualizados se sugiere que al menos dos veces al año se incorpore nueva información al mismo, siendo en todo caso obligatorio hacerlo una vez.

Las recomendaciones quedan cerradas cuando han sido efectivamente implantadas, cuando han sido tomadas acciones que, en general, coinciden con el espíritu de la recomendación, o cuando las

circunstancias han cambiado, haciendo que no sea sustentable el mantenimiento de la validez de la recomendación. La GAO debe poseer evidencia suficiente de que la recomendación ha sido implantada antes de darla por cerrada, pudiendo, para comprobarlo, realizar diferentes pruebas, tales como: entrevistas con el staff directivo de la entidad auditada; obtención de documentación justificativa; o acceso a sus bases de datos.

Transcurridos cuatro años se han de revisar todas las recomendaciones pendientes de aplicación, en orden a determinar si se puede esperar razonablemente su ejecución, incluyendo este análisis, en su caso, estrategias alternativas para poder llevarlas a cabo, produciéndose el cierre efectivo de todas aquellas cuya implantación no pueda ser esperada. En cualquier caso, esta Oficina pone a disposición de todos los miembros del Congreso una base de datos con el estado actualizado de las recomendaciones.

La GAO prepara un informe de realización³¹ cuando alguna clase de beneficios financieros o no financieros para el Gobierno federal se deriven de su trabajo, debiendo probarse documentalmente la conexión entre el beneficio logrado que se reclama y el trabajo de auditoría realizado. Para efectuar la valoración de los beneficios financieros atribuibles a su trabajo, siempre se acude a estimaciones efectuadas por terceras partes independientes, entendiéndose por tales beneficios (financieros y cuantificables) para el mencionado Gobierno todo hallazgo o recomendación de la Oficina cuando el Congreso o las agencias federales puedan actuar en cualquiera de las siguientes líneas:

- Reducción de sus gastos operativos anuales.
- Reducción del coste de proyectos o contratos plurianuales.
- Incremento de los ingresos por la venta de activos.
- Cambios en las leyes fiscales.
- Alteraciones en los derechos cobrados a los usuarios de los servicios públicos.

Por lo que se refiere a los beneficios no financieros, estos son los relativos a las acciones llevadas a cabo por el Congreso o también a los cambios en las prácticas de las agencias federales, estatales o locales que pueden relacionarse directamente con la actividad de control

³¹ O informe de logros conseguidos.

de la Oficina, cuando ni unas ni otros puedan cuantificarse en términos monetarios, incluyéndose como tales:

- Aquellos casos en que la información suministrada por la GAO al Congreso produjo un cambio de normativa (legal, estatutario).
- Cuando las agencias tomaron medidas para mejorar sus servicios o forma de operar.
- Todas aquellas situaciones en que se produjeron mejoras en los procesos principales de la actividad de las agencias.

Para computar un beneficio como producto de su trabajo el precitado Manual requiere que:

- La acción haya sido completada sustancialmente, no pudiendo entenderse el beneficio como realizado si solo existe una declaración de los órganos gestores dirigida a implantar la medida.
- Quede constancia claramente de su influencia en la mencionada acción, es decir, que pueda probarse la existencia de una relación causa efecto entre la recomendación de los fiscalizadores y la acción ejecutada, entendiéndose como una base adecuada de vínculo que el trabajo auditor precediese a la acción y contribuyera significativamente a su puesta en marcha.
- El efecto producido sea el resultado de la acción llevada a cabo, descontándose para los beneficios financieros generados, los costes asociados a la implantación de la operación correctora.
- En el caso de reducciones de costes anuales operativos, la imputación de beneficios se haga en los dos años siguientes a la toma de la medida, ascendiendo a cinco años el plazo para los casos de reducciones en los costes de proyectos plurianuales, ventas de activos y cambios impositivos. Debe precisarse sobre lo dicho, que estos intervalos se han fijado según la experiencia previa³² y que las estimaciones de los beneficios financieros proceden de terceras partes independientes, como ya fue señalado, o bien de la Oficina de Presupuestos del Congreso o del Comité conjunto de imposición.

Para acreditar el logro de cualquiera de los beneficios expuestos se necesitan evidencias documentales similares a las que sustentan las conclusiones y recomendaciones de los informes previos de control.

³² Un ejemplo de este último caso sería aquella situación en que el Congreso modifica la legislación fiscal para eliminar las lagunas impositivas detectadas en el informe de control, donde la GAO puede reconocer en los cinco años siguientes al cambio legislativo, el beneficio financiero neto asociado con la eliminación de las posibilidades de evadir impuestos.

Por último ha de destacarse que la aprobación de los informes de cumplimiento (o de logro) se realiza por diferentes responsables de la Oficina, revisando su inspector general todos aquellos que afirman beneficios iguales o superiores a quinientos millones de dólares, en aras a comprobar que, en su elaboración, se adecuaron a los estándares de calidad previstos en las normas procedimentales de la GAO.

8. CONCLUSIONES

A lo largo de estas líneas se han ido poniendo de manifiesto una serie de ideas, objeto ahora de una breve síntesis:

– La aplicación de controles rigurosos a la gestión pública contribuye a su mejora, generando diferentes efectos positivos, algunos de los cuales presentan dificultad para ser valorados.

– Se hace necesario completar el denominado «ciclo de control», con datos sobre el grado de implantación de las recomendaciones formuladas en los informes fiscalizadores. Ello suministrará al Parlamento y a la ciudadanía información muy útil sobre la reacción del Ejecutivo ante la actividad de control, además de elementos para apreciar, parcialmente al menos, el impacto de los entes fiscalizadores públicos en el ahorro y buena gestión de los recursos presupuestarios.

– Debe vencerse la resistencia administrativa a la puesta en marcha de las recomendaciones, haciendo ver que el control contribuye al aprendizaje y mejora en las entidades auditadas. A su vez debe motivarse a los fiscalizadores a realizar el seguimiento de los resultados de su trabajo.

– Entre otras, las instituciones anglosajonas de control externo vienen siendo conscientes de la importancia de valorar los beneficios derivados de sus recomendaciones. Hace tiempo que asumieron, como parte ordinaria de sus quehaceres, la medida del ahorro de recursos públicos producto de su actividad, o, dicho de otro modo, el impacto social de su existencia. Por ello han desarrollado métodos completos de seguimiento y medición de las medidas puestas en marcha cuyo origen radica en sus informes.

En 1996, Alejandro Nieto, en una visión un tanto crítica del sistema de control establecido en España, decía: «¿Cuántos inquisidores, previos y posteriores, tiene cada documento administrativo? Algún

día terminará realizándose una auditoría sobre los sistemas de control (incluyendo las demás auditorías), y si tal se hiciese, sus resultados serían sorprendentes».

Para terminar este artículo, una reflexión a propósito de esas palabras: si el control externo en nuestro país se orienta³³ hacia el establecimiento de métodos apropiados para efectuar el seguimiento de las conclusiones y recomendaciones incluidas en los informes del Tribunal de Cuentas o de los OCEX³⁴, permitiendo así valorar los efectos de su trabajo, efectivamente, como decía el mencionado autor, los resultados tal vez sean sorprendentes, pero en la acepción más positiva del término.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA: «Los controles interno y externo en España: una propuesta de reforma», I Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra. 1983.

BIZCARRONDO IBÁÑEZ: «La sociedad civil ante el control sobre el Sector público», *Revista Española de Control Externo*, número 16 (enero de 2004).

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE BOLIVIA: <http://www.cgr.gov.bo>

Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, IX Congreso de INTOSAI (octubre de 1997).

Documento de principios y normas de auditoría del sector público aprobado por los Órganos Públicos de Control Externo del Estado español (1991).

FERNÁNDEZ DÍAZ: «¿Puede hablarse de una economía del control?», *Revista Española de Control Externo*, número 1 (enero de 1999).

Jornadas sobre el Control Público en la República Argentina, Buenos Aires (3 al 5 de diciembre de 2002). <http://www.agn.gov.ar>

JIMÉNEZ RIUS: «La evaluación de políticas públicas en los Estados Unidos y el papel de la GAO», *Revista Auditoría Pública*, nº 31 (2003).

³³ Ya sea a través de reformas legislativas o de la aprobación de manuales internos de procedimientos, considerándose esta segunda vía como la más ágil y oportuna, a la vista de las competencias que la actual legislación ya reconoce a las mencionadas instituciones.

³⁴ De aquellas Autonomías carentes de los mencionados sistemas.

LEVY, E: *Control social y control de resultados: un balance de los argumentos y de la experiencia reciente.*

Manual de Comunicaciones y Manual de Políticas y Procedimientos de la GAO. <http://www.gao.gov>

MAYNE, J., y ZAPICO, E: *Seguimiento de los resultados de la gestión en el sector público, perspectivas desde la experiencia internacional,* Instituto Estudios Fiscales (2000).

MEDINA GUIJARRO: «La legitimidad de las instituciones superiores de control», *Revista Española de Control Externo*, número 19 (enero de 2005).

MUÑOZ GARDE: «Problemas y retos del ejercicio del control desde la perspectiva de la Constitución Española», *Revista Española de Control Externo*, número 16 (enero de 2004).

NIETO, A: *La nueva organización del desgobierno,* Ariel (1996).

Noticias, *Revista Auditoría Pública*, nº 15 (1998).

OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA DE GRAN BRETAÑA: <http://www.nao.org.uk>

ORDOKI URDAZI: «La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX», *Revista Auditoría Pública*, nº 23 (2001), y *Transparencia y control den los fondos públicos: la Cámara de Comptos de Navarra.* Thompson Aranzadi (2005).

Public Sector Auditing: ANAO approaches and practices, Pat Barrett, AM Auditor-General for Australia, Macquarie University, NSW (agosto de 2002).

Public Audit Requirements approved by the Auditor General of Lithuania, Decree no. V-26 of February 21, 2002 (revised version approved by the Auditor General Decree no. V-12 of January 20, 2004).

Reglamento (CE) nº 1681/94 de la Comisión, de 11 de julio de 1994, relativo a las irregularidades y a la recuperación de las sumas indebidamente abonadas en el marco de la financiación de las políticas estructurales, así como a la organización de un sistema de información en esta materia.

Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

TORRES PRADAS: *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública,* Madrid, AECA (2002).

TINHES, E: «III Congreso EURORAI». *Revista Auditoría Pública*, nº 17 (1999).

UNITED KINGDOM PUBLIC AUDIT FORUM: *What Public Sector Bodies can expect from their Auditors* (marzo de 2000).

UNIDAD ADMINISTRADORA DEL FONDO SOCIAL EUROPEO (UAFSE): <http://www.mtas.es/uafse>.

UK HR TREASURY: DAO GEN 11/99.

VALLÉS VIVES: III Jornadas Técnicas, El control del sector público: nuevas perspectivas, Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas. Madrid (noviembre de 2005).

WALTER, D: «Valores compartidos y visiones futuras», *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental* (abril de 1999).

XVIII Congreso de INTOSAI: «Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI» (octubre de 2004).