

Vol. XVIII

Mayo 2016

N.º 53

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

- CONSIDERACIONES EN TORNO A LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA O DE GESTIÓN
M.^a Dolores Genaro Moya
- APLICACIÓN DE MÉTODOS CUANTITATIVOS AVANZADOS A LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA OPERATIVA: EL CASO DE LA FISCALIZACIÓN DE LOS PARQUES TECNOLÓGICOS ANDALUCES
Javier Navascués Fernández-Victorio
- 30 AÑOS DE REFORMA SANITARIA. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE LA GESTIÓN CLÍNICA EN ESPAÑA
Ana Isabel Esteban Álvarez y Antonio Arias Rodríguez
- EL CONTROL EXTERNO Y LA AUDITORÍA DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN
Antonio Minguillón Roy
- EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA Y LA SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL: UN NUEVO MARCO DE ACTUACIÓN FISCALIZADORA
Manuel Sueiras Pascual y Manuel Lagarón Comba

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2016
Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES

- NOTA SOBRE LA OBRA «ECONOMÍA DE LA GESTIÓN PÚBLICA», DE EMILIO ALBI IBÁÑEZ Y JORGE ONRUBIA FERNÁNDEZ
Andrés Fernández Díaz
- RECENSIÓN DE LA OBRA DE F. FUKUYAMA «LOS ORÍGENES DEL ORDEN POLÍTICO. DESDE LA PREHISTORIA HASTA LA REVOLUCIÓN FRANCESA»
Miguel González Moreno



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XVIII

Mayo 2016

N.º 53

CONSEJO EDITORIAL

- DIRECTOR:** **Pascual Sala Sánchez**
(Tribunal de Cuentas)
- Ángel Antonio Algarra Paredes**
(Tribunal de Cuentas)
- Susana Casado Robledo**
(Ministerio de Hacienda)
- Carlos Cubillo Rodríguez**
(Tribunal de Cuentas)
- Gregorio Cuñado Ausín**
(Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos)
- Andrés Fernández Díaz**
(Universidad Complutense)
- Dolores Genaro Moya**
(Tribunal de Cuentas)
- M.ª Luz Martín Sanz**
(Tribunal de Cuentas)
- Vicente Montesinos Julve**
(Universidad de Valencia)
- Carmen Moral Moral**
(Tribunal de Cuentas)
- José Pascual García**
(Intervención General de la Administración del Estado)
- José Manuel Suárez Robledano**
(Tribunal de Cuentas)
- Juan Velarde Fuertes**
(Real Academia de Ciencias Morales y Políticas)
- SECRETARIO:** **Antonio Ramón Rodríguez Castaño**
(Tribunal de Cuentas)

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO aborda las principales materias económicas y jurídicas que afectan a la gestión pública, a su control y a las responsabilidades derivadas de la irregular administración de los recursos públicos y va dirigida a investigadores y profesionales.

El contenido completo de los ejemplares puede consultarse en la página web del Tribunal de Cuentas www.tcu.es.

PERIODICIDAD: Cuatrimestral

EDITA: Tribunal de Cuentas -
c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid
recex@tcu.es
<http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>

PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN: Moonbook, S.L.

ISSN: 1.575-1333

DEPÓSITO LEGAL: M. 8.696-1999



Índice

	<i>Págs.</i>
<i>Presentación</i> , por Pascual Sala Sánchez	5
Artículos	
• <i>Consideraciones en torno a la fiscalización operativa o de gestión</i> , por M. ^a Dolores Genaro Moya	11
• <i>Aplicación de métodos cuantitativos avanzados a los resultados de la Auditoría Operativa: el caso de la fiscalización de los Parques Tecnológicos Andaluces</i> , por Javier Navascués Fernández-Victorio	39
• <i>30 años de reforma sanitaria. Situación actual y perspectivas de la gestión clínica en España</i> , por Ana Isabel Esteban Álvarez y Antonio Arias Rodríguez	67
• <i>El control externo y la auditoría de sistemas de información</i> , por Antonio Minguillón Roy	107
• <i>El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora</i> , por Manuel Sueiras Pascual y Manuel Lagarón Comba	135
Legislación y jurisprudencia	
• <i>Primer Cuatrimestre del año 2016</i> , por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	161
Publicaciones	
• <i>Nota sobre la obra «Economía de la gestión pública», de Emilio Albi Ibáñez y Jorge Onrubia Fernández</i> , por Andrés Fernández Díaz	191
• <i>Recensión de la obra de F. Fukuyama «Los orígenes del orden político. Desde la prehistoria hasta la Revolución Francesa»</i> , por Miguel González Moreno	201

Presentación

Pascual Sala Sánchez

Director

El número 53 de la Revista Española de Control Externo es, una vez más, un número monográfico, en esta ocasión dedicado a la fiscalización operativa.

El número comienza con un trabajo de M.^ª Dolores Genaro Moya, a quien debemos este número, pues se ha encargado de su coordinación.

En el trabajo que abre el número y le sirve de introducción, Dolores Genaro aborda la exigencias sociales a las instituciones de Control Externo tras la reciente crisis económica e institucional, señalando que actualmente cobra mayor importancia el control de los fondos públicos desde la perspectiva de los principios de gestión que deben informarla: economía, eficiencia y eficacia. El control externo desde esa perspectiva se lleva a cabo a través de la fiscalización operativa. El artículo, tal y como señala su autora en el resumen, pretende acercar al lector a la fiscalización operativa a través de sus rasgos más relevantes y tratar el desarrollo de estas fiscalizaciones en algunas de las Instituciones de Control Interno a nivel nacional y regional.

El segundo artículo con el que nos encontramos tiene por autor a Javier Navascués Fernández-Victorio, Consejero de la Cámara de Cuentas de Andalucía y como objeto la aplicación de métodos cuantitativos avanzados a los resultados de la Auditoría Operativa, tratando un ejemplo concreto: la fiscalización de Parques Tecnológicos Andaluces.

El trabajo parte de la política pública relativa a la promoción de Parques Científicos y Tecnológicos, refiriéndose en concreto al caso de España y más especialmente al de Andalucía. Trata de la fiscalización horizontal de los Parques andaluces para después entrar en la metodología empleada, particularmente en el análisis QCA (análisis cualitativo comparativo por sus siglas en inglés), metodología que desarrolla minuciosamente y con claridad, así como sus aplicaciones, en general y con referencia a los resultados de la fiscalización. Termina el artículo con unas interesantes conclusiones.

El trabajo de Javier Navascués constituye un instrumento clarificador y de innegable ayuda para quienes quieran plantearse la elaboración de fiscalizaciones operativas.

A continuación nuestro número 53 trata de una cuestión de gran importancia y utilidad: la gestión clínica. Ana Isabel Esteban Álvarez y Antonio Arias Rodríguez tratan la situación actual y las perspectivas de la gestión clínica en España a los 30 años de la aprobación de la Ley General de Sanidad y a los 15 de haberse completado las transferencias de competencias en la materia a las Comunidades autónomas.

Como señalan los autores se han intentado las más variadas formas de gestión: gestión directa, empresas públicas, fundaciones sanitarias, consorcios. Lo que dificulta la evaluación de sus resultados.

Los autores, después de estudiar, a modo de introducción, las diversas formas de gestión, centran su estudio, con gran profundidad, en el contrato programa. A este respecto, tratan la experiencia en los países de nuestro entorno haciendo referencia al Tribunal de Cuentas de Francia y a la National Audit Office del Reino Unido.

A continuación el artículo se refiere a las unidades de gestión clínica y a la gestión clínica en la práctica. Y concluye con unas valientes conclusiones (una de ellas se denomina «algunas novedades incómodas») que incluyen unas perspectivas de futuro.

Francamente el trabajo de Ana Isabel Esteban y Antonio Arias es de los más clarificadores y su aportación al conocimiento de la gestión sanitaria, conocimiento necesario para su fiscalización operativa, es innegable.

El siguiente trabajo es el realizado por Antonio Minguillón Roy y versa sobre la auditoría de sistemas de información. El autor

parte de la idea de que el desarrollo de la administración electrónica implica necesariamente que las Instituciones del Control Externo han de rediseñar sus procedimientos de auditoría introduciendo la tecnología actual.

Pero, como acertadamente señala el autor, la introducción de nueva tecnología no consiste solamente en automatizar los procedimientos tradicionales, sino en crear herramientas informáticas que permitan, por ejemplo, pasar de comprobaciones de muestras a comprobaciones del 100%.

El artículo trata, tras una introducción, las normas técnicas de auditoría de los sistemas de información, las formas de aplicarlas, las ciberseguridad, las herramientas de análisis de datos, las dificultades en el camino de la auditoría de los sistemas de información y termina con unas conclusiones como colofón del trabajo.

Antonio Minguillón aporta a nuestra revista un instrumento que, indudablemente, señala el camino a seguir y ayuda, cuando menos, a comenzar.

Termina el apartado de artículos de este número 53 con el de Manuel Sueiras Pascual y Manuel Lagarón Comba. El artículo parte de que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, desde su modificación en 2015, establece que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas compruebe el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público al principio de sostenibilidad ambiental.

El artículo aborda el concepto de sostenibilidad ambiental, su marco jurídico, la fiscalización de la sostenibilidad ambiental en España y en el entorno Eurosaí, concluyendo con unos posibles enfoques para la fiscalización de la sostenibilidad ambiental y unas conclusiones generales.

Encontramos en el trabajo acabado de glosar una vez más un instrumento para comenzar a practicar un nuevo tipo de fiscalización.

En el apartado de documentación contamos con una colaboración de Andrés Fernández Díaz, que glosa en profundidad la obra de Emilio Albi y Jorge Onrubia, *Economía de la gestión pública*. La glosa, como todas las suyas, refleja el conocimiento y la profundidad de Andrés Fernández, pero esta, además, refleja también como se aúnan caballerosidad y sabiduría.

Termina el número con una resección de Miguel González Moreno a la obra de Francis Fukuyama, *Los orígenes del poder político. Desde la prehistoria hasta la Revolución Francesa*. Estamos ante la glosa de un libro apasionante, de uno como dice Miguel González «muy citado y criticado, pero poco leído o más bien leído de oídas». Cabe afirmar que la glosa es tan apasionante como la obra glosada.

No puede concluir esta presentación sin agradecer a Dolores Genaro Moya su labor en la coordinación de este número 53 así como la que realizó del número 51, homenaje a Don Juan Velarde, cuya presentación pública se realizó el pasado 19 de mayo en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas.

ARTÍCULOS

Consideraciones en torno a la fiscalización operativa o de gestión

M.ª Dolores Genaro Moya
Consejera del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

La reciente crisis económica e institucional, ha conducido a un cambio en la percepción de la sociedad respecto de las instituciones públicas, y está planteando importantes retos en la administración. Entre los afectados por este cambio de percepción se encuentran las Instituciones de Control Externo, cuya misión principal es velar por la correcta gestión de los fondos públicos y cuyo desempeño ha sido puesto en cuestión en numerosas ocasiones. En este entorno, cobra mayor importancia el impulso de fiscalizaciones que conduzcan a una gestión de los fondos públicos que obedezca a los principios de economía, eficiencia y eficacia. Este tipo de control externo, propio de las fiscalizaciones operativas, va más allá de un análisis de regularidad o de cumplimiento, deteniéndose en los procedimientos, los costes o los resultados de la gestión de uno o varios ámbitos del sector público. La experiencia en este tipo de control presenta grandes diferencias en el entorno de las Instituciones de Control Externo a nivel nacional y regional. El objetivo de este artículo es acercarnos a la fiscalización operativa a través de algunos de sus rasgos más relevantes y ofrecer un panorama del desarrollo de las fiscalizaciones operativas o de gestión en algunas de dichas instituciones.

PALABRAS CLAVE: Fiscalización Operativa o de Gestión, Eficiencia, Eficacia, Economía, ISSAI.

ABSTRACT

The recent economic and institutional crisis has led to a change in society's perception of public institutions and is posing important challenges in the field of administration. Among those affected by this change in perception we can find Audit

Institutions, whose main mission is to safeguard the proper management of public funds and this task has been questioned on numerous occasions. In this context, it is even more important to boost the auditing that leads to the management of public funds following the principles of economy, efficiency and effectiveness. This type of external control, which is typical of performance auditing, goes beyond a mere analysis of compliance, and examines procedures, costs or the results of management in one or several areas of the public sector. Experience in this type of control shows great differences in the field of Audit Institutions on a national and regional level. The objective of this article is to approach performance auditing through some of its most relevant features and offer an overview of the development of performance auditing in some Audit Institutions.

KEYWORDS: *Performance audit, efficiency, effectiveness, economy, ISSAI.*

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace algunas décadas, el *New Public Management* ha venido impulsado grandes cambios en la gestión pública, mediante la aplicación, en algunos de los países occidentales, de un modelo de gestión asentado sobre los principios de eficiencia, eficacia y economía. De acuerdo con Adcroft y Willis (2005), el diseño de mecanismos para introducir mejoras en la gestión de los servicios públicos, ha venido demandando a su vez un cambio en el paradigma tradicional orientado a la regularidad financiera y contable, hacia un enfoque basado en el rendimiento y en el cumplimiento de la normativa. Este cambio ha llevado a la implantación progresiva de las auditorías operativas o de gestión¹ en una serie de países, como un medio para asegurar la mejora en la gestión pública.

Más recientemente, la crisis económica que han atravesado dichos países, junto con los problemas de déficit y deuda públicos que ha generado y los consiguientes recortes en el gasto y en los servicios públicos, ha cambiado la percepción que la sociedad tenía de las instituciones. Entre los afectados por este cambio de percepción se encuentran las Instituciones de Control Externo, cuya misión principal es velar por la correcta gestión de los fondos públicos y cuyo desempeño ha sido puesto en cuestión en algunas ocasiones.

¹ No existe una única forma de denominar a este tipo de auditorías ya que la expresión en inglés «*Performance Audit*» se ha venido traduciendo al español como: auditoría o fiscalización operativa, de gestión, de desempeño o de rendimiento. El término empleado a lo largo de este trabajo será el de fiscalización operativa, sin embargo, en las referencias a las fiscalizaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de ámbito internacional, se empleará el término auditoría en lugar de fiscalización.

En momentos como el actual en el que la sociedad está exigiendo de instituciones y organismos públicos algo más que el cumplimiento estricto de su función en la provisión de servicios, surgen cuestiones esenciales como la transparencia, la rendición de cuentas de los gestores públicos o el cumplimiento de la eficiencia y la eficacia en la prestación del servicio. Estos elementos están planteando, necesariamente, a las Instituciones de Control Externo, importantes retos en el ejercicio de su función fiscalizadora de la actividad económico-financiera del sector público, las cuales habrán de cambiar progresivamente el enfoque bajo el que realizan su función de control.

Además, desde el punto de vista del gestor, el término *accountability*, tan empleado en la gestión privada y pública, va más allá de la rendición de cuentas (implica también mayor transparencia, eficacia en el cumplimiento de funciones, búsqueda de la excelencia, etc.) y hace referencia a una realidad más compleja. Por ello, la visión en la evaluación de la gestión pública que debería adoptar el control externo debe adaptarse progresivamente a dicha complejidad y debería, necesariamente, reflejarse en sus informes. Se trata de ir más allá de la realización de fiscalizaciones de cumplimiento o financieras, para adentrarse en fiscalizaciones que permitan explorar realidades complejas desde enfoques multidisciplinares con objetivos diversos como es el caso de las **fiscalizaciones de operativas o de gestión**.

Pero estos cambios implican además el análisis de aspectos que superan la tradicional visión de la gestión económico-financiera en el sector público, tales como aquellos referidos al **medio ambiente**, a la **transparencia**, a la **igualdad entre mujeres y hombres**, etc. De hecho, la **Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos** ha introducido un cambio importante en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, modificando el apartado uno del artículo noveno, que queda redactado de la siguiente manera: «*La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género*».

En definitiva, el control que ejercen las Instituciones de Control Externo, debe incorporar progresivamente cambios importantes en el enfoque para adaptarse a una realidad cambiante y a una demanda creciente de la sociedad respecto a los resultados obtenidos y a su contribución al logro de un sector público más eficiente y eficaz en el logro de sus objetivos, más transparente en su gestión,

más respetuoso con el medio ambiente y que ofrezca mayor calidad en el servicio, entre otros parámetros.

En este entorno y con el compromiso de impulsar la realización de fiscalizaciones que incidan en la mejora de la gestión pública, el Pleno del Tribunal de Cuentas, aprobó el 30 de abril de 2015 un **Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión**² cuyo objetivo es «establecer recomendaciones de carácter general y compartir buenas prácticas, con la finalidad de homogeneizar los procedimientos fiscalizadores y alcanzar unos estándares de calidad en la realización de este tipo de fiscalización». En la elaboración del manual se han considerado las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas³, la ISSAI-ES-300 «Principios fundamentales de la fiscalización operativa» y la ISSAI-ES-3000 «Normas y directrices para la fiscalización operativa». El hecho de contar con un manual de fiscalización operativa, representa un hito en la historia reciente del Tribunal y nos acerca, en este aspecto, a otras Entidades Fiscalizadoras Superiores que también recogen en sus manuales y guías de buenas prácticas, los principios y procedimientos aplicables a la realización de este tipo de fiscalizaciones.

Tomando en consideración lo expuesto en esta **introducción**, este artículo pretende realizar un análisis, necesariamente breve, de qué se está haciendo en el ámbito de la fiscalización operativa o de gestión en nuestro entorno más cercano, para lo cual en el **segundo epígrafe** realizamos una síntesis de algunos de los rasgos diferenciales de la fiscalización operativa, tomando como referencia las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), en la adaptación realizada al español (ISSAI-ES) por los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX) y el Tribunal de Cuentas, así como el mencionado Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión. El **tercer epígrafe** se centra en algunas experiencias de fiscalización operativa a nivel internacional, en aquellas Entidades Fiscalizadoras Superiores que destacan por haber avanzado notablemente en este campo, ya que realizan estas fiscalizaciones con frecuencia, mientras que el **cuarto epígrafe** ofrece una visión panorámica de los temas y el tipo de fiscalizaciones operativas aprobadas por los OCEX en el periodo 2014-2015.

² El Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, puede encontrarse en la web del Tribunal de Cuentas: www.tcu.es, en el apartado dedicado a fiscalización.

³ Las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas fueron aprobadas por el Pleno en sesión de 23 de diciembre de 2013 y pueden encontrarse en la web del Tribunal de Cuentas: www.tcu.es, en el apartado dedicado a fiscalización.

2. ALGUNOS RASGOS DIFERENCIALES DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA: ¿QUÉ, CÓMO Y PARA QUIÉN?

Tal y como reconoce la propia INTOSAI en la introducción a la ISSAI 3000⁴, dada la naturaleza de la fiscalización operativa, resulta muy difícil elaborar directrices aplicables a todos los tipos existentes y que abarquen los diversos enfoques, métodos y técnicas aplicados sobre distintos aspectos de una realidad compleja. De ahí, por tanto, la dificultad de encontrar una única definición (incluso una única denominación) de la fiscalización operativa en los distintos textos normativos y manuales empleados por las Instituciones de Control Externo. De hecho, De Lancer (2006) mantiene que la mayor dificultad para definir la fiscalización operativa proviene de determinar: la asignación de resultados, la recompensa al comportamiento y la medición de fenómenos multi-dimensionales.

Podríamos partir de la definición de Fiscalización Operativa que nos proporcionan los principios de fiscalización de INTOSAI⁵:

«El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca tanto las fiscalizaciones de regularidad como las fiscalizaciones operativas», y «La fiscalización operativa significa fiscalización de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

- 1) **el control de la economía** de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas,
- 2) **el control de la eficiencia** en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas, y
- 3) **el control de la eficacia** con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos».

Por su parte, el Tribunal de Cuentas y los OCEX han aprobado una adaptación de las ISSAI de tercer nivel, en la que se define la Fiscalización Operativa como⁶ «una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, activida-

⁴ ISSAI 3000: Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI.

⁵ NA 1.0.38 y 1.0.40.

⁶ ISSAI-ES 300, páginas 1 y 2.

des u organizaciones de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Puede extenderse a la posible detección de áreas de mejora». Asimismo, se expone qué se entiende por economía, eficiencia y eficacia:

- **«Economía:** principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.
- **Eficiencia:** principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.
- **Eficacia:** principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función».

Por otro lado, el **Tribunal de Cuentas Europeo**, en su Manual de Fiscalización de Gestión⁷ define la fiscalización operativa (o de gestión) como un «examen independiente, objetivo y fiable de si las iniciativas, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones funcionan con arreglo a los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existe margen de mejora».

Asimismo, nuestro Tribunal de Cuentas, en el mencionado Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, establece que la «fiscalización operativa consiste en la revisión independiente, objetiva y fiable, realizada por personal cualificado, que tiene por objeto verificar si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades, organizaciones y recursos de la entidad fiscalizada son concordantes con los principios de eficacia, eficiencia y economía, con la finalidad de, una vez concretadas las posibles deficiencias, recomendar las oportunas propuestas de mejora».

Las definiciones incluidas en los párrafos anteriores coinciden en aspectos ciertamente relevantes que caracterizan a la fiscalización operativa, como son la **independencia**, exigible a cualquier proceso de auditoría o fiscalización; los tres principios que deben regir la actuación de los agentes públicos: **economía, eficiencia y eficacia**; el alcance del ámbito subjetivo, que puede ir desde un organismo público hasta programas o sistemas que forman parte de una política pública concreta y la oportunidad de proponer medidas que contribuyan a la **mejora de la gestión** económico-financiera del sector público.

⁷ Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo, página 9.

A todos estos parámetros, el Tribunal de Cuentas ha considerado oportuno añadir el inciso «*realizada por personal cualificado*» para poner de relieve un rasgo especialmente importante en el caso de la fiscalización operativa y sobre el que ahondaremos más adelante, como una de las características propias de este tipo de fiscalizaciones y que hace particularmente relevante la elección de los equipos dedicados a las mismas.

Pero más allá de la definición, resulta imprescindible detenerse en el análisis de otros aspectos de la fiscalización operativa como son los **objetivos** de la misma, los distintos **enfoques** que pueden adoptarse en el momento de abordarla, los **requisitos** que deberían reunir los miembros del equipo auditor, los **métodos** y los criterios de fiscalización a emplear y otras **características diferenciales** de los informes de fiscalización operativa.

En lo que respecta a los **rasgos característicos y diferenciales** de la fiscalización operativa, de acuerdo con el Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión del Tribunal de Cuentas, son los siguientes⁸:

- *«Inexistencia de normas y procedimientos generales que sirvan de referencia.*
- *Cierta libertad al responsable de la fiscalización para la elección de la forma de cumplir los objetivos, y los métodos de trabajo.*
- *Una cierta creatividad y capacidad analítica, flexibilidad, sentido común y prudencia».*

En efecto, resulta difícil en una fiscalización operativa contar con unas normas o procedimientos de referencia, teniendo en cuenta que se trata de una fiscalización no recurrente, en la que la flexibilidad se impone en el momento de elegir los temas, de abordarlos o de elegir la metodología a seguir y los criterios a aplicar. Al contrario de lo que ocurre en la fiscalización financiera o en la de cumplimiento, no se cuenta con una lista previa de comprobaciones a realizar y esto exige que el responsable de la fiscalización cuente con un elevado grado de libertad durante su realización.

Al mismo tiempo, resulta conveniente que los miembros del equipo fiscalizador reúnan una serie de características como las que sugiere la ISSAI-ES 3000 (página 19): *«experiencia previa en trabajos de investigación/evaluación...capacidad analítica, creatividad, recep-*

⁸ Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión del Tribunal de Cuentas, página 8.

tividad, habilidades sociales, honradez, criterio, resistencia, adecuadas capacidades de comunicación oral y escrita, etc.» Además, la amplitud y la variedad de los temas y de los enfoques a adoptar ponen de relieve la necesidad de que los miembros del equipo reciban una formación permanente sobre diferentes técnicas, metodologías y aspectos propios de las ciencias sociales, incluidas áreas como la estadística o las Tecnologías de la Información.

Resulta asimismo de especial importancia la puesta en marcha de colaboraciones con otras Instituciones de Control Externo, para el intercambio de conocimientos y experiencias en este ámbito de la fiscalización, así como en ocasiones pudiera resultar oportuno contar con investigadores y académicos externos experimentados, teniendo en cuenta que los métodos y técnicas aplicados proceden en muchos casos de las ciencias sociales o cuyos conocimientos técnicos especializados pueden ser necesarios para cierto tipo de fiscalizaciones (técnicos expertos en ciencias ambientales para una fiscalización en la que se incluyan objetivos relacionados con aspectos medioambientales, ingenieros para el examen de la eficiencia en la construcción de cierta infraestructura, etc.)

En lo que respecta a los **objetivos** de la fiscalización operativa, la ISSAI-ES 300 indica que el objetivo principal es *«contribuir, de manera constructiva, a la realización de una gestión sujeta a los principios de economía, eficacia y eficiencia. También contribuye a promover, tanto la transparencia, como la responsabilidad en la gestión»*. En efecto, la fiscalización operativa y sus objetivos deben orientarse, con carácter general, a la obtención de resultados que contribuyan a mejorar diversos aspectos de la gestión pública, no solamente su sujeción a los principios de economía, eficacia y eficiencia, sino también a promover la responsabilidad de los gestores públicos en la toma de decisiones, en la medida en que no solo se le exige el cumplimiento de la legalidad o que las cuentas reflejen la imagen fiel de la situación económico-financiera de un organismo público.

Más concretamente la ISSAI-ES 3000 enumera los siguientes objetivos generales de la fiscalización operativa planteados habitualmente por las Instituciones de Control Externo (páginas 15-16):

- *«proporcionar al poder legislativo un examen independiente de las prácticas de aplicación económicas, eficientes o eficaces de las políticas o los programas gubernamentales;*
- *proporcionar al poder legislativo análisis independientes y no periódicos acerca de la validez y la fiabilidad de los sistemas de medición del*

rendimiento, o declaraciones o autoevaluaciones acerca del rendimiento, que son publicados por las entidades del poder ejecutivo;

– proporcionar al poder legislativo análisis independientes acerca de los problemas de economía, eficiencia y eficacia en las actividades del gobierno, y de este modo, contribuir al mejoramiento de éstas;

– proporcionar al poder legislativo evaluaciones independientes acerca de los efectos deliberados y no deliberados, directos o indirectos, de los programas de la Administración y de los órganos de ésta, y sobre en qué medida se han logrado los propósitos o los objetivos, o por qué no se han logrado».

En cualquier caso y de acuerdo con la Norma de Auditoría 2.2.10-19, una Institución de Control Externo debe tener libertad para decidir las áreas que cubran sus fiscalizaciones operativas.

Teniendo en cuenta estos objetivos generales que se plantean en la fiscalización operativa, resulta especialmente relevante que las conclusiones y, particularmente, las **recomendaciones** se realicen de forma constructiva, sugiriendo cambios en la normativa, en la ejecución de determinadas medidas, en el diseño de un programa o un procedimiento, en el control interno del organismo..., en definitiva en la gestión pública.

De acuerdo con la ISSAI-ES 300 (página 14) las recomendaciones deben *«contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización...estar bien fundamentadas y añadir valor. Asimismo, deben abordar las causas de las deficiencias y de las debilidades...tienen que ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas...Deben estar vinculadas a los objetivos, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización».*

Considerando el carácter constructivo intrínseco de la fiscalización operativa, resulta especialmente importante realizar un **seguimiento del grado de ejecución de las recomendaciones** realizadas, una vez transcurrido un plazo de tiempo suficiente para que hayan podido corregirse todas aquellas ineficiencias o disfuncionalidades que fueron puestas de manifiesto en el informe correspondiente. De hecho, con frecuencia, la entidad fiscalizada o el organismo o ministerio del que dependen la política o el procedimiento fiscalizado, ponen en marcha las medidas correctivas oportunas durante el desarrollo de la fiscalización, una vez que el equipo fiscalizador pone de relieve algunas de las evidencias que se van encontrando durante los trabajos de campo. Resulta obvio, por tanto, que las recomendaciones deben ser muy claras, aplicables o prácticas y deben estar bien

fundamentadas para contribuir a la toma de decisiones por el gestor público que tenga atribuida esta responsabilidad.

El propio Tribunal de Cuentas Europeo⁹ afirma lo siguiente respecto de las recomendaciones que se incluyan en un informe de auditoría de gestión: *«Las recomendaciones solo deben formularse cuando la auditoría haya determinado soluciones prácticas para las debilidades constatadas. Estas recomendaciones deben derivarse de la conclusión correspondiente y especificar a qué instancias corresponde obrar en consecuencia. Aunque describan las medidas que deben tomarse, no incluirán planes de acción detallados, de cuya concepción se encarga la dirección. Para que sean constructivas, las recomendaciones han de indicar los principales componentes de los cambios necesarios»*.

El Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo nos ofrece además una síntesis de los principales aspectos que diferencian la auditoría operativa o de gestión de la auditoría financiera y de cumplimiento, destacando el objeto, el ámbito de aplicación, la base académica de partida para la fiscalización, los métodos empleados y los criterios a utilizar.

CUADRO I
DIFERENCIAS ENTRE LA AUDITORÍA OPERATIVA Y LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE CUMPLIMIENTO

ASPECTOS	Auditoría de gestión	Auditoría financiera y de cumplimiento
Objeto	Evaluar si los fondos comunitarios han sido utilizados con economía, eficiencia y eficacia.	Evaluar si las operaciones financieras se han ejecutado de manera legal y regular y si las cuentas son fiables.
Ámbito de aplicación	Políticas, programas, organizaciones, actividades y sistemas de gestión.	Operaciones financieras, contabilidad y procedimientos de control clave.
Base académica	Economía, Ciencias Políticas, Sociología, etc.	Contabilidad y Derecho.
Métodos	Varían en función de cada fiscalización.	Formato estándar.
Criterios de fiscalización	Mayor libertad de criterio para el auditor. Un criterio único para cada auditoría.	Menor libertad de criterio para el auditor. Criterios normalizados establecidos por la legislación y la reglamentación aplicable a todas las auditorías.

Fuente: Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo.

⁹ Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo, página 84.

En definitiva, la realización de fiscalizaciones operativas introduce flexibilidad en el momento de la planificación anual de la actividad fiscalizadora en una Institución de Control Externo, pudiendo plantearse diferentes enfoques, temáticas, metodologías, etc., y debe orientarse a lograr la mejora de los servicios públicos y a la mayor eficiencia de los mismos. En los siguientes epígrafes se realiza una breve revisión de cuáles son los temas y enfoques que se están adoptando recientemente en este tipo de fiscalizaciones realizadas por algunas Instituciones de Control Externo.

3. FISCALIZACIONES OPERATIVAS EN EL ÁMBITO DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES: ALGUNAS EXPERIENCIAS EN NUESTRO ENTORNO

El panorama que nos ofrece la realización de fiscalizaciones operativas en el ámbito internacional es notoriamente variado debido a importantes diferencias en el mandato de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y a la manera en que tradicionalmente han venido abordando este tipo de fiscalizaciones. Así, en el ámbito del control externo es suficientemente conocido que son los países de tradición anglosajona los que han venido realizando con mayor frecuencia fiscalizaciones operativas, centrándose en multitud de enfoques, metodologías y temáticas. Si bien la práctica totalidad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores incluyen en su mandato y/o en su misión el compromiso con la auditoría de la eficiencia y la eficacia en la gestión pública, instituciones como la National Audit Office (NAO) británica, la General Audit Office estadounidense, la National Audit Office australiana o la sueca (Riksrevisionen) destacan por el número de informes de auditoría operativa que realizan anualmente, por la variedad de temas abordados, por sus guías de buenas prácticas y, sobre todo, por la experiencia acumulada en este ámbito del control externo.

En efecto, la tradición es un determinante esencial en el panorama actual de las fiscalizaciones operativas realizadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores, sin embargo, el punto de partida es inevitablemente el mandato, puesto que sin base legal suficiente que determine algunos parámetros importantes de la fiscalización, difícilmente podrá llevarse a cabo, al menos sin que surjan reticencias dentro y fuera de la propia institución.

De hecho, la ISSAI-ES 3000 destaca este hecho al afirmar que *«En muchos países la Constitución o la legislación vigente otorga a la Institución de Control Externo el derecho explícito a realizar determinadas*

formas de fiscalización operativa. Algunas Instituciones de Control Externo pueden llevar a cabo exámenes de la eficiencia y eficacia de complejas políticas o entidades gubernamentales, quizás mediante un análisis en profundidad de los problemas constatados. Otras adoptan un enfoque más limitado.... Incluso en países donde la Constitución o la legislación no exigen que la Institución de Control Externo lleve a cabo fiscalizaciones de la economía, la eficiencia y la eficacia, la práctica actual muestra una tendencia a incluir esta clase de actividad como parte de las auditorías financieras o fiscalizaciones de regularidad (NA 1.0.13, 1.0.42-43)».

Por tanto, el mandato de fiscalización de la Entidad Fiscalizadora Superior es esencial ya que determina hasta qué punto puede adentrarse en fiscalizar programas y organismos públicos. Sin embargo, también es posible realizar fiscalizaciones operativas algo más limitadas allí donde el mandato pueda no dejar la cuestión suficientemente clara. En cualquier caso, quizás a lo largo de la realización de la fiscalización surjan problemas derivados de limitaciones en la posibilidad de, por ejemplo, acceder a determinado tipo de datos o información que la entidad auditada no puede o no debe proporcionar o a los que la entidad fiscalizadora no tiene acceso. Este ha sido el caso de nuestro Tribunal de Cuentas con el acceso a la información bancaria o tributaria, hasta la aprobación de la mencionada Ley Orgánica 3/2015, que ha reformado la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, dándole la siguiente redacción a su artículo séptimo:

«Uno. El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.

El Estado y demás entidades integrantes del sector público sujetas a control del Tribunal de Cuentas deberán facilitarle la información económico y financiera que les soliciten con ocasión de la tramitación de los procedimientos de control y jurisdiccionales. El Tribunal de Cuentas podrá celebrar convenios de colaboración con la Administración General del Estado y demás órganos, organismos y entidades para el acceso a la información de que estos dispongan de conformidad con la normativa especial que regule la información a suministrar con la finalidad de agilizar y facilitar el ejercicio de su función fiscalizadora y jurisdiccional.

Dos. La petición se efectuará por conducto del Ministerio, Comunidad Autónoma o Corporación Local correspondiente.

Tres. El incumplimiento de los requerimientos del Tribunal podrá suponer la aplicación de las multas coercitivas que se establezcan en su Ley de Funcionamiento. Si los requerimientos se refieren a la reclamación de justificantes de inversiones o gastos públicos y no son cumplidos en el plazo solicitado, se iniciará de oficio el oportuno expediente de reintegro.

El Tribunal de Cuentas pondrá en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela.

Cuatro. Asimismo el Tribunal podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las Entidades integrantes del sector público en los supuestos a los que se refiere el artículo cuarto, dos, y, en general, para comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes.

Cinco. Las entidades de crédito estarán obligadas a colaborar con el Tribunal de cuentas facilitando la documentación e información que les sea requerida. En particular, estarán obligadas a identificar las diferentes cuentas que se refieran a fondos de los partidos políticos, y fundaciones y entidades vinculadas a los mismos o dependientes de ellos, así como las personas autorizadas a efectuar operaciones de disposición con cargo a las mismas.

En el caso de cuentas en que se ingresen únicamente cuotas en concepto de afiliación, deberán aportarse a solicitud del Tribunal de Cuentas datos sobre saldos y movimientos en las fechas o períodos respecto de los que se solicite. En ningún caso se le facilitarán, en relación a estas cuentas, datos que permitan identificar a personas físicas afiliadas a los partidos políticos.

Para el caso de las cuentas abiertas en entidades de crédito exclusivamente destinadas a la recepción de donaciones y de las cuentas en las que reciban otras aportaciones, además de la información citada en el párrafo precedente, se aportará información sobre la identidad de quienes realicen las aportaciones si, en este último supuesto, el importe acumulado de las aportaciones en un año natural excede de 3.000 euros».

Por tanto, podríamos considerar que esta nueva redacción otorga mayor poder al Tribunal de Cuentas para exigir la colaboración de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas así como de los organismos sobre los que ejerce su mandato constitucional de fiscalización. Asimismo, le proporciona la posibilidad de recabar la colaboración de otras entidades públicas (como la Agencia Tributaria o

el Banco de España), a través de convenios y de entidades privadas (como las entidades de crédito).

En el caso del Tribunal de Cuentas Europeo, el apartado 2 del artículo 287 del texto consolidado del **Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea** establece el marco jurídico de las auditorías de gestión que realiza respecto de las actividades de la Unión Europea al indicar que «*El Tribunal de Cuentas examinará (...) y garantizará una buena gestión financiera*». De hecho, la misión del Tribunal indica que «*en su calidad de auditor externo de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas Europeo contribuye a mejorar la gestión financiera de la Unión Europea, fomenta la transparencia y la rendición de cuentas, y asume el papel de guardián independiente de los intereses financieros de los ciudadanos de la Unión...El Tribunal de Cuentas Europeo comprueba si el presupuesto de la Unión Europea se ha ejecutado correctamente, y si los fondos de la Unión Europea se obtienen y se gastan de forma legal y conforme con los principios de la buena gestión financiera*».

Más allá de la misión o el mandato de la Entidad Fiscalizadora Superior, resulta especialmente revelador comprobar cómo se incluyen las fiscalizaciones operativas en los planes estratégicos (si los hubiera) y en las programaciones de fiscalización que anualmente elaboran y publican las Entidades de Fiscalización. En estos documentos se pone de relieve cuáles podrían ser las Entidades más comprometidas con las fiscalizaciones operativas.

Por ejemplo, en el caso del Tribunal de Cuentas Europeo, su **Estrategia 2013-2017**, incluye, en el apartado dedicado a Informes Especiales, lo siguiente: «*Entre otras cuestiones de gestión, el Tribunal de Cuentas Europeo quiere dar suficiente cabida a las referentes a los objetivos generales de la Unión de aportar valor añadido y crecimiento y su respuesta a ciertos desafíos mundiales que afectan gran número de ámbitos políticos, como la **sostenibilidad de las finanzas públicas** (y su relación con la gobernanza económica europea, la calidad de las cuentas nacionales, la regulación de los mercados financieros, el empleo, la competitividad, el mercado único, el comercio exterior y los cambios demográficos) y **el medio ambiente y el cambio climático** (y sus repercusiones en las políticas de la UE en materia de agricultura, agua, energía, transportes y desarrollo)*.

Durante el período 2013-2017, el Tribunal de Cuentas Europeo velará porque sus tareas de auditoría seleccionadas y sus informes especiales:

- *reflejen los riesgos que amenazan la gestión financiera, el interés público y la capacidad del Tribunal de Cuentas Europeo para aportar valor añadido a través de la fiscalización;*

– se centren en cuestiones de gestión, sobre todo en temas específicos de interés público y de actualidad, objetivos de alto nivel de la UE y políticas transversales».

De hecho, el Programa de Trabajo previsto para 2016¹⁰ incluye entre las tareas de control prioritarias la de evaluar el desempeño de las Instituciones, Agencias y Organismos Europeos y en concreto, la evaluación del desempeño de la Agencia Ejecutiva de Innovación y Redes, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de las Iniciativas Europeas de Investigación Conjunta (Research Joint Technology). Además de estas tareas prioritarias, en el mencionado programa se refleja un importante número de Informes Especiales referidos a distintas políticas o programas comunitarios, como transporte marítimo, instrumentos financieros, implantación de la Directiva Europea de Servicios, transporte de mercancías por ferrocarril, política de cohesión en la educación... y en un gran número de ellas, el objetivo principal se centra en comprobar la eficiencia, eficacia o economía de los sistemas, programas o medidas objeto de evaluación. Así, por ejemplo, para el Informe Especial de *Programas de desarrollo rural* el objetivo planteado es el de determinar si dichos programas aprobados por la Comisión Europea para el periodo 2014-2020 cumple adecuadamente con las prioridades de la UE para el desarrollo rural y si el proceso de programación y aprobación para el periodo 2014-2020 ha dado como resultado unos programas que proporcionan una base adecuada para la **utilización efectiva y eficiente** de los fondos europeos.

En el entorno de **EUROSAI**, podemos encontrar algunas de las Entidades de Fiscalizadoras Superiores que con mayor frecuencia realizan fiscalizaciones operativas, abordando un gran número de temas y de enfoques. En esta área la NAO británica es una referencia obligada ya que sus informes de *Value for Money* publicados cada año, constituyen sin duda un referente en la realización de auditorías operativas. Dichos informes se elaboran con un objetivo claro de proporcionar un análisis independiente y riguroso sobre cómo se han gastado los fondos públicos para alcanzar unos determinados objetivos de política gubernamental, eso sí, sin poner en cuestión dichos objetivos. En las fiscalizaciones se incluyen recomendaciones que permitan emplear los fondos públicos de una forma más eficiente y dirigidas a mejorar los servicios públicos fiscalizados.

¹⁰ Work Programme 2016. Tribunal de Cuentas Europeo

Asimismo, en algunos casos, se lleva a cabo un seguimiento de las medidas que se van adoptando para cumplir con las recomendaciones realizadas.

Los temas abordados en estas fiscalizaciones de la NAO británica son muy variados y tratan de proporcionar información sobre asuntos de actualidad y sobre aquellas prioridades señaladas en su Estrategia. Así, por ejemplo, entre los informes que se están abordando en 2016 podemos encontrar la evaluación del Programa de Reubicación de la Población Siria Vulnerable (*The Syrian Vulnerable Persons Resettlement Programme*) que se puso en marcha en 2014 o la reforma del sistema de protección al menor que el gobierno impulsó en 2015. Pero el objetivo fundamental en los informes de *Value for Money*¹¹ es «promover un cambio duradero y beneficioso en los servicios públicos a través de mejoras en la prestación del servicio y una mejor gobernanza, así como ayudar a identificar eficiencias y ahorros financieros». Así, la NAO publica anualmente una estimación del ahorro que su trabajo ha supuesto para los fondos públicos por el seguimiento de las recomendaciones dirigidas a la mejora de la gestión de dichos fondos¹². Además, publica unas Guías de Buenas Prácticas¹³ para los gestores públicos que van desde aquella dirigida a ayudar a identificar a potenciales ladrones de coches («*Theft from motor vehicles – Identifying potential offenders: A good practice guide*») hasta una guía dirigida a promover estilos de vida más saludables entre los presos («*Promoting healthier lifestyles for prisoners: a good practice guide*»).

En el caso de la *Riksrevisionen* sueca, un factor común a las fiscalizaciones que realiza es que se basan en «*indicadores de problemas y en evaluaciones de riesgo y materialidad*», esto es, que la fiscalización se dirige a aquellas operaciones en las que existe riesgo de que no cumplan con su objetivo, ya sean porque no cumplan con el prin-

¹¹ Algunos estudios como los de Kells (2011) y Adcroft y Willis (2005), identifican una serie de factores que limitan la efectividad de las auditorías operativas en la gestión pública y mantienen que pueden llevar a olvidar aspectos cualitativos de la gestión pública al poner únicamente el foco en los aspectos que implicaría, por ejemplo, el enfoque en la eficiencia o la economía en el gasto.

¹² De hecho, en su *Annual Report and Accounts 2014-2015*, se pone de relieve que se ha logrado un ahorro de 1,15 mil millones de libras en 2014 para el sector público británico.

¹³ También son relevantes las Guías de Buenas Prácticas (*Better Practice Guides*) que cada año publica la National Audit Office australiana y que abarcan distintos temas, que van desde la contratación pública hasta la que pretende reducir el impacto ambiental de la gestión pública.

cipio de economía o de eficiencia. Los informes de fiscalización operativa que cada año publica son remitidos al Parlamento, el cual a su vez los remite al Gobierno que cuenta con cuatro meses para informar de las medidas que ha adoptado o las que va a adoptar en función de las recomendaciones realizadas en cada uno de los informes. Sin duda, esta obligación del gobierno de responder con rapidez a las recomendaciones, tiene dos efectos notablemente positivos para la labor de la Entidades Fiscalizadoras Superiores: hace más eficaz el trabajo reflejado en el informe, puesto que los resultados obtenidos y las recomendaciones realizadas contribuyen a mejorar la gestión pública e introduce un mayor dinamismo al proceso, ya que deben abordarse temas de actualidad y que preocupen a la sociedad. De hecho, una revisión de los informes publicados a lo largo de 2014 y 2015 por la Entidad Fiscalizadora Superior sueca, nos muestra que entre los temas abordados, los más frecuentes son aquellos referidos a servicios sociales (servicios de empleo público, programas de becas, sistema de pensiones...), a medidas de acogida de inmigrantes, a aspectos medioambientales (gestión de residuos y cambio climático) o a seguridad informática.

Podemos afirmar que la auditoría operativa permite, por la flexibilidad a la que hicimos referencia en el epígrafe anterior, elegir temas más relevantes en el momento de planificarlas, centrados en áreas problemáticas o de riesgo y más cercanos a lo que la sociedad puede estar demandando. Así, observamos que algunos de los temas abordados con mayor frecuencia en las Entidades Fiscalizadoras Superiores de nuestro entorno son los relacionados con **servicios sociales** (como la acogida a inmigrantes o refugiados, la atención a los dependientes o a los mayores, servicios de empleo), el **sistema educativo** en sus diferentes niveles o las **tecnologías de la información y la seguridad informática**. En relación a este último tema, se constituyó en INTOSAI un Grupo de Trabajo cuyo objetivo es dar apoyo a las Entidades Fiscalizadoras Superiores para avanzar en conocimientos y competencias en la realización de las auditorías relacionadas con las tecnologías de la información, proporcionándole información y promoviendo el intercambio de experiencias, de mejores prácticas, así como la cooperación bilateral y regional entre los miembros de INTOSAI.

Una mención especial merecen las auditorías operativas sobre **aspectos medioambientales**, como tratamiento de residuos, gestión del agua, cambio climático, etc. Este es el caso de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Finlandia, Países Bajos, Estonia,

Unión Europea¹⁴, Austria, Australia, EEUU, Argentina, India, China o Tailandia. En este tema, destaca especialmente **Canadá**, donde unos de los compromisos reflejados en su misión para las auditorías operativas es el desarrollo sostenible. De hecho, el Auditor General de Canadá nombra cada 7 años un Comisionado para el Desarrollo Sostenible y Medioambiental, cuya función es proporcionar al Parlamento un análisis independiente y objetivo y unas recomendaciones sobre los esfuerzos que realiza el gobierno para proteger el medioambiente y para impulsar el desarrollo sostenible. Esta función la realiza a través de auditorías operativas y bajo el mandato del Auditor General.

En lo que respecta a nuestro Tribunal de Cuentas, la fiscalización del cumplimiento de la eficiencia, eficacia y/o economía se ha venido realizando, con mayor frecuencia, complementando fiscalizaciones de cumplimiento o fiscalizaciones financieras, en lo que se denomina un **enfoque integral** de la fiscalización. No obstante, recientemente se observa un incremento del número de informes que son, fundamentalmente, de fiscalización operativa, aunque a veces se incluya el cumplimiento de la legalidad como un objetivo más de la fiscalización. Así, por ejemplo, durante 2014 fueron aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas, al menos, 12 informes de fiscalización de procedimientos, teniendo todos ellos el objetivo de fiscalizar la **eficiencia**, la **eficacia** y/o la **economía** de la gestión pública. En el caso concreto del *Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial, ejercicio 2013*, se evaluaron los tres principios de buena gestión, mientras que en otros casos se evaluó, además de los procedimientos de gestión, solo la **eficiencia** (*Informe de Fiscalización sobre las medidas de gestión y control adoptadas por las Comunidades Autónomas para la adecuada aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia e Informe de Fiscalización del instituto de la cinematografía y de las artes audiovisuales, ejercicio 2011*) o solo la **eficacia** (*Informe de Fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente denominada Agencia Estatal Antidopaje e Informe de Fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal*

¹⁴ Según la web del Grupo de Trabajo sobre Auditoría Medioambiental de EUROSAI (www.eurosaiwgea.org), las Entidades Fiscalizadoras Superiores europeas que han llevado a cabo el mayor número de auditorías medioambientales en 2014 y 2015 han sido: Países Bajos (6), Estonia (5) y Tribunal de Cuentas Europeo (4).

de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012).

En lo que respecta a los temas elegidos para realizar las fiscalizaciones operativas mencionadas, mayoritariamente se incluyen como parte de fiscalizaciones integrales de entidades, organismos o fundaciones públicas. Este sería el caso de las siguientes:

- *Informe de Fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012.*
- *Informe de Fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente denominada Agencia Estatal Antidopaje.*
- *Informe de Fiscalización de la Fundación del Teatro Real, ejercicio 2012.*
- *Informe de Fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicio 2012.*
- *Informe de Fiscalización del instituto de la cinematografía y de las artes audiovisuales, ejercicio 2011.*

El resto de informes de fiscalización operativa abordan **gestión tributaria** (a nivel local y nacional), **aplicación de la Ley de Dependencia** o **aspectos socio-laborales y sanitarios**.

A lo largo de 2015, han sido aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas algo más de 30 informes de fiscalización operativa, si bien solo en dos de ellos se analizó únicamente el cumplimiento de los principios de eficiencia, eficacia y economía:

- *Informe de Fiscalización de la Gestión y Control Contables del Inmovilizado Material de la Administración General del Estado e*
- *Informe de Fiscalización sobre la gestión y el control efectuados por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social en materia de asistencia sanitaria concertada con medios ajenos.*

También en este año, en la mayor parte de los casos, el análisis del cumplimiento de los principios mencionados anteriormente, se ha realizado durante una fiscalización integral, en la que se examinó también el cumplimiento de la normativa y la regularidad de los estados contables. Este fue el caso de las fiscalizaciones de la gestión recaudatoria en los ayuntamientos de Santander, Badajoz y Albacete, la fiscalización de COFIDES, la fiscalización de la aportación complementaria para el desarrollo del programa comunitario Erasmus o la fiscalización de la financiación de las infraestructuras ferroviarias en el periodo 2011-2013. En cuanto a las fiscalizaciones

operativas y de cumplimiento se han centrado en el examen de la contratación pública (de las Entidades Locales de Comunidades Autónomas sin OCEX y de la Tesorería General de la Seguridad Social), en la prestación del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, en la financiación aplicada por las empresas para la formación de sus trabajadores y en los procedimientos de gestión y control de las prestaciones por desempleo indebidamente percibidas.

Además, a lo largo de 2014 y 2015 se han aprobado algunos informes de fiscalizaciones horizontales realizados en coordinación con los OCEX, que han incluido, asimismo, el análisis parcial del cumplimiento de los principios de eficiencia, eficacia y economía entre los objetivos de la fiscalización. Este ha sido el caso del *Informe de Fiscalización de las Universidades Públicas, ejercicio 2012* y el *Informe de Fiscalización de los Servicios Prestados en Materia de Mataderos y Mercados en el Sector Público Local*.

En definitiva, si bien en España la fiscalización operativa no se había venido realizando con tanta frecuencia como en otros países de nuestro entorno, podemos afirmar que el Tribunal de Cuentas va incorporando progresivamente este tipo de fiscalizaciones a su programa anual, ya sea en informes en los que se analizan únicamente objetivos vinculados a la fiscalización operativa; ya sea en informes en los que los objetivos de análisis de la gestión, del control interno o de la eficacia, eficiencia y economía, se conjuguen con aquellos objetivos propios de una fiscalización financiera o de una de cumplimiento de la normativa.

4. FISCALIZACIONES OPERATIVAS EN EL ÁMBITO DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO (OCEX)

En lo que respecta a los OCEX, la mayoría incorporan en su propia normativa alguna referencia a la realización de comprobaciones respecto del cumplimiento de los principios de eficiencia, eficacia y economía o de colaborar en la mejora de la gestión pública.

En este último epígrafe hemos analizado los informes aprobados por los OCEX en los años 2014 y 2015, cuyos objetivos estén vinculados con la fiscalización operativa, ya sea total o parcialmente, de forma que obtengamos una visión panorámica de los temas y el tipo de fiscalizaciones operativas que se han realizado recientemente. Esta tarea ha resultado especialmente complicada, teniendo en cuenta las limitaciones de tiempo y de espacio en la elabora-

ción de este artículo, y ha implicado la revisión de los objetivos y los contenidos de los informes aprobados por los doce OCEX a lo largo del periodo indicado para determinar cuáles podrían ser parcialmente o totalmente fiscalizaciones operativas.

En primer lugar, la mayor parte de los OCEX han evaluado el cumplimiento de los principios de eficiencia, eficacia y/o economía o han examinado los procedimientos y sistemas de un determinado organismo o entidad públicos, como objetivos parciales en fiscalizaciones integrales o en fiscalizaciones que son fundamentalmente financieras o de comprobación del cumplimiento de la normativa, en los que resultaría difícil concluir que la fiscalización operativa constituye una parte sustantiva del informe.

Si nos adentramos algunos años hacia atrás, hasta la década anterior, podemos encontrar informes de fiscalización operativa aprobados por algunos OCEX que, por lo general, se centraban en temas sanitarios, de gestión de la dependencia o de gestión tributaria o recaudatoria.

Respecto al periodo bi-anual considerado, también podríamos afirmar que, en lo que se refiere a las fiscalizaciones única o principalmente operativas, la **Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana** y la **Cámara de Cuentas de Andalucía** son las que han aprobado un mayor número de informes. En el primer caso, el artículo 8.3 de la Ley de Sindicatura establece que los informes habrán de.... «*evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales, y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente... y evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos*». La mayor parte de las fiscalizaciones se han centrado en la realización de **auditorías de los sistemas de información y de control interno** de distintos aspectos de la gestión pública autonómica¹⁵, un tema sin duda muy innovador y raramente abordado por las Instituciones de Control Externo españolas (OCEX y Tribunal de Cuentas), a pesar de la relevancia que los sistemas de información tienen en cualquier Administración Pública. La apuesta de la Sindicatura por la fiscalización de los sistemas de información se refleja además en la existencia de una *Unidad de Auditoría de Sistemas de Información* que presta apoyo en el desarrollo de otras fiscalizaciones. Otros temas

¹⁵ Algunos de estos aspectos han sido la gestión de compras de la Consellería de Sanidad, la gestión de la prestación farmacéutica de la Consellería de Sanidad o el registro de facturas de la Generalitat.

abordados desde la perspectiva de la gestión han sido la aplicación de la Ley de dependencia¹⁶ y la educación¹⁷.

En el caso de la **Cámara de Cuentas de Andalucía**, en los últimos dos ejercicios las auditorías operativas han versado sobre diversos temas que van desde los parques científico-tecnológicos hasta planes de atención sanitaria¹⁸ o turismo. Especialmente destacable resulta el informe dedicado al *Análisis del Programa Presupuestario 44B, cambio climático, prevención y calidad ambiental*, ya que es el único informe aprobado por los OCEX en estos dos últimos años en el que se fiscalizan exclusivamente aspectos medioambientales. Además de estas fiscalizaciones, la Cámara de Cuentas de Andalucía ha aprobado otros nueve informes, que incluyen entre sus objetivos los propios de la fiscalización operativa, si bien también se analiza el cumplimiento de la normativa y/o la auditoría financiera. Resulta igualmente destacable que se están desarrollando al menos otras cuatro fiscalizaciones operativas a lo largo de este ejercicio, siendo una de ellas la *Fiscalización de los sistemas de información y gestión utilizados por las Agencias Públicas Empresariales de Andalucía*. De esta manera la Cámara cumple con el compromiso que refleja en su Plan Estratégico 2012-2017 de «continuar y reforzar la actividad relacionada con las fiscalizaciones operativas».

La **Audiencia de Cuentas de Canarias** y el **Consejo de Cuentas de Castilla y León** han aprobado en ambos casos informes de fiscalización operativa, dedicados en la **Audiencia** a temas diversos como la gestión de impuestos, la actividad turística¹⁹, la formación y el empleo y en el **Consejo** a empleo²⁰ y salud.

En relación con la fiscalización operativa, la **Audiencia de Cuentas de Canarias** ha reflejado su compromiso con la realización de auditorías de sistemas de información incluyendo en su Plan Estratégico 2013-2016 las siguientes medidas dentro de su Objetivo de

¹⁶ Auditoría operativa sobre la ordenación y prestaciones de la dependencia: Evaluación con criterios de eficiencia, eficacia y economía del programa presupuestario 313.70, ejercicios 2012-2014.

¹⁷ Auditoría operativa enseñanza primaria: Evaluación con criterios de eficiencia, eficacia y economía del programa presupuestario 422.20, ejercicios 2009-2013.

¹⁸ Un ejemplo en este tema sería la *Fiscalización del Plan Andaluz de Atención al Ictus (2011-2014)* y *seguimiento de recomendaciones del informe Proceso Asistencial Integrado Cáncer de Mama (2009)*.

¹⁹ Un ejemplo en este tema sería el *Informe de fiscalización de los programas e Iniciativas de Formación Profesional para el Empleo en el Sector Turístico*.

²⁰ Un ejemplo en este tema sería la *Fiscalización de la eficiencia de las políticas activas de empleo del Servicio Público de Empleo de Castilla y León*.

«Dar respuesta a las demandas de la sociedad y colaborar en la modernización de las Administraciones Públicas

- Potenciar la realización de auditorías de gestión, especialmente en los ámbitos educativo y sanitario.
- Realización de las auditorías de sistemas de información.
- Especializar al personal en la realización de auditorías de sistemas de información».

En el caso del **Consejo de Cuentas de Castilla y León**, la reciente modificación en 2013 de su Ley Reguladora²¹ establece en la nueva redacción dada al Artículo 5 apartado 2, lo siguiente: «Se implantarán progresivamente fiscalizaciones operativas o de gestión para el análisis de la utilización de los recursos disponibles atendiendo al grado de cumplimiento de los objetivos, siguiendo los nuevos modelos de control de las finanzas públicas». La inclusión de este inciso en su Ley Reguladora, muestra un claro impulso a este tipo de fiscalizaciones y queda, asimismo reflejado en el Programa de Fiscalizaciones para el año 2016, en el que, atendiendo únicamente al título, se han incluido al menos tres nuevas fiscalizaciones operativas.

Por tanto, podríamos concluir que en el ámbito de los OCEX aún constituye un reto importante el impulso de las fiscalizaciones operativas o de gestión, especialmente aquellas que se centran en aspectos que podemos considerar «*innovadores*» como la auditoría medioambiental o la de sistemas de información. Asimismo, también podría constituir un tema relevante a fiscalizar, la aplicación de la **Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno**, si bien se trataría de una fiscalización fundamentalmente de cumplimiento. De hecho, tanto el Tribunal de Cuentas como algunos OCEX ya están dando pasos para avanzar en ese sentido.

5. CONCLUSIONES

Los recientes cambios económicos y sociales, junto con un nuevo enfoque en la gestión pública, han constituido las fuerzas impulsoras de los cambios en el sector público y en el control externo del mismo por parte de las instituciones que tienen el mandato para ejercerlo. El ejercicio de dicho control por parte de las instituciones

²¹ Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

nacionales y regionales tiene que cambiar para ofrecer, al Parlamento y a la sociedad, un diagnóstico de cómo se están gestionando los fondos públicos y, al gestor público, un diagnóstico y unas recomendaciones de cómo mejorar la gestión allí donde sea posible, para hacerla más eficiente, eficaz o económica.

La fiscalización operativa permite, mediante un enfoque más flexible, ofrecer esa respuesta por parte de las Instituciones de Control Externo, pero para realizarla, además de la voluntad de sus órganos de gobierno, resulta imprescindible contar con un personal adecuadamente formado y capacitado para dicha labor. Para ello según la ISSAI-ES 3000²² las Instituciones de Control Externo tienen, entre otras cuestiones, que:

- *«desarrollar y formar a sus empleados para que éstos puedan realizar eficazmente sus tareas, y definir la base para el avance de los auditores;*
- *preparar manuales y otros materiales de orientación acerca de la realización de fiscalizaciones;*
- *apoyar las competencias y la experiencia disponibles dentro de las Instituciones de Control Externo e identificar las competencias de las que carecen; establecer una adecuada distribución de competencias en las tareas de fiscalización y asignar el número de personas suficientes para la fiscalización, y llevar a cabo una planificación y una supervisión adecuadas para lograr sus metas al nivel requerido de cuidado y preocupación.*

Así, el estudio y la formación permanentes pueden incluir temas tales como los avances actuales en metodología de fiscalización operativa, dirección o mando, métodos de investigación cualitativa, análisis de estudios de caso, muestreo estadístico, técnicas de recogida de datos cuantitativos, diseño de la evaluación, análisis de datos y redacción legible para el lector. También puede incluir temas relacionados con el ámbito de trabajo de los auditores, por ejemplo administración pública, política y estructura del sector público, política de la Administración, economía, ciencias sociales o Tecnología de la Información».

Este sería un primer paso hacia el incremento de las fiscalizaciones operativas por parte de los OCEX y del Tribunal de Cuentas, pero con anterioridad resulta imprescindible el compromiso de la propia institución con unas fiscalizaciones que deben dirigirse al Parlamento y al gestor público, que deben ser útiles y deben ir orientadas a la mejora de la gestión y de los servicios públicos.

²² ISSAI-ES 3000, página 19.

En estos momentos, la sociedad demanda de estas instituciones de control algo más que la emisión un informe sobre la regularidad de los estados financieros o el cumplimiento de la normativa; demanda asimismo contribución a la mejora en los servicios públicos. Se trata de lograr servicios prestados con mayor calidad, políticas más eficaces en la consecución de los objetivos planteados o que el necesario equilibrio en las cuentas públicas se lleve a cabo a través de una mayor eficiencia en la gestión y no en la reducción o eliminación del servicio público. En este escenario, las Instituciones de Control Externo, deberían adoptar un papel central y para ello no bastaría solamente con su propio compromiso, por el contrario han de contar también con el respaldo de los destinatarios de los informes: los Parlamentos de los que dependen, donde debe tener lugar el debate respecto de las medidas de mejora propuestas; los gobiernos que deban ponerlas en marcha y, en definitiva, deberían contar con el respaldo de la sociedad.

6. BIBLIOGRAFÍA Y TEXTOS NORMATIVOS

6.1. Normas y Manuales

ISSAI 3000: Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI.

ISSAI-ES-300: Principios fundamentales de la fiscalización operativa.

ISSAI-ES 3000: Normas y directrices para la fiscalización operativa.

ANEXO ISSAI-ES 3100: Directrices para la fiscalización operativa.

Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos.

Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

Tribunal de Cuentas de España (2015): Manual de Auditoría Operativa o de Gestión, <http://www.tcu.es>

Tribunal de Cuentas Europeo (2015): Manual de Auditoría de Gestión, <http://www.eca.europa.eu>

Tribunal de Cuentas Europeo (2016): Work Programme 2016, <http://www.eca.europa.eu>, doi:10.2865/941065

6.2. Bibliografía

ADCROFT, A. y WILLIS, R. (2005): «The (un) intended outcome of public sector performance measurement». *International Journal of Public Sector Management*, 18(5), pp. 386-400.

Grupo de Trabajo sobre Auditoría Medioambiental de EUROSAI
www.eurosaiwgea.org

Grupo de Trabajo sobre Auditoría TI de INTOSAI
www.intosaiitaudit.org/

DE LANCER, J.P. (2006): «Performance Measurement», *Evaluation*, Vol. 12 No. 2, pp. 219-235.

KELLS, S. (2011). The seven deadly sins of performance auditing: implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting*, 21(4), 383-396.

National Audit Office (2016): «Annual Report and Accounts 2014-2015», www.nao.org.uk

REICHBORN-KJENNERUD, K. y JOHNSEN, Å. (2015): «Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway». *Administration and Society*.

doi:10.1177/0095399715623315

6.3. Sitios web consultados

Web del Tribunal de Cuentas: <http://www.tcu.es/>

Web de EUROSAI: <http://www.eurosai.org/>

Web de INTOSAI: <http://www.intosai.org>

Web del Tribunal de Cuentas Europeo: <http://www.eca.europa.eu>

Web de la National Audit Office británica: <http://www.nao.org.uk>

Web de la General Audit Office de EEUU: <http://www.gao.gov>

Web de la National Audit Office australiana:
<https://www.anao.gov.au/>

Web de la National Audit Office sueca: <http://www.riksrevisionen.se/>

Web de la Cámara de Cuentas de Andalucía: www.ccuentas.es

Web de la Cámara de Cuentas de Aragón:

<http://www.camaracuentasaragon.es/>

Web de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias:

<http://www.sindicatur.es/>

Web de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares:

<http://www.sindicaturaib.org/>

Web de la Audiencia de Cuentas de Canarias:

<http://www.acuentascanarias.org/>

Web del Consejo de Cuentas de Castilla y León:

<http://www.consejodecuentas.es/>

Web de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña:

<http://www.sindicatura.org/>

Web de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana:

<http://www.sindicom.gva.es/>

Web del Consello de Contas de Galicia:

<http://www.consellodecontas.es/>

Web de la Cámara de Cuentas de Madrid:

www.camaradecuentasmadrid.org/

Web de la Cámara de Comptos de Navarra:

<http://camaradecomptos.navarra.es/>

Web del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas: <http://web.tvcp.org/es/>

Aplicación de métodos cuantitativos avanzados a los resultados de la Auditoría Operativa: el caso de la fiscalización de los Parques Tecnológicos Andaluces

Javier Navascués Fernández-Victorio

Doctor Ingeniero Industrial.

Consejero de la Cámara de Cuentas de Andalucía

RESUMEN

La promoción pública de la creación de Parques Científicos y Tecnológicos ha posibilitado la puesta en marcha de casi medio centenar de estas entidades en España. La Cámara de Cuentas de Andalucía ha llevado a cabo un informe especial con enfoque de auditoría operativa sobre los diez existentes en la comunidad andaluza para el periodo 2010-2012. Sobre la base de los datos recopilados en este trabajo se ha llevado a cabo un trabajo de investigación que pretende identificar las condiciones bajo las cuales estas políticas públicas alcanzan sus objetivos en términos de resultados y de impacto. Empleando la metodología del análisis cualitativo comparativo (QCA) se han identificado tres modelos o arquetipos diferentes de Parque que es capaz de alcanzar un cierto nivel de madurez. Estos tres arquetipos pueden servir de referencia para guiar la planificación y la estrategia de otras iniciativas menos maduras o que puedan surgir en el futuro. El resultado del trabajo es, también, una muestra de las posibilidades de colaboración entre los OCEX y el mundo académico y científico.

PALABRAS CLAVE: Parques Científicos y Tecnológicos, fomento económico, auditoría operativa, investigación basada en resultados de auditoría.

ABSTRACT

Public promotion of the creation of Science and Technology Parks has resulted in the launching of 47 of these entities in Spain. The Chamber of Accounts of Andalusia has carried out a performance audit of the existing Andalusian parks for the years 2010 to 2012. Drawing upon the data collected during the assignment a research project has been developed aiming to identify the conditions under which these public policies can meet their goals in terms of results and impact. Using QCA (qualitative comparative analysis) three archetypes have been discovered which can lend a certain level of maturity to a park. These archetypes can be used as a guiding reference for less mature initiatives or future ones. The outcome also serves as an example of the possibilities provided by cooperation between external audit institutions and the scientific and academic community.

KEYWORDS: *Science and Technology Parks, economic promotion, performance audit, audit results based research.*

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este artículo es presentar los resultados de una experiencia de aplicación de métodos cuantitativos avanzados a los resultados de una fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA). Esta experiencia se ha llevado a cabo en colaboración con la Universidad de Sevilla y la Fundación Centro de Estudios Andaluces (CENTRA), dependiente de la Consejería de Presidencia de la Junta de Andalucía. El Plan de Actuaciones de la Cámara de Cuentas de Andalucía para 2013 incluyó la realización del informe denominado «Fiscalización horizontal de los parques científico-tecnológicos andaluces». Dicha informe, de naturaleza operativa, se llevó a cabo por un equipo fiscalizador del Departamento de Organismos Autónomos y Empresas Públicas de la CCA durante el año 2014. Al poco de la publicación de sus resultados se observó que los mismos despertaron el interés de las entidades gestoras de los propios Parques comprendidos en el ámbito subjetivo del informe por tratarse del primer trabajo público que presentaba una descripción sistemática de la situación de los parques andaluces.

Una primera lectura horizontal y comparativa de los resultados de los diferentes PCT podía dar lugar a interpretaciones erróneas si no se tenían en cuenta las diferentes características originales de cada uno de ellos, así como sus distintas trayectorias y periodos de existencia. Ello sugirió la conveniencia de llevar a cabo un ejercicio de análisis posterior que permitiera establecer tipologías o criterios de agrupamiento que facilitasen las comparaciones sobre bases más sólidas.

Con esta finalidad se suscribió un convenio entre la CCA, la Fundación de Investigación de la Universidad de Sevilla y el CENTRA. El convenio contemplaba la participación de un grupo de investigación, en concreto el grupo «Ingeniería de Organización» (TEPI27) para la aplicación de métodos cuantitativos avanzados a los datos generados en la fiscalización, de manera que se pudiera desprender de dicho tratamiento una caracterización sistemática de las diferentes tipologías de PCT. La metodología seleccionada para ello fue la denominada QCA (*qualitative comparative analysis*, análisis comparativo cualitativo), una técnica empleada sobre todo en las ciencias sociales para el estudio de casos que no se prestan al tratamiento estadístico. Del resultado del trabajo puede concluirse que entre los PCT andaluces existen básicamente tres tipologías entre aquellos que cumplen satisfactoriamente las funciones para las que fueron creados. De este modo se han establecido en líneas generales unos patrones de comportamiento y unas relaciones de causalidad que pueden ser útiles a la hora de la planificación futura de los parques de más reciente creación en función de las políticas de los mismos y del entorno en que se desarrollan.

El resto del artículo se desarrolla como sigue. El siguiente apartado presenta el ámbito subjetivo del trabajo, los PCT; la teoría subyacente a su promoción por los poderes públicos y la realidad de los mismos, en España y en Andalucía, así como el marco normativo en el que se desenvuelve dicha promoción. El apartado 3 se dedica a presentar el informe de fiscalización realizado; sus objetivos y principales resultados. En el apartado 4 se introduce la metodología QCA y se exponen las características que motivaron su elección. El quinto apartado describe la aplicación de la metodología al caso de los PCT andaluces, sustentada en una revisión de los resultados de estudios previos sobre la dinámica de este tipo de entidades y en la aplicación de las técnicas propias del QCA a los datos generados en el informe de fiscalización. Por último se presentan las principales conclusiones del trabajo realizado y se valoran críticamente de forma breve.

2. LOS PARQUES CIENTÍFICOS Y TECNOLÓGICOS

2.1. La promoción de PCT como política pública

La promoción pública de los Parques Científicos y Tecnológicos como medida de fomento se inscribe dentro de una corriente de política económica que relaciona el grado de desarrollo económico de un territorio con la innovación tecnológica a través de los denominados Sistemas Nacionales (o Regionales) de Innovación. Según esta corriente, la clave para la constitución de tales sistemas es la existen-

cia de externalidades generadas por la interacción entre los distintos agentes públicos y privados. Uno de los factores que potencian dicha interacción es la existencia de determinadas infraestructuras tecnológicas, entre las que se encuentran los PCT (Heist, 2001). Esto justifica el destino de los recursos públicos a este tipo de iniciativas. Por tanto, estamos ante una herramienta de políticas públicas.

Sin embargo, el origen de los PCT se suele remitir a la experiencia de Silicon Valley que no fue precisamente una iniciativa pública. Durante la primera mitad del pasado siglo la Universidad de Stanford promovió la aplicación empresarial de los resultados de la creatividad y la investigación científica por parte de alumnos y profesores, en lo que actualmente ha venido a denominarse *spin-offs*. Esto, unido a la creación de un parque industrial en terrenos de la Universidad en el Valle de Santa Clara, al sur de la bahía de San Francisco, fue el impulso para la generación de múltiples empresas de base tecnológica que allí se instalaron. Estas empresas innovadoras eran abastecidas de personal cualificado desde la Universidad y apoyadas financieramente con capital riesgo de origen privado (Ramos, 2013).

Las primeras experiencias europeas tuvieron lugar en el Reino Unido, con un modelo inspirado en el norteamericano, en el que las Universidades representaron el rol de promotoras de la mayor parte de las iniciativas empresariales. Por este motivo los parques en ese país suelen ubicarse cerca de los campus universitarios o incluso dentro de ellos, dando lugar a complejos más pequeños que los americanos y cuentan con empresas más reducidas. En el caso de Francia, la iniciativa es diferente, siendo la administración pública, generalmente local o regional, la que impulsa la aparición de los *technopôles* con el fin explícito de equilibrar territorialmente el desarrollo mediante el apoyo a ciudades de tamaño medio con un potencial menor en cuanto a investigación científica. En Alemania se da un modelo basado en la cooperación entre centros públicos y privados, acorde con el modelo de capitalismo «coordinado» germano, en el que ocupa una posición pivotal la red Fraunhofer con más de 60 institutos y unidades de investigación y transferencia de tecnología.

Dentro del continente asiático, se aprecia un rápido crecimiento de los parques científicos durante la década de los 80. Fueron desarrollados por lo general en las proximidades de las Universidades y los institutos de investigación. Rápidamente, las empresas se vieron atraídas por los parques ya que, gracias al estímulo a la transferencia de tecnología entre las instituciones del parque se garantizaban buenos resultados en investigación e innovación. Una característica de la mayoría de parques científicos y tecnológicos en Asia es que están proyectados

para crear y desarrollar negocios de alto nivel tecnológico, que dan como resultado puestos de trabajo de gran valor (Latorre, 2013).

2.2. Los PCT españoles

Los primeros Parques Científicos y Tecnológicos aparecieron en España a mediados de la década de los 80. El primer parque se crea en 1985 en Zamudio, en las proximidades de Bilbao. Posteriormente se crean en España hasta ocho parques tecnológicos promovidos por las comunidades autónomas interesadas en desarrollar sistemas de innovación regionales. La inversión en estos ocho proyectos superó los 300 millones de euros, cifra muy importante para la época.

A partir de 1993, el conjunto de Parques Científicos y Tecnológicos españoles sufre un nuevo impulso, si bien inicialmente lastrado por la mala situación económica heredada tras la crisis posterior a 1992. Esta etapa se caracteriza fundamentalmente por la aparición de nuevas iniciativas y promotores, como la Universidad o los ayuntamientos. Superada la crisis de los primeros noventa se refuerza la aparición de nuevas empresas relacionadas fundamentalmente con los sectores de la información y las telecomunicaciones. Además aumenta la implicación de la Administración Central y crece en las Universidades el interés por participar en los parques tecnológicos ya existentes, así como por fundar nuevos parques científicos, que se caracterizan por tener menor tamaño, un predominio de actividades de I+D+i y una especialización de Empresas de Base Tecnológica (EBT).

En resumen, puede decirse que del modelo inicial, básicamente centrado en el apoyo voluntarista por parte de las comunidades autónomas, se pasa a un nuevo modelo de parques caracterizado por un mayor protagonismo de la Universidad que proporciona la I+D, por una mayor implicación de la iniciativa privada, y, sobre todo, por un fuerte apoyo por parte de las diferentes administraciones públicas. En 2014 había en España 47 PCT operativos y otros 25 en desarrollo.

2.3. Los PCT andaluces

En el momento de la realización del informe de fiscalización, había en Andalucía once PCT. Cabe señalar que la contribución al Producto Interior Bruto regional de 2012 de las empresas ubicadas en los PCT localizados en Andalucía se sitúa en torno al 3,4%, según estimaciones de la Red de Espacios Tecnológicos de Andalucía (RETA), frente al 2,1% que suponen los parques españoles en su conjunto en relación con el PIB nacional del citado año, según la APTE (CCA, 2014).

Existen, se puede decir, tres «generaciones» de PCT andaluzes:

- La primera generación la forman el Parque Tecnológico de Andalucía en Málaga (1990) y Cartuja93 en Sevilla (1991), nacidos en la primera oleada a la que antes se ha hecho referencia y promovidos por la Junta de Andalucía. Se puede adscribir a esta misma generación el PTS, si bien es algo posterior (1997) y siendo el primer caso andaluz en el que el impulsor principal es una Universidad, en este caso la de Granada.
- La segunda generación la conforman los parques aparecidos en los primeros años 2000, como Geolit (Mengíbar, Jaén), Aerópolis (La Rinconada, Sevilla), y TecnoBahía (Puerto de Santa María, Cádiz). Todos ellos son también de promoción autonómica.
- La tercera generación, de parques aparecidos a finales de la primera década de los 2000, son el PCTH (Aljaraque, Huelva), el PCTAJ (Jerez de la Frontera, Cádiz) y el Parque Dehesa de Valme (Dos Hermanas, Sevilla). El primero es una iniciativa autonómica, los dos segundos son impulsados básicamente por los Ayuntamientos de los municipios donde se ubican.
- Existen otros dos PCT, PITA (Almería) y Rabanales21 (Córdoba) que si bien formalmente corresponderían a la segunda generación citada, han tenido un desarrollo más lento lo que hace que se deban contemplar en la tercera. En estos dos casos la promoción es algo diferente. De la Universidad de Córdoba en cooperación con entidades financieras privadas en el caso de Rabanales21 y mayoritariamente privada en el caso de Almería.

CUADRO I

PARQUES CIENTÍFICOS Y TECNOLÓGICOS ANDALUCES EN 2014

Nombre comercial	Provincia	Localidad	Nombre PCT
PITA	Almería	Almería	Parque Científico-Tecnológico de Almería
TecnoBahía	Cádiz	El Puerto de Santa María	Parque Tecnológico TecnoBahía
PCTAJ	Cádiz	Jerez de la Frontera	PCT Agroindustrial de Jerez
Rabanales21	Córdoba	Córdoba	PCT de Córdoba Rabanales21
PTS	Granada	Granada	Parque Tecnológico de Ciencias de la Salud, PTS
PCTH	Huelva	Aljaraque	Parque Científico y Tecnológico de Huelva, PCTH
Geolit	Jaén	Mengíbar	Geolit, Parque Científico y Tecnológico
PTA	Málaga	Málaga	IDEA, Parque Tecnológico de Andalucía
PCT Cartuja	Sevilla	Sevilla	Parque Científico y Tecnológico Cartuja
Aerópolis	Sevilla	La Rinconada	Aerópolis, P. Tecnológico y Aeroespacial de Andalucía
Dehesa de Valme	Sevilla	Dos Hermanas	Parque de Investigación y Desarrollo Dehesa de Valme

Las formas jurídicas adoptadas por las entidades gestoras de los PCT han sido en la totalidad de los casos la de sociedad mercantil, con la única excepción del PTS de Granada que es una fundación. Cinco de ellas forman parte del sector público autonómico andaluz por lo que sus cuentas están incorporadas en los Presupuestos Generales de la Junta de Andalucía bien por estar participadas mayoritariamente de forma directa por la comunidad autónoma (Cartuja93), o indirectamente a través de entes instrumentales (Aerópolis, PCTH, PTA y Tecnobahía). En los demás casos la participación pública es también mayoritaria si bien como resultado de sumar a la participación autonómica, las de las corporaciones locales y las Universidades públicas. Únicamente en el caso de PITA la mayoría es privada.

La Ley 16/2007, de 3 de diciembre, Andaluza de la Ciencia y el Conocimiento, constituye el marco normativo de referencia de los PCT andaluces. Esta Ley persigue conformar un sistema de I+D+i, investigación, desarrollo e innovación, denominado Sistema Andaluz del Conocimiento, SAC. El Capítulo II del Título III de la citada ley regula los agentes del SAC, con especial referencia al reconocimiento y registro de los mismos. Los mismos se definen como las personas, instituciones, organismos y entidades que intervienen en los procesos de generación, transmisión, transformación y aprovechamiento del conocimiento. En desarrollo de esta norma se aprueba el Decreto 254/2009, en el que clasifican los Agentes del SAC, dentro de los cuales se señalan los denominados Espacios Tecnológicos y del Conocimiento. De entre ellos se distinguen tres categorías, los Parques de Innovación Empresarial, los Parques Empresariales y los PCT.

Esta norma atribuye a los PCT las funciones siguientes:

- *«Crear las condiciones óptimas para la ubicación de empresas con actividad intensiva en la gestión del conocimiento.*
- *Estimular la innovación y la transferencia de tecnología y conocimiento entre las entidades y empresas del propio parque y entre el parque y su entorno, especialmente con las Oficinas de Transferencia de Resultados de Investigación, OTRI, y las pymes de carácter innovador o de base tecnológica.*
- *Dinamizar el desarrollo económico y tecnológico de su territorio de influencia, e incubar pequeñas y medianas empresas que se conviertan en empresas con proyección global.*
- *Gestionar la conservación del propio parque.*
- *Fomentar la creación de servicios integrados de apoyo empresarial, de información, formación, asesoramiento, comercialización y otros que contribuyan al mejor desarrollo de las empresas instaladas en el parque.*

- *Fomentar la creación de servicios de difusión tecnológica relacionados con el conocimiento.*
- *Impulsar el encuentro y la conjunción de intereses mutuos de las entidades que los integran.»¹*

En el momento de la realización del informe de fiscalización de la CCA el nivel de actividad de Dehesa de Valme era tan reducido que se descartó del ámbito subjetivo del mismo. Con posterioridad, algunos de los otros parques han experimentado dificultades financieras notables lo que ha tenido como consecuencia el que el PTAJ se encuentre, en estos momentos, en proceso de liquidación.

3. FISCALIZACIÓN HORIZONTAL²

3.1. Objetivo, enfoque, alcance y metodología

El objetivo de la fiscalización llevada a cabo por la CCA es evaluar si las sociedades gestoras de los PCT andaluces habían desempeñado las funciones a ellas atribuidas por la legislación citada.

El enfoque empleado fue el característico de la auditoría operativa, con énfasis tanto en la fiscalización directa de la gestión (recursos, realizaciones, resultados, impactos) como en los sistemas de control (políticas y procedimientos de planificación y seguimiento). Para ello la evaluación se planteó tanto en términos de realizaciones (empresas de base tecnológica que se instalaban en los parques), de resultados (cooperación, colaboración y sinergias entre las entidades alojadas) y de impacto (en el entorno inmediato). Junto con esto, y para poder explicar el nivel de eficacia alcanzada, se evaluaron tanto los recursos económicos empleados como la eficiencia en su aplicación y la existencia o no de sistemas de planificación y control.

La fiscalización se realizó a lo largo de 2014. El período analizado comprende los ejercicios 2010, 2011 y 2012. No obstante, se recabó y analizó la financiación pública recibida acumulada desde la creación de cada parque. Asimismo se obtuvo información referida al ejercicio 2013 relacionada con la población de empresas alo-

¹ Art. 20 del Decreto 254/2009, de 26 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento por el que se determina la clasificación y se regula el procedimiento para la acreditación y el Registro Electrónico de Agentes del Sistema Andaluz del Conocimiento.

² Para el informe completo ver (CCA, 2014). Un artículo con una descripción más pormenorizada del mismo, en (Alonso, 2015).

jadas y otros aspectos puntuales. Como ya se ha indicado antes, el PCT Dehesa de Valme se excluyó del ámbito subjetivo.

3.2. Metodología de la fiscalización

La metodología de la fiscalización se basó en la descomposición jerárquica en preguntas y sub-preguntas de auditoría con el fin de responder al objetivo general de conocer si los PCT desarrollan las funciones que tenían encomendadas. Este objetivo general se descompuso en seis preguntas, tres de ellas enfocadas a la eficacia, una a la economía, otra a la eficiencia y la última a la existencia de sistemas de control y seguimiento.

A partir de la descomposición en sub-preguntas de estas seis primeras, se definieron los criterios e indicadores que permitían dar una respuesta pertinente a las mismas. Se remitió un extenso cuestionario a los parques incluidos en el alcance subjetivo. Tras su testeo, envío, recepción y análisis, el equipo de fiscalización efectuó una nueva ronda de visitas para la validación de las contestaciones al mismo mediante la aplicación de procedimientos consistentes en pruebas selectivas, revisión del control interno y demás técnicas de auditoría de aplicación al caso, obteniéndose las aclaraciones necesarias y despejando las dudas de interpretación suscitadas.

El trabajo se completó con un análisis de los resultados de la *Encuesta sobre Innovación en las Empresas 2012* realizada por el Instituto Nacional de Estadística, INE, tanto para el caso andaluz como el nacional. Asimismo se contactó con las asociaciones de parques de los ámbitos regional, nacional e internacional a fin de obtener otra información relevante para los trabajos.

3.3. Principales conclusiones del informe

En cuanto a eficacia, se constata que el grado de consecución del objetivo de las gestoras a la hora de promover el alojamiento de empresas de base tecnológica es irregular y no parece que estas tengan, en la mayoría de los casos, un control muy ajustado de quién y por qué se ubica en (o abandona) el Parque. Tampoco parece que se haga un seguimiento ni una política decidida de fomento de las relaciones de cooperación entre empresas y de estas con las Universidades y Centros de Investigación. Por último, salvo excepciones, tampoco se puede afirmar o negar que su existencia haya contribuido al cambio en su entorno ya que esta materia no es objeto de seguimiento por parte de la mayoría de los Parques.

CUADRO 2
PREGUNTAS DE AUDITORÍA

<p>1. ¿Consiguen los PCT el establecimiento de empresas con el perfil adecuado?</p>	<p>1.1. ¿Poseen los parques un enfoque estratégico respecto a su especialización?</p> <p>1.2. ¿Hay establecidos criterios de admisión a los parques?</p> <p>1.3. ¿Es la población actual de empresas instaladas en los PCT el resultado de la aplicación de dichos criterios de selección?</p> <p>1.4. ¿Se conoce y analiza la información relacionada con la rotación de las empresas de los parques?</p>
<p>2. ¿Logran los parques una adecuada actividad de colaboración interna y externa entre sus alojados?</p>	<p>2.1. ¿Consiguen los parques la colaboración entre los alojados?</p> <p>2.2. ¿Se puede considerar a las universidades integradas en los PCT andaluces?</p> <p>2.3. ¿Existe un suficiente nivel de colaboraciones externas a nivel nacional?</p> <p>2.4. ¿Se detecta una proyección internacional en la actividad de los PCT?</p>
<p>3. ¿Consiguen los PCT un impacto en su entorno?</p>	<p>3.1. ¿Se conoce el impacto socioeconómico de los parques?</p> <p>3.2. ¿Es adecuado el empleo generado en los PCT?</p> <p>3.3. ¿Qué importancia y distribución tiene la facturación de las empresas instaladas?</p> <p>3.4. ¿Se obtienen resultados de innovación en el seno de los PCT?</p>
<p>4. ¿Se han diseñado los parques andaluces convenientemente para llevar a cabo su cometido?</p>	<p>4.1. ¿Han adoptado las gestoras de los parques el modelo organizacional adecuado?</p> <p>4.2. ¿Disponen los parques de suelo y espacios construidos suficientes?</p> <p>4.3. ¿Las condiciones del uso y tenencia del suelo se adecúan a la demanda existente?</p> <p>4.4. ¿Han recibido los PCT financiación adecuada en tipo y cantidad?</p> <p>4.5. ¿Poseen los parques una correcta dimensión económico-financiera que permita su sostenibilidad de manera autosuficiente?</p>
<p>5. ¿Se han usado adecuadamente los recursos recibidos?</p>	<p>5.1. ¿Han empleado las gestoras los recursos obtenidos en el diseño y creación de una oferta de infraestructuras generales y servicios adecuada en precio y variedad?</p> <p>5.2. ¿Es la infraestructura dedicada a los servicios de incubación de empresas adecuada?</p> <p>5.3. ¿Poseen los recursos humanos adecuados en cantidad y formación?</p> <p>5.4. ¿Se destinan recursos suficientes a la captación de empresas?</p> <p>5.5. ¿Es la oferta de servicios adecuada en cuanto a su calidad?</p> <p>5.6. ¿Son los PCT sostenibles desde un punto de vista ecológico?</p>
<p>6. ¿Existe una planificación adecuada de los PCT en cuanto a diseño y seguimiento?</p>	<p>6.1. ¿Se tienen en cuenta a los PCT en los documentos de planificación generales, territoriales y sectoriales existentes?</p> <p>6.2. ¿Existen planes estratégicos propios y se efectúa un seguimiento de los mismos?</p> <p>6.3. ¿Se ha diseñado un plan de negocio propio?</p> <p>6.4. ¿Se realiza una adecuada planificación en el ejercicio?</p>

Desde el punto de vista económico, los parques han recibido financiación pública por importe de 324 millones de euros hasta 2012. También han recibido aportaciones en forma de suelo; en la mayoría de los casos en propiedad (en cuyo caso el importe se incluye en la cifra anterior) y en otros lo recibido es la gestión, pero no la propiedad del suelo. En particular los primeros casos se han visto afectados por la crisis inmobiliaria, en especial los menos consolidados.

Respecto a la eficiencia en el empleo de los recursos se observa que los parques ofrecen un nivel de servicios adecuado para lo que se espera de ellos, si bien existe poca realimentación entre la gestión del parque y las demandas de los usuarios. Por otra parte las restricciones provocadas por la crisis económica se han hecho notar afectando relativamente a la capacidad de ofrecer servicios, si bien se constata un esfuerzo por contener el gasto afectando lo mínimo posible a la eficiencia. Dentro de los servicios que se ofrecen está el de «incubadora» de nuevas empresas. En general, salvo excepciones, la gestión de las incubadoras está disociada de la del parque.

Atendiendo a los sistemas de planificación y control se concluyó que la situación es bastante deficiente al nivel de cada uno de los parques e inexistente desde el nivel de la administración responsable.

Por último se identificaron una serie de buenas prácticas detectadas en los diferentes parques que se ponen de relieve en el informe. Como conclusión general se desprende que la situación es muy desigual y el mayor o menor éxito de cada parque depende de la capacidad de su gestora, del mayor o menor grado de compromiso de sus socios y de determinados aspectos externos, como ocurre con los dos parques especializados en el sector aeronáutico que se benefician de un sector en expansión.

4. LA METODOLOGÍA EMPLEADA

4.1. El análisis QCA

El análisis QCA (*qualitative comparative analysis*) constituye una aproximación analítica y un conjunto de herramientas para la investigación de fenómenos sociales orientado a la identificación de estructuras causales complejas. Este enfoque contrasta con el objetivo fundamental de otras muchas técnicas de análisis como la re-

gresión, en las que se estudia la influencia que tiene un determinado factor sobre otras variables o factores distintos (George and Bennett, 2005). La metodología tiene su origen en los trabajos de Charles Ragin y aparece en los años 90 del siglo pasado.

La técnica QCA compagina un análisis detallado del conjunto de casos bajo estudio con comparaciones entre los mismos, realizadas de forma sistemática empleando la lógica booleana. El proceso de investigación con QCA se lleva a cabo de forma iterativa, de modo que existe un bucle que implica normalmente iteraciones entre el análisis de casos y las comparaciones entre los mismos. Los resultados de una primera comparación serán la base para la realización de nuevos análisis de los casos tratados, con lo que se consigue ampliar el conocimiento de los mismos.

El potencial que ofrece la metodología QCA es especialmente útil cuando se trabaja con conjunto de datos de tamaño medio (entre 10 y 50 casos). En estos casos los métodos estadísticos basados en la regresión adolecen de insuficiencias para proporcionar los niveles de confianza requeridos a la hora de hacer inferencias. Por otra parte, el número de casos resulta excesivo para limitar la investigación al análisis cualitativo en profundidad de cada caso. Es importante notar que los resultados obtenidos mediante un análisis QCA no prueban una determinada relación causal, sino que revelan patrones de asociación y conjuntos de casos que dan lugar a que se produzca un fenómeno.

Son estos patrones y conjuntos los que pueden ayudar a la hora de desarrollar posibles explicaciones del fenómeno analizado. Al señalar las distintas combinaciones de condiciones que provocan un evento determinado, este método consigue que el investigador se abstraiga de la idiosincrasia de un caso particular para poder realizar una explicación completa y exhaustiva del fenómeno en cuestión.

4.2. Conceptos básicos de la metodología fsQCA

Dentro del campo del QCA, el presente trabajo se basa en el fsQCA (*fuzzy set QCA*), metodología que emplea la teoría de conjuntos borrosos (o difusos) y el álgebra de Boole para analizar formalmente en qué grado ciertos factores o combinaciones de factores están presentes o ausentes cuando un determinado fenómeno de interés ocurre (Legewie, 2013). La versión original de la metodología, basada en variables dicotómicas, se denomina csQCA (*crisp set*

QCA). La diferencia entre csQCA y fsQCA estriba en que mientras que en el primer caso las condiciones se definen en términos lógicos estrictos (se cumplen o no se cumplen), en el segundo se permite una gradación más matizada.

Se denominan «condiciones» a las causas que provocan el suceso en cuestión, mientras que el propio suceso es llamado «salida» o «resultado». Normalmente, las condiciones se combinarán para dar lugar a un resultado determinado, asociándose entre ellas para generar condiciones más complejas que resultarán necesarias y/o suficientes para provocar el resultado.

Se entiende como un conjunto a la representación formal de un concepto. Los casos en estudio pueden ser descritos en términos de la afiliación a estos conceptos. Es tarea del investigador, como primer paso para la preparación del análisis, asociar a cada caso un cierto grado de pertenencia a un conjunto. Posteriormente se verá si cada uno de estos conjuntos o condiciones favorecen la ocurrencia del fenómeno bajo estudio.

El empleo del fsQCA permite asignar grados o niveles de pertenencia al conjunto de casos de partida. A diferencia del csQCA en el que el grado de pertenencia sólo puede tomar los valores cero o uno, con el fsQCA los grados de pertenencia irán desde el cero (correspondiente a la no-pertenencia completa), hasta el uno (correspondiente a la pertenencia completa a la característica o conjunto).

A la hora de pasar un conjunto de datos a variables difusas se puede establecer entre los extremos diferentes puntos intermedios, dependiendo de cómo de fina se quiera que sea la calibración. De este modo, se puede seleccionar, por ejemplo una calibración con 4 escalones o grados de pertenencia (0, 0,33, 0,67 y 1) o una con valores continuos, en la que cada caso puede tener asignado cualquier valor entre cero y uno.

Para asignar grados de pertenencia a un conjunto de casos se debe, en primer lugar, asignar un criterio para establecer la misma, especificando los umbrales cualitativos y asignándoles un valor para la calibración. Para eso es importante conocer los casos en cuestión de modo que el paso a datos difusos tenga sentido y los umbrales estén fijados en base a los datos reales.

Una vez calibrados los datos, la aplicación de la lógica booleana se apoya en tres operaciones principales para establecer las condi-

ciones necesarias y suficientes para que un suceso determinado tenga lugar: el Y lógico o la intersección, el O lógico o la suma y el NO lógico o la negación.

El principal objetivo de QCA es la obtención de condiciones o combinaciones de condiciones necesarias, suficientes o ambas cosas a la vez, para que tenga lugar un determinado suceso (Legewie, 2013). Se dice que la condición X es necesaria para la salida Y si la ocurrencia de Y no es posible sin la presencia de X, pero X por sí sola no es capaz de producir Y. Bajo estas condiciones, se tiene que todos los casos que tienen salida positiva (es decir, Y tiene lugar) comparten la condición X. En términos de la teoría de conjuntos difusos, puede afirmarse que una relación de suficiencia se da cuando la salida Y es un subconjunto de la condición causal X, es decir, el grado de pertenencia en Y es menor o igual que el grado de pertenencia en X ($Y \leq X$).

Por otro lado, se tendrá que una condición o combinación de condiciones X es suficiente para el suceso Y cuando Y se produce siempre que X está presente. Esto no quiere decir que otras condiciones distintas de X no puedan producir el suceso Y en cuestión. Una condición suficiente puede también identificarse porque todos los casos en los que la condición X está presente comparten que el fenómeno Y tiene lugar. En términos de la teoría de conjuntos difusa, se dice que existe una relación de suficiencia si X es un subconjunto de Y, esto es, en todos los casos se tiene que el grado de pertenencia de X es menor o igual que el grado de pertenencia del suceso resultado Y ($X \leq Y$).

En los datos reales, las condiciones o combinaciones de condiciones rara vez se ajustan completamente a una condición necesaria y/o suficiente; siempre habrá algunos casos que se desvíen de los patrones generales. Por ello, es importante poder medir de algún modo cómo de bien se ajustan los casos en una determinada relación de suficiencia o necesidad. En QCA existen dos medidas que proporcionan los parámetros de ajuste, la consistencia (*consistency*) y la cobertura (*coverage*).

La consistencia mide el grado en el que una relación de necesidad o suficiencia entre una condición causal (o combinación de condiciones) y un fenómeno de salida se cumple dentro de un determinado conjunto de datos (Ragin, 2006). La consistencia se asemeja por tanto al nivel de significación en los modelos estadísticos. En la mayoría de los estudios realizados con QCA se obtienen una

serie de condiciones que son «casi-necesarias» o «casi-suficientes», lo que indica que la relación causal engloba a la mayoría de los casos, pero algunos se desvían del patrón general (Legewie, 2013). Los valores de consistencia oscilan entre 0 y 1, indicando 0 inconsistencia y 1 consistencia perfecta.

Una vez ha quedado establecido que una condición o combinación de condiciones es consistente con la relación de necesidad o suficiencia, la cobertura proporciona una medida de la relevancia empírica, equivalente a la del parámetro en los modelos estadísticos. Su valor oscila también entre 0 y 1.

Los valores de referencia para estos dos parámetros suelen establecerse en torno a 0,75 ó 0,80. Umbrales por debajo de 0,75 provocarían la aparición de casos con una inconsistencia considerable, lo que podría falsear los resultados del análisis (Ragin, 2008). Es conveniente probar a modificar los umbrales y ver el efecto de los mismos sobre los resultados. La elección del umbral de consistencia dependerá también del número de casos bajo estudio y de las diferencias de consistencia entre unos casos y otros.

El análisis prosigue intentando identificar patrones de necesidad y suficiencia para ver qué combinaciones de condiciones son capaces de generar un resultado. Para ello se construye la llamada tabla de verdad, en la que se representa cada condición en una columna, así como el fenómeno o resultado bajo estudio, y otros parámetros como el número de casos que en la realidad presentan esa combinación de condiciones, así como el nivel de consistencia de una condición suficiente.

En lógica booleana deben considerarse todas las combinaciones lógicas aunque no haya datos empíricos que muestren que esa combinación se produce en la realidad (se tiene entonces que aparecerá un cero en la columna «casos»). Cada configuración se representa como una fila en la tabla de verdad, de modo que ésta tendrá un total de filas, siendo k el número de condiciones causales incluidas en el análisis. A esta ausencia de casos empíricos asociados a todas las filas posibles de la tabla de la verdad se la conoce como diversidad limitada. Las filas vacías se denominan residuos lógicos (*logical remainders*).

El software para implementar QCA observa la distribución de casos de la tabla de verdad y comprueba qué casos que presentan la misma configuración presentan una salida positiva. Además, identifica las configuraciones de condiciones que son suficientes

para que dicha salida se produzca, que es a lo que se conoce como «expresiones primitivas». A continuación, QCA usa la minimización booleana para reducir dichas expresiones primitivas a formulaciones más simples.

El procedimiento de minimización booleana depende del software utilizado para implementar QCA, pero siempre suele trabajar enfocando aquellos casos que presentan las mismas combinaciones, excepto una, y el mismo resultado. Si por ejemplo se tiene que $A*B*C \rightarrow Y$ y que $A*B*\sim C \rightarrow Y$, entonces la presencia o ausencia de la condición C no influye en la ocurrencia del suceso Y . Esto permite reducir la expresión, simplificando la combinación de condiciones necesarias para que el fenómeno Y tenga lugar: $A*B \rightarrow Y$.

4.3. Aplicaciones del QCA

En los últimos años, investigadores de un gran número de campos han comenzado a usar el análisis cualitativo comparativo y su variante fsQCA para analizar conjuntos de datos de diversa índole. Se ha señalado con anterioridad que, más que estimar los efectos netos que una variable, QCA emplea el álgebra de Boole para examinar la relación entre una salida y todas las combinaciones de variables que puedan provocarla. La principal ventaja de QCA es que permite al investigador encontrar distintas combinaciones de condiciones causales que, a su vez, sugieren vías teóricas diferentes a los resultados dados (Longest y Vaisey, 2008).

Además de facilitar el hallazgo de varias vías o combinaciones de condiciones para que ocurra el fenómeno bajo estudio, QCA es especialmente adecuado para la prueba de modelos, dado que esto engloba una multitud de factores que interactúan entre ellos, lo que puede afianzar la existencia de la complejidad causal. QCA aborda de manera efectiva las hipótesis teóricas que conforman el modelo y que predicen cómo algunas variables operarán de forma conjunta o individual para producir un cierto resultado. Por otro lado, QCA prueba de forma específica y directa cada posible combinación de variables que producen un mismo resultado, obteniendo patrones de comportamiento que pueden ser interpretados de forma sencilla.

Se ha mencionado con anterioridad que el número de casos bajo estudio debe estar dentro de un rango de valores para que los resultados obtenidos aplicando QCA sean fiables y significativos. Normalmente, las bases de datos a las que se aplica esta me-

metodología son de un mínimo de 5, hasta unos 50 (Ragin, 2008). Por ello se dice que este tipo de análisis está especialmente diseñado para trabajar con bases de datos de N-medio, esto es, de dimensiones intermedias. Por eso es importante citar que constituye una alternativa en estudios en los que la relación entre el número de casos y el de variables es tal que no permite la aplicación de un análisis de regresión.

La utilidad de esta metodología permite su aplicación en multitud de campos. Se ha discutido recientemente sobre las aplicaciones de QCA a la investigación de estrategias empresariales por su habilidad de analizar relaciones complejas entre diversos tipos de industria y mecanismos corporativos que predicen el éxito en los negocios. Se han realizados otras investigaciones en campos completamente diferentes como la epidemiología, para aprovechar la capacidad del método de capturar de manera íntegra la experiencia de un caso concreto en cuanto a un nivel de riesgo o protección necesaria para una determinada enfermedad. Otros campos en los que se han realizados estudios empleando QCA son la medicina, la sociología, las ciencias políticas, el marketing, la historia o las finanzas (Berger, 2015).

5. APLICACIÓN DEL FSQCA A LOS RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

5.1. Objetivos iniciales del trabajo

El trabajo realizado, mediante un convenio suscrito entre la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Fundación de Investigación de la Universidad de Sevilla y la Fundación Centro de Estudios Andaluces se planteó como objetivo identificar una serie de arquetipos o modelos que pudieran mejorar el conocimiento de las razones del éxito en el logro de las realizaciones esperadas de un PCT.

El informe de fiscalización había revelado una diversidad de casos y situaciones de cuyo examen directo y análisis comparativo resultaba difícil inferir las explicaciones de por qué unos casos eran más eficaces. A ello se añadía el hecho de que la vida de los parques variaba entre más de dos décadas, en los más veteranos, y apenas cinco años en los más recientes. Por lo tanto resultaba de interés entender qué factores debían tenerse en cuenta a la hora de la planificación de estos últimos para mejorar sus posibilidades de éxito en un futuro.

Para ello se planteó un proyecto de investigación que tenía por objeto estudiar los Parques Científico-Tecnológicos (PCT) de Andalucía con una doble finalidad: en primer lugar, identificar, si existían, distintas tipologías que permitan agruparlos en función de sus características relevantes; en segundo lugar, establecer una comparación entre los mismos atendiendo a esas tipologías desde el punto de vista de los criterios que en la literatura se consideran relevantes para el logro de sus objetivos.

El trabajo se estructuró inicialmente en tres fases:

Fase 1. Revisión de literatura y análisis de información disponible para identificar las metodologías pre-existentes para la caracterización de los PCT así como los factores que investigaciones previas hubieran revelado como influyentes en el logro de los objetivos de los mismos.

Fase 2. Aplicación de algoritmos de agrupamiento a la base de información normalizada generada la fase anterior con el fin de identificar posibles tipologías de PCT.

Fase 3. A partir de los criterios derivados del análisis de factores determinantes en el logro de los objetivos y de la base de información normalizada, se aplicarían técnicas multicriterio para establecer una ordenación o comparación entre los PCT.

5.2. Resultados del análisis de la literatura

La primera parte del trabajo realizado ha consistido en una exhaustiva revisión de la literatura existente con el fin de identificar cuáles debían ser los factores a considerar en el análisis. A pesar de la gran difusión y de las considerables inversiones recibidas, el debate sobre la efectividad del uso de los Parques Científicos y Tecnológicos como herramientas para el avance de la tecnología y el desarrollo de políticas innovadoras continúa abierto. Se tiene, por un lado, que un conjunto de autores argumentan que los PCTs no tienen ningún impacto relevante en los resultados de las empresas alojadas, dado que no tienen éxito al fomentar la creación de colaboraciones y sinergias que representen un valor añadido para los alojados (Macdonald, 1987). También se encuentran críticas al propio modelo de PCT (Massey y otros, 1992).

Se tiene, por otra parte, un conjunto de autores que discrepan de la postura anterior, argumentando que los PCT pueden crear un entorno de apoyo para nuevas empresas basadas en el conoci-

miento y la tecnología, así como facilitar la transferencia tecnológica, atraer a empresas a la cabeza de un sector tecnológico o fomentar el crecimiento de la empresa. Algunos estudios empíricos han demostrado que la localización en un parque resulta beneficiosa para la firma por múltiples razones, entre las que destacan la creación de colaboraciones externas, que pueden tener un efecto positivo en el resultado de la empresa, el aumento del rendimiento de la investigación o el respaldo a la hora de solicitar patentes (Albahari y otros, 2013). Una serie de autores proponen una posible explicación para reconciliar estas dos posturas tan diferentes: los parques son heterogéneos. Algunos parques funcionan correctamente y logran generar valor para las empresas alojadas, mientras que otros no lo consiguen.

La constatación de esta heterogeneidad dio lugar a una revisión de los objetivos de la investigación; ya no se trataba de agrupar y comparar entre grupos homogéneos sino de, partiendo del reconocimiento de la heterogeneidad, analizar si habían y como podían ser, diferentes modelos para alcanzar los resultados obtenidos.

Este nuevo punto de vista abrió las puertas al empleo de las técnicas QCA, pues en estas subyace el reconocimiento de la «complejidad causal» que puede estar detrás del hecho de que combinaciones diferentes de factores den lugar a resultados similares. Identificando esas combinaciones causales se podría avanzar en comprender distintas vías para el logro de los mismos objetivos.

La revisión de la literatura arrojó el siguiente listado tentativo de variables explicativas de los resultados de los PCT:

- Población del parque (número de empresas alojadas)
- Empleados en el PCT
- Vínculos y acuerdos con la universidad
- Cantidad de empresas incubadas en el parque
- Servicios ofertados por el PCT
- Patentes solicitadas por las empresas del parque
- Facturación de las empresas alojadas
- Años de vida del PCT
- Presencia de Universidades y centros de investigación
- Gasto en I+D+i
- Financiación recibida
- Nivel de desarrollo económico del entorno

A partir de este listado y de los datos disponibles en el informe de la Cámara de Cuentas (CCA, 2014) se propuso una primera se-

lección de variables para el análisis de los parques, que puede verse a continuación:

- Vida del parque (años)
- Financiación recibida (millones de euros)
- Actos de colaboración realizados (número)
- Actos de internacionalización realizados (número)
- Número de empleos en el parque (genéricos, de la gestora y dedicados a labores de I+D+i), (personas)
- PIB provincial per cápita (euros)
- Facturación de las empresas alojadas en el PCT (millones de euros)

5.3. Iteraciones del modelo fsQCA

A partir de los datos anteriores se fueron construyendo y testando diversos modelos explicativos en función de:

- Los outputs considerados (en algunos casos variables simples, como la facturación de las empresas del parque; en otros, variables o indicadores compuestos de diversos indicadores simples como facturación, empleo, patentes, etc.)
- El empleo de valores absolutos de las variables o de la variación (crecimiento o decrecimiento anual de las mismas)
- El análisis bietápico, proponiendo un output de una primera fase que pasara a convertirse en input en la segunda
- La adimensionalización de los parámetros y otras manipulaciones de los datos brutos, como el empleo del logaritmo de los mismos, para reducir la variabilidad
- La inclusión de determinadas subclasificaciones de los parámetros como la facturación por sectores productivos

Estas combinaciones dieron lugar a hasta quince modelos potenciales determinándose las respectivas tablas de la verdad e infiriendo combinaciones de factores que posibilitaran agrupar los distintos PCT. Cada solución obtenida se evaluó por su cobertura y consistencia descartándose aquellas que no daban un resultado suficientemente satisfactorio así como otras, potencialmente más interesantes, pero que presentaban el problema de la insuficiencia de datos en algunos PCT concretos.

Finalmente, las variables escogidas para la realización del análisis definitivo fueron las mostradas a continuación:

Condiciones:

- Valor promedio de los años de vida de los parques en el trienio ponderados por el empleo
- Valor promedio del número de empresas alojadas en el PCT en los años 2010-2012
- Valor medio de la financiación (en miles de euros) recibida por el parque
- Valor medio del número de actos de colaboración llevados a cabo en el parque durante el trienio
- Valor medio del número de actos de internacionalización llevados a cabo en el parque durante el trienio
- Valor medio del Producto Interior Bruto per cápita en las regiones en las que se encuentran cada uno de los PCT durante el periodo 2010-2012

Salida:

- Valor medio de la facturación (en miles de euros) de las empresas alojadas en el parque durante el trienio analizado

Con este conjunto de parámetros, la hoja de datos del análisis quedó como sigue:

CUADRO 3
HOJA DE DATOS INICIAL

PCT	Vida	Pobl	Finan	Colab	Intern	Empleo	PIB pc	Factor
PITA	9	23,67	1.471,00	19,67	3,00	17,50	17,38	5.859,45
PCTAJ	4	36,00	985,33	18,67	1,00	121,22	16,74	33.333,33
TecnoBahía	8	76,33	253,00	14,00	8,67	754,22	16,74	239.215,56
Rabanales	10	5,33	907,67	3,67	2,33	8,81	16,38	253,55
PTS	14	60,33	2.576,33	33,67	12,67	843,22	16,29	131.333,33
PCTH	3	10,00	1.170,33	9,33	3,33	16,07	17,72	4.056,67
Geolit	11	29,00	548,33	42,33	5,33	113,34	15,83	39.736,67
PTA	21	494,02	1.518,33	47,67	60,33	6.239,26	16,79	1.606.766,60
PCT Cartuja	20	359,00	1.349,33	65,00	17,00	6.960,24	18,71	1.860.493,00
Aerópolis	9	54,67	926,33	14,67	12,33	1.533,89	18,71	735.333,33

Tomando los logaritmos del conjunto de datos anterior, el software de fsQCA generó una tabla de verdad asignando un valor 1 a todas aquellas celdas con valor superior a 0,5 y un valor de 0 en caso contrario. Se eliminaron también las filas con casos contradictorios (en este caso ninguno) y los residuos lógicos y se calcularon los valores de la cobertura y consistencia de cada combinación de parámetros. El umbral de consistencia seleccionado para fijar los casos con salida positiva fue de 0,9041. La elección de este valor está justificada por dos razones; en primer lugar porque el siguiente valor que aparecía en orden descendiente es inferior a 0,75 que como se ha citado anteriormente es un valor normalmente tomado como límite para que la solución obtenida no resulte inconsistente. En segundo lugar, cuando se observa un salto notable entre los valores de consistencia de una fila y la siguiente se considera un buen indicador de que debe colocarse así el umbral de consistencia en este caso.

CUADRO 4

TABLA DE LA VERDAD

Vida	Pobl	Finan	Colab	Intern	Empleo	PIB pc	Factur	Casos
0	0	0	0	0	0	0	0	1
0	0	1	0	0	0	1	0	1
0	0	1	0	0	0	1	0	1
0	1	0	0	1	1	0	1	1
0	1	0	0	1	1	1	1	1
1	0	0	0	0	0	0	0	1
1	0	0	1	0	0	0	1	1
1	1	1	1	1	1	0	1	2
1	1	1	1	1	1	0	1	1
1	1	1	1	1	1	1	1	1

Una vez identificados los casos con resultados positivos (esto es, con un valor de la facturación superior a la media), así como las filas de la tabla de la verdad se procedió a la minimización booleana de la misma. El programa utilizado para la realización de este estudio proporciona con un análisis estándar tres soluciones diferentes, la compleja, la parsimoniosa y la intermedia. Se decidió seleccionar para la presentación de resultados la solución compleja puesto que es la menos simplificada, y en la que aparecen un mayor número de variables de influencia sobre cada grupo de parques.

Cada una de las soluciones se caracteriza por el valor que asumen las variables. Así, se consideran variables «positivas» aquellas que tras

calibración adquieren un valor de 1, esto es, que tienen un valor superior a la media; correspondiendo a un factor que está presente en la solución. Del mismo modo, se dice que una variable es «negativa» en el caso contrario, esto es cuando en la tabla de verdad tiene un 0 por presentar un valor inferior a la media, lo cual no quiere decir que no esté presente, sino que lo está pero en esas condiciones. Por último, se considera una variable «ausente» cuando no aparece en la solución correspondiente. Normalmente esto sucede cuando dos o más casos tienen la misma combinación de variables positivas y negativas, exceptuando una. Esto hace que el programa las agrupe, formando un solo modelo y considerando la variable que difiere como no influyente.

El resultado, expresado con esta solución compleja da lugar a la aparición de tres grupos de parques, constituyendo cada uno de ellos un modelo diferente³.

CUADRO 5
SOLUCIONES PROPUESTAS

Factor	Grupo 1 Tecnobahía Aerópolis	Grupo 2 PTA PTS Cartuja93	Grupo 3 Geolit
Vida	NEGATIVA	POSITIVA	POSITIVA
Población	POSITIVA	POSITIVA	NEGATIVA
Financiación	NEGATIVA	POSITIVA	NEGATIVA
Colaboración	NEGATIVA	POSITIVA	POSITIVA
Internacionalización	POSITIVA	POSITIVA	NEGATIVA
Empleo	POSITIVA	POSITIVA	NEGATIVA
PIB	AUSENTE	AUSENTE	NEGATIVA

6. CONCLUSIONES

6.1. Tipología resultante de los PCT

El análisis empleando las técnicas y variables descritas arroja tres grupos diferentes de PCT:

El primer grupo de PCT está formado por TecnoBahía y Aerópolis. Con fechas de fundación similares (TecnoBahía en Diciembre de 2002 y Aerópolis en Julio de 2003), ambos parques destacan

³ El trabajo puede consultarse en (Guadix, 2016).

por su alta proyección internacional y por el gran peso del sector aeronáutico, más importante en el caso de Aerópolis, que constituye un Parque Científico Tecnológico especializado en este campo.

El segundo grupo de PCT es el formado por PTS, PTA y PCT Cartuja. En este caso el grupo está formado por los tres parques más antiguos de Andalucía. Son diversos en sus tamaños y localizaciones. Además, PTS y PCT Cartuja son los dos únicos parques urbanos, siendo PTA extraurbano al igual que el resto. En cuanto al grado de especialización, PTA y PCT Cartuja son parques de carácter generalista, mientras que PTS es especializado en sector sanitario, con un gran número de empresas alojadas dedicadas a los campos de medicina y salud. Sin embargo los tres PCT coinciden en la influencia de la Universidad, siendo PTS y PTA los que gozan de un mayor número de contratos, acuerdos y colaboraciones con ella y PCT Cartuja el que tiene mayor presencia de este tipo de instituciones. Además, los tres parques tienen una gran proyección internacional, siendo los tres los que organizaron un mayor número de actos de internacionalización durante el trienio 2010-2012.

El último grupo está formado por un único parque, Geolit. Este es un parque relativamente antiguo en el que se desarrolla un nivel intenso de colaboración interna. Llama la atención por estar ubicado en una zona rural y de grado de desarrollo inferior al promedio.

Los Parques Científicos y Tecnológicos que no aparecen en ninguno de los grupos anteriores presentan un output inferior a la media. Los grupos expuestos anteriormente son distintos modelos que aparentemente proponen tres diferentes vías de actuación.

6.2. Valoración crítica de los resultados

Los tres modelos o arquetipos identificados coinciden parcialmente con la tipología que a priori se establece en el informe de fiscalización pero con algunas diferencias significativas. Así, por ejemplo, se pensaba que la especialización de los parques tendería a agruparlos en las mismas categorías cuando los dos más especializados han resultado en dos grupos diferentes (PTS y Aerópolis). También resulta contraintuitivo, y a la vez esperanzador, que el nivel de desarrollo económico de la zona en la que se ubican los parques carezca de influencia en todos los casos menos precisamente aquel que está ubicado en la zona menos favorecida. También es interesante reseñar que la financiación pública recibida juega un

papel ambivalente. Por el lado de los resultados previsibles a priori, el informe confirma la importancia de una trayectoria temporal dilatada y el poder de arrastre del sector aeronáutico.

El haber tomado como variable de salida el volumen de actividad en los parques resulta una limitación, en la medida en que se pierde la perspectiva de los aspectos más específicos de la innovación (nivel tecnológico de las empresas, resultados de investigación y transferencia, etc.). Pero esta limitación resulta inevitable ante la falta de información al respecto, algo que ya el propio informe de auditoría señala como una debilidad compartida por la mayoría de los parques, aunque, como en el mismo se señala, algunos empiezan a intentar remediarla.

Debe tenerse en cuenta, en cualquier caso, que el proyecto de investigación surge una vez concluido el informe de fiscalización, de manera que la información recabada se corresponde a unas preguntas de auditoría formuladas con anterioridad a que se diseñara la investigación y que esta tuvo que redefinirse a partir de la constatación de que la opinión de los expertos sobre la virtualidad real de los parques no era unánime.

Con respecto a la metodología empleada ha demostrado su adecuación al problema planteado. La principal crítica que se la hace es que no está prevista para tener en cuenta los aspectos temporales, pero el enfoque de limitar la inclusión en los posibles agrupamientos sólo a aquellos parques que se prestaban a ello ha permitido soslayar esta limitación. Por el contrario, separa precisamente a los parques más maduros de los menos, lo que otorga a estos la posibilidad de optar, con limitaciones, por una de las tres trayectorias posibles.

6.3. Reflexiones finales

Para concluir se quiere dejar constancia de dos reflexiones finales. La primera es que esta metodología resalta la potencialidad de emplear indicadores cualitativos en la auditoría operativa horizontal, algo que si bien se considera teóricamente, en la práctica se suele dejar atrás, optando por las clásicas tablas comparativas de indicadores cuantitativos.

La segunda es que, no siendo desde luego su misión principal, los OCEX pueden contribuir con su trabajo a mejorar el conocimiento de la realidad en la que se inscriben los entes que fiscalizan.

Y que para ello, la colaboración con otras instituciones públicas y especialmente con la universidad, puede resultar de gran interés no sólo en los campos tradicionales de la auditoría financiera y de cumplimiento sino, en general, en cualquier ámbito de las políticas públicas.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO RODRÍGUEZ, Miguel Ángel. «Los parques científicos y tecnológicos andaluces: diagnóstico y tratamiento». *Auditoría Pública* n.º 66, 51-64. 2005.
- ALBAHARI, A., A. BARGE-GIL, S. PÉREZ-CANTÓ and A. MODREGO-RICO. «The Influence of Science and Technology Parks Characteristics on Firms' Innovation Results». MPRA Paper n.º 48829. 2013. { <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/> }
- BERGER, Elisabeth S. C. «Qualitative Comparative Analysis (QCA) in business & management». Global Innovation and Knowledge Academy (GIKA) conference, July 2015, Valencia. 2015.
- Cámara de Cuentas de Andalucía. «Informe de Fiscalización horizontal de los parques científico-tecnológicos andaluces. OE, 09-2013». 2014. { www.ccuentas.es }
- GEORGE, Alexander L. y Andrew BENNETT. *Case studies and theory development in the social sciences*. MIT Press. Cambridge (Mass.). 2005.
- GUADIX, José, Jesús CARRILLO-CASTRILLO y Luis ONIEVA. «Análisis de los Parques Científicos y Tecnológicos de Andalucía». Cámara de Cuentas de Andalucía, Fundación Centro de Estudios Andaluces, Fundación de Investigación de la Universidad de Sevilla. 2016. { www.ccuentas.es }
- HEIST, Joos. «Sistemas nacionales y regionales de innovación: una aproximación teórica.» Papeles de trabajo, n.º 24, Instituto de Análisis Industrial y Financiero, Universidad Complutense de Madrid. 2001.
- LATORRE MARTÍNEZ, M.P. *Modelos Territoriales de Innovación: Un análisis desde la perspectiva de los parques tecnológicos*. Universidad de Zaragoza. Zaragoza. 2013.
- LEGEWIE, Nicolas. «An Introduction to Applied Data Analysis with Qualitative Comparative Analysis (QCA)». *Forum Qualitative Sozialforschung / Forum: Qualitative Social Research*, 14(3), Art. 15. 2013.

- LONGEST, Kyle C. y Stephen VAISEY. «A program for performing qualitative comparative analysis (QCA) in Stata». *The Stata Journal* (2008) 8, Núm. 1, pp 79-104. 2008.
- MACDONALD, S. «British Science Parks: reflections on the politics of high technology». *R&D Management*, 17, 1, 25-37. 1987.
- MASSEY, D., P. QUINTAS y D. WIELD. *High Tech Fantasies: Science Parks in Society, Science and Space*. Routledge, Londres. 1992.
- RAGIN, Charles C. *Redesigning social inquiry: Fuzzy Sets and Beyond*. University of Chicago Press. Chicago. 2008.
- RAGIN, Charles C. y Benoit RIHOUX. *Configurational Comparative Methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and Related Techniques*. SAGE Publications. New York. 2009.
- RAMOS PASCUAL, Miguel. *Rentabilidad de los Parques Tecnológicos: el caso Walqa*. Universidad de Zaragoza. Zaragoza. 2013.

30 años de reforma sanitaria. Situación actual y perspectivas de la gestión clínica en España

Ana Isabel Esteban Álvarez

Universidad de Salamanca¹

Antonio Arias Rodríguez

Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias²

RESUMEN

Desde la aprobación en 1986 de la Ley General de Sanidad y, sobre todo, tras la culminación de las transferencias sanitarias, hace ya 15 años, las CCAA del Estado español han intentado las más variadas formas de gestión de sus estructuras sanitarias, desde la propia gestión directa hasta la constitución de empresas públicas, de fundaciones sanitarias o de consorcios. Una diversidad de modelos organizativos que dificulta su evaluación tanto en la red pública como en la concertada o en la privada. La utilización de contratos-programa como herramienta con capacidad potencial para mejorar los resultados de gestión, aun contando con limitaciones propias de la normativa presupuestaria, laboral o de contratación administrativa, se ha erigido como el instrumento habitual de dirección y control en el ámbito sanitario, fijando objetivos y recursos, así como estableciendo toda una metodología de sistemas de información para su evaluación. Frente al clásico modelo jerárquico vertical, se han creado en su apoyo unidades de gestión clínica que reorganizan los servicios sanita-

¹ Doctoranda de «Administración, hacienda y justicia en el Estado Social». Licenciada en matemáticas por la Universidad de Granada. Hospital Universitario Central de Asturias.

² Síndico de Cuentas. Economista y licenciado en derecho. Doctor por la Universidad de Salamanca.

rios atribuyendo objetivos y compromisos internos, en un marco participativo y descentrado, cuyas características analizamos.

Terminaremos presentando las principales fortalezas y debilidades de estas herramientas tras las principales experiencias autonómicas así como las opiniones de los auditores institucionales, concluyendo con diversas propuestas para la mejora de la gestión.

PALABRAS CLAVE: Instituciones sanitarias, contrato-programa, gestión clínica, eficacia y eficiencia, rendición de cuentas.

ABSTRACT

Since the passing in 1986 of the General Health Law and especially following the completion of health system transfers 15 years ago, the Spanish regions (autonomous communities) have attempted various methods of managing their health system structures, from direct management to creating public companies, sanitary foundations or consortia. A variety of organizational models have been implemented, making it difficult to assess the public, concerted or private networks.

The use of program-contracts as a tool with a potential capacity to improve management results, even taking into account budget, labor or administrative contracting limitations, has emerged as the standard instrument of management and control in the health field, setting objectives and resources and establishing a whole methodology of information systems for evaluation. In contrast with the traditional vertical hierarchy model, clinical management units have been established to reorganize health services while assigning internal targets and commitments. These clinical management units are set up within a participatory and decentralized framework whose characteristics are analyzed.

We will finish by presenting the main strengths and weaknesses of these tools, after discussing the main regional experiences and opinions of institutional auditors, and we conclude with various management improvement proposals.

KEYWORDS: Health institutions, program-contract, clinical management, effectiveness and efficiency, accountability.

ÍNDICE

1. Antecedentes.—2. Un Sistema Nacional de Salud descentralizado.—3. Tres décadas buscando las mejores formulas de gestión: 3.1. El mito de la eficiencia.—4. El Contrato programa: 4.1. Su aplicación en el ámbito sanitario: A) *El Tribunal de Cuentas de Francia y la preocupación por el «alineamiento»*. B) *La National Audit Office del Reino Unido: persiguiendo la sostenibilidad*. 4.2. Fortalezas y debilidades. Una visión desde el control externo.—5. El último escalón: las Unidades de Gestión Clínica: 5.1. Concepto. 5.2. La Gestión Clínica como herramienta de cumplimiento del contrato programa.—6. La Gestión Clínica en la práctica: 6.1. Variantes autonómicas.—7. A modo de conclusión: 7.1. Algunas verdades incómodas. 7.2. La gestión clínica como parte de la agenda política. 7.3. Perspectivas de futuro.—8. Bibliografía.—9. Informes de fiscalización.

1. ANTECEDENTES

La Constitución Española de 1978 estableció, en su artículo 43, el derecho a la protección de la salud y a la atención sanitaria de todos los ciudadanos. La distribución constitucional de competencias sanitarias asignó al Estado, como en otros muchos sectores, la dirección de los aspectos considerados básicos y su coordinación. Por ello, la Ley General de Sanidad (LGS) de 1986, en coherencia con nuestro estado autonómico, dio respuesta a esas previsiones atribuyendo las competencias a las Comunidades Autónomas (CCAA). En particular, el artículo 50 dispuso la constitución en cada Comunidad Autónoma de un Servicio de Salud integrado por todos los centros, servicios y establecimientos de la propia Comunidad, Diputaciones, Ayuntamientos y cualesquiera otras Administraciones territoriales o intracomunitarias, gestionados, en los términos establecidos en la Ley, bajo el respectivo Gobierno regional.

La creación de esos servicios de salud de las CCAA se fue realizando de forma paulatina según se iban concretando las respectivas transferencias. La LGS adoptó un modelo de prestación y organización de los centros y servicios fundamentalmente de gestión directa, regulando asimismo la vinculación de los hospitales generales de carácter privado mediante convenios singulares y conciertos para la prestación del servicio sanitario con medios ajenos.

La LGS determinó como unidad organizativa básica el área de salud, órgano desconcentrado por demarcaciones y especializado, sin prejuzgar la organización de los servicios públicos sanitarios, que la mayoría de las CCAA atribuyeron a un prestador principal con forma de personificación pública del tipo organismo autónomo; es decir entidades de Derecho público sujetas al Derecho administrativo (Servicio Andaluz de Salud, Servicio Aragonés de Salud, Servicio Canario de Salud, Servicio Cántabro de Salud, Servicio Extremeño de Salud, Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea, Servicio Gallego de Salud, Servicio de Salud de Castilla-La Mancha, Gerencia Regional de Salud de Castilla y León, Servicio Riojano de Salud, el Servicio de Salud del Principado de Asturias y el Servicio de Salud de las Illes Balears). Otras CCAA han optado por entidades públicas empresariales o equivalentes (Cataluña, País Vasco, Madrid y Murcia) donde, con diversas denominaciones y matices, se encuadran dentro de la figura de ente público que se somete al derecho privado.

2. UN SISTEMA NACIONAL DE SALUD DESCENTRALIZADO

Culminado el proceso, nos encontramos en un escenario con conocidos problemas y restricciones de muchas clases: uniformidad de las prestaciones, financiación insuficiente y compromisos sin partida presupuestaria, un gasto farmacéutico creciente (del 9.2%, en 2015), el uso intensivo de las onerosas innovaciones diagnósticas y terapéuticas, una retribución con espiral de emulación al alza con diferencias autonómicas significativas consecuencia de la falta de coordinación e integración (MARTÍN, 2015) y, en fin: una información fragmentada por CCAA, con problemas de compatibilidad cuya resolución exigiría costosas inversiones. Nuestra mejor doctrina profesional lleva décadas exigiendo disponer de un sistema de información integrado a nivel del Estado, que supere las evidentes limitaciones del fraccionamiento a nivel regional (MARTÍN, 2007) y permita comparar simultáneamente y de forma homogénea el conjunto de organizaciones sanitarias. Como ejemplo se suele citar la caótica información sobre listas de espera, que impide su comparación (RODRÍGUEZ-VIGIL, 2012).

El Sistema Nacional de Salud (SNS) aspira a vencer esas dificultades intentando ser un conjunto coordinado que integre todas las funciones y prestaciones sanitarias de los servicios de salud de la Administración del Estado y de las CC.AA. Unos servicios que se concentran bajo la responsabilidad autonómica pero cuyos poderes de dirección (en lo básico) y de coordinación están atribuidos al Estado. La Ley 16/2003, de cohesión y calidad del SNS, aunque aclaró la cartera de servicios y los derechos de los ciudadanos, ha pasado a considerarse *inane* (RODRÍGUEZ-VIGIL, 2008) en relación a la coordinación del sistema, facilitando la ocultación de los problemas. La ley, aprobada por amplio consenso de los grupos parlamentarios, se denominaba con dos sustantivos de importancia capital: la *cohesión*, que no pasaría de simple yuxtaposición de las Administraciones sanitarias autonómicas con un Consejo Interterritorial de carácter voluntario-cooperativo y mero «lugar de encuentro» (ÁLVAREZ GONZÁLEZ, 2013,) y la *calidad* (total) como principio de actuación, que guarda evidente relación con el principio constitucional de eficacia (PAREJO, 2004) en los presupuestos determinantes del marco jurídico de la organización y funcionamiento del Estado. Así, crea los planes nacionales de calidad, el primero de los cuales se inicia en 2006 y el segundo en 2010, que no han podido evitar durante los últimos años un importante descenso en el nivel de satisfacción ciudadana con su asistencia sanitaria. Desde el año 2011, fruto quizás de los recortes presupuestarios

de la crisis, desciende desde el 69% de la población que decía estar satisfecha o muy satisfecha con su nivel de atención sanitaria, mientras que en 2014, sólo el 47,8% afirma lo mismo (AEVAL, 2015).

Hay una preocupación general por la sostenibilidad del sistema y por el progresivo incremento de los gastos sanitarios con importantes aspectos financieros, políticos, profesionales, sindicales y también de estructura o prioridades. Algunos OCEX han venido advirtiendo oficialmente de estas tensiones. Por todos, destacamos la AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2012) en su *Informe* sobre la *Evaluación de la Gestión del Gasto de las Administraciones Públicas Canarias en el Sector de la Sanidad, ejercicios 2004-2007* que alertó claramente: «De la información reciente se desprende que la sostenibilidad del sistema de salud está en entredicho, motivado por el envejecimiento de la población lo que hace que aumente el número de enfermos crónicos, que junto al coste de las nuevas tecnologías acarrearán un incremento del gasto sanitario».

En la actualidad, tras la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, promulgada en el marco de la normativa de supervisión de la estabilidad presupuestaria, presenciamos una vuelta de tuerca en el control del gasto sanitario y en las obligaciones periódicas de información financiera. Así, incluye una modificación del artículo 106 LGS para exigir a las CCAA remitir al Ministerio de Hacienda —periódicamente para su seguimiento y publicación— información detallada de su gasto sanitario, especialmente el farmacéutico, las inversiones reales (incluidos los equipos de alta tecnología) así como las medidas adoptadas y su grado de avance, para mejorar la eficiencia y sostenibilidad del sistema. Para ello, crea un instrumento de apoyo al que deberán sumarse las CCAA —que recuerda al fondo de liquidez autonómica— y fija límites de gasto sanitario de tal manera que, en las CCAA *adheridas*, la variación interanual, a ejercicio cerrado, del gasto farmacéutico no podrá ser superior a la tasa de referencia de crecimiento del PIB de la economía española». De no ser así, aquellas CCAA incumplidoras deberán aplicar «las medidas de mejora de la eficiencia y sostenibilidad del sistema sanitario que sean acordadas por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos».

3. TRES DÉCADAS BUSCANDO LAS MEJORES FÓRMULAS DE GESTIÓN

Ya en 1991, el conocido *Informe de la Comisión Abril* anticipaba que el gasto sanitario crecería en el futuro de forma inexorable, respaldando por un lado separar las funciones de financiación

frente a la gestión y provisión (introduciendo una atrevida competencia entre los hospitales o entre los centros de salud) así como la separación de los presupuestos de asistencia sanitaria y de prevención o promoción de la salud pública evitando lo que denominaba MUÑOZ MACHADO (1995) «la propensión a una cierta esquizofrenia por el desempeño de sus responsabilidades» que dieran lugar a desviaciones presupuestarias para otros fines.

En palabras de CORTÁZAR NEIRA (2015b) se trataba una apuesta «demoledora con el Derecho público» pues le negaba capacidad de adecuarse a las necesidades de gestión, precisando una organización de carácter más empresarial. Así, la conclusión final del documento afirmaba que «*los hospitales y otros centros de servicios sanitarios podrían transformarse en sociedades estatales que, en su funcionamiento, quedarían sometidos al Derecho privado*». Era una de las primeras manifestaciones en nuestro país de lo que después sería denominado la *Nueva Gestión Pública*, que se manifestó en el sector con la sustitución de los antiguos directivos procedentes de la Seguridad Social por Gerentes no procedentes del mundo sanitario, que pronto fueron relevados por personal sanitario asistencial políticamente afín sin formación en gestión (REY DEL CASTILLO, 2015).

El Real Decreto-Ley 10/1996, de 17 de Junio, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del INSALUD, en su artículo único estableció que en el ámbito del SNS la gestión y administración de los centros, servicios y establecimientos sanitarios podría llevarse a cabo bien de forma directa o, indirectamente, mediante cualesquiera entidades admitidas en derecho, públicas o privadas, así como a través de la constitución de consorcios, fundaciones u otros entes dotados de personalidad jurídica, pudiéndose establecer además acuerdos, convenios y formulas o gestión integrada o compartida. Una previsión que se justificaba ante la necesidad de fórmulas organizativas más flexibles, imprescindibles para hacer frente a las exigencias de eficiencia y rentabilidad social de los recursos públicos de las Administraciones sanitarias y se concretará en la Ley 15/1997 de 25 de Abril, amparando la gestión a través de entes interpuestos dotados de personalidad jurídica. La norma habilita expresamente a los gobiernos del Estado y de las CCAA —en los ámbitos de sus respectivas competencias— para determinar reglamentariamente las normas jurídicas, los órganos de dirección y control, el régimen de la garantía de la prestación, la financiación y las peculiaridades en materia de personal de las entidades que se pudieran crear para la gestión de los servicios.

El salto que supuso esa flexibilización en las formas de gestión fue respaldado por la STS de 20-12-2005, según la cual nuestra Constitución no obliga a una preferencia por la gestión directa de los servicios sanitarios. Entonces, las fundaciones públicas sanitarias habían despertado más expectativas entre algunos sectores políticos que entre la doctrina administrativista. Por todos estos, MUÑOZ MACHADO (2000), como declarado crítico frente al uso de estas por las AAPP, planteaba las muy graves incógnitas relativas al procedimiento general de creación, al control de los protectorados, a la dotación del patrimonio y su reversión en caso de disolución, por no hablar de su falta de transparencia o de amenaza a la equidad y calidad.

No entraremos en el detalle de las nuevas formas organizativas, en principio tasadas pero con un amplio margen para su determinación, tanto en gestión directa como indirecta que ha convertido los servicios sanitarios en uno de los ámbitos más innovadores en cuanto al aspecto organizativo (DOMÍNGUEZ, 2013a) con sus intentos por mejorar la autonomía y eficiencia del sistema sanitario, sin afectar a los niveles de equidad que caracterizan el SNS. No se nos escapa que la reforma ha venido encontrando —aquí y siempre— las más variadas posturas críticas frente al *gerencialismo* al señalar su presunta intención privatizadora. Ello porque la realidad parece indicar que la carrera por encontrar una forma de gestión eficaz, de calidad y sostenible ha estado plagada de improvisación y falta de criterio (PALOMAR, 2013) vinculado casi siempre al cómputo del déficit (colaboración público-privada o simple insuficiencia presupuestaria) y no a la racionalización del gasto.

La reciente STC de 30 abril 2015 reitera la potestad de la Administración para optar por la gestión directa o indirecta de los servicios sanitarios. Aunque anuló la preferencia que la Comunidad de Madrid otorgaba a las sociedades de profesionales del Servicio Madrileño de Salud —por ser contraria a reserva de ley estatal para el establecimiento de las bases de los contratos administrativos— acepta pacíficamente la coexistencia de un doble régimen económico en el aseguramiento de la prestación sanitaria —zonas de concesión y zonas de gestión directa— lo que, por sí sola, no entra en contradicción con el art. 41 CE, ni pone en riesgo la reconocibilidad de la institución. Esta jurisprudencia, para ZAMBONINO PULITO (2016) refuerza la capacidad de autoorganización del servicio por parte de las CCAA, siempre ejercida con pleno respeto a las bases estatales (en este caso de

contratación) y restricciones como preservar, en todo caso, la titularidad pública del servicio o no trasladar al concesionario la definición de las prestaciones a los ciudadanos (sólo su gestión) cuidándose de garantizar unos adecuados niveles de calidad, atención y derechos de los usuarios.

En la práctica, la gestión indirecta supone una participación residual del SNS. Según datos del INFORME IDIS (2016), sólo el 11,6% del gasto sanitario público financia la provisión privada a través de conciertos. En términos de PIB, suponen el 0,7%. Bien es cierto que, a nivel regional, Cataluña es la Comunidad que destina más partida a conciertos: una cuarta parte de su gasto en salud, con un importe cercano a los 2.400 millones de euros. Le siguen Madrid (788), Andalucía (385) y la Comunidad Valenciana con 349 millones de euros. Por su parte, el modelo de concesión se encuentra fundamentalmente en las comunidades Valenciana y de Madrid, con un total de 9 hospitales operativos.

3.1. El mito de la eficiencia

En estas nuevas maneras de gestionar los servicios sanitarios subyace el sesgo de la teórica superioridad en términos de eficacia, eficiencia o calidad de la gestión privada sobre la pública, que no está demostrada en el ámbito nacional ni en el internacional, pese a llevar décadas experimentando con distintas formulas (SANCHEZ, ABELLÁN y OLIVA, 2013). En España sólo disponemos de evaluaciones académicas y los estudios realizados en varios países europeos no muestran evidencias de que la gestión privada sea más eficiente, una cualidad que, en sí misma no puede ser la meta de un sistema sanitario (MARTÍN Y MINUÉ, 2013).

Lo que sí conocemos son las conclusiones críticas de algunos auditores públicos. Por ejemplo, la SINDICATURA DE CUENTAS DE LA GENERALITAT VALENCIANA (2013) pone de manifiesto que «seis de los nueve hospitales fiscalizados, el control de las prestaciones concertadas es parcialmente efectivo, y en dos el control no es efectivo» careciendo, en general, de información de gestión, con carácter periódico, que recoja indicadores básicos de la actividad concertada, como son: el número de pacientes e informes o pruebas realizadas, coste total por cada uno de los conceptos que componen la prestación sanitaria o el tiempo de espera, sin que haya constancia del seguimiento de los resultados asistenciales (SINDICATURA DE CUENTAS DE LA GENERALITAT VALENCIANA, 2012).

Quizás ha sido MARTÍN MARTÍN quien, junto al grupo de investigación en Economía Pública de la Universidad de Granada y de la Escuela Andaluza de Salud Pública, han afrontado con más entusiasmo la búsqueda de evidencias sobre la presunta superior eficacia y eficiencia de algunas fórmulas de gestión sanitaria. Hace más de una década (MARTÍN, 2003) concluía y sugería elaborar un estatuto común para el conjunto de fórmulas jurídicas de gestión directa de los servicios sanitarios, haciendo hincapié en la importancia de establecer un sistema de información válido para el conjunto del Estado, una vez transferidas las competencias sanitarias a las CCAA.

La diversidad de modelos organizativos dificulta la evaluación de la eficiencia tanto en la red pública como en la concertada o en la privada. La propia CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2010) tuvo ocasión de confirmarlo en su informe de fiscalización sobre el análisis comparativo de la gestión desarrollada en el ejercicio 2008 por dos hospitales del sistema sanitario público de Andalucía: uno empresa pública y otro organismo dependiente del SAS, en cuyas conclusiones no había evidencia de ninguna superioridad.

En el ámbito sanitario, como nos recuerda CORTÁZAR NEIRA (2015a) tiene una incidencia muy relevante la percepción ciudadana, debiendo ponerse el foco en la calidad de la prestación y en la eficiencia presupuestaria como los dos factores principales. En este sentido, HERRERO, MARTÍN y LÓPEZ DEL AMO (2015) evaluaron en el Sistema Sanitario Público de Andalucía, la eficiencia técnica mediante análisis envolvente de datos de 32 hospitales públicos durante el periodo 2005-2008. Analizaron establecimientos tanto carentes de personalidad jurídica específica (sujetos al derecho administrativo) como empresas públicas hospitalarias, regidas parcialmente por el derecho privado. Los resultados se compararon por *calidad percibida* y se concluyó que las formas societarias fueron más eficientes que los hospitales tradicionales en todos los años del estudio, posiblemente por una mayor flexibilidad laboral y presupuestaria, aunque constataron un proceso de convergencia entre ambos tipos de organizaciones en un proceso de aprendizaje mutuo no necesariamente eficiente.

Diríamos que en la organización sanitaria no parecen existir formas jurídicas que, por sí solas, sean buenas o malas, izquierdas o de derechas, como acertadamente ha apuntado GÓMEZ DE HITA (2000). Respecto a las formas de gestión indirecta más im-

portantes, debe mencionarse el convenio singular de vinculación y el concierto sanitario, si bien, fuera de los supuestos previstos en la LGS caben otras figuras contractuales recogidas en el art. 277 TRLCSP, a las que debemos añadir la concesión, antes excepcional aunque durante la década pasada alcanzó gran protagonismo en las comunidades Valenciana y de Madrid (DOMÍNGUEZ, 2013). No nos detendremos en este apartado, salvo para apuntar el resumen de las variadas experiencias en las distintas CCAA, manifestadas en el cuadro adjunto y daremos paso a las herramientas de gestión directa.

Año de traspaso de competencias sanitarias					
1981	1984	1987	1991	1994	2001
Cataluña	Andalucía	País Vasco Valencia	Galicia Navarra	Canarias	Madrid Asturias Castilla y León Balears Aragón Murcia Castilla-La Mancha Cantabria Extremadura La Rioja
Otras Formas de Gestión: Colaboración Público-Privada					
Conciertos					
Convenios Singulares Consorcio	Convenios Singulares Empresas Publicas	País Vasco Convenios Singulares Valencia Concesión Administrativa	Galicia Convenios Singulares	Canarias Concesión Administrativa	Madrid Convenios Singulares Concesión Administrativa Asturias Convenios Singulares Castilla-León Concesión Administrativa Balears Convenios Singulares Concesión Administrativa

4. EL CONTRATO PROGRAMA

Desde una perspectiva estrictamente jurídica, los contratos-programa son convenios plurianuales entre organizaciones públicas que permiten regular sus relaciones jurídicas o económicas. Presentan la característica fundamental (GORDILLO, 2006) de no estar en una posición equilibrada, pues una de ellas ostenta la potestad financiadora y vela por la calidad del servicio público mientras que la otra tiene la obligación de prestarlo en régimen de autonomía. Esta última puede tener o no personalidad jurídica propia, dando lugar a dos variantes, desde el punto de vista administrativo, en los contratos-programa del ámbito sanitario autonómico:

- Si se trata de un servicio sin personalidad jurídica propia (una sección y programa presupuestario) entonces supone una encomienda de gestión prevista en el art. 11.3 LRJSP, cuya formalización entre órganos administrativos pertenecientes a la misma Administración deberá realizarse en los términos que establezca su normativa propia y, en su defecto, por acuerdo expreso de los órganos o Entidades de Derecho Público intervinientes. Incluirán, al menos, expresa mención de la actividad o actividades a las que afecten, el plazo de vigencia y la naturaleza y alcance de la gestión encomendada y, en todo caso, el instrumento de formalización y su resolución deberá ser publicada, para su eficacia, en el Boletín Oficial a que pertenezca el órgano encomendante.
- Cuando la prestación se realiza por una empresa o fundación del sector público, es una variante de los *Convenios* interadministrativos previstos en el artículo 47.2.b de la LRJSP «firmados entre organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de una misma Administración Pública». Es habitual el caso de hospitales públicos con base fundacional o mercantil. En la misma ley, el art. 50.1 exige («sin perjuicio de las especialidades que la legislación autonómica pueda prever») acompañar una memoria justificativa de su necesidad y oportunidad, su impacto económico, el carácter no contractual de la actividad. Además, cuando superen los 600.000 euros, deberán remitirse electrónicamente al Tribunal de Cuentas u órgano externo de fiscalización de la Comunidad Autónoma, según corresponda. (artículo 53 LRJSP).

Por lo tanto, estas herramientas están excluidas de la aplicación de la legislación de contratos públicos (art. 4.1.c TRLCSP). Se trata

de un instrumento técnico con doble funcionalidad y naturaleza: por un lado la propia del contrato, en cuanto a compromiso de ambas partes, y por otra la de programa, en cuanto marca unos fines u objetivos paulatinos o deslizantes según la vigencia del contrato. Una doble naturaleza que provocó polémicas doctrinales (JIMÉNEZ DE CISNEROS y GALLEGO ANABITARTE, 1987) hoy superadas porque el modelo de igualdad y plena capacidad de las Administraciones permite la exigibilidad en sede contencioso-administrativa del cumplimiento de los convenios interadministrativos cualquiera que sea la denominación, como ha tenido ocasión de declarar nuestra jurisprudencia.

El contrato-programa forma parte conceptual de la Hacienda Pública, en las relaciones Agente-Principal (la Teoría Económica de Agencia) que en las organizaciones sanitarias constituye una herramienta de planificación por objetivos fijados en una *cuasi-negociación* (VENTURA, 1997) y teniendo en cuenta los conflictos relativos a la distribución de estos recursos. Se han presentado como ventajas de estos modelos contractuales que favorecen del pensamiento estratégico y la rendición de cuentas al imponer una clara identificación de los objetivos generales del sector y específicos de cada servicio, así como las formas de medirlos. Por ello, la Administración del Estado los ha venido utilizando intensivamente desde los años 80 como forma de reducir el déficit de las empresas públicas (LÓPEZ CASASNOVAS, GANUZA, PLANAS y PUIG-JUNOY, 2003), así como para introducir planes de modernización y saneamiento en las empresas públicas de sectores en reconversión industrial. Después, se amplió su campo de actuación a otros servicios públicos como la sanidad o la educación (universidades: ARIAS, 2016) tratando de introducir un elemento incentivador y competitivo que permitiera reducir el coste de la prestación, en un proceso en evolución permanente, para facilitar la transición hacia otros modelos estratégicos.

En la actualidad, los contratos-programa del ámbito estatal cuentan con soporte legal detallado, merced a la previsión del artículo 68.1 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria que exige, como mínimo, unas cláusulas de hipótesis macroeconómicas, de aportaciones presupuestarias, de objetivos de la política de personal, de rentabilidad, de productividad o de reestructuración, así como sus indicadores de evaluación y los efectos del incumplimiento de los compromisos acordados. Además, con carácter previo a la suscripción se tramitará el oportuno expediente de gasto, en el cual figurará el importe máximo de las obligaciones a adquirir y, en

caso de gastos de carácter plurianual, la correspondiente distribución de anualidades. Se exige una auditoría del contrato-programa cuando las aportaciones se encuentren condicionadas al cumplimiento de determinados objetivos, al importe o evolución de determinadas magnitudes financieras, o al cumplimiento de determinadas hipótesis macroeconómicas también está prevista en el artículo 171 de la LGP con la finalidad de verificar el cumplimiento de las referidas condiciones. Se echa en falta en la legislación autonómica una previsión tan detallada.

En definitiva, todas las AAPP territoriales han percibido muchas ventajas potenciales en la prestación de servicios a través de contratos-programa, tales como la generación de información, el cambio de cultura organizativa, racionalización presupuestaria, incentivación de toda la organización o sus directivos (GONZÁLEZ-PÁRAMO y ONRUBIA, 2003). Su implantación en muchas áreas de la Administración Institucional se ha vuelto imprescindible, máxime si tenemos en cuenta que la reciente Ley 40/2015 incorpora al sector público, en su artículo 3.1, unas serie de principios para la actuación y relaciones de todas las AAPP pertenecientes a *buena administración* (RIVERO, 2011) y, en concreto, utilizar la «planificación y dirección por objetivos y control de la gestión». Además, su artículo 81, exige establecer un sistema de supervisión continua de la viabilidad financiera de sus entidades dependientes.

4.1. Su aplicación en el ámbito sanitario

Desde la introducción de la cultura gerencial en las organizaciones sanitarias, a principios de los años ochenta, hasta las iniciativas del *Gobierno Clínico* y la *cultura de al calidad*, a finales de los años noventa, la estructura organizativa y la forma de operar de las organizaciones sanitarias han experimentado una evolución muy desigual en todos los países (RUIZ, 2005), desde los modelos jerárquicos y centralizados hasta los modelos horizontales y con alto grado de participación de los profesionales. En España, la herramienta más utilizada como instrumento de cambio en la gestión sanitaria ha sido el contrato-programa, que aparece por primera vez en el Real Decreto 858/1992, de 10 de julio, por el que se determina la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad y consumo, concretamente, en su artículo 15.1.c que establece entre las funciones de la Dirección General de Programación Económica «la colaboración en la elaboración, propuesta y seguimiento del Contrato-Programa Anual con el INSALUD, así

como de los conciertos con Entidades públicas y privadas...». Además, en el punto 9 de la DA 2ª, contaría con una Subdirección General de Gestión Económica, a la que corresponde la elaboración del proyecto de presupuesto del Instituto y su asignación por Zonas y Centros de Salud, «de acuerdo con el contrato programa establecido con el Ministerio» o una Subdirección General de Compras y Mantenimiento, a la que correspondería la evaluación de las necesidades del Instituto en bienes y servicios «para el desempeño de obligaciones del contrato-programa establecido con el Ministerio».

En un primer momento, el instrumento parece encuadrado en un ámbito estrictamente económico. En el año 1994, el Real Decreto 1415/1994 modifica la estructura orgánica básica del INSALUD y aparece ya la asignación presupuestaria «por centros de gasto, de acuerdo con el contrato-programa establecido por el Ministerio» y su evaluación o seguimiento. Un año antes se había suscrito el primer contrato-programa o contrato de gestión, que dejaba abierto un reto al sistema sanitario público y cuestionaba sus propios fundamentos. De esta manera, cada año, los gerentes de Atención Especializada o de Atención Primaria pactarían los objetivos que deberá cumplir su organización. Esto les obligaba, a su vez, a negociar con los profesionales la actividad que cada servicio desarrollará y los recursos que recibirá a cambio (EQUIZA, 2001).

Inicialmente, la doctrina receló de la puesta en práctica de los contratos programa, aunque reconociendo mejoras parciales de eficiencia, tanto en el INSALUD como en las CCAA. Se censuraba la inexistencia real de independencia entre los sujetos contratantes y, en consecuencia, su incumplimiento sin penalización: un pacto de objetivos o un contrato *aparente* (HERNÁNDEZ BEJARANO, 2004). Asimismo, la falta real de un sistema de facturación imponía entonces una financiación de los hospitales y gerencias de atención primaria sobre presupuestos históricos.

Hoy, nadie niega que la aplicación de aquel peculiar modelo inicial de contrato-programa tuvo efectos positivos en la mejora de los sistemas de información y cualificación de la gestión en los centros públicos de las 10 CCAA que aun carecían de las competencias sanitarias (REY DEL CASTILLO, 2015). Sin embargo, al no concretar los compromisos adquiridos —en términos presupuestarios— en relación con el grado de cumplimiento de los objetivos fijados, desaparecían los incentivos para perfeccionar la gestión de

los centros. Quizás por ello, los centros de nueva creación se plantearon la alternativa de modificar su naturaleza jurídica.

¿Qué está pasando en los países de nuestro entorno? Centrémonos en dos modelos tan distintos como en francés y el inglés.

A) El Tribunal de Cuentas de Francia y la preocupación por el «alineamiento»

Es conocida la predilección francesa por los contratos-programa plurianuales, que se han instalado con fuerza desde hace décadas en una Administración cada vez menos centralizada y napoleónica. En el sistema sanitario, el régimen jurídico del *contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens* (CPOM) se define en el artículo L. 313-11 del Código de acción social y de las familias como la forma ordinaria de relación entre los servicios (sociales o sanitarios) y la autoridad financiadora (regional o nacional) para recibir las asignaciones presupuestarias correspondientes durante un período de varios años, en función de los objetivos de los establecimientos.

La Guía elaborada por el Ministerio de Sanidad (DIRECTION GÉNÉRALE DE L'OFFRE DE SOINS, 2012) plantea una serie de indicadores que sirven de base para su negociación, aprobación y seguimiento. Sin embargo, los sistemas de información de los establecimientos hospitalarios todavía plantean dificultades significativas para la certificación de las cuentas de muchas instituciones (COUR DES COMPTES, 2015a) a pesar del apoyo (metodológico y presupuestario) realizado por las administraciones financiera y sanitaria.

En consecuencia, la primera generación de contratos plurianuales, que abarca el período 2010-2013, ha encontrado ahí la mayor limitación. Así, bastantes de los 31 indicadores que debían ser seguidos no podían ser obtenidos de forma automática por falta de un sistema de información adecuado (COUR DES COMPTES, 2015b) lo que ha exigido su simplificación para la segunda generación de contratos 2015-2018.

B) La National Audit Office del Reino Unido: persiguiendo la sostenibilidad

Desde los años 90, la búsqueda de la eficiencia en los servicios públicos británicos ha sido una constante, tanto de la administración laborista como de la conservadora. Hemos conocido

multitud de documentos de expertos y libros blancos o verdes en el marco de sostenibilidad de su Estado de Bienestar, de la rendición de cuentas y de la lucha contra las trabas administrativas. Así, en el ámbito sanitario «The new NHS. Modern, dependable» de la Administración Blair en 1997 o el «Equity and excellence: Liberating the NHS» de la coalición liberal-conservadora, en 2010.

Más recientemente, el debate y la preocupación ministerial, en el momento más bajo durante los últimos 30 años de satisfacción ciudadana sobre el National Health Service (NHS), se encargó un informe a un equipo liderado por Lord Carter of Coles (CARTER, 2016) cuyos trabajos siguieron un procedimiento similar a una auditoría operativa. Las conclusiones del informe provisional fueron sometidas a contraste con los 32 especialistas participantes. Se desarrolló un «modelo de hospital» buscando la asignación más eficiente de los recursos al permitirles medir su desempeño y poner fin a las amplias variaciones de los costes medios de funcionamiento de un hospital (£ por metro cuadrado que varían en una franja de 105£ hasta un máximo de 970£), los precios pagados por los diferentes hospitales para los reemplazos de cadera (desde 788£ a 1.590£), el uso de los espacio con fines no clínicos (entre el 12% y el 69%), las tasas de ausencia por enfermedad (que difieren entre 3,1% y 5%) o, en fin, las tasas de infección para las intervenciones de cadera y rodilla que varían de 0,5 a 4%.

El documento recomienda que todos los organismos nacionales se comprometan con las autoridades hospitalarias para desarrollar un calendario de eficiencia y mejoras en la productividad hasta 2020-21, así como establecer un sistema de obtención de resultados para realizar un seguimiento de los ahorros obtenidos.

Un enfoque tan claro y riguroso para la evaluación del desempeño de sus hospitales, en relación con patrones esperados de servicio y eficiencia, se fundamenta en su seguimiento «en tiempo real» en un ciclo regular diario, semanal y mensual. La prensa destacó la posibilidad de ahorrar hasta 5.000 millones de libras anuales tan sólo en las urgencias hospitalarias, que ya habían sido objeto de alerta por la National Audit Office (NAO, 2014) cuando hizo público un informe evidenciando la insostenibilidad financiera de esos servicios, donde el déficit «parece estar convirtiéndose en una práctica normal» (NAO, 2015). Asimismo, la preocupación por la gestión del personal clínico del NHS de In-

glaterra, detectó deficiencias, en términos tanto de la planificación de la futura plantilla como de la demanda actual de personal (NAO, 2016).

4.2. Fortalezas y debilidades. Una visión desde el control externo

El contrato-programa se ha destacado en España, durante las dos décadas pasadas, como una herramienta imprescindible para gestionar la sanidad pública. En la práctica clínica, negociando, fijando, incentivando, evaluando y siguiendo los objetivos en un escenario necesariamente participativo que ha permitido vincular la financiación recibida con la actividad desarrollada, tanto con su volumen como con su casuística, en el marco de un acuerdo explícito entre las distintas partes afectadas. En esencia, su éxito descansa en el siguiente trípode.

A) La participación.— La metodología de trabajo se ha ido perfeccionando, con el paso de los años, introduciéndose como una herramienta de implicación y mejora continua entre los equipos directivos o de atención primaria y dando lugar a lo que hoy conocemos como contratos de gestión clínica. La CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2011, pág. 50) tuvo ocasión de censurar la insuficiente implicación y motivación en el proyecto de los profesionales sanitarios en determinados centros hospitalarios que habían sido auditados:

«No se ha desarrollado una adecuada política de comunicación de los objetivos de gestión eficiente y no se ha implicado adecuadamente a los profesionales desde la dirección. Los distintos servicios clínicos, quirúrgicos, consultas, servicios administrativos, etc. han funcionado de forma totalmente independiente, sin visión de área de gestión y sin directrices únicas que emanen de la dirección. Al no tener el suficiente apoyo de los distintos profesionales, el proyecto no ha trascendido a los usuarios del sistema. Se ha comprobado que en muchos casos éstos se oponen a derivaciones para ser atendidos en uno u otro centro del área, al entender que no les corresponde. Esta oposición de los usuarios dificulta y con frecuencia impide, la gestión eficaz y eficiente de los recursos disponibles para la prestación de los servicios sanitarios».

Además, los auditores deben destacar las actitudes colaborativas como fortaleza de los sistemas de gestión por objetivos (CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA, 2009) cuando han podido comprobar que los profesionales se sienten implicados en su consecución.

B) Los objetivos e incentivos.— La idea-fuerza de estas técnicas radica en un sistema de incentivos que permita promover la convergencia de intereses y objetivos, así como garantizar el cumplimiento de los compromisos. Como recuerda la CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2011) la dirección por objetivos implica un proceso continuo de medición y valoración, donde los objetivos deben ser participativos, conocidos y aceptados por las partes, previamente definidos de forma que sus resultados sean medibles y verificables. Lo resumen los auditores (pág. 8) con esta sorprendente frase: «Deben ser retadores pero alcanzables».

Los objetivos se plasman en diversos indicadores de gestión relativos a las diversas áreas, como la calidad del servicio prestado, la racionalización del gasto sanitario, etc. Este será otro aspecto a tener en cuenta en las auditorías. Así, echaba de menos la CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2014, pág. 21) *«determinados indicadores de calidad, que se consideran relevantes para un centro de estas características, tales como porcentaje de reingresos o porcentaje de altas por derivación a otros centros hospitalarios, que podrían completar un análisis global de la actuación de este centro (no sólo en términos de coste y producción)».*

C) Los sistemas de información y transparencia.— La implantación requiere contar con unos sistemas de información que permitan la introducción de esta herramienta de gestión. Andalucía, por ejemplo, cuenta con un Sistema de Seguimiento de Objetivos del Contrato Programa (SICPRO), de periodicidad trimestral, y de la Evaluación de Resultados del Contrato Programa que también debe ser objeto de control (general y de la aplicación) por los auditores. Fruto de esas comprobaciones pueden encontrarse (CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA, 2014, pág. 28) opiniones como esta: *«De la revisión del cumplimiento de los objetivos pactados en Contrato Programa se deduce que no se han cumplido determinados objetivos y que se han observado discrepancias entre los documentos de seguimiento trimestral del Contrato Programa y la evaluación final del mismo».*

Con alguna frecuencia, los representantes sindicales denuncian un presunto Alcance ante el Tribunal de Cuentas por la percepción de esos incentivos previstos en los Acuerdos de Gestión Clínica —o la designación de sus directores— sin pre-

via convocatoria pública o sin intervención alguna de los órganos de representación de los trabajadores. Con la misma frecuencia se abren diligencias preliminares que son archivadas posteriormente. Por todos, el Auto de 2-4-2013 del Departamento 2.º de la sección de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas entiende que el pago de los incentivos a los profesionales sanitarios adheridos a ese modelo de organización está soportado en acuerdos de los Consejos de Gobierno de las respectivas CCAA como «productividad variable para los miembros de las unidades de Gestión Clínica constituidas, acuerdos que no se ha probado hayan sido impugnados ante la jurisdicción contencioso administrativa» determinando el archivo de las actuaciones. Esta conflictividad sindical surge por la creencia de que el sistema no genera ningún ahorro real sino un empeoramiento de la calidad del servicio cuyos recortes financian los citados incentivos. De ahí que deba extremarse la transparencia y la participación en todo el proceso y que sus protagonistas sean conscientes de las ventajas de todo tipo que incorporan estas técnicas. Así, muchos auditores abogan por aumentar la participación de los profesionales en la toma de decisiones sobre cambios organizativos y estructurales «pues son los que cuentan con más información útil sobre el funcionamiento de los servicios» (CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA 2012, pág. 23).

Por último, debemos destacar en este apartado la necesidad de una metodología homogénea de asignación de presupuestos. La realidad española presenta (INSTITUTO DE INFORMACIÓN SANITARIA, 2012) una preferencia mayoritaria por el método de contabilidad analítica en «cascada», definiendo unos centros de coste de tipo *estructural/básico*, *intermedios* (logísticos o asistenciales) y *finales*, para obtener información *por centro de responsabilidad*, *por línea de actividad* y *por proceso*.

5. EL ÚLTIMO ESCALÓN: LAS UNIDADES DE GESTIÓN CLÍNICA

HENRY MINTZBERG (1983), uno de los padres de la moderna teoría de las organizaciones, decía admirar las burocracias profesionales, aparentemente vueltas del revés, donde trabajadores del conocimiento parecen dirigir a los jefes. Frente a la *burocracia maquinal*, dominada por principios como la jerarquía, la uniformidad, la impersonalidad o el formalismo, sobresale la *burocracia profesional* que tiene como característica una mayor auto-

nomía de sus trabajadores, con una satisfacción y formación elevada y continua, con normalización profesional y el trato directo con los clientes.

Para MINTZBERG (1988), las organizaciones sanitarias (el hospital, el centro de salud) son *burocracias profesionales*, donde trabajan especialistas debidamente capacitados y con bastante control sobre su propio trabajo, que les otorga un amplio grado de independencia, en comparación con otras Instituciones. Son estructuras bastante planas (con pocos niveles jerárquicos) donde el poder radica «abajo», en quienes producen directamente el *output* y donde la *meritocracia* se contrapone al poder creciente de las autoridades sanitarias y las gerencias (VENTURA, 2008). Así pues, para que funcionen estas organizaciones es imprescindible un pacto entre el ápice estratégico y el núcleo de operaciones, en forma de pacto de objetivos y con la necesaria rendición de cuentas.

Por ello, la gestión clínica es una forma de dirigir las unidades asistenciales, basada fundamentalmente en la participación activa y responsable de los profesionales sanitarios en la consecución de objetivos y en la administración de los recursos que ellos mismos utilizan (GIL y LAGUARDIA, 2016) ofreciendo una doble vertiente: la visión *desde arriba* (logro de objetivos, control del gasto) relacionada con el contrato programa; y la perspectiva *desde abajo* (mejora de la calidad asistencial, incentivos). Quizás no ha llegado a la agenda pública hasta que el riesgo de sostenibilidad del sistema ha sido un hecho, con poblaciones cada día más envejecidas, cuando los avances clínicos, científicos y tecnológicos nos obligan a utilizar costosas técnicas y tratamientos (farmacia), nuevas pruebas diagnósticas y terapéuticas, cirugías no invasiva, etc.

5.1. Concepto

Así entendida, la gestión clínica no es sólo una mera técnica de organización sino un criterio directivo que hace posible que clínicos y gestores establezcan y alcancen objetivos comunes permitiendo (PÉREZ, GARCÍA y TEJEDOR, 2002) ofrecer a los pacientes los mejores resultados posibles en la práctica diaria (efectividad) acordes con la información científica disponible que haya demostrado su capacidad para cambiar de forma favorable el curso clínico de la enfermedad (eficacia) con los menores inconvenientes y costes (eficiencia) para el paciente y para la sociedad en su conjunto. Supo-

ne, pues, la aplicación a los servicios sanitarios públicos del *gerencialismo* o, al menos, el mestizaje de la clínica con la cultura empresarial y, sobre todo, coordinación y liderazgo (DEL LLANO, ORTÚN y RAIGADA, 2014) aunque, como nos recuerdan los autores del *Diccionario de gestión sanitaria para médicos* (PEIRÓ, QUECEDO, VILLAR, RAIGADA y RUIZ, 2010, 142) «las decisiones clínicas serán de calidad si generan eficiencia económica y no mero control de gasto».

En la primera guía que publica el Ministerio de Sanidad y Consumo, en 2001, relativa a la Gestión Clínica en los Centros del INSALUD, su director general, BONET BERTOMEU, presentaba la gestión clínica como un proyecto participativo que garantiza una respuesta integral al paciente y SANCHO MARTIN, Subdirector de Asistencia Sanitaria, incidía en la necesaria descentralización y autonomía de gestión de los centros, de forma que mediante un contrato de gestión se pacte la cartera de servicios, objetivos, actividad, financiación y niveles de calidad concretos de cada área. En definitiva: una transferencia de poder y responsabilidad a quien asume la mayor parte de las decisiones y riesgos en la atención al paciente y en los costes del sistema sanitario (FONT, PIQUÉ, GUERRA y RODÉS, 2008).

MATESANZ, ex director del INSALUD, reconocía entonces que la naturaleza de la asistencia sanitaria implica que el médico esté continuamente tomando decisiones clínicas con fuertes implicaciones económicas. La corresponsabilidad de los profesionales sanitarios en asumir la gestión de los recursos parece la mejor forma de obtener un buen rendimiento, de ordenar el gasto mientras se genera calidad y se propicia la satisfacción del usuario pues permite ofrecerle una atención integral, a través de las nuevas unidades organizativas. En el marco de la organización sanitaria pública, un proceso asistencial es el conjunto de actividades (pruebas diagnósticas, actividades terapéuticas y estrategias preventivas) cuyos flujos de trabajo pueden ser reordenados de diversas maneras. Desde luego, cabe poner la organización al servicio del paciente (y no al revés) y conseguir la implicación de los profesionales, introducir la mejor práctica clínica a través de guías y desarrollar un sistema de información integrado. El modelo de Andalucía se plasma a través de sus guías de Procesos Asistenciales Integrados (P.A.I.). En Asturias los Programas Clave de Atención Interdisciplinar (PCAI) serán la antesala al desarrollo de implantación de Unidades de Gestión Clínica. En general, para que progresen es necesario avanzar hacia la integración en-

tre el desarrollo preliminar de procesos asistenciales y el desarrollo normativo de implantación de la gestión clínica. Ejemplos tenemos desde los más sencillos, como la transformación de un Centro de Salud en Unidad de Gestión Clínica que da soporte a la población de referencia, hasta aquellas unidades interniveles basadas en la gestión de procesos y formadas a partir de distintos servicios o parte de ellos.

5.2. La Gestión Clínica como herramienta de cumplimiento del Contrato Programa

Ante el relativo fracaso de las nuevas formulas de gestión, REY DEL CASTILLO (2015) relaciona los orígenes de la *gestión clínica*, a principios de los años 90, con la necesidad de reducir costes en la asistencia sanitaria, implicando al personal médico y manteniendo la calidad de las prestaciones. Al final de esa década, se desarrollaron algunos proyectos piloto en la sanidad no transferida, en el contexto del Contrato de Gestión, como una forma de organización en determinados servicios, centrada en los procesos, distinguiendo entre Unidades de Gestión Clínica y Áreas Clínico-Funcionales que carecían de personalidad jurídica propia aunque tenían una mayor responsabilidad y autonomía en la gestión. Un Director Clínico nombrado por libre designación entre los profesionales implicados era responsable ante el gerente del centro, con un funcionamiento participativo y estratégico de reorganización. En principio, alcanzaron importantes ahorros con aumento de la actividad y mejora de la eficiencia que redundó en un determinado incentivo para los profesionales participantes (REY DEL CASTILLO, 2015, 210). La dificultad de mantener esa reducción inicial de costes y la inexistencia de un programa de cambio organizacional llevó a desaparecer la práctica.

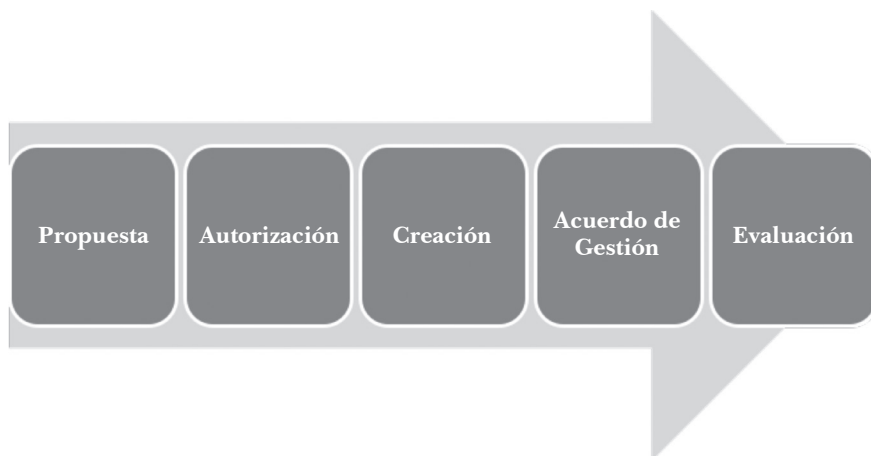
En los últimos años contemplamos el resurgir de la herramienta, en el marco de los pactos de sostenibilidad suscritos el año 2013 por el Ministerio de Sanidad con distintas organizaciones representativas de los profesionales sanitarios, que incluían el compromiso de desarrollo de una norma básica que permitiera a los servicios de salud de las CCAA constituir unidades de «gestión clínica», dotadas de cierta autonomía de gestión, tras la promulgación de alguna modificación legislativa en materia de situaciones administrativas del personal, que veremos más adelante.

6. LA GESTIÓN CLÍNICA EN LA PRÁCTICA

La introducción, a lo largo de estos últimos años, de la Gestión Clínica en las Instituciones Sanitarias ha sido un proceso lento. Se presenta como una reorganización de los servicios sanitarios públicos, con objetivos y compromisos que pivotan sobre unas unidades basadas en el consenso e integradas por equipos multidisciplinares de profesionales, lo que comporta poner en común muchos puntos de vista diferentes y establecer las directrices a seguir con una amplia perspectiva. Estas unidades, una vez constituidas y acreditadas, se comprometen a asumir la responsabilidad de participar en la toma de decisiones, asumiendo compromisos de buenas prácticas en la gestión de los recursos que les sean asignados, bien por delegación de competencias, bien por responsabilidad directa del ejercicio de su profesión.

6.1. Variantes autonómicas

A la vista de los decretos de estructura y funcionamiento en las distintas CCAA, se aprecia un largo camino de trámites en el procedimiento que son comunes. Son los sucesivos retos a los que se enfrentan las Unidades de Gestión Clínica desde el mismo momento de su concepción como un modelo de renovación de estructuras con sus peculiaridades:



Las experiencias autonómicas presentan algunos elementos coincidentes que hacen referencia, fundamentalmente, a la constitución de las unidades, su personal y dirección, así como al contenido del Acuerdo de Gestión.

A) Creación.— Habitualmente, el nivel más alto de la organización interviene en la propuesta y autorización de las unidades de gestión clínica, del nombramiento del director, participando en la formalización de los pactos y en la evaluación de sus resultados. Algunas CCAA como Galicia, en la Estrategia SERGAS 2014 incluye la constitución de áreas de gestión clínica como estructuras organizativas multidisciplinares a propuesta de un colectivo de profesionales o de la Dirección de Procesos Asistenciales de la gerencia que corresponda.

Una crítica común hace referencia a la integración de profesionales en esta nueva unidad organizativa, sometidos a una cierta *voluntariedad ficticia* —por no hablar de obligación— que anima el debate entre profesionales de la misma categoría y funciones que se integran frente a los que no lo hacen. Algo íntimamente relacionado con el reparto de incentivos (CALVO SÁNCHEZ, 2011) de todo tipo: económicos, de formación o de promoción; y motivo frecuente de conflicto interno, no solo entre profesionales, sino también entre responsables del nuevo modelo frente al modelo tradicional. Está claro que se potenciará los que se vinculen a las áreas de gestión, marginando a los profesionales que no acepten la integración.

Para facilitar la colaboración del personal en estas unidades, recientemente la DF 5.^a de la Ley 10/2013, de 24 de julio, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, modifica el Estatuto Marco del personal estatutario de los servicios de salud (Ley 55/2003) reconociendo la situación administrativa de «servicio de gestión clínica» al personal estatutario fijo que acepte voluntariamente el cambio en su relación de empleo que se le oferte por los servicios de salud para acceder a esas funciones, cuando la naturaleza de las instituciones donde las desarrolle no permitan que preste sus servicios como personal estatutario fijo en activo. En esta situación, «tendrá derecho al cómputo del tiempo a efectos de antigüedad, así como a la reserva de su plaza de origen». Además, si se incorpora desde situaciones distintas al servicio activo, dentro de los tres primeros años, se reincorpora en la misma categoría y área de salud de origen o, si ello no fuera posible, en áreas limítrofes con aquélla. REY DEL CASTILLO (2015) entiende que esta nueva previsión legal consolidará la posibilidad de introducir cambios en la organización y dirección de los centros aunque con el riesgo de favorecer los intereses de determinados gru-

pos profesionales para obtener condiciones ventajosas de la segregación e independencia en ciertas áreas con proximidad al poder político.

En Andalucía, la gestión clínica se ha concebido como estrategia institucional y se introduce en el nivel asistencial, de forma que todos los profesionales estarán integrados. Por otro lado, también cuentan con el reconocimiento del desempeño realizado en su puesto de trabajo, de forma individual y por su participación en el equipo, unidad o área de trabajo, con el complemento de rendimiento profesional (CRP) que se introdujo ya hace casi tres lustros para primar tanto la consecución de resultados de equipo como los de carácter individual de cada profesional integrante del mismo. Allí, la estructura orgánica de la Consejería específica (Decreto 140/2013) que a la Dirección General de Asistencia Sanitaria y *Resultados en Salud* (la cursiva es nuestra, por supuesto) le corresponde, entre otras atribuciones, la consolidación de la gestión clínica como modelo de organización para la práctica asistencial, así como la planificación, coordinación y evaluación de las unidades de gestión clínica, como instrumento para la mejora de la calidad y la participación efectiva de la ciudadanía y profesionales.

B) La Dirección.— Lo habitual en todas las experiencias autonómicas ha sido el nombramiento de director de la UGC por el procedimiento de libre designación (Director de Gestión Clínica *versus* Jefe de Servicio). En cada Comunidad se especifican las funciones como máximo responsable de la Unidad en el ámbito asistencial, económico y administrativo. El carácter de interlocutor del área se asigna expresamente en Galicia o Castilla y León (aquí formaliza «pactos de consumo», previo análisis y valoración del Comité Clínico de la unidad para el cumplimiento de los objetivos) e incluso llega a proponer la cobertura temporal de puestos en el País Vasco o en Castilla y León. Llama la atención que alguna experiencia (La Rioja, Asturias, País Vasco) incluya expresamente la función de participar en toma de decisiones para proponer la derivación de pacientes en el caso de que se superen las posibilidades asistenciales de la unidad para conseguir los objetivos.

C) El contenido del Acuerdo de Gestión Clínica (AGC).— El documento de gestión clínica, con diversas denominaciones

(Pacto de GC, en La Rioja, Contrato de GC en Aragón, programa de GC en Castilla y León o, en general la mayoritaria denominación de *Acuerdo* de GC de Galicia, País Vasco, Andalucía o Asturias) es el documento básico que concreta los compromisos orientados a asegurar a la población asignada una atención en materia de salud, eficaz, efectiva y con la adecuada accesibilidad a los servicios que presta. Debe incorporar previsiones sobre los siguientes elementos:

- Cartera de Servicios.
- Los presupuesto de ingresos y gastos de la UGC.
- Recursos humanos, materiales, tecnológicos.
- Objetivos, tanto asistenciales, de personal (absentismo, sustituciones), de ejecución presupuestaria y de calidad, deformación o de investigación.
- Metodología de seguimiento y sistemas de información.
- Criterios de reparto de los incentivos, no sólo retributivos, sino de financiación, de autonomía o recursos y, en algunos casos, la continuidad de la unidad.
- Causas de resolución de la propia UGC.

D) El alineamiento.— El gobierno clínico incorpora los principios mas avanzados de la gestión de las organizaciones, requiriendo de la alineación de los profesionales con los valores, objetivos y políticas operativas de la organización (CABO, 2010). Todos los objetivos del Acuerdo de Gestión se enmarcan en el cumplimiento de los objetivos del Contrato Programa que la Gerencia del área debe cumplir, a su vez, con la Gerencia del servicio autonómico de Salud. De esta forma unos buenos resultados en los acuerdos de gestión clínica, facilitaran los mejores resultados en la evaluación del Contrato Programa en el nivel superior. Por tanto, parece de vital importancia contar con una metodología exhaustiva, rigurosa, clara y compartida de seguimiento de estos acuerdos. Es común que sea atribuida a la Dirección General competente en materia de asistencia sanitaria, aunque puede darse el caso de la participación de los responsables del seguimiento y control presupuestario, como en Castilla y León (Decreto 57/2014 de 4 de Diciembre).

RESUMEN MODELOS DE GESTION CLÍNICA CCAA

CCAA	La Rioja	Aragón	Galicia	Asturias	Castilla y León	País Vasco	Andalucía	
UGC/AGC Sin Personalidad Jurídica	Propone	Orden BOR	Direcciones De Centro	Grupo profesionales o Dirección Procesos Asistencial	Grupo profesionales o Dirección Procesos Asistencial	Gerente SACYL previa valoración de proyectos profesionales	Profesionales o Dir. Gerente Organización	
	Autoriza	Consejero/a		Gerencia SERGAS Previo informe favorable Gerencia Área	Acuerdo Consejo de Administración SESPA	Consejero/a	Dirección Gerencia Organización	Decreto Atención Primaria Decreto S. Salud Mental
	Dependencia	Gerencia Área		Gerencia Integrada Área	Gerencia Área	Gerencia de la que dependa el Centro	Dirección Gerencia Organización	Resolución Intercentros
	Órganos de Gestión / Gobierno	Gerente de Área Comité de Dirección Jefe de UGC/ AGC		Director/a Comité de Dirección	Director/a Comisión de Dirección	Comité Clínico: Director Coord. Enfermería U. Funcionales	Responsable UGC Comisión de Dirección de UGC	Decreto Consolidación como Modelo
Director/a UGC	Procedimiento	Libre Designación						
	Nombra	Presidente Servicio Regional	Gerencia Integrada Área	Gerente del SESPA	Gerente SACYL	Director Gerente Organización	Decreto provisión de puestos directivos y cargos intermedios	
	Funciones*	Máxima responsabilidad en la dirección y gestión de la Unidad (*)						
Integración Profesionales		Voluntaria				Obligatoria		
Acuerdo	Tipo	Pacto de Gestión	Contrato de Gestión Clínica	Acuerdo de Gestión Clínica	Programa de Gestión Clínica	Acuerdo de Gestión Clínica		
	Autorización previa	Consejería	No es necesario		Dir. Gral. Asistencial Dir. Gral. Seguimiento Presupuesto	No es necesario	A propuesta del Director Salud	
	Objetivos	Actividad asistencial, recursos humanos, materiales, tecnológicos, de formación, de docencia y cualquier otro						
	Acuerdos pactados	Presupuesto de ingresos y gastos UGC. Metodología de seguimiento. Sistemas de información corporativos o adaptados. Criterios de reparto de incentivos. Causas de resolución						
Evaluación	Gerencia de Área	No se específica	Gerencia Integrada Área	Comisión: Gerente SESPA Gerente Área Director UGC	Dir. Gral. Asistencial Dir. Gral. Seguimiento Presupuestario	Director Gerente Organización	Dir. Gral Asistencia	
Vinculación de resultados	Incentivos Financiación Asignación de recursos	Lo que se acuerde en el contrato de gestión	Incentivos Continuidad	Incentivos Importe = N (Efici-PDn+F) Nivel de encuadramiento	Incentivos Nivel de Autonomía I,II y III	Incentivos	Incentivos CRP	

(*) Las funciones asignadas a la Dirección de Unidad de Gestión Clínica, en general son de asumir la máxima responsabilidad, siendo el interlocutor con la dirección del Centro.

7. A MODO DE CONCLUSIÓN

Durante los últimos años, el contrato-programa se ha convertido en el instrumento habitual de gestión en las Instituciones Sanitarias. Con gran respaldo doctrinal, las consejerías autonómicas responsables de la salud ciudadana han venido vinculando, a través esa herramienta, una financiación sostenible con incentivos pactados para el cumplimiento de objetivos medibles, en un marco más o menos participativo. Las gerencias encargadas de cumplirlos, por su parte, han implantado en sus organizaciones unas Unidades de Gestión Clínica, basadas en el consenso de equipos multidisciplinares, que buscan *alinear* los profesionales hacia el logro de aquellos objetivos, formalizando con ellos acuerdos de gestión.

La atribución de las competencia sanitarias a las CCAA ha traído un acercamiento de los responsables políticos a las necesidades y a los problemas reales de la ciudadanía, pero ha supuesto una fragmentación de la gestión con significativos efectos en el SNS, como hemos visto en la primera parte de este artículo. Uno de ellos es la falta de una normativa legal unificada en algunos campos. REY DEL CASTILLO (2015) recomienda elaborar una regulación general y básica de la «gestión clínica» que permita a los centros estructurarse, en su caso, como unidades o áreas clínicas. En su opinión, es imprescindible transformar el actual modelo gerencial de carácter jerárquico vertical y por servicios dando paso a un modelo horizontal y participativo. Para ello, una vía es el establecimiento de mecanismos de acreditación de las capacidades de gestión de los profesionales —sanitarios o no— que aspiren acceder al ejercicio de esas funciones en los centros públicos.

7.1. Algunas verdades incómodas

Desde la primera guía de gestión clínica publicada por el Ministerio (2001) y teniendo en cuenta las experiencias prácticas en las distintas CCAA, nos surgen una serie de preguntas:

A) El gasto sanitario se ha incrementado anualmente, con y sin contrato-programa, con y sin gestión clínica. Entonces, estas propuestas para modificar la estructura organizativa de los servicios de salud ¿ayudan a la sostenibilidad del sistema sanitario?

La Nueva Gestión Pública popularizó el lema «no se puede gestionar lo que no se puede medir». En este caso la evaluación económica permitiría avanzar en esta propuesta, identificando

las bolsas de ineficiencia. Aquí, la virtud hay que atribuirla a los contratos-programa, tan interesados en objetivos de cumplimiento de los límites presupuestarios (CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA, 2013a) tanto en las partidas de personal como en la disminución del resto de los gastos corrientes. El coste «estrella» suele ser farmacéutico, donde los auditores ponen el foco para evaluar la existencia de procedimientos que determinen las actuaciones correctivas ante posibles desviaciones, calificada como «riesgo medio» por la SINDICATURA DE CUENTAS DE LA GENERALITAT VALENCIANA (2015).

B) *¿La Gestión Clínica proporciona en la práctica diaria servicios de salud mas eficaces y eficientes?*

Es imposible realizar estudios de eficiencia si no se pueden medir sus resultados. Además, como muchos acuerdos no se suelen divulgar ni publicar, se desconocen los objetivos. Una aplicación estricta de la Ley de Transparencia obligará a difundir este tipo de actividad convencional. En la pagina web de alguna comunidad solo se mencionan el porcentaje de unidades que han alcanzado los objetivos.

C) *Tras varios lustros en este proceso, aun sin culminar en las CCAA, ¿encalla el proceso?*

A la vista de las experiencias y demandas de profesionales, de sindicatos y de los grupos de expertos, parecen localizadas las áreas con algún margen de mejora:

- Falta de transparencia en todo el proceso.
- Dirección de UGC mediante procedimiento de libre designación.
- La voluntariedad de los profesionales para integrarse en el proyecto. Algo que ha propiciado el surgimiento de dos modelos diferentes dentro del sistema y que hemos denominado de *gestión clínica* frente *gestión tradicional*. En la práctica, se potencia a quien se vincule y todo el cariño será poco. Las primeras experiencias piloto sobre centros de atención primaria funcionaron hasta que los objetivos propuestos, cada día más exigentes en el control del gasto farmacéutico, terminaron por desencantar a los pioneros en extender este modelo en la atención primaria y voluntariamente empezaron a no participar.
- Opacidad en la vinculación objetivos-incentivos, que además llegan muy tarde. Los profesionales se quejan de no percibirlos

a tiempo y es una razón más para no participar en ejercicios posteriores. Especialmente para aquellos sólo motivados para integrarse en el proyecto por incentivos económicos, a quienes provoca frustración y apatía. Los directivos deben planificar el importe global de los incentivos para cada ejercicio, pues su abono podría retrasarse hasta el siguiente.

– Diferentes formas de llegar a un Acuerdo de Gestión Clínica. La metodología interna para alcanzar un acuerdo de gestión presenta diferentes variantes que pueden coincidir en el tiempo. Unas veces el director pacta con los profesionales integrados unos objetivos que serán *elevados* a la Gerencia del Área Sanitaria. Entonces, el Director de la Unidad y el Gerente del Área ratificarán la propuesta con la firma de un Acuerdo de Gestión Clínica, al que están adheridos todos los integrantes de la unidad. Otra forma (descendente) de llegar al acuerdo puede ser que el Gerente del Área Sanitaria, que evaluará los resultados, acuerda y firma con el Director de la Unidad unos objetivos. Posteriormente, se presentará a los restantes profesionales, que se adscribirán «voluntariamente» en un plazo establecido de 1 o 2 meses. Esta situación genera mucha conflictividad interna y siembra desconfianza hacia la defensa que se puede hacer de un proyecto transversal en la organización cuando no se cuenta aun con un equipo de trabajo, cartera de servicios y recursos.

– Y ¿cuándo no hay acuerdo? En algunas CCAA, las unidades quedan constituidas una vez firmado el primer acuerdo de gestión clínica. Nombrado mediante procedimiento de libre designación un director de UGC, éste deberá intentar llegar a consolidarlo en un tiempo prudencial, convenciendo a sus colegas de que no alcanzarlo perjudica el desarrollo de determinados procedimientos asistenciales y la continuidad de las nuevas unidades.

7.2. La gestión clínica en la agenda política

Un proyecto de gestión sanitaria basado en la eficacia, la eficiencia y la calidad, a favor de la sostenibilidad del sistema público de salud, no deja de ser un proyecto político. La prueba de ello son los periódicos pronunciamientos en publicaciones como el *Diario Médico* a cargo de los Consejeros autonómicos o las conclusiones en las reuniones de expertos que nos proponemos repasar a continuación, por su indudable interés práctico, y que agrupamos en cuatro cuestiones:

A) *Formas de gestión.*— Hay una indudable carga política en la decisión y la apariencia del modelo. Así, la Consejera de **Andalucía** dice el 29/09/2014: «La gestión clínica no debe privatizar» garantizando que su Gobierno no prevé reducir la partida sanitaria para 2015 «pese al recorte de financiación autonómica». El Consejero de Extremadura, un año después, el 23/09/2015 afirmará «Extremadura impedirá construir hospitales de gestión público-privada» y que la gestión clínica introduzca cambios laborales o jurídicos».

B) *Incertidumbres del proceso.*— Su implantación exige un liderazgo claro así como vencer obstáculos de todo tipo. En **Galicia**, el 07/10/2013 leímos: «El Sergas creará 20 áreas de gestión clínica en un año»; y unos meses después, el 21/05/2014 tras varios recursos judiciales, se publica: «Galicia: la gestión clínica sigue sin convencer al médico» y el Sergas recuerda que la participación es voluntaria. Finalmente, el 02/11/2015, el recién nombrado Consejero de Sanidad ha descartado la extensión de la gestión clínica en la región, pues «hay que dejarla reposar y tratar de que se lleve adelante en un momento más favorable, concluyendo: «Galicia descarta avanzar en gestión clínica».

En similar sentido, en **Castilla y León**, el 07/05/2014 se publica: «El TSJ ‘tumba’ la gestión clínica de Zamora y Valladolid» porque el pilotaje careció de negociación sindical; el consejero acata el fallo sin renunciar al decreto de UGC, debiendo esperar al titular del 04/12/2014 «El Consejero de Castilla y León aprueba su decreto de gestión clínica».

C) *Dificultades prácticas.*— Se trata de un proceso que exige remover muchos obstáculos de todo tipo. El 03/06/2013 la Consejera de Salud Gobierno de **Navarra**, «no ve sencillo pactar con los sindicatos la letra pequeña» pues cree que el profesional aún no cuenta con los medios necesarios. Así, en una entrevista afirma: «Gestión clínica: filosofía clara, pero «del dicho al hecho...» Por último, la Consejera de **La Rioja**, el pasado 19/10/2015 afirma: «Si las unidades de gestión clínica no funcionan, hay otros modelos» mientras que el Consejero de **Canarias** advierte el 23/11/2015 «El proyecto de gestión clínica, al admitir voluntariedad, puede bloquear las unidades». En el mismo sentido, encontramos el 01/10/2015 este titular «Gestión clínica: no precisa regulación, sino apoyo» conclusión de los profesionales reunidos por Facme y Sedisa que «no se muestran especialmente a

favor del decreto de gestión clínica que prepara el Ministerio, pero sí de dar impulso a este modelo por la vía del liderazgo, la autonomía y la incentivación». En contrapunto, el 18/05/2015 el presidente de la OMC (RODRÍGUEZ SENDÍN) advierte de que los recortes en personal son silenciosos y están llevando a una deslegitimación del modelo desde dentro: «La gestión clínica es hacer bien las cosas; no un método de ahorro». El 27/01/2014, en una entrevista a RAFAEL BENGEOA ex-consejero Vasco de Salud y director de la Deusto Business SchoolHealth defiende que la suma de gestiones clínicas en muchos hospitales hará más sostenible el SNS: «No hay que diseñar un modelo de gestión clínica único para el país».

D) Fomento de la responsabilidad.— La evaluación económica es la clave de una gestión clínica eficiente. Así lo reflejaba el 24/02/2014 la cabecera del Diario Médico: «Gestión clínica: sí, ahora, sólo con autonomía real y en torno al paciente» con el subtítulo *En el debate sobre la eficiencia sanitaria, los profesionales tienen una propuesta clave: fomentar los modelos de gestión donde ellos sean autónomos y responsables, también en la organización*. Más adelante, el 17/03/2016, de las conclusiones de los expertos en el VI congreso de Gestión Clínica en Toledo, destacaba la siguiente: «Sin evaluación, el entusiasmo por la gestión clínica se diluye».

Se colige de estas noticias la importancia del factor político para que estos proyectos culminen en la necesaria implicación de los profesionales. Por mucho que exista un trabajo técnico impecable, es imprescindible esa voluntad política para apoyar el proceso.

7.3. Perspectivas de futuro

Hay un importante sector profesional que plantea como uno de los principales retos del SNS avanzar hacia la desburocratización del sistema —público o concertado— abandonando el actual régimen de derecho público (RUBIA VILA, 2011) en materia de recursos humanos, pero manteniendo la titularidad pública mediante formulas de gestión indirecta o directa, en sus distintas posibilidades legales. En nuestra opinión, vistas las experiencias presentadas, parece innecesaria tal huida porque los servicios sanitarios sin personalidad jurídica específica mediante las Unidades de Gestión Clínica han demostrado tener suficientes posibilidades de desarrollo futuro. Aunque algunas sólo pretenden

amparar la justificación de una retribución adicional de los directivos, otras han funcionado notablemente, influyendo de manera considerable en la eliminación de barreras asistenciales (y arquitectónicas) y forman parte de la estrategia regional de salud, como en Andalucía. Avanzar por ese camino permitirá incentivar la eficiencia y la eficacia de las instituciones sanitarias, mediante contratos-programa sustentados en unidades de gestión clínica, en un marco participativo y evaluado, acercando así las instituciones sanitarias a los problemas de salud, con el paciente como eje alrededor del que gira la estructura organizativa del sistema sanitario.

Concluimos con GOMEZ DE HITA (2000) que la crisis y reforma de la sanidad no debe intentarse como un problema puntual: es un proceso constante, siempre inacabado y en ello estamos.

8. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA ESTATAL DE EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS Y LA CALIDAD DE LOS SERVICIOS (2015): *Calidad y sostenibilidad de los servicios públicos*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

ÁLVAREZ GONZÁLEZ, E.M. (2013): «El Sistema Nacional de Salud (II): ordenación de los servicios de salud de las comunidades autónomas» en *Tratado de derecho sanitario*. Autores: Palomar Olmeda (dir.congr.), Cantero Martínez (dir.congr.), Larios Risco (coord.), González García (coord.), Montalvo Jääskeläinen (coord.) y Pemán Gavín (pr.). Cizur Menor (Navarra). Aranzadi. Págs. 363-397.

ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2015): *El régimen económico y financiero de las universidades públicas*. Editorial Amarante, Salamanca.

CABO SALVADOR, J. (2010): *Gestión sanitaria integral: pública y privada*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

CALVO SÁNCHEZ, M.D. (2011): «Nuevo reto para la Administración Pública del Siglo XXI: evaluación del desempeño y la sostenibilidad del sistema sanitario público español» en *El nuevo derecho administrativo: libro homenaje al prof. Dr. Enrique Rivero Ysern* (Coordinadores: Ángel SÁNCHEZ BLANCO, Miguel Ángel DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN y José Luis RIVERO YSERN). Ratio Legis, Salamanca.

CARTER OF COLES (2016): *Operational productivity and performance in English NHS acute hospitals: Unwarranted variations. An independent report for the Department of Health.*

CORTÁZAR NEIRA, I.

(2015a): «Análisis del principio de eficacia administrativa: especial consideración de la sanidad» en *Gabilex. Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*. N.º 4. Pág. 37-72.

(2015b): «Las formas de gestión de la sanidad pública en España». *Gabilex, Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*. N.º 2, Junio 2015. Págs. 131-182.

DEL LLANO, J.; ORTÚN, V. y RAIGADA F. (2014): *Gestión Clínica. Vías de avance*. Ed. Pirámide. Madrid.

DIRECTION GÉNÉRALE DE L'OFFRE DE SOINS (2012): *Guide méthodologique pour l'élaboration des CPOM*. Ministère des Affaires sociales, de la Santé et des Droits des femmes (edición on line consultada en 19-2-2016).

DOMÍNGUEZ MARTÍN, M.

(2013a): «Formas de gestión en el Sistema Nacional de Salud: de la Ley General de Sanidad a las fórmulas de colaboración público-privada» en *Tratado de derecho sanitario*. Autores: PALOMAR OLMEDA (dir. congr.), CANTERO MARTÍNEZ (dir. congr.), LARIOS RISCO (coord.), GONZÁLEZ GARCÍA (coord.), MONTALVO JÄÄSKELÄINEN (coord.) y PEMÁN GAVÍN (pr.). Vol. 1. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 401-434.

(2013b): «Formas de gestión indirecta de los servicios sanitarios y «privatización» de la sanidad pública». *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, N.º 27, págs. 111-142.

EQUIZA ESCUDERO, J.J. (2001): «Nuevos modelos de gestión. Una visión retrospectiva» en *Revista Arbor: Ciencia, Pensamiento y Cultura*. OCT; CLXX (670). Páginas 325-338.

FONT, D; PIQUÉ J.M.; GUERRA, F. y RODÉS, J. (2008): «Implantación de la gestión clínica en la organización hospitalaria», *Medicina Clínica* 130(9). Págs. 351-356.

INFORME IDIS (2016): *Sanidad privada, aportando valor. Análisis de Situación 2016* de Instituto para el desarrollo e integración de la Sanidad, Madrid.

- INSTITUTO DE INFORMACIÓN SANITARIA (2012): Análisis de los sistemas de contabilidad analítica en los hospitales del SNS. Volumen I. Informe. Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad. Madrid.
- GARCÍA SÁNCHEZ, M.I. (2007): «La nueva gestión pública: evolución y tendencias» *Presupuesto y Gasto Público* N.º 47. Págs. 37-64.
- GÓMEZ DE HITA, J.L. (2000): *Formas jurídicas de la organización Sanitaria*. Escuela Andaluza de Salud Pública. Granada.
- GIL DE LOS SANTOS, J.A. y LAGUARDIA, G. (2016): «Gestión Clínica: mito y realidad» en *tercerainformacion.es* (28-2-2016).
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. (2003): «Información, evaluación y competencia al servicio de una gestión eficiente de los servicios públicos» en *Papeles de Economía Española*, núm. 95.
- GORDILLO PÉREZ, L.I. (2006): «Los contratos-programa y la universidad» en *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 74.
- HERNÁNDEZ BEJARANO, M. (2004): *La Ordenación Sanitaria en España*. Pamplona. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- HERRERO TABANERA, L; MARTÍN MARTÍN, J.J. y LÓPEZ DEL AMO GONZÁLEZ, M.P. (2015): «Eficiencia técnica de los hospitales públicos y de las empresas públicas hospitalarias de Andalucía» en *Gaceta sanitaria: Órgano oficial de la Sociedad Española de Salud Pública y Administración Sanitaria*, Vol. 29, Nº. 4. Págs. 274-281.
- JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F.J. y GALLEGO ANABITARTE, A. (1987): *Los organismos autónomos en el derecho público español: tipología y régimen jurídico*. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid.
- LÓPEZ CASASNOVAS, G. (director); GANUZA, J.J.; PLANAS MIRET, I. y PUIG-JUNOY, J. (2003): Los nuevos instrumentos de la gestión pública. Colección Estudios Económicos, Núm. 31. La Caixa, Barcelona.
- MARTÍN MARTÍN, J.J.
(2015): «Las retribuciones en el Sistema Nacional de Salud en *Presupuesto y gasto público*, N.º 79. Págs. 149-162.
(2003): *Nuevas fórmulas de gestión en las organizaciones sanitarias*. Fundación Alternativas, Madrid.

- MARTÍN MARTÍN, J.J. y LÓPEZ DEL AMO GONZÁLEZ, M.P. (2007): «La medida de la eficiencia en las organizaciones sanitarias» en *Presupuesto y gasto público*, N.º 49, págs. 139-161.
- MARTÍN MARTÍN, J.J. Y MINUÉ LORENZO, S. (2013): «Gestión privada: ¿más eficiente?» AMF, Volumen 9, n.º 1.
- MATESANZ ACEDOS (2001): «Gestión Clínica ¿Por qué y para qué?» en *Medicina Clínica*, Vol. 117, 6. Págs. 222-226.
- MINTZBERG, H.
- (1983): *La naturaleza del trabajo directivo*. Ariel, Barcelona.
- (1988): *La estructuración de las organizaciones*. Ariel, Barcelona.
- MUÑOZ MACHADO, S.
- (2000): «La organización, las prestaciones y otros problemas jurídicos actuales de los servicios sanitarios» en *El derecho administrativo en el umbral del siglo XXI: homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo* / coord. por Francisco SOSA WAGNER. Ed. Tirant lo blanc, Valencia. Págs. 989-1004.
- (1995): *La formación y la crisis de los servicios sanitarios públicos*. Alianza Editorial, Madrid.
- PALOMAR OLMEDA, A. (2013): «El modelo de sanidad pública: algunas consideraciones de carácter introductorio y generales sobre la conformación de un servicio público esencial» en *Tratado de derecho sanitario*. Autores: PALOMAR OLMEDA (dir. congr.), CANTERO MARTÍNEZ (dir. congr.), LARIOS RISCO (coord.), GONZÁLEZ GARCÍA (coord.), MONTALVO JÄÄSKELÄINEN (coord.) y PEMÁN GAVÍN (pr.). ARANZADI, Cizur Menor (Navarra). Págs. 67-102.
- PAREJO ALFONSO, L. (2004): «La calidad al servicio de la eficacia en el Sistema Nacional de Salud». *La reforma del Sistema Nacional de Salud* (Luciano PAREJO, Alberto PALOMAR y Marcos VAQUER, coordinadores). Marcial Pons, Madrid. Págs. 215-252.
- PEIRÓ, S.; DEL LLANO, J.; QUECEDO, L.; VILLAR, N.; RAIGADA, F. y RUIZ, J. (2010): Diccionario de gestión sanitaria para médicos. Los 100 términos más utilizados. Fundación Gaspar Casal. Ed. DGMM, Madrid.

PÉREZ LÁZARO, J.J.; GARCÍA, J. y TEJEDOR, M. (2002): «Gestión Clínica: conceptos y metodología de implantación» en *Rev. Calidad Asistencial*; 17(5):305-11.

REY DEL CASTILLO, J. (coordinador) (2015): *Análisis y propuestas para la regeneración de la sanidad pública en España*. Fundación Alternativas, Madrid.

RIVERO ORTEGA, R. (2011): «Simplificación administrativa y administración electrónica: objetivos pendientes en la transposición de la Directiva de servicios» en *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 42.

RODRÍGUEZ-VIGIL RUBIO, J.L.

(2012): «El reto de la cohesión del sistema nacional de salud» en *La descentralización sanitaria* (Juan PemánGavín y Mario Kölling, editores). Fundación Manuel Giménez Abad de Estudios Parlamentarios y del Estado. Zaragoza.

(2008): *Integración o desmoronamiento. Crisis y alternativas del Sistema Nacional de Salud Español*. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

RUBIA VILA, F.J. (coordinador) (2011): *Libro Blanco sobre el Sistema Sanitario Español*. Academia Europea de Ciencias y Artes, Madrid.

RUIZ IGLESIAS L. (2005): «Evolución del proceso de participación de los médicos en la gestión» (RUIZ IGLESIAS, Dir.). *Claves para la Gestión Clínica*. McGrawHill, Madrid. Págs. 46-84.

SÁNCHEZ, F.I.; ABELLÁN, J.M. y OLIVA, J. (2013): «Gestión pública y gestión privada de servicios sanitarios públicos: más allá del ruido y la furia, una comparación internacional». DT 4. Real Instituto Elcano. Madrid.

VENTURA VICTORIA, J.

(2008): «Marco conceptual para el análisis de la oferta sanitaria» en *Pecunia* (Universidad de Oviedo), N^o. Extra 1, págs. 19-31.

(1997): «Coordinación e incentivos en la sanidad pública: el caso asturiano» en *Revista Asturiana de Economía*, N^o. 8, (Ejemplar dedicado a: Economía de la salud: eficiencia y gestión), págs. 49-63.

ZAMBONINO PULITO, M. (2016): «Reformas en la gestión directa de los servicios sanitarios ¿huida o vuelta al derecho administrativo?» en *Revista General de Derecho Administrativo*, N.º 41.

9. INFORMES DE FISCALIZACIÓN

España

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2012): Evaluación de la Gestión del Gasto de las Administraciones Públicas Canarias en el Sector de la Sanidad, ejercicios 2004-2007.

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (2012): *Gasto sanitario en Navarra, 2001-2011.*

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

(2014): *Fiscalización del consorcio sanitario público del Aljarafe. Ejercicio 2012.*

(2013a): *Análisis comparativo de dos Distritos de Atención Primaria. Ejercicio 2011*

(2013b): *Fiscalización Operativa del Hospital Universitario Virgen de la Victoria de Málaga. Ejercicio 2010.*

(2011): *Auditoria operativa del área de gestión sanitaria Campo de Gibraltar. Ejercicio 2009.*

(2010): Análisis comparativo de la actividad realizada por dos hospitales del Sistema Sanitario Público de Andalucía: Hospital Virgen de Valme y Hospital Costa del Sol, ejercicio 2008.

(2009): *Análisis comparativo de la gestión desarrollada por los hospitales comarcales de Riotinto y Montilla. Ejercicio 2007.*

SINDICATURA DE CUENTAS DE LA GENERALITAT VALENCIANA

(2015): *Gestión de la prestación farmacéutica: la receta electrónica. Ejercicio 2014*

(2013): *Auditoria operativa de conciertos sanitarios. Evaluación con criterios de eficiencia, eficacia y economía de la gestión del concierto de resonancias magnéticas. Ejercicios 2008-2012.*

(2012): *Auditoria operativa de conciertos sanitarios. Evaluación con criterios de eficiencia, eficacia y economía de la gestión del concierto de hemodiálisis. Ejercicio 2011.*

Reino Unido

NATIONAL AUDIT OFFICE

(2016): *Managingthesupply of NHS clinical staff in England.*

(2015): *Sustainability and financial performance of acute hospital trusts.*

(2014): *The financial sustainability of NHS bodies.*

Francia

COUR DES COMPTES

(2015a): «La qualité des comptes des établissements publics de santé : une exigence à confirmer pleinement» capítulo XIV del raport **La sécurité sociale.**

(2015b): «La stratégie et le pilotage central de l'organisation du système de soins: une refontenécessaire» capítulo VI del raport **La sécurité sociale.**

El control externo y la auditoría de sistemas de información

Antonio Minguillón Roy

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

RESUMEN

El desarrollo actual de la administración electrónica plantea nuevos e importantes retos a los auditores públicos. Las ICEX deben realizar una evolución cualitativa y rediseñar sus procesos de auditoría introduciendo la tecnología actual, no solo deben limitarse a utilizar esa tecnología para automatizar procedimientos tradicionales. Las fuentes y el tipo de evidencia han cambiado radicalmente y los auditores deben adaptarse, necesariamente, a las nuevas circunstancias.

Las TIC además de suponer un reto muy importante para los auditores, ofrecen grandes oportunidades que deben ser aprovechadas para obtener mayor y mejor evidencia, y reducir los riesgos de auditoría.

La citada evolución debe incluir la introducción de herramientas informáticas de análisis de datos, para pasar en muchos casos de comprobaciones muestrales a comprobaciones del 100% de poblaciones que pueden ser de cientos de miles o de millones de transacciones, con la consiguiente mejora en la confianza y seguridad de auditoría.

Sin esa evolución o transformación tecnológica del núcleo de su actividad, las instituciones públicas de control externo solo podrán, como espectadores pasivos, ver agrandarse cada vez más la brecha digital que las separa del mundo de la administración electrónica e incrementarse el riesgo de auditoría.

PALABRAS CLAVE: TIC, auditoría de sistemas de información, análisis de datos, ICEX, control interno.

ABSTRACT

The current development of e-government poses major new challenges for public auditors. External control bodies must undergo a qualitative evolution and redesign their audit processes introducing current technologies. Not only should they simply use this technology to automate traditional procedures. The sources and the kind of evidence have changed radically and auditors must necessarily adapt to new conditions.

Information and communications technology represents a very important challenge for auditors, but it also offers great opportunities which must be taken full advantage of in order to obtain further and better evidence, and reduce audit risks.

These evolution should include the use of IT tools for data analysis in order to go in many cases from sampling to full population test, which may be of hundred of thousands or millions of transactions, with a subsequent improvement of audit confidence and assurance.

Without such evolution or technological shift of the core of their activity, public sector audit institutions will only be able to see, as passive spectators, widen the digital gap by which they lag behind the world of e-government and increase the audit risk.

KEYWORDS: *ICT, information systems audit, data analysis, ICEX, internal control.*

1. LA E-ADMINISTRACIÓN Y LAS ICEX

La auditoría de sistemas de información se ha convertido en uno de los temas centrales de las auditorías realizadas por los auditores públicos de todo el mundo en respuesta a la creciente informatización de las administraciones públicas.

No me he resistido a iniciar este artículo con la cita casi textual de las primeras líneas del excelente documento de INTOSAI *WGITA-IDI Handbook on IT Audits for Supreme Audit Institutions* ya que sintetiza perfectamente el interés que los profesionales de las Instituciones de Control Externo (ICEX) sentimos respecto a los avances de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la gestión pública, el desarrollo de la administración electrónica, y su impacto en las fiscalizaciones.

Cuando hoy se audita una entidad de cualquier tipo, de carácter administrativo o comercial, de tamaño mediano o grande, se audita una organización en la que TODA o casi toda su gestión está informatizada, es decir toda la información de carácter económico está de una forma u otra digitalizada y toda esa información se almacena en alguna de las múltiples BASES DE DATOS existentes

en los sistemas informáticos del ente auditado. Esos datos y esa información son introducidos, procesados y utilizados mediante alguna de las distintas aplicaciones informáticas de la entidad. Una gran parte de las aprobaciones, comprobaciones y controles no dejan rastro físico, solo son electrones en un disco duro.

Auditamos información formada por datos almacenados en bases de datos ubicadas en algún disco duro del ente fiscalizado; información procesada y elaborada utilizando aplicaciones informáticas que, si no se dispone de métodos de trabajo *ad hoc*, proporcionan al auditor financiero tradicional, al «auditor analógico», listados con información para fiscalizar de la que solo se podrá verificar un porcentaje muy bajo de sus atributos¹.

Además en una entidad mediana o grande el volumen de datos y transacciones a auditar suele ser muy elevado, de cientos de miles o millones de registros. Si se realizan las auditorías basadas únicamente en pruebas sustantivas sobre pequeñas muestras de transacciones ¿será suficiente para reducir el riesgo de auditoría? ¿Y si no existe rastro de papel? ¿Proporcionará la evidencia obtenida la garantía razonable que se necesita para emitir una opinión de auditoría?

Seguramente la evidencia de auditoría que soportaría el informe en esas condiciones sería muy débil y el riesgo de auditoría muy alto. Difícilmente se podrá emitir una «opinión» global de auditoría sobre las cuentas anuales, con una seguridad razonable, tal como exigen las ISSAI-ES/NIA-ES, si no se utilizan técnicas y herramientas de auditoría adecuadas a un entorno altamente digitalizado.

Ante esta situación las ICEX deben integrar en sus fiscalizaciones metodología de auditoría de sistemas de información, utilizar herramientas informáticas de auditoría e incorporar personal especializado en ambas materias.

En este contexto, la auditoría de sistemas de información o auditoría de tecnologías de la información (TI) se define como «el examen y revisión de los sistemas TI y controles relacionados para obtener seguridad o identificar vulneraciones de los principios de legalidad, eficiencia, economía y eficacia de los sistemas TI y controles relacionados»².

¹ Sobre la evidencia electrónica puede verse el capítulo «2.3.2 La evidencia informática de auditoría» en *La auditoría de sistemas de información integrada en la auditoría financiera. La perspectiva del sector público* de A. MINGUILLÓN.

² Véase el borrador de ISSAI 5300, apartado 3.

La auditoría de sistemas de información es un concepto amplio que puede formar parte de las auditorías financieras (para evaluar la razonabilidad de determinadas afirmaciones de los distintos epígrafes de los estados financieros), de las auditorías de cumplimiento (evaluación de los controles internos) y de auditorías operativas (para evaluar si los sistemas de información satisfacen las necesidades de los usuarios y si los riesgos derivados de las TIC están debidamente cubiertos).

A pesar del importante impacto que el uso de las TIC y la extensión de la administración electrónica o e-administración tiene en la actividad del auditor público, lo cierto es que, en la práctica, la reacción de las Instituciones de Control Externo de nuestro país ante esta realidad puede calificarse de poco activa, no habiéndose producido una respuesta decidida en el sentido de dotar a las distintas ICEX de especialistas en los nuevos entornos tecnológicos, en auditoría de sistemas de información y su correspondiente metodología y herramientas.

Desde hace años se es consciente del problema planteado (todavía no resuelto). La consiguiente preocupación fue recogida, explícitamente, en la conocida como Declaración de Pamplona realizada el 19 de octubre de 2006 por los Presidentes de los OCEX, que señalaba:

«... las instituciones autonómicas de control deberán afrontar otros retos si quieren responder a las demandas de la sociedad y convertirse en puntas de lanza en la modernización de las administraciones. En este sentido, parece obligado realizar un mayor esfuerzo en la fiscalización de los sistemas informáticos de las administraciones públicas. Aun siendo conscientes de la complejidad del objetivo, cuya consecución exigiría la colaboración de expertos externos, la auditoría pública deberá pronunciarse sobre esos sistemas informáticos que actualmente son elemento fundamental en la gestión de las administraciones públicas.»

Quizá una de las razones más poderosas que han frenado el desarrollo de esta metodología en las ICEX haya sido su novedad y la falta de referencias claras sobre lo que se debía realizar y cómo hacerlo. Para hacer frente a estas cuestiones el borrador de ISSAI 5300 además de abordar aspectos metodológicos de la auditoría de sistemas de información, también dedica un apartado a las capacidades que deben desarrollarse en un órgano de control en aspectos organizativos y de personal.

De acuerdo con INTOSAI, las ICEX deben tener la adecuada capacidad para llevar a cabo auditorías de sistemas de información, en particular deberán disponer de personal con³:

- Conocimientos y experiencia en TIC y en auditoría de sistemas.
- Conocimientos del entorno en el que operan los sistemas de información de los entes auditados.
- Conocimientos de las normas de auditoría de sistemas que deben aplicarse.
- Conocimientos de las técnicas y herramientas informáticas de auditoría para obtener la evidencia de auditoría electrónica, analizarla, reproducir los resultados de esos análisis o reejecutar funciones auditadas.
- Disponibilidad de las adecuadas herramientas e infraestructura informática para obtener la evidencia, procesarla, analizarla y conservarla.

La ISSAI 5300 recomienda establecer un equipo especializado en auditoría de sistemas que asista al resto de equipos cuando se necesite de sus conocimientos; si no se dispone de tales recursos internamente se deberá considerar su contratación externa.

2. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN

A nivel internacional, ISACA⁴ junto con el IT Governance Institute mantiene el conjunto de normas de buen gobierno TIC denominado COBIT, que si bien es el marco conceptual generalmente aceptado en el mundo de la gestión de las TIC, es poco práctico para su aplicación directa en las fiscalizaciones de regularidad y se requieren guías que lo desarrollen en aquellas áreas de mayor interés para las ICEX.

La misma organización ISACA emitió el conjunto de normas y guías denominado ITAF⁵ dirigido a los auditores de sistemas de información que define términos y conceptos específicos de auditoría TI y establece normas para la planificación y ejecución de este tipo de auditorías. Las ITAF están integradas en la última versión COBIT 5 de 2012.

³ Véase apartado 16.1 del borrador de la ISSAI 5300.

⁴ ISACA es el acrónimo de Information Systems Audit and Control Association, una asociación internacional que promueve el desarrollo de metodología para la realización de auditorías de sistemas de información (www.isaca.org).

⁵ ITAF: A Professional Practices Framework for IS Audit/Assurances 3.ª edición, (www.isaca.org/itaf/).

En el ámbito de la auditoría pública INTOSAI emitió en 1995 la guía *Information System Security Review Methodology*, actualmente ISSAI 5310, que con más de veinte años de antigüedad reclama a gritos una completa actualización.

En el momento de escribir este artículo, marzo de 2016, está en fase de exposición pública el borrador de la *ISSAI 5300 Guidelines on IT Audit*, que recoge los principios generales de las auditorías TI y la metodología para llevarlas a cabo. Asimismo pretende ser una guía para las ICEX a la hora de efectuar auditorías de sistemas, para desarrollar las capacidades en esa materia y sobre cómo utilizar recursos limitados para proporcionar un determinado grado de seguridad respecto a la integridad, fiabilidad, eficacia y eficiencia de los sistemas de información.

Un aspecto clave de la futura ISSAI 5300 es que pretende que las auditorías de sistemas de información se puedan integrar debidamente en las auditorías financieras, de cumplimiento u operativas que realicen las ICEX.

También se dedica un anexo a las técnicas de análisis de datos, que constituyen herramientas totalmente indispensables en manos de los auditores públicos en el actual entorno digital.

En 2014 INTOSAI publicó el documento⁶ *WGITA-IDI Handbook on IT Audit for Supreme Audit Institutions*, en el que se reconoce la importancia de las auditorías TI para los auditores públicos en todo el mundo y se recogen normas y buenas prácticas reconocidas universalmente en relación con la auditoría de sistemas, proporcionando una visión general de las principales áreas que deben considerarse en dichas auditorías.

Ambos documentos de INTOSAI se complementan y proporcionan a los auditores públicos el marco conceptual y las guías detalladas básicas para desarrollar la práctica de la auditoría de sistemas de forma coherente.

No obstante, a pesar de la generalización de los complejos sistemas TIC (que dan soporte a la administración electrónica) en todo el mundo y a pesar del gran impacto que las TIC tienen en las técnicas y metodología de auditoría, se sigue echando en falta un conjunto coherente de guías de auditoría que integre de forma clara, lógica y comprensible las auditorías financieras realizadas de acuer-

⁶ Aprobado en INCOSAI 2013.

do con las NIA-ES y las ISSAI-ES con la metodología de auditoría de sistemas de información.

En el ámbito español, la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana tiene publicadas en su *Manual de fiscalización* en la web⁷, varias guías que viene desarrollando desde que creó la Unidad de Auditoría de Sistemas de Información en enero de 2008 para aplicar dicha metodología y su integración en las auditorías financieras. Estas guías son:

- 2813 Guía para la realización de pruebas de datos
- 2850 Revisión de los controles generales en un entorno informatizado (CGTI)
- 2861 Guía de fiscalización del área de gastos de personal
- 2862 Guía de fiscalización del área de compras, gastos y proveedores
- 2881 Guía de fiscalización del área de tesorería

3. QUÉ NOS DICEN LAS ISSAI-ES: PRIMERO CONOCER, LUEGO AUDITAR

Tanto las auditorías financieras como las de sistemas de información deben realizarse bajo un enfoque de riesgo⁸. De acuerdo con el enfoque de riesgo, en primer lugar, las ISSAI-ES/NIA-ES exigen al auditor algo bastante elemental: conocer aquello que se va a auditar; ya que ¿se puede auditar algo que se desconoce?

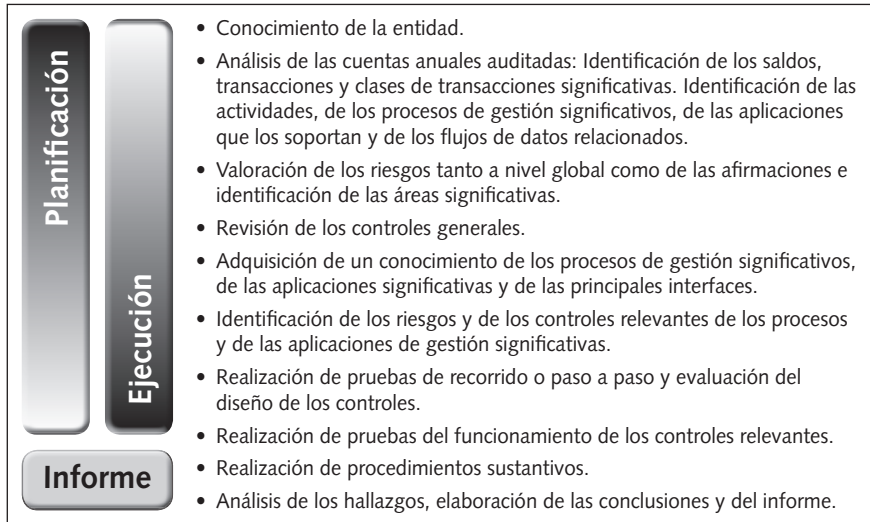
Evidentemente, la respuesta a esta última pregunta es un rotundo NO, y por tanto el primer paso para el auditor es adquirir un conocimiento profundo de todos aquellos aspectos de la entidad que tienen interés para la auditoría y así poder diseñar las pruebas de auditoría (naturaleza, momento de realización y extensión) de forma que se adapten perfectamente a las circunstancias de la entidad.

Cuando se trate de una auditoría financiera en la que los especialistas en TIC prestan su apoyo al equipo auditor, el conocimiento de la entidad y sus sistemas de información debe adquirirse, entre ambos, de una forma sistemática en las primeras etapas de la auditoría.

⁷ Ver en <http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/mf2016>

⁸ Aspecto clave establecido en las NIA-ES y en las ISSAI-ES para las fiscalizaciones en general, y también requerimiento explícito para las auditorías de sistemas de información en el apartado 5 de la ISSAI 5300.

Esquemáticamente, las etapas de una auditoría ejecutada con el enfoque basado en el análisis de los riesgos son⁹:



Con esta finalidad, la *Guía práctica de fiscalización de los OCEX 1315*, que adapta y desarrolla la *NIA-ES 315*, en su anexo 2, proporciona orientación a los auditores, financieros y de sistemas, en el proceso de conocer y comprender los sistemas de información, las aplicaciones informáticas de gestión, las interfaces entre las distintas aplicaciones, y para identificar riesgos y controles. Los pasos a seguir según esa guía son:

1. Análisis de las cuentas anuales a fiscalizar

Se deben identificar los epígrafes del balance, de la cuenta de resultados, y de la liquidación del presupuesto sobre los que focalizar el esfuerzo de la auditoría.

2. Identificar las transacciones y los tipos o clases de transacciones significativas

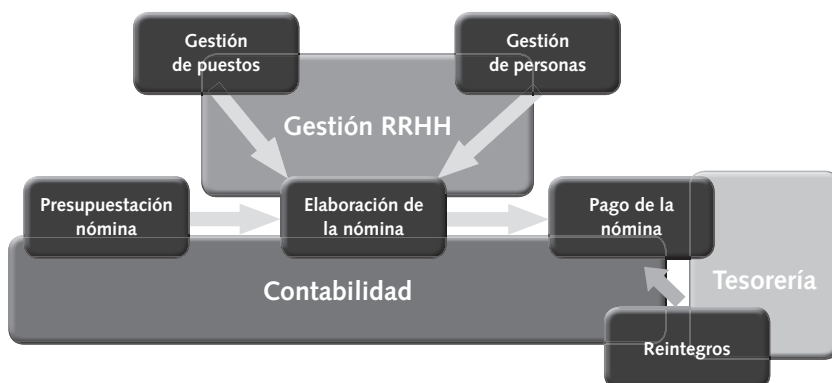
Una vez identificadas las cuentas o los grupos de cuentas significativas, sobre las que focalizará la auditoría, el auditor identificará las transacciones que tienen un efecto significativo sobre dichas cuentas, es decir, aquellas que generan los importes o saldos que lucen en las mismas.

⁹ Véase el párrafo 6 la Guía Práctica de Fiscalización de los OCEX 1315.

3. Identificar los procesos de gestión significativos

Las cuentas anuales de una empresa o entidad son el resultado de la agregación de múltiples actividades que se pueden agrupar en procesos. Partiendo de las clases de transacciones significativas identificadas, el auditor debe relacionarlas con los procesos de gestión significativos que influyen en sus importes o en sus saldos contables. Conocer los procedimientos administrativos que se utilizan para gestionar las principales áreas de la auditoría es indispensable para poder diseñar las pruebas a efectuar. No se puede comprobar el buen funcionamiento de algo que se desconoce.

Este conocimiento se documenta tanto mediante narrativas como mediante flujogramas funcionales como el del ejemplo siguiente¹⁰:



4. Identificar las aplicaciones informáticas de gestión significativas

Identificar las aplicaciones de gestión significativas, analizar sus características y sus interfaces, se debe hacer lo antes posible, ya que esta información permitirá conocer con precisión el flujo de información a través del sistema, definir de forma detallada el diseño y la extensión de las pruebas de auditoría, y concretar el grado de participación requerido del auditor informático.

¹⁰ Véase el apartado 5 de la *Sección 2861: Guía de fiscalización del área de gastos de personal*, del Manual de fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana.

Este flujograma general debe ser desarrollado con mayor detalle para cada uno de los subprocesos representados en el mismo.

Por lo general se considerará que una aplicación es significativa, a los efectos de la auditoría financiera, cuando soporte un proceso de gestión significativo, si procesa transacciones agregadas superiores al nivel de importancia relativa o si respalda un saldo contable significativo de las cuentas anuales auditadas. El auditor también puede identificar aplicaciones como significativas basándose en consideraciones cualitativas.

Debe obtenerse un conocimiento suficiente de las aplicaciones significativas y de los procedimientos (incluyendo los componentes del control interno) mediante los cuales las transacciones son iniciadas, registradas, procesadas y presentadas desde el momento en que acontecen hasta que son incluidas en las cuentas anuales. Se debe documentar las principales características de cada aplicación significativa.

El auditor debe obtener un conocimiento suficiente de los sistemas de información relevantes para la información financiera para entender el diseño de los procesos, obtener una comprensión general de cada aplicación de gestión significativa para los objetivos de la auditoría, de las bases de datos que soportan las aplicaciones, sistemas operativos de los servidores, infraestructura, etc.

Alcanzar una adecuada comprensión es fundamental para poder valorar los riesgos del conjunto del sistema de información, identificar y comprender los controles generales y los controles de aplicación, así como diseñar los procedimientos de auditoría pertinentes.

5. Identificar las principales interfaces

Una interfaz es una conexión entre dos dispositivos, aplicaciones o sistemas de origen y destino, mediante la que se intercambia información. Un análisis completo de un sistema de información debe tener en cuenta tanto las aplicaciones de gestión como las interfaces que las relacionan, tanto electrónicos como manuales.

El objetivo de esta etapa de la auditoría es comprender los flujos de información y de datos entre distintas funciones, aplicaciones o sistemas, en particular los relacionados con aquellas aplicaciones significativas con impacto en las cuentas anuales. Los entornos TIC complejos generalmente requieren interfaces complejas para integrar sus aplicaciones de gestión críticas. Incluso los sistemas ERP muy integrados a menudo requieren complicadas interfaces para otras aplicaciones distribuidas.

Se deben identificar y valorar los riesgos de interfaz (pérdida de datos por interrupción de las comunicaciones, duplicación de datos en el sistema de destino, actualización del sistema de destino con datos de un período incorrecto, manipulación de los ficheros de intercambio de datos, etc.) y los controles establecidos para mitigarlos, que pueden ser manuales o estar automatizados.

Por ejemplo, una entidad elabora mensualmente la nómina en una aplicación informática y los datos resumen de la misma, necesarios para su contabilización y pago, son enviados mediante una interfaz al sistema contable. Si la interfaz es manual quiere decir que los datos resumen deben ser introducidos nuevamente por un empleado en la aplicación contable. Si la interfaz es automática la aplicación de nómina generará un fichero informático que se cargará automáticamente en la base de datos de contabilidad.

En ambos casos existe el riesgo inherente de errores y manipulación de los datos, por eso es muy importante para el auditor identificar el tipo de interfaz, los controles existentes y hacer pruebas sobre su adecuado funcionamiento. Las pruebas sobre el funcionamiento de los controles en las interfaces que procesan volúmenes elevados de datos solo es posible realizarlas con herramientas de análisis de datos.

Una vez adquirido el conocimiento general del sistema de información, éste se puede representar de forma esquemática dividido en varios niveles, con características muy diferentes, tal como se muestra en la siguiente figura de ejemplo:



Muchos de los controles relacionados con un determinado proceso o aplicación están afectados por otros representados en los niveles inferiores del anterior esquema, de ahí la necesidad de adquirir un conocimiento general del sistema de información en la fase de planificación de la auditoría.

La importancia que debe concederse a la adquisición de un adecuado conocimiento del sistema de información, no solo es predicable en una fiscalización realizada por una ICEX, es una cuestión universal, véase en este sentido lo manifestado por una directora del PCAOB en una conferencia a finales de 2014¹¹:

... quiero compartir unos cuantos pensamientos y cuestiones que creo los auditores y comités de auditoría deben considerar si desean disponer de una auditoría de calidad:

- *¿Conocen los auditores el flujo de transacciones, los puntos en ese flujo donde una incorrección puede producirse y cómo están diseñados los controles internos para hacer frente a esos riesgos?*
- *¿Están diseñados los controles y operan de forma que sean efectivos para detectar una incorrección material?*
- *¿Hay procedimientos de auditoría diseñados específicamente para identificar los riesgos de incorrección material? ¿Serán eficaces dichos procedimientos?*
- *¿Hay procedimientos de auditoría diseñados para verificar los datos y los listados producidos por la entidad que son utilizados en las pruebas de auditoría? ¿Cómo asegurarse de que los datos son completos y exactos?*

Helen A. Munter señalaba, en el mismo foro, varias tendencias para el futuro inmediato de la profesión auditora:

- a) *Las organizaciones de auditoría deben desarrollar las cualificaciones de su personal en materia de escepticismo profesional y juicio profesional, a la vista de los avances tecnológicos.*
- b) *Debe avanzarse en la línea de realizar pruebas sobre el 100% de la población.*
- c) *Los riesgos de ciberseguridad continuarán siendo muy importantes y los auditores deben evaluarlos y considerarlos en sus trabajos.*

Tres temas de gran importancia que son objeto de reflexión en el presente artículo.

¹¹ Helen A. Munter, Directora de la Division of Registration and Inspections del PCAOB, en la AICPA Conference on Current SEC and PCAOB Developments, el 10 de diciembre de 2014.

4. LA CIBERSEGURIDAD Y LOS CGTI

En un mundo absolutamente interconectado, en el que las distintas redes de las administraciones públicas no son sino elementos integrantes de una RED, globalmente interconectada, los riesgos derivados de las TIC, los ciberriesgos, son omnipresentes.

Así, la ciberseguridad¹² se ha convertido en uno de los temas más relevantes tanto para los gobiernos, en un nivel muy general y amplio, como para los gestores públicos y privados, y por supuesto para los auditores, dada la potencial repercusión que las amenazas a la seguridad de los sistemas de información representan sobre las cuentas que se auditan.

En el nivel más general, las ciberamenazas han forzado a los gobiernos nacionales a diseñar estrategias frente a ellas, como la elaborada en 2013 por el Gobierno de España y recogida en la «Estrategia de Ciberseguridad Nacional».

En el ámbito europeo, como respuesta de la Unión Europea a los retos planteados por la ciberseguridad, se creó en 2004 la European Union Agency for Network and Information Security (ENISA), agencia que coordina e impulsa actividades relacionadas con dicha materia.

La magnitud del problema a nivel global queda reflejada en el esfuerzo presupuestario previsto por el gobierno federal de

¹² Según el informe *La Ciberseguridad Nacional, un compromiso de todos*, la ciberseguridad consiste en la aplicación de un proceso de análisis y gestión de los riesgos relacionados con el uso, procesamiento, almacenamiento y transmisión de información o datos y los sistemas y procesos usados basándose en los estándares internacionalmente aceptados.

En este punto, me parece oportuno citar el preámbulo del Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica:

«Actualmente los sistemas de información de las administraciones públicas están fuertemente imbricados entre sí y con sistemas de información del sector privado: empresas y administrados. De esta manera, la seguridad tiene un nuevo reto que va más allá del aseguramiento individual de cada sistema.

En este contexto se entiende por seguridad de las redes y de la información, la capacidad de las redes o de los sistemas de información de resistir, con un determinado nivel de confianza, los accidentes o acciones ilícitas o malintencionadas que comprometan la disponibilidad, autenticidad, integridad y confidencialidad de los datos almacenados o transmitidos y de los servicios que dichas redes y sistemas ofrecen o hacen accesibles.»

los EEUU para apoyar la estrategia de ciberseguridad en el actual ejercicio fiscal: 14.000 millones de dólares.¹³

Descendiendo al nivel que debe preocupar y ocupar a las ICEX más directamente, es decir, cómo puede afectar la ciberseguridad a los estados financieros auditados y las responsabilidades del auditor al respecto, debemos considerar que los datos y los sistemas informáticos utilizados para elaborar dichos estados financieros, no son sino elementos del conjunto de sistemas de información y datos utilizados por las administraciones públicas para gestionar los servicios públicos, que deben ser debidamente controlados.

Pero desde el punto de vista del autor de estas notas, las ICEX deberían fomentar y priorizar la actividad de sus equipos de especialistas en auditoría de sistemas de información en prestar apoyo a los equipos que realizan auditoría financieras, ya que descuidar esta materia supone incrementar el riesgo de auditoría hasta niveles inadmisibles.

Las normas de auditoría, la NIA-ES 315 más específicamente¹⁴, requieren al auditor que obtenga un conocimiento suficiente sobre cómo utiliza el ente auditado los sistemas de información y su impacto en los estados financieros. Los auditores deben conocer los controles automatizados que tienen impacto en el proceso de elaborar la información financiera incluyendo los controles generales de tecnología de información (CGTI) que son importantes para un eficaz funcionamiento de los controles de aplicación automatizados y la fiabilidad de los datos e informes fiscalizados¹⁵.

¹³ Según la Casa Blanca (The President Budget, Fiscal Year 2016, Cybersecurity, 7/8/2015, https://www.whitehouse.gov/sites/default/files/omb/budget/fy2016/assets/fact_sheets/cybersecurity-updated.pdf) estos recursos son críticos para:

- Proteger activos de alto valor e información sensible.
- Detectar y responder rápidamente a las ciberamenazas.
- Recuperarse rápidamente de incidentes de seguridad.
- Asegurar el reclutamiento y la retención de expertos en ciberseguridad.
- Mantener los sistemas y procedimientos gubernamentales actualizados con tecnologías emergentes.

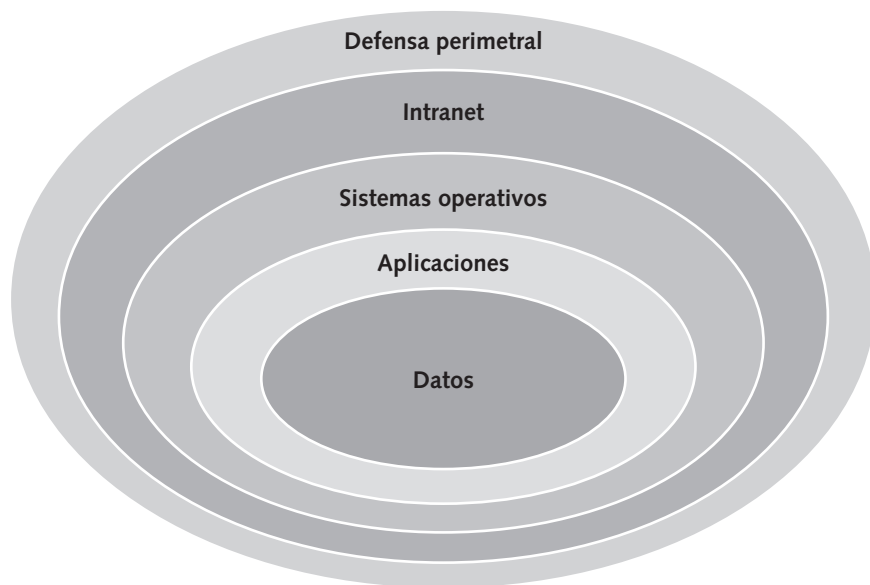
¹⁴ Véase apartados 21 y A95-A97 de la NIA-ES 315.

¹⁵ De acuerdo con los párrafos A96 y A97 de las NIA-ES 315:

- Los CGTI son políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones y favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones. Si los CGTI son débiles, disminuye la fiabilidad en los controles relacionados con aplicaciones individuales.

Debido a que cada vez más organizaciones confían en las TIC para automatizar sus operaciones, la línea que separa el rol de los auditores de sistemas de información y el resto de auditores es cada vez más delgada¹⁶. El auditor financiero es responsable de valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, incluyendo los derivados de accesos no autorizados a los sistemas y datos relacionados con la información financiera y presupuestaria¹⁷.

El siguiente gráfico¹⁸ describe el típico camino de acceso a los datos en un sistema de información:



– Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que normalmente operan a nivel de procesos de gestión y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones informáticas específicas. Tienen como finalidad asegurar la integridad de los registros contables, están relacionados con los procedimientos utilizados para iniciar y procesar transacciones y otros datos financieros, así como para informar sobre ellos. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones han ocurrido, están autorizadas y se han registrado y procesado íntegra y exactamente.

¹⁶ Handbook on IT Audit, apartado I.6.

¹⁷ Véase el apartado A56 de la NIA-ES 315 y el correspondiente apartado 2.3 de la *Guía práctica de fiscalización de los OCEX n.º 1317*.

¹⁸ Gráfico inspirado en CAQ Alert #2014-3, *Cybersecurity and the External Audit*, Center for Audit Quality, 21 de marzo de 2014.

El interés principal de un auditor financiero y de los auditores de sistemas que le prestan apoyo está en los controles y sistemas más próximos a los datos y a las aplicaciones significativas para las cuentas auditadas, tales como las aplicaciones de contabilidad, compras, personal, inmovilizado, etc; por dicha razón será importante revisar los controles de acceso lógico (contraseñas, identificación y autenticación de usuarios) y la gestión de usuarios de dichas aplicaciones y de las bases de datos subyacentes. Una típica prueba de auditoría en esta área consiste en verificar que los denominados «superusuarios» o usuarios privilegiados están debidamente restringidos al mínimo estrictamente necesario y además que están debidamente controlados.

Además de la protección del núcleo de los sistemas de información más cercano a los datos (los sistemas de gestión de las bases de datos y las aplicaciones de gestión) deben revisarse otros aspectos más técnicos relacionados, por ejemplo, con la protección perimetral de la red frente a intrusiones y los accesos a la intranet para los cuales se requieren perfiles técnicos más especializados en los equipos de auditoría de sistemas de información (por ejemplo para revisar la configuración de los cortafuegos existentes en los puntos de acceso a las redes corporativas).

Desde esta perspectiva, el auditor público delimitará el alcance de las pruebas a realizar en función de los objetivos de la auditoría y los riesgos TIC relacionados. En una auditoría de sistemas de información no integrada en una auditoría financiera, ese interés puede ampliarse a cualquier ámbito de la gestión de los sistemas de información y los aspectos relacionados con la ciberseguridad que la ICEX haya considerado de interés. No obstante, la determinación de las áreas de atención prioritaria, en una auditoría financiera o en una auditoría de sistemas de información independiente, deberá efectuarse bajo un enfoque de riesgo, con objeto de optimizar los recursos empleados en cada una de las fiscalizaciones.

El área que recoge el trabajo de auditoría de sistemas que contempla los riesgos y controles más directamente relacionadas con la ciberseguridad es la de los controles generales de las TI (CGTI). De acuerdo con la metodología desarrollada por la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, basada en las NIA-ES y

en COBIT, la revisión de los CGTI se ha estructurado en las cinco categorías siguientes¹⁹:

- A. Marco organizativo
- B. Gestión de cambios en aplicaciones y sistemas
- C. Operaciones de los sistemas de información
- D. Controles de acceso a datos y programas
- E. Continuidad del servicio

5. LAS HERRAMIENTAS DE ANÁLISIS DE DATOS

Actualmente, en entornos de e-administración, en los que toda la información con relevancia en la gestión económica se encuentra almacenada en tablas de una base de datos, las ICEX deben contar con auditores con conocimientos avanzados en la utilización de herramientas de análisis de grandes masas de datos. La utilización de este tipo de herramientas no solo es indispensable en los trabajos específicos de auditoría de sistemas de información sino también en las auditorías financieras, en las que los especialistas en herramientas de análisis de datos prestarán su apoyo a los auditores financieros en la realización de numerosas pruebas masivas de datos.

Aunque el concepto de herramientas de análisis de datos es bastante amplio, abarcando desde las hojas de cálculo (por ejemplo Excel, que es posiblemente la herramienta más extendida) hasta complejo software instalado en servidores de bases de datos de uso muy especializado, pasando por gestores «ofimáticos» de bases de datos (por ejemplo Access), en este apartado me referiré con carácter general a las herramientas especialmente diseñadas para los auditores como IDEA o ACL, que son las de uso más extendido tanto a nivel mundial como español.

Las hojas de cálculo tienen la ventaja de estar omnipresentes en todos los ordenadores personales y que son intuitivas y fáciles de manejar; como inconvenientes importantes presentan la limitación en el volumen de datos que son capaces de analizar, no disponer de «logs» para registrar y documentar las acciones llevadas a cabo, y la

¹⁹ Véase la Sección 2850 del Manual de fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana: Revisión de los controles generales en un entorno informatizado. Esta guía fue elaborada originalmente en junio de 2011 y es coherente con el *Handbook on IT Audit* de INTOSAI.

posibilidad de que se alteren los datos originales. Con los gestores «ofimáticos» de bases de datos se eliminan los problemas de capacidad de análisis, pero no son intuitivas, ni disponen de «logs» para documentar las operaciones que se realizan.

Es con las herramientas especializadas, diseñadas específicamente para las necesidades de los auditores, como se pueden alcanzar elevados niveles de eficacia y eficiencia en la ejecución de pruebas de auditoría, con una relación coste beneficio muy satisfactoria, y posibilitando el análisis de volúmenes masivos de datos.

Las principales áreas en las que se puede ejecutar pruebas de auditoría con herramientas de análisis de datos son:

– Procedimientos analíticos.

Pueden ejecutarse procedimientos analíticos²⁰, tales como análisis de regresión, tendencias estadísticas, análisis de Benford, etc.

– Pruebas de controles.

En muchos casos es factible examinar el 100% de las transacciones para determinar si todas y cada una de ellas ha cumplido con determinadas reglas de un control. Por ejemplo, se puede verificar si una muestra o bien todas las compras superiores a determinado importe han sido aprobadas o supervisadas por una persona en concreto. En otros casos, solo cruzando múltiples tablas y haciendo extracciones que cumplan determinadas condiciones puede verificarse la eficacia de los controles.

– Pruebas sustantivas.

Se puede realizar un muestreo estadístico para realizar determinadas pruebas sobre los elementos seleccionados. O, en numerosos casos, se pueden realizar pruebas sustantivas sobre el 100% de la población para verificar si las transacciones son completas, válidas y exactas. Por ejemplo, se puede verificar si todas las recetas farmacéuticas electrónicas pagadas en un periodo han sido prescritas a un enfermo incluido en el sistema sanitario, por un médico autorizado para ello, aplicando los precios aprobados oficialmente.

²⁰ Véase Cuaderno Técnico n.º 23 sobre «Los procedimientos analíticos en auditoría» del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, febrero 2016.

- Detección de fraudes y anomalías.

Por ejemplo, la utilización de herramientas de análisis de datos para aplicar la Ley de Benford a volúmenes masivos de datos permite detectar casos de anomalías potencialmente fraudulentas.

- Análisis de la segregación de funciones

Una actividad de control muy importante, desde el punto de vista de los auditores, es la segregación de funciones incompatibles, tanto en el área de gestión de las TIC, como en los principales procesos de gestión con impacto en las cuentas anuales, como compras, personal, etc. Por ejemplo, cruzando múltiples tablas de usuarios y de permisos asignados en una aplicación se pueden extraer todos los casos existentes de conflictos de segregación de funciones.

- Reejecución de procesos.

Las herramientas de análisis de datos permiten al auditor reproducir determinados procesos realizados por la entidad auditada para verificar si, a partir de unos datos controlados se obtienen los resultados esperados.

Por ejemplo, la NIA-ES 330 (apartado 20) establece como procedimiento sustantivo obligatorio para el auditor, relacionado con el proceso de cierre de los estados financieros, la comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen. Esta prueba en una pequeña entidad puede realizarse sin excesiva dificultad con una hoja de cálculo, pero en una entidad mediana o grande, en la que se puede necesitar procesar millones de datos contables es absolutamente necesario utilizar herramientas informáticas de análisis de datos²¹.

²¹ La Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana estableció como procedimiento obligatorio, en todas las fiscalizaciones, la realización de esta prueba con la herramienta de análisis de datos estándar en esa Institución, ACL. Anteriormente esta prueba se realizaba con un gestor de base de datos Access en los entes grandes o con hoja de cálculo en los pequeños. La utilización de ACL y la ejecución de esta prueba por personal especializado ha aportado numerosas ventajas: seguridad, trazabilidad de la prueba (documentación y evidencia), reejecutabilidad, escalabilidad, rapidez, etc.

Actualmente se dispone de una biblioteca para las aplicaciones contables, de nóminas o ERP más utilizadas por ayuntamientos, empresas públicas, etc. en la Comunidad Valenciana, con modelos de datos analizados, solicitudes de datos

El éxito de la implantación de las herramientas de análisis de datos en una ICEX dependerá, entre otros, de los siguientes factores:

- Es necesario el firme apoyo al máximo nivel (consejo/pleno/...).

Ese apoyo es necesario ya que la ICEX deberá invertir en adquirir dichas herramientas, en personal especializado y en formación específica. También se deberán establecer procedimientos estándares aplicables por todos los equipos de auditoría para integrar estas técnicas en los procedimientos ordinarios de auditoría.

Se deberá solicitar acceso a todos los datos de gestión de los entes fiscalizados, debiendo vencer, en algunos casos y en un primer momento no pocas resistencias de los responsables de dichos entes, lo que exigirá mantener una postura firme con el debido respaldo al máximo nivel.

- El análisis de datos debe ser visto como una necesidad o prioridad estratégica.

Dado el creciente uso de las TIC y el aumento del tamaño de las diferentes bases de datos que respaldan la e-administración, el uso de metodología y herramientas TIC debe tener consideración estratégica dentro de las ICEX.

- La utilidad de las herramientas de análisis de datos debe ser definida, comprendida e integrada en las auditorías.

Dicha utilidad puede ser medida en términos de mejora en los alcances al permitir comprobar en determinadas pruebas el 100% de la población en lugar de una muestra, mejora en la calidad de las auditorías al poder documentarse mejor, posibilita el establecimiento de repositorios de pruebas masivas de datos que optimizan el trabajo de auditorías futuras, etc.

- Identificar y definir la capacitación profesional que se necesita.

La utilización de las herramientas de análisis de datos plantea nuevos y significativos retos a las ICEX, por lo que no debe caerse en la simplificación de que se puede atender las nuevas nece-

predefinidas, «scripts» prediseñados, hojas de cálculo para recoger los resultados y conclusiones, que facilitan de forma notable esta primera prueba obligatoria de auditoría en las auditorías financieras.

sidades con el personal existente. Casi con seguridad, se precisarán nuevas cualificaciones en el departamento de auditoría de sistemas con especialización en el análisis de datos y el manejo de estas herramientas.

– Comprender los datos (el modelo de datos y el flujo de datos) es más importante que los aspectos técnicos de las herramientas de análisis de datos.

Es muy importante adquirir un conocimiento previo de cómo están estructurados los datos, es decir, conocer el modelo de datos del sistema que se quiere auditar, y conocer también el flujo de datos dentro de la aplicación o el sistema analizado.

En determinados entornos, las bases de datos subyacentes en las aplicaciones de gestión pueden tener centenares, incluso miles de tablas, cada una de ellas con numerosos campos de datos con nombres ininteligibles para un profano. Se hace, pues, necesario contar con especialistas capaces de obtener y comprender la estructura o modelo de datos de los sistemas a auditar, es decir, de conocer exactamente dónde (base de datos, tablas y campos) están almacenados los datos de interés para los objetivos de la auditoría y cómo se interrelacionan.

Solo después de disponer de este conocimiento se podrán obtener los datos necesarios y diseñar pruebas eficaces de auditoría.

6. DIFICULTADES EN EL CAMINO DE LA AUDITORÍA DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN

Las principales dificultades y retos que se presentan al introducir la metodología de auditoría de sistemas de información en una ICEX pueden resumirse así²²:

– Falta de conocimientos y formación.

Las ICEX, en general, disponen de personal con elevadas cualificaciones en materia contable-presupuestaria, en materia de contratación, subvenciones, personal, etc, y en técnicas de auditoría o fiscalización tradicionales. Pero adolecen de una carencia generalizada de especialistas en auditoría de sistemas de infor-

²² Estas reflexiones se extraen fundamentalmente de la experiencia directa de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana desde 2008 y de la personal observación de otras experiencias tanto en OCEX como en auditores privados.

mación, con conocimientos técnicos sobre TIC y su interrelación con los procesos de gestión en un entorno de administración electrónica avanzado.

Este tipo de conocimientos y competencias no se improvisan y se requieren acciones formativas sostenidas en el tiempo para que, por una parte, todo el personal adquiera un nivel de conocimiento básico sobre las distintas materias tratadas en el presente trabajo, se conciencie de su importancia y sepa cuándo se debe requerir la colaboración de especialistas²³.

Para la disposición de auténticos especialistas en auditoría de sistemas de información podrán seguirse dos vías: una, la «reconversión» de personal auditor que tenga un perfil o una inclinación personal por los aspectos más tecnológicos de la auditoría mediante una senda formativa muy específica²⁴; no obstante, la adquisición de conocimientos avanzados, normalmente solo será posible mediante la incorporación a las plantillas de las ICEX de nuevos puestos con perfiles especializados para la revisión de los aspectos más técnicos de los sistemas de información, es decir de auditores de sistemas de información.

Una tercera vía, que no debe ser descartada, para disponer del personal cualificado preciso en las auditorías de grandes entidades con sistemas de información complejos, es la de contratar a expertos del sector privado.

– Falta de experiencia en el entorno público (y en el privado).

La poca experiencia en materia de auditoría de sistemas de información, no solo en las ICEX, sino también en los distintos niveles del control interno, dificulta que el conocimiento tanto teórico como práctico fluya entre los distintos entes que componen el entramado del control público.

Tampoco la experiencia de los auditores privados en relación con la auditoría de sistemas en el sector público y/o la auditoría de sistemas como parte integrada de una auditoría financiera es

²³ Según señala Loretta Calero, presidenta de la Comisión de Innovación y Tecnología del ICJCE, *está claro que la profesión de auditoría ha cambiado y, por tanto, la formación del auditor debe evolucionar de manera acorde. Los auditores que sepan entender el entorno tecnológico serán más eficientes en su trabajo. No tiene que ser un experto en sistemas, ni un programador, pero necesita comprender los componentes fundamentales de un sistema informático, cómo se procesa la información y su entorno de control.* Revista Auditores n.º 23, febrero de 2016, www.icjce.es.

²⁴ Por ejemplo, obteniendo la certificación CISA.

demasiado abundante y está bastante concentrada en las grandes empresas.

- Ausencia de literatura técnica en nuestro idioma.

En un apartado anterior sobre las normas técnicas he señalado el principal material de referencia. Es muy llamativa la ausencia prácticamente total en los manuales de auditoría financiera, incluso en los publicados más recientemente en nuestro país, de referencias detalladas a metodología y procedimientos de auditoría prácticos para revisar sistemas de control interno en entornos automatizados, identificar y valorar riesgos derivados de las TIC, para identificar controles y diseñar posibles pruebas a realizar sobre los mismos.

En este sentido debe darse la bienvenida al reciente *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas* que incluye varios apartados sobre estas cuestiones. Las nuevas guías prácticas de fiscalización de los OCEX recogen, cuando resulta pertinente, consideraciones relacionadas con las TIC, como la antes citada GPF-OCEX 1315. También serán seguramente útiles a los auditores interesados en esta materia las secciones del *Manual de fiscalización* de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana que se han citado en el apartado 4 anterior.

- Elementos de trabajo «intangibles», no visibles.

Para los auditores «tradicionales» adentrarse en el mundo de la administración electrónica y su auditoría resulta especialmente difícil, ya que estamos hablando de transacciones, de controles, que «no se ven», que son electrones almacenados en un disco duro o en «la nube». No existen pistas visibles de auditoría.

No estamos hablando de documentos físicos en papel, firmados por quienes los deben autorizar. Ya se trate de transacciones, de aprobaciones, de comprobaciones, de usuarios autorizados para las distintas operaciones, etc, estamos hablando de registros electrónicos en una tabla de alguna base de datos. Todo está en alguna tabla de una base de datos del sistema de información. Pero ¿en cuál? ¿dónde? ¿cómo accedemos a los datos? Para responder a esta pregunta es necesario contar con especialistas en auditoría de sistemas de información que sepan ubicar la información necesaria para la auditoría, obtenerla y analizarla.

- Dificultad para definir objetivos concretos y comunicación entre los equipos.

Teniendo en cuenta que en mi opinión, como ya he repetido, la prioridad para una ICEX debe ser que los especialistas en auditoría de sistemas de información presten su apoyo a los equipos de auditoría financiera proporcionándoles seguridad, resulta crucial que exista una perfecta comunicación entre los dos tipos de profesionales²⁵ (el auditor financiero y el auditor de sistemas) de forma que se defina perfectamente cuáles son los objetivos de la auditoría, qué espera el auditor financiero del auditor de sistemas, en qué áreas debe focalizar preferentemente su trabajo el especialista, y que se puedan deducir conclusiones y compartir el efecto que tienen los resultados obtenidos por los auditores de sistemas en el informe de auditoría financiera, etc.

Las dificultades para establecer objetivos concretos y una comunicación fluida entre auditores financieros y auditores de sistemas están también presentes cuando se trata de contratar a expertos externos para realizar estas funciones, debiéndose realizar un esfuerzo previo para definir en los pliegos de contratación el ámbito de colaboración concreto con dichos expertos.

- Convicción y compromiso al más alto nivel.

De la misma forma que sucede cuando se trata de introducir las herramientas informáticas de análisis de datos, introducir nueva metodología de auditoría de sistemas requiere de firme determinación y compromiso al máximo nivel de la ICEX, por cuanto implica introducir nuevos métodos, nuevo personal, cambios organizativos, necesidades formativas nuevas y mayores necesidades presupuestarias²⁶.

²⁵ El *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) en su informe de fecha 10 de diciembre de 2012 sobre las deficiencias observadas en las inspecciones realizadas a auditorías realizadas en 2010 sobre el control interno de la información financiera señalaba como causas potenciales de dichas deficiencias, entre otras las siguientes:

- Insuficiente formación y guías al personal de auditoría en materia de revisión de los controles internos.
- Deficiente comunicación entre los especialistas en auditoría de sistemas y los auditores financieros, que participan en una auditoría.

²⁶ A título de ejemplo, la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana presentó en julio de 2015 ante el parlamento regional un documento sobre necesidades, en el que se planteaba incorporar a la plantilla de la Sindicatura cuatro personas especializadas en sistemas de información en un horizonte de dos años. (http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/titulares/21_07_2015_3358850).

7. A MODO DE CONCLUSIÓN

El desarrollo actual de la administración electrónica plantea nuevos e importantes retos a los auditores públicos. Las ICEX deben realizar una evolución cualitativa y rediseñar sus procesos de auditoría introduciendo la tecnología actual, no solo deben limitarse a utilizar esa tecnología para automatizar procedimientos tradicionales²⁷.

Las fuentes y el tipo de evidencia²⁸ han cambiado radicalmente y los auditores deben adaptarse, necesariamente, a las nuevas circunstancias.

Las TIC además de suponer un reto muy importante para los auditores, ofrecen grandes oportunidades que deben ser aprovechadas para obtener mayor y mejor evidencia, y reducir los riesgos de auditoría.

La necesaria evolución debe incluir la introducción de herramientas informáticas de análisis de datos, para pasar en muchos casos de comprobaciones muestrales a comprobaciones del 100% de poblaciones que pueden ser de millones de transacciones, con la consiguiente mejora en la confianza y seguridad de auditoría.

La adopción del enfoque de riesgo en las auditorías financieras y de sistemas de información es un requisito necesario, ya que solo conociendo a fondo los procedimientos administrativos que deben fiscalizarse se puede identificar y valorar los riesgos significativos, los controles existentes y así poder diseñar pruebas de auditoría eficaces, perfectamente adaptadas a la entidad y el en-

²⁷ Este es un reto generalizado para todos los auditores. BYRNES y otros, en su *white paper*, señalan que ... *en su mayor parte, los auditores utilizan procesos anticuados que no son muy diferentes de los utilizados hace 50 años, excepto por que han sido informatizados. El énfasis se ha puesto en mejorar la eficiencia, y aunque la eficacia ha mejorado también, no se ha dado el salto cualitativo que la tecnología permite.*

En España, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, llegó a una conclusión similar en la ENCUESTA SOBRE EL USO DE AUDITORES DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y MEDIOS INFORMÁTICOS EN LAS SOCIEDADES DE AUDITORÍA DE CUENTAS publicada en abril 2010:

En términos generales están siendo empleadas las herramientas informáticas básicas, para cubrir los aspectos generales de los trabajos de auditoría de cuentas y en su mayoría enfocadas a la realización de pruebas sustantivas, no empleándose para otras pruebas en las que se obtendría una mayor y mejor eficacia y evidencia a efectos del trabajo de auditoría.

²⁸ Véase el apartado 5.2 del *Manual de fiscalización de regularidad* del Tribunal de Cuentas, donde se comentan las particularidades de la evidencia en un entorno informatizado, sus características y peculiaridades para su obtención.

torno fiscalizado, que permitan obtener evidencia suficiente y adecuada, y reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

En la medida en que una entidad opera en un entorno de administración electrónica, las ICEX necesitan equipos de especialistas en auditoría de sistemas de información que sean capaces de profundizar en el conocimiento de los sistemas informatizados, en cómo están implementados realmente los procedimientos administrativos, en identificar y valorar riesgos derivados del uso de las TIC y la ciberseguridad, identificar y evaluar los controles automatizados, extraer conclusiones y recomendaciones útiles, etc.

Para hacer frente a los numerosos retos planteados, como requisito indispensable, tanto los profesionales como los órganos rectores de las ICEX deben concienciarse de las necesidades que el futuro inmediato plantea y trazar las líneas estratégicas que permitan:

- Actualizar la metodología de trabajo, que contemple la importancia de las TIC en las administraciones públicas y la integración en los equipos de auditoría de especialistas en auditoría de sistemas de información.
- Dotarse de herramientas informáticas de análisis de datos.
- Crear equipos especializados en auditoría de sistemas informatizados y en la utilización avanzada de herramientas de análisis de datos.
- Establecer acciones formativas orientadas a las nuevas necesidades, sostenidas en el tiempo, dirigidas tanto a los actuales profesionales como a los futuros perfiles que deben incorporarse a las plantillas de las ICEX.

La puesta en marcha de todas estas medidas, con total seguridad, no será ni fácil, ni rápida, ni barata, por eso es necesario el compromiso firme al más alto nivel, sin el cual las posibilidades de éxito en esta complicada empresa transformacional son prácticamente nulas.

Sin esa evolución o transformación tecnológica del núcleo de su actividad, las instituciones públicas de control externo solo podrán, como espectadores pasivos, ver agrandarse cada vez más la brecha digital que las separa del mundo de la administración electrónica y, en consecuencia, incrementarse el riesgo de auditoría. Solo es cues-

ción de tiempo que todos nos concienciamos plenamente y se tomen las decisiones adecuadas para que todas las ICEX se adentren con determinación en el futuro digital.

8. BIBLIOGRAFÍA

BYRNES, Paul y otros: «Reimagining Auditing in a Wired World», White Paper, Emerging Assurance Technologies Task Force of the AICPA Assurance Services Executive Committee, agosto 2014.

DREW, Jeff: «Experts warn of cybersecurity storm», *Journal of Accountancy*, junio de 2015.

ÉMOND, Caroline: «Electronic Audit Evidence», The Canadian Institute of Chartered Accountants, 2003.

INTOSAI: ISSAI 5310 Information System Security Review Methodology.

INTOSAI: ISSAI 5300 Guidelines on IT Audit, borrador de febrero 2016.

INTOSAI: WGITA-IDI Handbook on IT Audits for Supreme Audit Institutions, 2014.

ISACA, ITAF: A Professional Practices Framework for IS Audit/Assurance, 3.ª edición, (www.isaca.org/itaf).

ISMS Forum Spain: «La Ciberseguridad Nacional, un compromiso de todos», 2012, www.ismsforum.es

MINGUILLÓN ROY, Antonio

«La revisión de los controles generales en un entorno informatizado», *Auditoría Pública* n.º 52.

«La fiscalización en entornos informatizados», *Auditoría Pública* n.º 40.

«La importancia de los sistemas de información en la auditoría pública», ponencia presentada en el VI Congreso de Auditoría Pública, 29-10-2014.

«La auditoría de sistemas de información integrada en la auditoría financiera. La perspectiva del sector público». Edición digital de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2010. (www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/publicaciones).

MURPHY, Maria L.: «How to prepare for auditing in a digital world of Big Data», *Journal of accountancy*, octubre 2014.

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO: «*Estrategia de Ciberseguridad Nacional*», 2013.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: *Global Technology Audit Guides*.

TRIBUNAL DE CUENTAS: *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad*, 2015.

El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora

Manuel Sueiras Pascual

Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento
Tercero de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España

Manuel Lagarón Comba

Jefe de Grupo de Unidad Fiscalizadora del Departamento
Segundo de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España

RESUMEN

El presente artículo surge de la necesidad de dar respuesta a la novedosa cuestión relativa a cómo fiscalizar *«la sostenibilidad ambiental»*, a la que hace referencia el artículo 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, tras su reciente modificación en el año 2015, como uno más de los principios o criterios a los que debe someterse la actividad económico-financiera del sector público. Para ello, después de una breve introducción en la materia y en los propios conceptos similares de sostenibilidad ambiental y de *«desarrollo sostenible»*, se incorpora una aproximación al marco jurídico en el que se desenvuelve dicha figura, para, a continuación, centrarnos en la forma de afrontar y evaluar esta nueva exigencia y toda su problemática, tanto en España como en el resto de Europa, ofreciéndose para ello finalmente a los auditores encargados de acometer la realización de las futuras fiscalizaciones sobre sostenibilidad ambiental una serie de enfoques o perspectivas de actuación para emprender, habida cuenta de la existencia de una pluralidad de escenarios posibles, la tarea de fiscalizar la actuación de las administraciones y de los poderes públicos en este singular ámbito.

PALABRAS CLAVE: Sostenibilidad ambiental; desarrollo sostenible; Tribunal de Cuentas de España; EUROSAI; enfoques de la fiscalización ambiental.

ABSTRACT

The aim of this paper comes up from the need for giving a response to the recent question about how the «environmental sustainability», which is referred in the section nine of the Court of Audit Organic Act (2/1982, 12th May), must be audited after the 2015 newly-ruled modification about to contemplate it as one more of the criteria in verifying the economic-financial activity of the public sector. For this purpose, and after a brief presentation of the subject as well as the environmental sustainability and sustainable development as similar concepts, it is included a new law framework approach concerning this item. Afterwards, and having into account the plurality of likely scenarios, we focus on the way to tackle this issue in Spain and the rest of Europe as well, and finally providing the auditors and officers in charge to undertake this kind of audits of several approaches to face audits, bearing in mind the new scenario and the task to auditing the public administrations on this specific scope.

KEYWORDS: *Environmental sustainability; sustainable development; Spanish Court of Audit; EUROSAI; environmental auditing approaches.*

1. INTRODUCCIÓN

El pasado día 1 de abril de 2015 entró en vigor la modificación operada, mediante Ley Orgánica 3/2015¹, del artículo 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, de acuerdo con el cual, «*la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género*». El cambio, ciertamente relevante, que esta modificación supone en la determinación y el alcance de la actividad fiscalizadora a desarrollar por el Tribunal de Cuentas en el futuro, constituye el origen y la razón de ser del presente artículo.

Desde la entrada en vigor de dicha modificación normativa, es el Legislador el que impone y obliga a la máxima Institución fiscalizadora del sector público de nuestro país a incluir necesariamente entre sus prioridades la verificación y el control del sometimiento de las actividades fiscalizadas al principio o criterio de la llamada

¹ Artículo 9.1 redactado por el número cinco del artículo tercero de la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas («B.O.E.» 31 de marzo).

sostenibilidad ambiental², es decir, a verificar si esa cuestión o condición en particular es observada, respetada y acatada en la ejecución y en el desarrollo de la concreta actividad pública analizada.

La diferencia principal entre un principio y un criterio, a estos efectos, estribaría en que mientras el cumplimiento de un determinado principio de actuación al que deban someterse los poderes públicos, como el de legalidad, el de economía, el de eficacia, etc., implican una exigencia y obligatoriedad en cuanto a su observancia, acercándose al concepto de regla o norma, por el contrario, un criterio constituye una pauta u orientación a la que debería atenderse la realización de una determinada tarea, como puede ser la de fiscalizar una actuación concreta de los poderes públicos.

Para abordar todo ello comenzaremos con un acercamiento tanto al concepto de sostenibilidad ambiental como al equiparable de desarrollo sostenible, sin el que no resultaría posible entender verdaderamente el primero, para continuar con la exposición del marco jurídico básico de dicha figura y de la iniciativa parlamentaria de la que trae causa, centrándonos seguidamente en la descripción de las estrategias nacionales e internacionales más próximas a las que cabe acudir para comprender, evaluar y fiscalizar, la propia sostenibilidad ambiental y toda su problemática. Terminaremos exponiendo la mejor forma (a nuestro entender) de afrontar con garantías de éxito la exigencia de evaluar esta nueva realidad, para lo que se proponen a los auditores encargados de llevar a cabo las fiscalizaciones sobre sostenibilidad ambiental cuatro enfoques o perspectivas fiscalizadoras con las que supervisar las actuaciones en este ámbito de las administraciones públicas implicadas.

2. CONCEPTO DE SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL

La modificación normativa analizada nos lleva a plantearnos directamente el concepto mismo de sostenibilidad ambiental y, con él, el protagonismo que está adquiriendo el llamado paradigma de la sostenibilidad ambiental o del desarrollo sostenible, merced a la

² Si bien de la lectura literal del precepto legal modificado parece desprenderse que no se trataría estrictamente de un principio, tanto la Exposición de Motivos de la propia Ley Orgánica 3/2015, como el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en su Sentencia de 26 de noviembre de 2012 o la propia Memoria del Tribunal de Cuentas del año 2014, califican expresamente la sostenibilidad ambiental como uno de los principios a los que deben someterse tanto el crecimiento económico como la actividad económico-financiera del sector público.

introducción en nuestro país de una corriente del pensamiento económico que está calando en las propuestas estratégicas de las grandes organizaciones internacionales, en los diseños de las políticas públicas de muchos gobiernos del mundo y de nuestro entorno cercano y, más recientemente, en las propuestas de la propia Comisión en el ámbito de la Unión Europea. Y este compromiso con el desarrollo sostenible se plasma mediante *«la promoción e interrelación de los tres pilares interdependientes y sinérgicos que lo integran: el desarrollo económico, el desarrollo social y la protección ambiental propiamente dicha. Estos componentes del concepto se han venido traduciendo en la triple dimensión de la sostenibilidad: la económica, la social, y la que aquí particularmente nos interesa, la ambiental»*³.

Si bien resulta difícil obtener una definición o concepto unánimemente aceptado de sostenibilidad ambiental, podemos aproximarnos al mismo recordando que en el año 2000 un total de 189 países se dieron cita en la sede de las Naciones Unidas para firmar la llamada *«Declaración del Milenio»*, un hito histórico en el desarrollo global que los comprometía a lograr los llamados *«8 Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM)»*⁴. En concreto, el séptimo de esos objetivos hace referencia específica a *«garantizar la sostenibilidad del medio ambiente como medio de integrar los principios del desarrollo sostenible en las políticas y los programas de un país e invertir la pérdida de los recursos ambientales»*.

Con mayor facilidad que para definir sostenibilidad ambiental podemos establecer un marco conceptual para el término desarrollo sostenible (aunque existan también diferentes opiniones), en especial desde la publicación en el año 1987 del llamado *«Informe Brundtland»*⁵, en el que se define el desarrollo sostenible como aquel que *«satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de que las futuras generaciones puedan satisfacer las suyas propias»*.

³ FRANCISCO JAVIER SANZ LARRUGA Catedrático de Derecho Administrativo Universidad de A Coruña (España): *«Sostenibilidad ambiental y Derecho Administrativo: ¿nuevo remedio ante la crisis económica o una exigencia constitucional? A propósito de la nueva Ley de Economía Sostenible»*.

⁴ En septiembre del año 2000, después de un decenio de grandes conferencias y cumbres de las Naciones Unidas, los dirigentes del mundo se reunieron en la Sede de la ONU en Nueva York, para aprobar la llamada *«Declaración del Milenio»*, comprometiendo a sus países con una nueva alianza mundial para reducir los niveles de extrema pobreza y estableciendo una serie de ocho grandes objetivos, conocidos como los Objetivos de Desarrollo del Milenio y cuyo vencimiento del plazo estaba fijado para el año 2015.

⁵ *«Nuestro futuro Común»* (Informe Brundtland). Capítulo 2. Hacia el desarrollo sostenible. Comisión Mundial de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente. 42.^a Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, año 1987.

En definitiva y desde una perspectiva puramente conceptual, a efectos de este trabajo, podemos definir la sostenibilidad ambiental como la capacidad de mantener el medio ambiente en su productividad y diversidad a lo largo del tiempo, con especial cuidado de la preservación de los recursos naturales, es decir, explotándolos por debajo de su límite de renovación; pero fomentando al mismo tiempo una responsabilidad consciente sobre lo ecológico y buscando un crecimiento en la cohesión social y en el desarrollo humano.

3. MARCO JURÍDICO

En virtud del artículo 45.2 de nuestra Carta Magna, obtiene respaldo constitucional en nuestro ordenamiento el derecho al medio ambiente, configurándose como una suerte de «derecho-deber» a cargo y a disposición de todos los ciudadanos (un derecho de disfrute y un deber de conservación), y como una obligación a cargo de los poderes públicos (un principio rector que deberá regir su actuación), en el sentido de que deberán velar por «*la utilización racional de todos los recursos naturales*», con el objetivo de «*defender y restaurar el medio ambiente*».

En parecidos términos, el Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastricht recoge en su artículo 3, apartado 3, que la Unión «*obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa, basado en un crecimiento económico equilibrado (...), y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente*», añadiendo en su apartado 5 que «*en sus relaciones con el resto del mundo, la Unión (...) contribuirá a la paz, la seguridad, el desarrollo sostenible del planeta, (...)*»

Desde hace décadas la protección medioambiental y, última-mente, el desarrollo sostenible, han ido impregnando una buena parte de la ordenación jurídico-administrativa española destinada a la regulación sectorial de los diferentes recursos naturales (el suelo, el aire, el agua, la biodiversidad, etc.), siendo especialmente destacable la incidencia de la sostenibilidad ambiental en el régimen jurídico de la ordenación del territorio y del urbanismo⁶.

⁶ Véase la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental, que unifica en una sola norma dos disposiciones: la Ley 9/2006, de 28 de abril, sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente y el Real Decreto Legislativo 1/2008, de 11 de enero, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Evaluación de Impacto Ambiental de proyectos.

Sin embargo, más recientemente, la grave crisis económica que todavía vivimos ha provocado que la sostenibilidad y la viabilidad globalmente considerada de todas las políticas y actuaciones de nuestras administraciones públicas sean seriamente cuestionadas. En efecto, todo aquello que deba financiarse y «sostenerse» con cargo a los fondos públicos obtenidos con las aportaciones económicas del conjunto de la sociedad, debe ser precisamente «sostenible» en la forma, en el fondo y en el tiempo en que se realiza, tanto desde un punto de vista puramente económico como desde el prisma social y el puramente medioambiental.

En este contexto específico, nuestra sociedad debate públicamente y, a continuación, nuestro Legislador regula profusamente sobre aspectos y conceptos como los de la sostenibilidad financiera (Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera), la sostenibilidad presupuestaria (Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible), la sostenibilidad administrativa (Ley 27/2013, de 21 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local) y también, cómo no, sobre la sostenibilidad ambiental.

En este ámbito destaca especialmente la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, acabada de citar y, en particular, su título III dedicado específicamente a la «Sostenibilidad medioambiental» y que se encuentra dividido en cuatro capítulos relativos, sucesivamente, al Modelo energético sostenible, a la Reducción de emisiones, al Transporte y la movilidad sostenible, y a la Rehabilitación y vivienda.

Pues bien, el artículo 2 de esta Ley de Economía Sostenible señala expresamente:

«A los efectos de la presente Ley, se entiende por economía sostenible un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades» (incorporando el concepto de la solidaridad intergeneracional con una redacción que nos remite directamente al ya citado Informe Brundtland).

En el ámbito del control externo, que es el que particularmente nos interesa, y en este mismo contexto, debemos analizar detenida-

mente la modificación normativa a la que nos hemos referido al comienzo, y su importante incidencia a los efectos específicos de la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. Así, según el Preámbulo de la propia Ley Orgánica 3/2015 *«se introducen previsiones novedosas en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Cabe destacar en este sentido la referencia a que la función fiscalizadora se extienda a verificar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género»*.

La modificación fue fruto de una enmienda formulada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural⁷, de acuerdo con la cual, el apartado 1 del artículo 9 de la Ley Orgánica 2/1982 quedaría redactado como sigue:

«La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, equidad y transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género.»

La mención que se realizaba en la enmienda al principio de equidad fue eliminada de la redacción final de la norma durante la tramitación parlamentaria, mientras que sí se incorporaron a la misma los citados principios de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género, basándose en que, según la justificación que acompañaba a la propia enmienda, *«el interés de la sociedad española en el correcto funcionamiento económico-financiero del sector público no sólo se concreta en una permanente preocupación de la ciudadanía por el sometimiento del mismo a los tradicionales principios de legalidad, eficiencia y economía, sino que incluye también una creciente inquietud por la adecuación de la gestión del patrimonio público a los principios de transparencia, equidad y protección del medio ambiente, que cuenta además con un claro reconocimiento constitucional»*.

En su virtud, continuaba afirmando que *«el Tribunal de Cuentas debe tener una cobertura jurídica suficiente y adecuada, en su Ley Orgánica, para asumir el nuevo objetivo de extender el enfoque de su función fiscalizadora al ámbito de la evaluación del grado de sometimiento, de la actividad económico-financiera del sector público, a los mencionados principios de transparencia, equidad y protección del medio ambiente»*.

⁷ Las enmiendas y el índice de enmiendas al articulado están publicados en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de diciembre de 2014, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, Núm. 82-2.

Ya con anterioridad, la «*Memoria Anual del Tribunal de Cuentas en el año 2014*» aprobada por el Pleno del Tribunal el 26 de marzo de 2015, antes por tanto de la entrada en vigor de la modificación legislativa, afirmaba a este respecto que «*la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas abarca una serie de actuaciones cuyo objetivo es comprobar que la actividad económico-financiera del Sector Público se somete a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, así como, en su caso, a otros de buena gestión. También pueden orientar su labor de fiscalización principios como los de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género*».

Debemos detenernos en la utilización por la Memoria del Tribunal de la expresión «*orientar su labor de fiscalización*», para intentar analizar su alcance y posible significado. De este modo, podría entenderse en el sentido de que los principios básicos que informaban e informan principalmente la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas eran y siguen siendo los de legalidad, economía, eficiencia y eficacia, mientras que los demás principios o criterios ahora expresamente añadidos al artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, es decir, los de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género, conformarían una suerte de segundo escalón o segunda categoría de principios también a verificar, con un contenido no necesariamente menos importante, pero sí posiblemente analizados de un modo menos constante o frecuente, por su escasa aplicabilidad en ocasiones, en lo que constituye la jerarquía aparentemente existente en nuestros días dentro de las prioridades fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas.

Pese a lo indicado en la Memoria Anual del año 2014 acabada de transcribir, y a diferencia de lo ocurrido con la transparencia o con la igualdad de género⁸, no se han puesto en marcha hasta la fecha iniciativas fiscalizadoras por parte del Tribunal de Cuentas que hayan recaído específicamente sobre el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a las reglas por las que se rige la sostenibilidad ambiental en particular. En concreto, veamos a continuación cuál es el estado de la sostenibilidad am-

⁸ Tanto la verificación del cumplimiento de las prescripciones sobre transparencia, como la verificación de la observancia de la normativa para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, constituyen, de acuerdo con el «*Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2016*» (aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 22 de diciembre de 2015), un objetivo transversal a incluir en las Directrices Técnicas por las que se rigen las Fiscalizaciones que son habitualmente realizadas por el Tribunal de Cuentas.

biental en nuestro país y qué iniciativas se han puesto en marcha para su evaluación y control.

4. LA SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA Y SU FISCALIZACIÓN

En cuanto a la situación de la sostenibilidad ambiental, debemos comenzar citando la aprobación en el Consejo de Ministros del 23 de noviembre de 2007 de la denominada «Estrategia Española de Desarrollo Sostenible» (EEDS), en el marco de la Estrategia Europea de Desarrollo Sostenible del año 2006. Tal y como queda reflejado en su capítulo 1. Introducción y conclusiones:

«La EEDS tiene un planteamiento acorde con la visión estratégica de la UE, fomentando un enfoque integrador de la dimensión económica, social, ambiental y global de la sostenibilidad del desarrollo con los objetivos de: garantizar la prosperidad económica, asegurar la protección del medio ambiente, evitar la degradación del capital natural, fomentar una mayor cohesión social teniendo en cuenta las tendencias demográficas actuales y contribuir solidariamente al desarrollo de los países menos favorecidos en aras de la sostenibilidad global».

Como puede verse, la concepción del desarrollo sostenible se fundamenta, también en este caso, en los tres factores que intervienen siempre de forma simultánea: medio ambiente, economía y sociedad; y es, por tanto, un término estrechamente ligado al de sostenibilidad ambiental.

En concreto, la EEDS estableció por áreas de sostenibilidad (ambiental, social y global) una serie de objetivos principales con posibilidad de ser evaluados mediante indicadores. Las principales conclusiones de dicha *Estrategia*, en lo que hace referencia tanto a la sostenibilidad ambiental como a la social, fueron las siguientes⁹:

– ***En materia de sostenibilidad ambiental***, es necesario hacer un uso eficiente y racional de los recursos naturales, en particular los energéticos, los hídricos, la biodiversidad y el suelo; así como desarrollar políticas activas de mitigación de los determinantes del cambio climático en todos los sectores productivos, y en especial en los energéticos y de movilidad, así como de adaptación al mismo.

⁹ Estrategia Española de Desarrollo Sostenible. Ministerio de la Presidencia. Documento aprobado por el Consejo de Ministros de 23 de noviembre de 2007. http://www.magrama.gob.es/es/ministerio/planes-estrategias/estrategia-espanola-desarrollo-sostenible/EEDSnov07_editdic_tcm7-14887.pdf

– **En materia de sostenibilidad social**, España debe realizar un esfuerzo adicional para que el actual modelo social sea capaz de conjugar crecimiento económico con bienestar social, fomentando la creación de empleo, asegurando la reducción de la pobreza y de las desigualdades evitando las situaciones de exclusión social. Se trata de establecer áreas de actuación que garanticen un progresivo incremento del empleo de calidad, un nivel de vida digno a la población que se encuentra por debajo del umbral de la pobreza, la integración de la población inmigrante y la atención a las personas en situación de dependencia.

Para el seguimiento de la *Estrategia*, se creó en el año 2005 el Observatorio de la Sostenibilidad en España (OSE), centro de referencia de ámbito estatal y que fue impulsado conjuntamente (mediante un convenio firmado el 28 de febrero de 2005) por el Ministerio de Medio Ambiente, la Fundación Biodiversidad y la Fundación General de la Universidad de Alcalá. Durante los ocho años de su existencia, el OSE fijó un marco con las principales preocupaciones medioambientales que incluían, entre otras, el cambio climático, el estrés hídrico, el tratamiento de los residuos, la pérdida de la biodiversidad, y la degradación del suelo.

En el año 2013, y debido a las restricciones presupuestarias del momento, el OSE dejó de ser financiado tanto por el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente como por la Fundación Biodiversidad, siendo el Observatorio de Sostenibilidad (OS), dependiente de la Universidad de Alcalá y de la Universidad Politécnica de Madrid, el que de forma independiente tomó el relevo del anterior¹⁰.

En concreto, las principales conclusiones del Informe del OS del año 2014 (último publicado), tanto desde el punto de vista social como ambiental, son las siguientes¹¹:

1) *España no reduce con políticas estratégicas su desigualdad, lo que supone un riesgo inaceptable para el desarrollo y para la creación de empleo, así como una amenaza para la equidad social. El modelo de desarrollo seguido (basado en la edificación, el consumo de combustibles fósiles para la producción de energía y el transporte por carretera) suponen un gran riesgo para el cambio climático.*

¹⁰ OBSERVATORIO DE LA SOSTENIBILIDAD. Universidad de Alcalá y Universidad Politécnica de Madrid, 2014. <http://www.observatoriosostenibilidad.com>

¹¹ OBSERVATORIO DE LA SOSTENIBILIDAD: «Sostenibilidad en España 2014. SOS 14». Universidad de Alcalá y Universidad Politécnica de Madrid, 2014. <http://www.upv.es/contenidos/CAMUNISO/info/U0679775.pdf>

2) *España no impulsa un cambio estructural en el modelo productivo con políticas activas, alineadas con las europeas, promotoras de los sectores económicos emergentes, de alta tecnología, verdes y con futuro. Lo cual implica un reto inaplazable para la creación significativa de empleo y la transición hacia una plena soberanía energética.*

3) *España no desarrolla una planificación territorial hacia el medio rural compatible con la conservación de la biodiversidad, los servicios ecosistémicos y el paisaje; la acción política no está adaptada a las necesidades nacionales específicas de la agricultura extensiva.*

4) *España no desarrolla políticas coordinadas y coherentes entre sí. Se dan en muchas ocasiones contradicciones entre presupuestos, solapamientos, y decisiones en contra de la sostenibilidad.*

5) *España es cada vez menos feliz y la pérdida de felicidad es heterogénea, no siempre ligada al bienestar económico o a indicadores económicos convencionales.*

Por otra parte, y en lo referente al seguimiento que sobre dicha estrategia o política de sostenibilidad se haya podido realizar desde la perspectiva de su fiscalización por parte de algún órgano de control externo, no cabe reseñar hasta el momento ninguna acción emprendida, tanto por el Tribunal de Cuentas de España como por cualquiera de los Órganos de Control Externo autonómicos (OCEX), en sus respectivos ámbitos, por lo que parece imperativa la puesta en marcha de iniciativas en este sentido¹². Sin embargo, sí cabe señalar el esfuerzo que en materia de fiscalización medioambiental se está llevando a cabo gradualmente por algunas de las entidades fiscalizadoras regionales (como la Cámara de Comptos de Navarra o la Cámara de Cuentas de Andalucía, entre otras).

5. LA FISCALIZACIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL EN EL ENTORNO DE EUROSAI

En el marco de la Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EUROSAI), dependiente de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), fue creado en el año 1999 el Grupo de Trabajo de Auditoría Medioambiental (GTAM), con el objetivo de dotar a sus miembros europeos de

¹² Fuera del estricto ámbito de la fiscalización, la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y de la Calidad de los Servicios (AEVAL) ha elaborado diferentes estudios sobre la sostenibilidad en el sector público, entre los que puede destacarse el Informe «*Hacia una Administración Pública sostenible*», realizado en el año 2011.

instrumentos para el desarrollo de auditorías medioambientales, teniendo en cuenta que a menudo la protección medioambiental requiere realizar actuaciones de ámbito transfronterizo. Dicho Grupo lo conforman en la actualidad las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs) de 43 países, entre ellos el Tribunal de Cuentas de España.

El objetivo final del GTAM consiste en dejar un legado positivo para las generaciones venideras en la mejora de la gestión de los recursos naturales y del medio ambiente, la salud y la prosperidad de los pueblos de Europa. Para alcanzarlo, el GTAM invita a perseguir los siguientes objetivos previstos en su estrategia vigente para el periodo 2015-2017¹³:

- 1) *Animar a las EFSs a iniciar e implementar fiscalizaciones medioambientales simultáneas o coordinadas.*
- 2) *Animar a las EFSs a llevar a cabo auditorías en áreas en las que haya riesgo de que las políticas puedan afectar negativamente al alcance de los objetivos medioambientales, los cuales podrían afectar a la salud medioambiental y de los ecosistemas.*
- 3) *Animar y contribuir al desarrollo y fortalecimiento de metodologías relevantes en materia de auditoría medioambiental.*
- 4) *Asegurar los procesos eficaces de interacción entre los grupos de trabajo de auditoría medioambiental de EUROSAI y de INTOSAI, así como la buena cooperación entre otros miembros de EUROSAI y de instituciones y organizaciones con interés dirigido hacia la auditoría pública medioambiental.*

Sin embargo, la sostenibilidad ambiental no se instituye como un principio o criterio en sí mismo para la ejecución de las auditorías medioambientales que se lleven a cabo, sino que su ejecución debería plantearse más bien desde una perspectiva orientada hacia el desarrollo sostenible. De hecho, la Norma Internacional ISSAI 5130, emitida por INTOSAI en el año 2004, titulada *Desarrollo sostenible: el papel de las Entidades Superiores de Fiscalización*, señala en su punto 1.13 que «Las posibilidades de hacer un trabajo útil de fiscalización en esta área estarán limitadas por el grado en que el gobierno o entidad haya adoptado los principios y prácticas de desarrollo sostenible»¹⁴.

¹³ *The EUROSAI WGEA Strategy and Activity Plan for the 2015-2017 period* <http://www.eurosaiwgea.org/Pages/aboutus.aspx>

¹⁴ Norma Internacional ISSAI 5130. *Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions. The International Standards of Supreme Audit Institutions*. INTOSAI, 2004. www.issai.org

Previamente, en su punto 1.7 ya se precisaba lo siguiente: «*Se advierte que el desarrollo sostenible es un concepto flexible. Los gobiernos y los comentaristas pueden disentir, de distintas formas, en cuanto al alcance del concepto. En particular, las interpretaciones más amplias de desarrollo sostenible incluyen objetivos sociales, particularmente la equidad social y la distribución de bienestar y oportunidades. Además, se puede debatir la importancia que se le debe asignar a cada uno de los objetivos del desarrollo sostenible*».

Expuesto lo anterior, lo que realmente nos interesa destacar del trabajo del GTAM europeo es su participación en la elaboración de guías y de diverso material informativo promovida por el GTAM de INTOSAI, lo que permite a las diferentes EFSs alcanzar una mejor comprensión de cada uno de los temas específicos de la fiscalización medioambiental.

Entre ellos, destaca el documento titulado «*Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*», de 2004, resultante de la Norma ISSAI 5130 antes citada, en cuyo apartado titulado «*Cómo afecta el desarrollo sostenible a las EFS*», se indica:

«El amplio alcance del desarrollo sostenible y de las estrategias y políticas que derivan de él, dan un gran alcance a las auditorías. Algunas EFSs tienen mandato específico relacionado con el desarrollo sostenible o el medio ambiente. Otras tienen mandatos que las limitan a auditorías financieras o de acatamiento, mientras otras comprenden las auditorías operativas o de rendimiento (...). Esta ponencia, por lo tanto, establece un rango de opciones donde las EFSs pueden escoger, de acuerdo con su mandato y prioridades».

Mientras que en el documento titulado «*Evolución y Tendencias en Auditorías Ambientales*», de 2007, se indicaba que «*las EFSs no necesitan un mandato ambiental para llevar a cabo auditorías sobre temas ambientales. Las EFSs tienen diversos mandatos, sus estructuras son diferentes, y cada EFS tiene su contexto nacional y regional propio. Como parte de una buena gobernanza y responsabilización, las EFSs auditan las actividades ambientales de sus gobiernos*».

Como puede observarse, los diferentes documentos de apoyo elaborados por el GTAM europeo dan un amplio margen de actuación a las EFSs de modo que, dentro de un marco global común, cada entidad entiende su aplicación de acuerdo con su propio mandato e intereses. Normalmente, lo que proponen las guías y directrices consiste en plantear a los auditores, de una manera comprensible, cuáles son los pasos a seguir a la hora de determinar

y fiscalizar la respuesta gubernamental respecto de las grandes áreas temáticas o desafíos medioambientales. Entre ellos, el cambio climático, la biodiversidad, la gestión de los bosques, el uso sostenible de la energía y la gestión de los residuos.

En este sentido, cabe destacar los trabajos emprendidos desde el año 2004 y encaminados a la fiscalización de la sostenibilidad ambiental y del desarrollo sostenible, en sus distintos ámbitos, por las EFSs del Reino Unido, Países Bajos, Bélgica, Austria, Suecia, Noruega, Bulgaria, Rumania y Ucrania¹⁵.

Con todo lo anteriormente expuesto, y partiendo del nuevo principio o criterio de sostenibilidad ambiental incorporado en 2015 a la Ley Orgánica del TCu, ya ampliamente comentado a lo largo del presente artículo, disponemos de un panorama de la actual situación de la sostenibilidad ambiental tanto en nuestro país como en Europa, sobre el que proponemos, a continuación, un marco de actuación fiscalizadora desde distintas perspectivas o enfoques.

6. POSIBLES ENFOQUES PARA LA FISCALIZACIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL

En sucesivos epígrafes mostramos cuatro enfoques para emprender futuras fiscalizaciones medioambientales, bien entendido que tales perspectivas son puramente orientativas y evidentemente adaptables a las necesidades y al mandato legal de cada entidad fiscalizadora y de cada procedimiento fiscalizador en particular.

6.1. Enfoque temático y participativo con el GTAM de EUROSAI

Consiste en plantear las fiscalizaciones medioambientales utilizando como objeto de análisis un aspecto medioambiental concreto derivado, a su vez, de un área temática que se considere como una amenaza medioambiental de ámbito transnacional. Esta iniciativa, que quizá sería la indicada para el Tribunal de Cuentas de España

¹⁵ Fuera del entorno europeo y del EUROSAI pueden destacarse también los esfuerzos realizados en este ámbito por las EFSs de Canadá, con una División completa de la Oficina del Auditor General dedicada a la realización de fiscalizaciones medioambientales; Estados Unidos, donde la GAO está emprendiendo una tarea para la identificación de riesgos para la salud pública originados por el cambio climático; y la República de Indonesia, que en la actualidad ostenta la presidencia del Grupo de Trabajo de Auditoría Medioambiental de INTOSAI, y cuya aportación más importante está referida a la gestión de los bosques y de la biodiversidad.

como después se verá, se pondría primero en conocimiento del GTAM de EUROSAT para convenir con otras EFSs interesadas la realización compartida de la fiscalización, por tratarse de una materia de interés común o transfronterizo.

En concreto, estas serían las áreas temáticas posibles para las fiscalizaciones compartidas y su correspondiente aspecto medioambiental (consignado entre paréntesis):

- Cambio climático (mitigación y/o adaptación)
- Pérdida de biodiversidad (especies endémicas)
- Situación de las pesquerías (evolución de los caladeros)
- Problemática de los incendios (incremento de la temperatura)
- Deforestación (degradación del suelo)
- Polución del Mar Mediterráneo (gestión de residuos costeros)
- Uso del suelo en zonas costeras (efectos medioambientales del urbanismo sobredimensionado)
- Inundaciones (origen y consecuencias).

Con este enfoque, la entidad fiscalizadora emprendería la fiscalización elegida después de manifestar a otras entidades europeas su pretensión de actuar junto con ellas en una materia de interés común. Seguidamente, las EFSs que muestren su disposición se pondrían en contacto con la entidad proponente (a través del GTAM) para organizar las actuaciones y beneficiarse colectivamente entre todas ellas de la experiencia mutua y de los resultados obtenidos. De este modo, la fiscalización medioambiental correspondiente podría ser ejecutada desde cualquiera de las siguientes perspectivas o modalidades, tal y como contempla el GTAM¹⁶:

- **Fiscalización conjunta:** Ejecutada por un equipo de fiscalización compuesto por auditores de dos o más EFSs, quienes preparan un informe conjunto y único para su publicación en todos los países participantes.
- **Fiscalización concurrente o paralela:** Sería ejecutada más o menos simultáneamente por dos o más EFSs, pero con equipos separados de cada EFSs, informando solo a su propio parlamento o gobierno y, únicamente, sobre observaciones y conclusiones correspondientes a su propio país.

¹⁶ INTOSAI WGEA. *Cooperación Entre Entidades Fiscalizadoras Superiores: Recomendaciones y Ejemplos para Auditorías en Cooperación*. Noviembre, año 2007.

- **Fiscalización coordinada:** Adopta cualquier forma de cooperación intermedia entre las fiscalizaciones conjunta y concurrente. En una coordinada, en principio, las EFS participantes coordinan o armonizan en alguna medida sus enfoques de fiscalización, que pueden ser diferentes.

Quizá convenga destacar que las ventajas de este enfoque temático y participativo radican no solo en la citada posibilidad de compartir experiencias y resultados con instituciones pares, sino también en que se mantiene con ellas una coordinación y una cooperación profesional e institucional en una materia revestida de un evidente interés común¹⁷.

6.2. Enfoque horizontal

Consiste en aplicar el principio o criterio medioambiental, además de los principios ya clásicos o consagrados, a cada una de las distintas áreas a examinar en la organización o área de que se trate, es decir, se consideraría la sostenibilidad ambiental como un aspecto más dentro del proceso de fiscalización integral, lo que nos llevaría a evaluar los aspectos medioambientales de todas y cada una de las áreas de gestión que integran, por ejemplo, un determinado programa presupuestario. De modo que se analizarían desde esta perspectiva gastos, ingresos, recursos humanos, inversiones, tesorería, almacenes, contratación, etc.

A título de ejemplo, en el supuesto de auditar un hipotético *Programa de Mantenimiento de la Red de Carreteras del Estado*, éste no sólo se fiscalizaría desde la perspectiva habitual, sino que también se haría respecto de su coste y repercusión medioambientales. Para ello, además de los trabajos de fiscalización propios de las distintas áreas seleccionadas, sería preciso establecer y evaluar los aspectos medioambientales de cada una de ellas.

A continuación, en el área de gestión de los recursos humanos habría que incluir la sanidad y seguridad en el trabajo; en la de contratación, los requisitos y criterios medioambientales para la adquisición de suministros y la prestación de servicios; en la de gastos, el análisis de consumos y emisiones; en la de ingresos, la venta

¹⁷ En el transcurso de la 13.^a Reunión Anual del GTAM de EUROSAL, celebrada en St. Julian's (Malta), en octubre de 2015, se exploraron precisamente las múltiples posibilidades de la realización de auditorías compartidas sobre temas medioambientales de interés común o acuerdos multilaterales en la materia.

de tecnología medioambiental y el cobro de tasas medioambientales; y así sucesivamente.

Por tanto, para emitir una opinión sobre el supuesto *Programa*, habría que determinar el grado de cumplimiento de todo tipo de normativa aplicable, incluida la medioambiental; la veracidad de los estados financieros, incluidas las cuentas medioambientales; la evaluación de los sistemas y procedimientos aplicados, incluido el sistema de gestión medioambiental; y, finalmente, vista ya la regularidad y el medio ambiente, evaluar la adecuación de la gestión del *Programa* a los principios de eficiencia, economía, transparencia e igualdad de género.

Apuntamos como un cierto inconveniente a la hora de plantear esta opción el esfuerzo extra que pueda suponer para el auditor intentar averiguar por sí mismo, con independencia de la entidad fiscalizada y para cada una de las distintas áreas de gestión, cuales son los aspectos medioambientales correspondientes. Por ejemplo, tras conocer las condiciones de salubridad en las que desenvuelve su actividad un colectivo de trabajadores de una empresa pública del sector químico, el auditor podría apreciar contingencias medioambientales que el propio sistema de gestión medioambiental de la empresa no hubiera previsto como tales.

Finalmente, dentro de las directrices técnicas (o bases reguladoras de la fiscalización) sería preciso especificar, respecto del ámbito objetivo, si el alcance del análisis de la sostenibilidad se lleva a cabo desde una perspectiva puramente medioambiental (análisis del impacto causado por la actividad en el medio ambiente) o se extendería también a verificar el cumplimiento de otros principios conexos como los de equidad, cohesión y bienestar social, como una parte más dentro del concepto amplio o integral de la sostenibilidad ambiental, en la línea anteriormente apuntada de aspirar a un verdadero desarrollo sostenible.

A nuestro juicio, y pese a su previsible complejidad operativa, aspectos como los acabados de señalar entran claramente dentro del concepto global de sostenibilidad, pero debería ser cada entidad fiscalizadora la que tendría que definir con antelación y precisión el alcance de sus trabajos en este ámbito, indicando hasta donde se extiende su análisis concreto de estos principios que, si bien revisten de una importante significación en términos de sostenibilidad, sin duda trascienden de lo que es puramente protección medioambiental.

6.3. Enfoque vertical

Consiste en desarrollar fiscalizaciones para evaluar el sistema de gestión y los procedimientos destinados por una determinada entidad u organización pública a la protección del medio ambiente, planteando la fiscalización medioambiental como un área de trabajo específica, de manera que podamos acotar todos y cada uno de los aspectos medioambientales que influyen en la actividad fiscalizada y abordarlos con mayor detalle y precisión. En el caso hipotético citado anteriormente, relativo al *Programa de Mantenimiento de la Red de Carreteras del Estado*, habría que establecer los objetivos de fiscalización correspondientes a los impactos ambientales producidos por la tala de bosques, la generación de residuos tóxicos y de ruidos en poblaciones aledañas, la aplicación de materiales reciclados y de pantallas acústicas, el uso de energías renovables, entre otros muchos; y desarrollarlos posteriormente mediante los respectivos procedimientos de auditoría.

Con todo ello se evaluaría el área medioambiental del *Programa*, tal y como haya sido configurada por la entidad o entidades responsables de su gestión. En consecuencia, opinaríamos sobre su regularidad (legalidad y estados financieros), eficacia, economía y eficiencia, desde la perspectiva exclusivamente medioambiental.

De forma similar, podría plantearse la necesidad de fiscalizar, por ejemplo, la aplicación de un *Programa de atención especializada* en un hospital correspondiente a una determinada Comunidad Autónoma.

En este caso, se haría todo el trabajo manteniendo como única perspectiva la de determinar el impacto que el hospital haya podido tener sobre su entorno medioambiental a lo largo de un periodo de tiempo concreto. Habría, por tanto, que establecer los aspectos que afectan a los componentes medioambientales como consecuencia de la actividad de la institución sanitaria: sobre el componente agua, determinar la racionalidad de su consumo y posible reciclado; sobre el componente aire, controlar los elementos contaminantes emitidos a la atmósfera por la institución; sobre el componente suelo, precisar los residuos generados, su obligada gestión, y el impacto que pueda generar el movimiento masivo de personas que diariamente se desplazan a dicho hospital, etc.

Finalmente, debería también precisarse en el alcance del ámbito objetivo de la fiscalización a realizar, y siempre que las directrices técnicas o bases reguladoras lo hayan previsto, hasta qué punto los principios de equidad, cohesión social y bienestar social estarían contem-

plados dentro de la gestión medioambiental globalmente considerada del hospital, tal y como hemos señalado en enfoques anteriores.

Este procedimiento puede extenderse a cualquier institución pública —o privada, siempre que sea receptora de fondos públicos—, como las entidades locales, las empresas públicas y los organismos públicos; todos ellos con capacidad de afectar (directa o indirectamente) al medio ambiente en el ejercicio de su actividad. Sería el caso de universidades, museos, empresas públicas, ayuntamientos, entidades gestoras del Sistema de la Seguridad Social, fundaciones y demás instituciones públicas.

Este enfoque vertical permite abordar con más facilidad la realización de cualquier fiscalización medioambiental, especialmente al comienzo de su práctica, al tiempo que la hace más eficiente debido a que permite visualizar mejor los aspectos medioambientales del programa o actividad analizada. Por el contrario, el mayor inconveniente que conlleva quizá radique en la posibilidad de que no sean detectados por el equipo auditor o fiscalizador los riesgos medioambientales que el propio *Sistema de Gestión Medioambiental* de la entidad responsable del programa o actividad no haya consignado como tales.

6.4. Enfoque por criterio de sostenibilidad ambiental en el ámbito del Tribunal de Cuentas de España

Este último enfoque daría una respuesta textual a lo previsto en la nueva redacción del artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, para lo que proponemos adherirnos a la práctica descrita por INTOSAI en su ya citada Norma ISSAI 5130, de 2004 (actualmente en fase de revisión¹⁸), según la cual, y como se ha avanzado anteriormente, las posibilidades de realizar un trabajo útil de fiscalización estarán limitadas por el grado en que el gobierno o entidad a fiscalizar haya adoptado los principios de desarrollo sostenible, pero manteniendo como una opción a considerar el extender a los criterios sociales el análisis correspondiente.

En este sentido, en España, la ya referida EEDS se presenta como el documento base para la evaluación de la serie de políticas,

¹⁸ Esta revisión se culminará previsiblemente en la 14.ª Reunión Anual del GTAM de EUROSAI, que se celebrará este año 2016 en Skopje (Macedonia) y en la que como parte de los trabajos se analizará asimismo la forma más adecuada de auditar el desarrollo sostenible.

programas y proyectos que han ido conformando el panorama presupuestario medioambiental en nuestro país. El enfoque que aquí proponemos estaría delimitado tanto por el seguimiento permanente y recurrente de dicha estrategia de sostenibilidad como por el resto de instrumentos de programación previstos por la Administración General del Estado y por las diferentes administraciones públicas involucradas en la misma.

En el caso de ser considerada esta opción, conviene tener en cuenta una vez más la citada Norma ISSAI 5130, la cual establece, entre otros, los siguientes interrogantes a plantear antes de diseñar la fiscalización relativa a una estrategia de desarrollo sostenible:

- ¿Tiene el Gobierno una estrategia o plan que defina claramente sus objetivos?
- ¿La estrategia del Gobierno está de acuerdo con sus compromisos internacionales?
- ¿Se identifican claramente las políticas que serán utilizadas para alcanzar los objetivos?
- ¿La estrategia y la selección de políticas están fundamentadas en una base de información que permita determinar debidamente las necesidades a satisfacer?
- ¿La estrategia está verdaderamente integrada y refleja las interacciones entre políticas y el equilibrio que debe ser alcanzado entre economía, sociedad y medio ambiente?

En particular, las respuestas a cada uno de estos interrogantes muy bien podrían desempeñar el papel de objetivos particulares de la fiscalización medioambiental que de forma periódica podría llevarse a cabo sobre la estrategia de desarrollo sostenible, y a los que cabría añadir otros que se considerasen oportunos.

7. CONCLUSIONES

Para concluir el presente trabajo debemos señalar, en primer lugar, que la sostenibilidad ambiental y su fiscalización no son ni pueden considerarse como una moda gerencial o coyuntural pasajera, sino que la preocupación actual por la sostenibilidad ambiental de las políticas públicas es algo duradero y «*sostenible*» en el tiempo, que estará en la agenda de las administraciones públicas durante los próximos años y que, en definitiva, ha venido para quedarse. Así pues, quizá deberíamos cambiar nuestro enfoque sobre esta materia, adaptarnos a ella y empezar a hacer verdadera

auditoría o fiscalización medioambiental, ya que, como dijo Francis Bacon, «sólo se puede vencer a la naturaleza obediéndola».

Ahora bien, la falta de concreción en la acepción del propio término de la sostenibilidad ambiental a la que hace alusión la nueva redacción del artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, podría plantear dudas razonables a la hora de establecer el ámbito objetivo y los procedimientos y métodos de trabajo de cualquier nueva fiscalización que pretenda pronunciarse sobre cuestiones medioambientales. Por ello, sería aconsejable que las directrices técnicas de cada fiscalización incluyeran de forma explícita si el alcance de la sostenibilidad ambiental debiera extenderse, no solo a evaluar el posible impacto de la actividad pública sobre el medio ambiente, sino también a valorar de qué manera el Estado y las administraciones públicas contemplan el bienestar y la cohesión social como aspectos vinculados directamente a la ejecución de sus políticas.

En cuanto a la perspectiva fiscalizadora a adoptar, a nuestro juicio, la decisión de optar por uno u otro de los cuatro posibles enfoques propuestos (o por cualquier otro que se considere más adecuado), en cuanto al tipo de fiscalización a realizar sobre la sostenibilidad ambiental de un determinado organismo, área o actividad pública, dependerá indudablemente de las necesidades y de los intereses particulares de cada organización o entidad fiscalizadora en concreto, y por ello, la mayor o menor conveniencia y la oportunidad de optar por uno u otro método no puede ni debe ser predeterminada aquí con carácter general.

No obstante, debido a la actual falta de experiencia fiscalizadora en este ámbito, podría resultar conveniente que el Tribunal de Cuentas comenzase la puesta en marcha de sus iniciativas fiscalizadoras sobre la sostenibilidad ambiental participando en la realización de auditorías compartidas o *cooperative audit* (primer enfoque de los propuestos), con el objetivo prioritario de adquirir los conocimientos, funcionalidades y destrezas necesarios; colaborando con las EFSs que ya realizan habitualmente este tipo de actuaciones¹⁹, o, en su defecto, llevando a cabo una fiscalización, bien sobre el cumplimiento de las «políticas medioambientales» puestas en mar-

¹⁹ Para lo cual bastaría con aceptar formalmente la invitación concreta que se estime más adecuada, por razón del objeto o de la materia a fiscalizar, para pasar a formar parte del grupo de EFSs que colaboran en la realización de una de estas fiscalizaciones compartidas y, posteriormente, incorporarse al correspondiente Grupo de Trabajo con los Departamentos y funcionarios que el Tribunal de Cuentas considerase convenientes.

cha en nuestro país o bien directamente sobre la ejecución o puesta en práctica de la Estrategia Española de Desarrollo Sostenible (cuarto enfoque).

Finalmente, cabe recordar a estos efectos que, participar en la realización de fiscalizaciones medioambientales compartidas en el entorno del GTAM de EUROSAI, permitiría no sólo aprovechar la experiencia adquirida y los conocimientos obtenidos en este ámbito por otras EFSs que vienen desarrollando tradicionalmente con éxito este tipo de actuaciones, sino que, al mismo tiempo, se mantendría con ellas una colaboración transfronteriza y se avanzaría conjuntamente en una materia de un claro interés profesional e institucional común.

8. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA DE EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS Y DE LA CALIDAD DE LOS SERVICIOS: «Hacia una administración pública sostenible». AEVAL, 2011. {www.aeval.es}.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: «Enmiendas e índice de enmiendas al articulado de la Ley Orgánica 3/2015». *Boletín Oficial de Las Cortes Generales* N.º 82-2, 18 de diciembre de 2014.

EUROSAI-WORKING GROUP ON ENVIRONMENTAL AUDITING: «Strategy and Activity Plan for the 2015-2017 period». {<http://www.eurosaiwgea.org/Pages/Work-plans.aspx>}.

INTOSAI: «Sustainable development: The role of Supreme Audit Institutions-ISSAI 5130». *International Standards of Suprem Audit Institutions*, 2004. {www.issai.org}.

INTOSAI-WORKING GROUP ON ENVIRONMENTAL AUDITING: «Desarrollo sostenible: El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores», 2004. {<http://www.environmental-auditing.org/Home/WGEAPublications/StudiesGuidelines/tabid/128/>}.

INTOSAI-WORKING GROUP ON ENVIRONMENTAL AUDITING: «Evolución y Tendencias en Auditorías Ambientales», 2007. {<http://www.environmental-auditing.org/Home/WGEAPublications/StudiesGuidelines/tabid/128/>}.

INTOSAI-WORKING GROUP ON ENVIRONMENTAL AUDITING: «Cooperación Entre Entidades Fiscalizadoras Superiores: Recomendaciones y Ejemplos para Auditorías en Cooperación», 2007. {<http://www.environmental-auditing.org/Home/WGEAPublications/StudiesGuidelines/tabid/128/>}.

OBSERVATORIO DE LA SOSTENIBILIDAD: «Sostenibilidad en España 2014. SOS 14». Universidad de Alcalá y Universidad Politécnica de Madrid, 2014.

{<http://www.upv.es/contenidos/CAMUNISO/info/U0679775.pdf>}

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS: «Declaración del Milenio», 2000.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, COMISIÓN MUNDIAL DE NACIONES UNIDAS SOBRE EL MEDIO AMBIENTE, 42.ª Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible. «Nuestro futuro común», 1987.

SANZ LARRUGA, F.J.: «Sostenibilidad ambiental y Derecho Administrativo: ¿nuevo remedio ante la crisis económica o una exigencia constitucional. A propósito de la nueva ley de Economía Sostenible».

TRIBUNAL DE CUENTAS: «Memoria Anual del Tribunal de Cuentas en el año 2014», 2015. {www.tcu.es}.

TRIBUNAL DE CUENTAS: «Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2016», 2015. {www.tcu.es}.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2016

Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el primer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, sin que en el periodo a que se refiere este número de la Revista se hayan publicado en el Boletín Oficial del Estado fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

En la primera parte «Legislación y otros aspectos» constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, Autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales, y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica, para facilitar su consulta.

La segunda parte «Jurisprudencia» recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Leyes Estatales y disposiciones con valor de Ley

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social. (BOE n.º 12, de 14 de enero de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. (BOE n.º 16, de 19 de enero de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2016)

1.2. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley

1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- LEY 1/2015, de 21 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2016. (BOE n.º 13, de 15 de enero de 2016)
- LEY 2/2015, de 29 de diciembre, de medidas urgentes para favorecer la inserción laboral, la estabilidad en el empleo, el retorno del talento y el fomento del trabajo autónomo. (BOE n.º 28, de 2 de febrero de 2016)
- LEY 3/2015, de 29 de diciembre, de medidas en materia de gestión integrada de calidad ambiental, de aguas, tributaria y de sanidad animal. (BOE n.º 28, de 2 de febrero de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 2/2015, de 29 de diciembre, de medidas urgentes para favorecer la inserción laboral, la estabilidad en el empleo, el retorno del talento y el fomento del trabajo autónomo. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- LEY 1/2016, de 1 de marzo, relativa a las medidas extraordinarias para el establecimiento de ayudas a los trabajadores afectados por el expediente de regulación de empleo núm. 160/2004, correspondiente a la empresa Hitemasa. (BOE n.º 65, de 16 de marzo de 2016)

1.2.2. Comunidad Autónoma del Principado de Aragón

- LEY 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 25, de 29 de enero de 2016)
- LEY 1/2016, de 28 de enero, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2016. (BOE n.º 60, de 10 de marzo de 2016)
- LEY 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 60, de 10 de marzo de 2016)

1.2.3. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- LEY 11/2015, de 23 de diciembre, de autorización de endeudamiento y concesión de un suplemento de crédito como consecuencia de los mayores gastos generados por los nuevos antivirales de acción directa para el tratamiento de la hepatitis C crónica. (BOE n.º 24, de 28 de enero de 2016)

1.2.4. Comunidad Autónoma de Canarias

- LEY 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. (BOE n.º 41, de 17 de febrero de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2016)

1.2.5. Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 5/2015, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2016. (BOE n.º 17, de 20 de enero de 2016)
- LEY 6/2015, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 17, de 20 de enero de 2016)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 5/2015, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2016. (BOE n.º 70, de 22 de marzo de 2016)

1.2.6. Comunidad Autónoma de Cataluña

- LEY 21/2015, de 4 de diciembre, por la que se deroga la Ley 2/2000, de 8 de junio, del Consejo Asesor de Radiotelevisión Española en Extremadura. (BOE n.º 11, de 13 de enero de 2016)
- DECRETO-LEY 4/2015, de 29 de diciembre, de necesidades financieras del sector público y otras medidas urgentes en prórroga presupuestaria. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- DECRETO-LEY 1/2016, de 19 de enero, de aplicación del incremento retributivo del uno por ciento para el personal del sector público de la Generalidad de Cataluña para el 2016. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)

1.2.7. Comunidad de Castilla y León

- LEY 7/2015, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias. (BOE n.º 47, de 24 de febrero de 2016)
- LEY 8/2015, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2016. (BOE n.º 47, de 24 de febrero de 2016)

1.2.8. Comunidad Autónoma de Extremadura

- LEY 18/2015, de 23 de diciembre, de cuentas abiertas para la Administración Pública Extremeña. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2016)
- LEY 19/2015, de 23 de diciembre, por la que se deroga la Ley 16/2001, de 14 de diciembre, reguladora del Consejo Consultivo de Extremadura. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2016)
- LEY 1/2016, de 29 de febrero, de modificación de la Ley 3/2002, de 9 de mayo, de Comercio de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 70, de 22 de marzo de 2016)
- LEY 3/2016, de 7 de abril, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2016. (BOE n.º 103, de 29 de abril de 2016)

1.2.9. Comunidad Autónoma de Galicia

- LEY 12/2015, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2016. (BOE n.º 51, de 29 de febrero de 2016)
- LEY 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE n.º 51, de 29 de febrero de 2016)
- LEY 1/2016, de 18 de enero, de transparencia y buen gobierno. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2016)
- LEY 2/2016, de 10 de febrero, del suelo de Galicia. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2016)
- LEY 3/2016, de 1 de marzo, de medidas en materia de proyectos públicos de urgencia o de excepcional interés. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 12/2015, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2016. (BOE n.º 104, de 30 de abril de 2016)

1.2.10. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- LEY 12/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2016. (BOE n.º 25, de 29 de enero de 2016)
- DECRETO-LEY 1/2016, de 12 de enero, de medidas urgentes en materia urbanística. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- DECRETO-LEY 2/2016, de 22 de enero, de modificación del Decreto-ley 1/2016, de 12 de enero, de medidas urgentes en materia urbanística. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- LEY 1/2016, de 3 de febrero, de modificación de la Ley 3/1986, de 29 de abril, de normalización lingüística en las Illes Balears. (BOE n.º 65, de 16 de marzo de 2016)

1.2.11. Comunidad de Madrid

- LEY 3/2015, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 16/1995, de 4 de mayo, Forestal y de Protección de la Naturaleza de la Comunidad de Madrid. (BOE n.º 66, de 17 de marzo de 2016)

- LEY 4/2015, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del suelo de la Comunidad de Madrid. (BOE n.º 66, de 17 de marzo de 2016)
- LEY 5/2015, de 18 de diciembre, para la reforma de las Leyes 17/1997, de 4 de julio, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas, y 5/2002, de 27 de junio, sobre Drogodependencias y otros Trastornos Adictivos, para la participación de los jóvenes en la vida cultura de la Comunidad de Madrid. (BOE n.º 66, de 17 de marzo de 2016)
- LEY 6/2015, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2016. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2016)
- LEY 7/2015, de 28 de diciembre, de Supresión del Consejo Consultivo. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2016)
- LEY 8/2015, de 28 de diciembre, de Radio Televisión Madrid. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2016)

1.2.12. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

- LEY 19/2015, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 5/1994, de 1 de agosto, del Estatuto Regional de la Actividad Política. (BOE n.º 11, de 13 de enero de 2016)
- LEY 20/2015, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 6/2014, de 13 de octubre, de medidas urgentes para la garantía y continuidad de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, derivada de la entrada en vigor de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. (BOE n.º 11, de 13 de enero de 2016)
- LEY 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016. (BOE n.º 90, de 14 de abril de 2016)
- LEY 2/2016, de 29 de febrero, por la que se modifica la ley 12/2015, de 30 de marzo, de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de la Región de Murcia. (BOE n.º 90, de 14 de abril de 2016)

1.2.13. Comunidad Foral de Navarra

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2015, de 16 de diciembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley

Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE n.º 2, de 2 de enero de 2016)

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2015, de 16 de diciembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. (BOE n.º 2, de 2 de enero de 2016)

- LEY FORAL 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. (BOE n.º 19, de 22 de enero de 2016)

- LEY FORAL 24/2015, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 21/2014, de 12 de noviembre, por la que se establece la cuantía y reparto del Fondo de Participación de las Haciendas Locales en los Tributos de Navarra por Transferencias Corrientes para los ejercicios presupuestarios de 2015 y 2016. (BOE n.º 19, de 22 de enero de 2016)

- DECRETO-LEY FORAL 1/2015, de 23 de diciembre, por el que se prorrogan para el año 2016 determinadas medidas urgentes en materia de personal al servicio de las Administraciones Públicas de Navarra. (BOE n.º 25, de 29 de enero de 2016)

- LEY FORAL 3/2016, de 1 de marzo, de medidas de ordenación e impulso del vigente Plan de Inversiones Locales. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2016)

1.2.14. Comunidad Autónoma del País Vasco

- LEY 9/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2016. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2016)

- LEY 11/2015, de 23 de diciembre, de quinta modificación de la Ley de Elecciones al Parlamento Vasco. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2016)

1.2.15. Comunidad Autónoma de La Rioja

- LEY 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016. (BOE n.º 14, de 16 de enero de 2016)

- LEY 5/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Rioja para el año 2016. (BOE n.º 17, de 20 de enero de 2016)

1.2.16. *Comunitat Valenciana*

- LEY 10/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 33, de 8 de febrero de 2016)
- LEY 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2016. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2016)
- LEY 12/2015, de 29 de diciembre, para la recuperación del servicio público de radiodifusión y televisión de ámbito autonómico, de titularidad de la Generalitat. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 10/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2016. (BOE n.º 55, de 4 de marzo de 2016)
- LEY 2/2016, de 4 de marzo, de modificación de la Ley 2/2015, de 2 de abril, de Transparencia, Buen Gobierno y Participación Ciudadana de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 70, de 22 de marzo de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 10/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2016)

1.3. Reales Decretos

- REAL DECRETO 1149/2015, de 18 de diciembre, por el que se modifican determinados preceptos de los Estatutos del Instituto de Crédito Oficial, aprobados por el Real Decreto 706/1999, de 30 de abril, de adaptación del Instituto de Crédito Oficial a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y de aprobación de sus Estatutos. (BOE n.º 1, de 1 de enero de 2016)
- REAL DECRETO 1113/2015, de 11 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen jurídico del Consejo Español de

Drogodependencias y otras Adicciones. (BOE n.º 1, de 1 de enero de 2016)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 1109/2015, de 11 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 4/2015, de 27 de abril, del Estatuto de la víctima del delito, y se regulan las Oficinas de Asistencia a las Víctimas del Delito. (BOE n.º 14, de 16 de enero de 2016)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 1067/2015, de 27 de noviembre, por el que se crea la Agencia Estatal de Investigación y se aprueba su Estatuto. (BOE n.º 26, de 30 de enero de 2016)

- REAL DECRETO 73/2016, de 19 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte, y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. (BOE n.º 54, de 3 de marzo de 2016)

1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN ESS/70/2016, de 29 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional, contenidas en la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. (BOE n.º 26, de 30 de enero de 2016)

- ORDEN ESS/71/2016, de 29 de enero, por la que se establecen para el año 2016 las bases de cotización a la Seguridad Social de los trabajadores del Régimen Especial del mar incluidos en los grupos segundo y tercero (BOE n.º 26, de 30 de enero de 2016).

- ORDEN DEF/83/2016, de 25 de enero, por la que se crea la Oficina de Atención a la Discapacidad en las Fuerzas Armadas. (BOE n.º 28, de 2 de febrero de 2016)

- ORDEN ECC/394/2016, de 17 de marzo, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 88 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE n.º 76, de 29 de marzo de 2016)

1.5. Acuerdos, Resoluciones e Instrucciones

- RESOLUCIÓN de 11 de enero de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 11, de 13 de enero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 23 de diciembre de 2015, de la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del Registro Telemático a la recepción, a través de su sede electrónica, de la contabilidad electoral y de las cuentas anuales de formaciones políticas y de fundaciones y asociaciones vinculadas a las mismas. (BOE n.º 12, de 14 de enero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 26 de enero de 2016, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se desarrolla la información a suministrar por las corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda. (BOE n.º 31, de 5 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 29 de enero de 2016, del Consejo de Gobierno del Banco de España, por la que se aprueba la modificación del Reglamento interno del Banco de España, de 28 de marzo de 2000. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 10 de febrero de 2016, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 10 de febrero de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2016)

- INSTRUCCIÓN de 9 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre cuestiones vinculadas con el nombramiento de auditores, su inscripción en el Regis-

tro Mercantil y otras materias relacionadas. (BOE n.º 39, de 15 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. (BOE n.º 40, de 16 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributaria y Aduanero de 2016. (BOE n.º 46, de 23 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 10 de febrero de 2016, de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se modifica la de 16 de julio de 2004, sobre determinación de funciones en materia de gestión recaudatoria de la Seguridad Social. (BOE n.º 48, de 25 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 22 de febrero de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan normas de registro, valoración e información de los bienes del patrimonio histórico de naturaleza material a incluir en las cuentas anuales. (BOE n.º 51, de 29 de febrero de 2016)

- RESOLUCIÓN de 23 de febrero de 2016, del Instituto Nacional de la Seguridad Social, por la que se regula la tramitación electrónica automatizada de diversos procedimientos de gestión de determinadas prestaciones del sistema de la Seguridad Social. (BOE n.º 52, de 1 de marzo de 2016)

- RESOLUCIÓN de 29 de febrero de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la Resolución de 31 de julio de 2015m, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 52, de 1 de marzo de 2016)

- RESOLUCIÓN de 25 de febrero de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las normas para adaptar el control interno a las especialidades derivadas de la actuación administrativa automatizada en el reco-

nocimiento del derecho de las prestaciones por maternidad y paternidad del sistema de la Seguridad Social. (BOE n.º 54, de 3 de marzo de 2016)

- RESOLUCIÓN de 7 de marzo de 2016, de la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del Registro Telemático a la información y documentación relativa a los extractos de los expedientes de contratación y a las incidencias en la ejecución de los contratos celebrados por las entidades del Sector Público Local. (BOE n.º 62, de 12 de marzo de 2016)

- RESOLUCIÓN de 16 de marzo de 2016, de la Dirección General del Patrimonio del Estado, por la que se publica la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, sobre el efecto directo de las nuevas Directivas comunitarias en materia de contratación pública. (BOE n.º 66, de 17 de marzo de 2016)

- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece el procedimiento para efectuar a través de internet el embargo de dinero en cuentas a plazo e imposiciones a plazo fijo en entidades de crédito. (BOE n.º 70, de 22 de marzo de 2016)

- RESOLUCIÓN de 4 de abril de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 82, de 5 de abril de 2016)

- RESOLUCIÓN de 6 de abril de 2016, de la Dirección General del Patrimonio del Estado, por la que se publica la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa sobre la utilización del Documento Europeo Único de Contratación previsto en la nueva Directiva de contratación pública. (BOE n.º 85, de 8 de abril de 2016)

- RESOLUCIÓN de 29 de abril de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la Resolución de 31 de julio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 104, de 30 de abril de 2016)

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

• **SENTENCIA N.º 1/2016. Recurso de apelación n.º 50/15 interpuesto contra la Sentencia de 27 de mayo de 2015, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-264/13, del ramo de Entidades Locales..., Asturias. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia, quedando ésta confirmada, condenando en costas al recurrente. Frente a la alegación de error en la valoración de la prueba, analiza y confirma la Sala la fuerza probatoria de los Informes de los técnicos municipales en que se basa la sentencia de instancia, señalando que el carácter de prueba cualificada que tienen los Informes de fiscalización no impide que los informes técnicos de otra índole aportados a un proceso jurisdiccional contable puedan considerarse medio de prueba suficiente para fundamentar la existencia de un alcance, tras una valoración conforme a las reglas de la sana crítica y a una evaluación conjunta de la prueba y rechaza las alegaciones de falta de rigor e imparcialidad de dichos informes. Confirma también que el intento infructuoso de subsanación, posterior a la indebida recepción de la obra y al pago ilegítimo de parte de la misma, no afecta a la subsistencia del daño a los fondos públicos, y que únicamente la reparación por parte de la empresa contratista daría lugar a la reducción del importe del mismo. Añade que la falta de devolución de la fianza a la empresa contratista carece de efectos exoneratorios y que la alegada pasividad del actor no tendría relevancia jurídica suficiente para atenuar la ilegalidad, grave negligencia y lesividad para los fondos públicos que caracterizan la conducta del recurrente como gestor de los mismos, ni para alterar la relación de causalidad entre dicha conducta y el daño. Concluye la Sala que los hechos son constitutivos de alcance y que la participación del recurrente reúne todos los requisitos que se exigen en los arts. 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 49.1 de su Ley de Funcionamiento, para generar responsabilidad contable, siendo la directa la exigible al recurrente por encajar en lo previsto en el art. 42 de la referida Ley Orgánica y sin que quepa oponer que su actuación estuvo basada en la documentación preceptiva y en la fiscalización sin reparos practicada por el interventor, recordando la Sala su doctrina consolidada en el sentido de que la falta de cumplimiento por otros de sus obligaciones no justifica que dejen de atenderse las propias.

• **SENTENCIA N.º 2/2016. Recurso de apelación n.º 3/16, interpuesto contra la Sentencia n.º 5/2015, de 8 de julio de 2015, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-113/14, del ramo de Administración del Estado (Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación...).** Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen doctrina: Desestima la Sala el recurso de apelación contra la Sentencia dictada en el Procedimiento de reintegro por alcance, quedando ésta confirmada e imponiéndose las costas al apelante.

Frente a las alegaciones de error en la aplicación de las reglas sobre la carga y valoración de la prueba, recuerda que la fijación de los hechos, a tenor de las pruebas practicadas, corresponde al órgano de primera instancia, así como la valoración de los medios de prueba con base en criterios de crítica racional y entiende que el hecho invocado por el recurrente no fue ponderado como relevante en la instancia a efectos de ser incluido en la relación de hechos probados. Revisada la prueba practicada, corrobora la valoración de los hechos verificada por el órgano *a quo*, que tuvo en cuenta el conjunto del material probatorio, sin que se aprecie inconsistencia alguna. Añade que la alegada ausencia de reparos sobre las cuentas justificativas, además de no ser cierta, no permite justificar el correcto empleo de los fondos públicos, dado que el apelante no ha podido demostrar la entrega efectiva de los bienes, la realización material de las instalaciones, ni la prestación real de los servicios.

Recuerda que en los procesos de la jurisdicción contable resulta de aplicación el principio civil de la carga de la prueba (artículo 217.2 y 3 de la LEC), lo que supone que las consecuencias perjudiciales de la falta de prueba deben recaer en aquél a quien corresponda la carga de la misma, recoge la jurisprudencia al respecto y entiende que se aprecia en el litigio que incumbía al recurrente la carga de probar los elementos constitutivos de su pretensión, sin que éste haya aportado elementos de valoración adicionales a los presentados en primera instancia, por lo que se trata de una alegación de parte que no ha de prevalecer frente a los motivados razonamientos contenidos en la sentencia impugnada.

Indica que el alcance del control jurisdiccional que supone la segunda instancia, en cuanto a la legalidad de las pruebas, la observancia de los principios rectores de la carga de la prueba y la racionalidad de los razonamientos, no puede extenderse al mayor o me-

nor grado de credibilidad de los testigos, partes o cualquier elemento probatorio, quedando reducida la alzada a verificar si en la valoración del material probatorio se ha comportado el juez *a quo* de forma ilógica, arbitraria, contraria a las máximas de experiencia o a las normas de la sana crítica. Señala que es doctrina consolidada de esta Sala la aplicación de la valoración conjunta de la prueba y destaca el criterio jurisprudencial según el cual, el que se dé mayor valor a una prueba sobre otra no incide en el principio del *onus probandi*, que obliga al Tribunal a derivar correctamente los efectos negativos de un vacío probatorio sobre la parte que deba legalmente soportarlo, pero no a dar prevalencia al resultado de unos medios probatorios sobre otros.

• **SENTENCIA N.º 3/2016. Recurso de apelación n.º 8/16. Procedimiento de Reintegro n.º A-101/14. Ramo: Seguridad Social (Mutuas...), Zaragoza. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen doctrina: Se estima el recurso de apelación interpuesto, al que se ha adherido el Ministerio Fiscal, contra la sentencia dictada por la Consejera de instancia en el Procedimiento de reintegro por alcance, y se revoca dicha sentencia sin imponer las costas.

Estima la Sala la solicitud de que se declare la existencia de responsabilidad contable por un importe superior al reconocido en la sentencia de instancia, y se condene a la Mutua al reintegro de la suma de dichos importes y al pago de los intereses correspondientes, basándose en que dicha sentencia considera interrumpido el plazo de prescripción en la fecha de emisión del informe especial provisional de la Intervención General de la Seguridad Social cuando debería haberse considerado interrumpido en la fecha en que se dictó por la Intervención General el decreto de auditoría que fue recibido por la Mutua el 21 de octubre de 2009.

Recuerda la Sala lo establecido por la disposición adicional tercera de la Ley 7/88, en su apartado 3, en cuanto a la interrupción del plazo de prescripción, conforme a la cual la interrupción se produce en la fecha de inicio de la actuación fiscalizadora, y considera acreditado en este recurso que el inicio del procedimiento fiscalizador se produjo cuando se notificó a la Mutua que se iba a continuar con la auditoría incluyendo ejercicios anteriores a 2008. Entiende que las actuaciones de auditoría y fiscalización no tienen por finalidad el examen en concreto de las posibles responsabilidades contables.

Aceptado por la Sala que las facturas del año 2005 no estaban prescritas, analiza si los pagos que en ellas se reflejan han ocasionado daños a los fondos públicos de la Seguridad Social constitutivo de alcance. Y atendiendo a lo pactado respecto a la facturación del servicio sanitario por trabajador y proceso asistencial, concluye que no pueden entenderse justificados los pagos reflejados en las citadas facturas —no basta con una facturación genérica— debiendo declararse partida de alcance por el importe correspondiente.

2.2. Autos

• **AUTO N.º 1/2016. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 37/15, Diligencia Preliminar B-98/15, Ramo Sector Público Local... Badajoz. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen doctrina: Desestima la Sala el recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, interpuesto contra el Auto que decreta el archivo de actuaciones en las Diligencias Preliminares de referencia, recordando el criterio interpretativo de la propia Sala de Justicia que considera que la finalidad de dicho archivo es rechazar a limine aquellas denuncias que versen sobre hechos que, de manera manifiesta e inequívoca, no revistan caracteres de alcance, sin que pueda realizar ningún otro tipo de valoración en cuanto no cabe en dicha fase, previa a la de enjuiciamiento contable, e incluso a la instrucción, entrar a conocer del fondo del asunto. Entiende que las alegaciones del recurrente no permiten desvirtuar los razonamientos determinantes del archivo, considerando que en los hechos se aprecian posibles irregularidades administrativas de naturaleza formal que no constituyen daño a los fondos públicos locales. Y añade que, en ausencia de concreción del daño, no corresponde a la Sala conocer de las posibles irregularidades administrativas denunciadas en procedimientos de contratación y de concertación de una operación crediticia, ni valorar otras cuestiones de oportunidad, de urgencia o similar, justificativas de dichos procedimientos. Recoge lo establecido por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre la concepción legal de la responsabilidad contable, a partir de los arts. 38 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49 de la Ley 7/1988 y confirma el Auto de archivo, sin hacer expresa imposición de costas.

• **AUTO N.º 2/2016. Recurso de apelación n.º 42/15 Procedimiento de Reintegro n.º A-119/15 Ramo: Sector Público Autónomo (Cª...), Andalucía. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen doctrina: Se estima el recurso de apelación interpuesto contra el Auto dictado en el Procedimiento de reintegro por alcance en el que se acordaba que no procedía incoar juicio contable, quedando revocado dicho Auto. Recoge la Sala lo establecido en el artículo 68.1 in fine de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, referido a los casos en que el Consejero de instancia debe declarar que no ha lugar a dicha incoación. Señala que, en este caso, el motivo por el que se acordó dicha no incoación fue la indeterminación del daño causado a los fondos públicos como consecuencia de la falta de justificación documental de un pago realizado en concepto de indemnización por cese de actividad laboral, entendiéndose el recurrente que esa ausencia de justificación es lo que constituye alcance, debiéndose incoar el juicio. Considera la Sala que no concurren los presupuestos para acordar la no incoación y que además, conforme al «principio pro actione», es pertinente la apertura del proceso, sin que pueda la Sala resolver, por vía de este recurso, cuestiones de fondo. Concluye de todo ello, que procede estimar el recurso de apelación, sin pronunciamiento sobre las costas.

• **AUTO N.º 3/2016. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 43/15, Actuaciones Previas N.º 117/15, del ramo de Sector Público Local..., Álava. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen doctrina: Se desestima el recurso interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, contra la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento. Rechaza la Sala que se haya producido indefensión, considerando ajustada a los requisitos procedimentales, legal y jurisprudencialmente previstos, la intervención de los recurrentes en la fase instructora. En cuanto a la eventual inexistencia de responsabilidad contable, entiende la Sala que no cabe examinar dicha cuestión a través de este recurso, pues afecta al fondo del asunto al referirse a los elementos constitutivos de la responsabilidad contable recogidos en los artículos 38 de la LOTCu y 49 de la LFTcu. Recuerda su propia doctrina relativa a la finalidad de este tipo de recurso y concluye que la corrección jurídica de los actos de gestión atribuibles a los recurrentes y la consideración de su conducta como constitutiva de responsabilidad contable desbordan el objeto del recurso, formando parte del debate procesal de primera instancia.

- **AUTO N.º 4/2016. Recurso N.º 47/15 interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, contra la Providencia de fecha 29 de octubre de 2015 dictada en las Actuaciones Previas 114/15 (Sector Público Local-Subvenciones...), Principado de Asturias. Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen doctrina: «La Sala de Justicia desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra la Providencia de requerimiento dictada en las Actuaciones Previas, rebatiendo las alegaciones de denegación de diligencias por el Delegado Instructor así como de indefensión por falta de motivación de las conclusiones alcanzadas por éste. Indica que dicho Instructor concluyó la existencia de perjuicio a los fondos públicos municipales basándose en la defectuosa justificación de unas subvenciones otorgadas por el Ayuntamiento, a lo que el recurrente opone que las cantidades abonadas lo fueron como pago del precio de un contrato y no en concepto de subvención, por lo que no procedía aplicar la Ley de subvenciones, tal como manifestaron el recurrente y el Ayuntamiento durante la práctica de la Liquidación Provisional. Entiende el recurrente que obviar este aspecto equivale a no completar las actuaciones con las diligencias practicadas. Rechaza la Sala este motivo de recurso considerando que excede del ámbito propio del mismo, pues conlleva el análisis de cuestiones de fondo, y añade que el recurrente pudo realizar las alegaciones que tuvo por convenientes, basándose en la documentación aportada por la Corporación, que ha sido objeto de examen detallado Rechaza también la alegación de falta de motivación por no haberse resuelto la duda referida al concepto en que los pagos fueron realizados (subvención o precio de contrato), indicando la Sala que la providencia recurrida viene legalmente impuesta al Instructor como consecuencia de la determinación de la existencia de alcance en el Acta de Liquidación Provisional (47.1 e LFTCu) y que se limita a requerir de pago o afianzamiento a los presuntos responsables (47.1 f LFTCu), e insiste en que el examen de la labor de calificación y valoración fáctica y jurídica llevada a cabo por el Delegado Instructor, excede del ámbito material de este recurso.»

- **AUTO N.º 5/2016. Recurso de apelación N.º 1/16, relativo a la pieza separada de ejecución del procedimiento de reintegro por alcance N.º C-279/95, ramo de transportes, .. Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen doctrina: La Sala de Justicia desestima el recurso de apelación interpuesto contra el Auto dictado por el Consejero de instancia, en la Pieza separada de ejecución del Procedimiento

de reintegro por alcance. Rechaza la oposición del apelante al despacho de la ejecución, basada en que la cantidad que se le reclama debería considerarse reintegrada aplicando a la misma las sumas obtenidas de otro de los declarados responsables contables. Indica la Sala que la única forma de dar cumplimiento a la Sentencia condenatoria firme y de satisfacer los legítimos derechos del ejecutante es despachar ejecución contra el patrimonio de todos los condenados, y por la cuantía contemplada en cada condena. Añade que las medidas concretas de ejecución deben ajustarse al objetivo de conseguir la plena satisfacción del derecho del ejecutante y recuerda que cuando el artículo 38.3 LOTCu establece que la responsabilidad directa es solidaria, pretende favorecer la integridad de los fondos públicos, al hacer más eficaz el mecanismo de indemnización de los daños causados a los mismos a través de la jurisdicción contable. Eludir la garantía que supone para el ejecutante contar con el respaldo patrimonial de todos los condenados por cada alcance, sin causa legal justificativa, vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva. Rechaza también la Sala la solicitud de exención o reducción de la cuantía de los intereses reclamados al apelante, señalando que estos no suponen una sanción sino una parte de la indemnización que debe satisfacer por los daños causados a los fondos públicos; que con ellos se pretende conseguir la «restitutio in integrum»; y que aceptar la solicitud del recurrente sería contrario a Derecho. Indica que las cuestiones de fondo que plantean las alegaciones de segunda instancia —imposibilidad de recurrir en casación por razón de la cuantía, falta de intervención en las Actuaciones Previas y condena en proceso largo— no afectan al hecho de que el ejecutante padeciera una privación ilegítima de fondos y a que tenga derecho a la compensación por la limitación patrimonial injusta padecida mediante el pago de intereses.

• **AUTO N.º 6/2016. Recurso de queja n.º 5/16 Procedimiento de Reintegro n.º A-218/13 Pieza Separada de Ejecución Ramo: CC.AA. (Cª...), Valencia. Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso de queja interpuesto contra la Providencia de 14 de diciembre de 2015, dictada en la Pieza separada de ejecución del Procedimiento de reintegro por alcance, de inadmisión del recurso de apelación frente a la Providencia de inadmisión de nulidad de actuaciones. Repasa, para ello, la Sala, la previsión del artículo 64 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que establece un régimen específico en materia de recursos para los casos en que se hubiese resuelto un incidente de nulidad de actuaciones, que contem-

pla unos medios de impugnación divergentes a los previstos en la LEC y en la LOPJ. Recuerda su propia doctrina con relación a dicho artículo, precisando que la posibilidad de interponer el recurso de apelación que el mismo prevé se establece respecto de la resolución recaída en incidente de nulidad admitido a trámite y sustanciado, pero no prevé régimen específico en materia de recursos cuando se inadmite el incidente, siendo de aplicación, en ese caso, lo dispuesto en el art. 80 LFTCu, que se remite a la LJCA en cuanto a la impugnación de providencias y autos, sin que ésta contemple la posibilidad de interponer recurso de apelación en caso de inadmisión de un incidente de nulidad de actuaciones.

• **AUTO N.º 7/2016. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 40/15 Actuación Previa n.º 116/13 (Pieza Separada de Embargo) Ramo: CC.AA. -Cª..., - Ayudas..., ANDA-LUCÍA. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen doctrina: Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra la Providencia mediante la que se acuerda el embargo de bienes y derechos tanto del Ayuntamiento como de la Mancomunidad, entre otros presuntos responsables, dictada en las Actuaciones Previas. Tras enunciar las alegaciones planteadas en sus recursos respectivos por los representantes procesales del Ayuntamiento y de la Mancomunidad, así como las contenidas en los escritos de oposición del representante procesal de la Junta de Andalucía y del Ministerio Fiscal, y con carácter previo al análisis de las mismas, expone la naturaleza jurídica, motivos y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas. Rechaza, por pérdida sobrevenida del objeto, la alegación de pendencia del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, n.º 9/15, interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional, la Providencia de requerimiento y la Liquidación Provisional Complementaria, dictadas en las Actuaciones Previas de referencia, indicando que dicho recurso ha sido resuelto mediante Auto n.º 27/15, de 11 de noviembre, en sentido desestimatorio. Se rechazan las alegaciones planteadas en este recurso que reiteran otras ya resueltas en aquel, reproduciendo aquellos argumentos referidos a cuestiones que pudieran afectar a la defensa de los derechos e intereses de los recurrentes, sin entrar en cuestiones de fondo, que exceden del ámbito de este recurso. Rechaza la alegación de daños de difícil o imposible reparación si se materializa la medida cautelar, así como la solicitud de suspensión de la providencia. Se opone a la alegación de indefensión derivada de indeterminación del embargo y vulneración del artículo 24 de la Constitución Española, partiendo del concepto

constitucional de indefensión y considerando que los recurrentes no han sufrido perjuicio real y efectivo, ni se han visto privados de sus posibilidades de defensa. Recuerda que la Providencia de requerimiento debe dictarla el Instructor por imperativo legal (47.1 f) Ley 7/88) y que la desatención de dicho requerimiento conlleva que se dicte la Providencia de embargo de bienes y derechos de los presuntos responsables.

• **AUTO N.º 8/ 2016. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 51/15, Diligencias Preliminares B-20/14, Ramo Sector Público Estatal (Informe de Fiscalización Tribunal de Cuentas Contratación Ejercicios 2010 y 2011, Entidades Estatales, Ley de Contratos con las Administraciones Públicas), Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen doctrina: Se estima el recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88, interpuesto por el Ministerio Fiscal contra el Auto de archivo dictado en las Diligencias Preliminares derivadas del Informe de Fiscalización relativo a la contratación de determinadas Entidades Estatales, declarando la Sala de Justicia la nulidad del Auto, en lo relativo a la ausencia de motivación del archivo, retrotrayendo las actuaciones al momento anterior al de dictarse dicho Auto, al objeto de que se dicte nueva resolución respetuosa con la exigencia de motivación. El Ministerio Fiscal basa su recurso en dos motivos, en primer lugar, falta de motivación que vulneraría la tutela judicial efectiva sin indefensión y acarrearía la nulidad del Auto apelado y, en segundo lugar, pervivencia de indicios de responsabilidad en algunas de las Entidades inicialmente incursoas en presuntas irregularidades en la contratación. Deriva la falta de motivación de la afirmación en el Auto recurrido de que el volumen y complejidad de la documentación incorporada no impide su examen y consideración en fase de Diligencias Preliminares, a efectos del archivo, y de que no se desarrolle el contenido de dicha documentación, lo que impide conocer los motivos del archivo para cada supuesto. Manifiesta la Sala de Justicia que el artículo 46.2 LFTCu contempla un cauce procesal, con audiencia de las partes, que permite al Consejero o Consejera competente, concluir, mediante Auto, la terminación del procedimiento, ante evidencias de inexistencia de posible infracción contable por alcance, pero esta eventual decisión se ha de sustentar en el examen y valoración de los antecedentes que obren en el expediente y ha de ser fundada en Derecho. Entiende que resolver, en coincidencia con una de las partes, y sin exteriorización o expresión de las razones o motivos que han llevado a tal conclusión, no resulta jurídicamente acepta-

ble, desde los parámetros de la tutela judicial efectiva sin indefensión ex art. 24.1 CE, en su vertiente del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, exigible, constitucional y legalmente, conforme a la interpretación del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, seguida por la Sala de Justicia. Insiste en que la motivación debe ser suficiente e indica cómo ha de hacerse el juicio de suficiencia.

• **AUTO N.º 9/2016. Recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, rollo n.º 48/15. Actuación Previa n.º 270/14. Ramo: SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO.- Inf. Fisc. ...1997 a 2012.- NAVARRA. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen doctrina: Desestima la Sala de Justicia los recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/88, exponiendo, con carácter previo, la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este tipo de recurso, así como los que corresponden a las Actuaciones Previas.

Rechaza que se haya vulnerado el derecho de defensa o el deber de investigación establecido en el art. 47.1 c) de la LFTCu, por la denegación de una mayor ampliación de plazo para aportar documentos y realizar alegaciones, recordando el concepto constitucional de indefensión. Respecto a la petición de suspensión de la práctica de la Liquidación Provisional reitera que entre los trámites del art. 47 LFTCu no se contempla la posible suspensión de actos y resoluciones dictados en fase de Actuaciones Previas, dado el carácter rápido, indagatorio y cautelar de ésta, por lo que la denegación obedece a dicho carácter y no implica indefensión, pudiendo afirmarse lo mismo en cuanto a la solicitud de ampliación de plazo. Respecto a la alegación de indefensión por falta de motivación de la denegación de la ampliación, entiende que sí se motiva la decisión y recuerda su doctrina según la cual la motivación no exige dar respuesta pormenorizada a todas las alegaciones, bastando con expresar las razones jurídicas en que apoye su decisión.

En cuanto a la alegación de insuficiencia de las diligencias practicadas, indica la Sala que la existencia de una única diligencia no impide que la información y documentación resultante se considere suficiente por el Instructor para alcanzar sus conclusiones, y recuerda que los Delegados Instructores no tienen por qué realizar todas las diligencias que les sean propuestas, debiendo entenderse el término «diligencias» como actuaciones de investigación en su conjunto.

Se opone a que pueda achacarse al Instructor desconocimiento de la amplitud del deber de colaboración, tras la modificación del

art. 7 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, mediante LO 3/2015, de 30 de marzo, por el hecho de que base su negativa a recabar documentación de empresas privadas en «mandato legal», ya que con ello se refiere al deber de practicar las actuaciones previstas en el art. 47 LFTCu, limitando su investigación a las cuestiones precisas para la fijación, previa y provisional, de sus conclusiones.

• **AUTO N.º 10/2016. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 49/15, Actuaciones Previas N.º 137/11, del ramo de Comunidades Autónomas... (Inf. Fisc.. ...Ejerc.2007), Cataluña. Ponente: Excm. Sra. D^a. María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen doctrina: Desestima la Sala los recursos interpuestos al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, contra la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, y contra la Liquidación Provisional de la que trae causa, quedando confirmadas ambas resoluciones y no accediendo a la petición de suspensión, ni a la de archivo de las actuaciones, ni a la reducción de la cifra del alcance.

Desestima la solicitud de suspensión de la Providencia de requerimiento de pago, recordando su doctrina uniforme según la cual dicha suspensión solo cabe cuando concurren circunstancias excepcionales, y las mismas no concurren en el presente caso.

Entiende la Sala que no procede entrar a resolver sobre aquellos motivos que no se refieran a la indefensión y a la denegación injustificada de diligencias, tales como la alegación de falta de jurisdicción y de competencia de este Tribunal para enjuiciar los hechos, que el recurrente considera propios del objeto de la Jurisdicción social; las alegaciones referidas al archivo de actuaciones; las relativas a la concurrencia de los requisitos de la responsabilidad contable por alcance; o a la insuficiencia de la información tenida en cuenta por la Delegada Instructora y a la incorrecta valoración de la misma. Establece la Sala que ninguno de dichos argumentos es admisible, en primer lugar, porque el Instructor no tiene encomendada la práctica de una actividad probatoria plena sino únicamente la realización de las diligencias de averiguación previstas en el artículo 47.1 c) de la Ley 7/88; en segundo lugar, porque estas actuaciones se configuran como una fase instructora breve orientada a detectar indicios de responsabilidad contable por alcance; y en tercer lugar, porque la mera discrepancia de los interesados con las conclusiones del Instructor no constituye indefensión.

Rechaza también la Sala las alegaciones de posible indefensión derivada de no haber tenido vista del expediente ni haber podido aportar medios de prueba necesarios para la defensa, así como las de falta de valoración de las alegaciones planteadas en el acto de la Liquidación Provisional, y falta de traslado formal de dicha Liquidación, considerando acreditado que no ha existido vicio de tramitación alguno.

• **AUTO N.º 11/2016. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 4/16. Diligencias Preliminares n.º B-101/15. Ramo: Sector Público Local..., Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento, contra el apartado 2.º de la parte dispositiva del Auto en el que se acordaba denegar la solicitud de ampliar las Diligencias Preliminares a los aspectos pretendidos.

Recuerda la Sala su doctrina en cuanto al archivo de actuaciones en fase de Diligencias Preliminares, así como el concepto de alcance, y entiende que la decisión de archivo es conforme a derecho, pues los hechos no revisten caracteres de alcance ni se ha individualizado el daño a los caudales públicos, y el contenido de la responsabilidad contable, considerada como subespecie de la civil, es el reintegro de los perjuicios causados a los fondos públicos, dada su naturaleza reparadora y no sancionadora.

Rechaza las alegaciones de vulneración de la normativa de contratación administrativa recogiendo su propia doctrina, según la cual para que una vulneración de este tipo genere responsabilidad contable debe ir acompañada de una falta de justificación de las obras, prestaciones o bienes objeto de contratación, que dé lugar a un saldo deudor injustificado en las cuentas, susceptible de ser calificado como alcance.

No comparte la Sala la alegación relativa a la obligación de poner en conocimiento de la jurisdicción penal la posible falsedad de la contabilidad municipal, para analizar posibles responsabilidades contables, dada la distinta naturaleza y finalidad de la responsabilidad penal y la contable, recordando en este sentido que únicamente al Tribunal de Cuentas corresponde ejercer la Jurisdicción contable, mientras que la Jurisdicción penal es la competente para conocer de la posible falsedad alegada y desestima, por todo ello, el recurso.

• **AUTO N.º 12/2016. Recurso de apelación n.º 6/16 interpuesto por la Junta Vecinal de ... representada y asistida por la Letrada Doña Laura Burgos González, contra el Auto dictado, el 15 de septiembre de 2015, en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-5/15, del ramo de Sector Público Local..., León. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala el recurso de apelación interpuesto por la representación de la Junta Vecinal contra el Auto dictado en el Procedimiento de reintegro por alcance, por el que se estimaba la falta de capacidad procesal y representación de dicha Junta como parte actora y se acordaba continuar el procedimiento con el Ministerio Fiscal, sin costas.

Recuerda la Sala la naturaleza del recurso de apelación, que otorga plenas facultades al Juez o Tribunal ad quem para resolver cuantas cuestiones se le planteen, sean de hecho o de derecho, por tratarse de un recurso ordinario que representa un novum iudicium, permitiendo a la Sala aplicar e interpretar normas jurídicas con criterio diferenciado, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación jurídica diferente, dentro del principio de congruencia y de los límites de las pretensiones de las partes.

Tras repasar la evolución de la normativa aplicable al desarrollo de las funciones de secretaría de entidades locales menores, concluye que se admite legalmente que dicha secretaría sea desempeñada por cualquier persona con capacitación suficiente y, no solo, por funcionarios con o sin habilitación estatal, dentro de las competencias de autoorganización atribuidas legalmente a dichas entidades.

Analiza la Sala si cabe entender subsanada en plazo la omisión apreciada en la demanda presentada por la representación de la Junta vecinal, del cumplimiento del requisito previsto en los artículos 54.3 del TRRL, 221.1 del ROF y 9.3 del RBEL, referido a que los acuerdos para el ejercicio de acciones necesarias para la defensa de los bienes y derechos de las Entidades Locales se adopten previo dictamen del Secretario o, en su caso, Asesoría Jurídica y, en defecto de ambos, de un Letrado. Expone las circunstancias que le impiden considerar subsanada dicha falta de capacidad procesal y representación de la Junta Vecinal, citando la imposibilidad de determinar si contó con el asesoramiento técnico jurídico exigido por la ley antes de adoptar la decisión de continuar el procedimiento de responsabilidad contable, y la falta de acreditación de la habilitación para que el Secretario de la Junta ejerciera como tal.

• **AUTO N.º 13/2016. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 9/16, Actuaciones Previas N.º 190/15, del ramo de Sector Público Estatal (Fundación ...), Madrid. Ponente: Excma. Sra. D^a. María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, considerando que los motivos en que se fundamenta se refieren a cuestiones de fondo, no pudiendo ser resueltos a través de este medio de impugnación, el cual debe basarse únicamente en la existencia de indefensión o en la denegación de diligencias.

Enumera la Sala cada una de las cuestiones alegadas, indicando que se refieren a la concurrencia de responsabilidad contable; a la condición de gestor de fondos públicos; a la intervención de terceros y a la del propio recurrente en los hechos presuntamente constitutivos de alcance; a la válida constitución de la relación jurídico procesal en el Procedimiento de reintegro por alcance; a la discrepancia respecto al periodo de tiempo por el que podría exigirse responsabilidad y a la naturaleza pública o privada de los fondos presuntamente menoscabados. Entiende que todas ellas se refieren al fondo del asunto, recordando en este sentido la doctrina de la Sala relativa a la finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, así como la que establece que la mera discrepancia con las conclusiones del Instructor no constituye indefensión.

Rechaza la Sala la petición de que se solicite certificación acreditativa de diversos extremos a la Fundación y a su Protectorado, señalando que esta solicitud puede hacerse al Delegado Instructor o al Consejero en la fase probatoria de primera instancia, pero no a la Sala a través de este recurso, que ha de ceñirse a lo tasado en el artículo 48.1 de la Ley 7/88.

• **AUTO N.º 14/2016. Recurso de apelación n.º 10/16 interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don Ignacio Argos Linares, en nombre y representación de Don D. H. C., contra el Auto dictado, el 14 de diciembre de 2015, en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-310/14, del ramo de Comunidades Autónomas (Consejería...), Cantabria. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de inadmisión ad limine litis de la recusación, dictado por el Consejero de instancia en el Procedimiento de

reintegro por alcance, considerando la Sala de Justicia que no procede la admisión a trámite de la recusación propuesta por el recurrente por extemporaneidad, y ello con independencia de que la Sala comparta las alegaciones del apelante respecto a la falta de competencia del Consejero de Cuentas para valorar si las causas de recusación eran infundadas y si la admisión de la apelación debiera haber sido en doble efecto.

Antes de analizar el fondo del asunto, repasa la Sala la normativa que rige la recusación de los Consejeros en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales, aludiendo a los artículos 15, 3 m), 53.2 y 54.2 c) de la LFTCu, así como a los artículos 219 y 223.1 de la LOPJ y así, la recusación deberá proponerse tan pronto como se tenga conocimiento de la causa en que se funde pues, de lo contrario, no se admitirá a trámite. En análogo sentido se manifiesta el artículo 107 de la LEC.

Comparte la Sala el criterio de instancia en cuanto a la extemporaneidad del escrito de recusación, y comparte también el criterio según el cual esta inadmisión liminar puede sustentarse tanto en la no designación de causa legal como en su invocación arbitraria, esto es, manifiestamente infundada. No obstante, indica que la decisión de inadmitir la recusación basándose en la referida ausencia de causa no corresponde al Consejero sino a la propia Sala, conforme al artículo 54.2 c) de la LFTCu.

En cuanto a la admisión del recurso de apelación en un solo efecto, la Sala establece que el Auto ha aplicado erróneamente los arts. 455 y 456 de la LEC, debiendo aplicarse la LJCA, conforme a la remisión realizada por el artículo 80 de la LFTCu. Por otra parte, el artículo 225.4 de la LOPJ, también aplicable al caso, determina la suspensión del procedimiento hasta que se decida el incidente, por lo que la apelación debería haberse admitido en dos efectos, devolutivo y suspensivo, decisión que, no obstante, se considera en este momento procesal carente de efectos prácticos, al confirmarse la inadmisión a trámite de la recusación.

PUBLICACIONES



Nota sobre la obra «*Economía de la Gestión Pública*», DE **EMILIO ALBI IBÁÑEZ** Y **JORGE ONRUBIA FERNÁNDEZ**, Editorial Ramón Areces, 2015.

Estamos acostumbrados a los excelentes y conocidos manuales universitarios sobre Hacienda Pública y Sistema Fiscal publicados por el profesor Emilio Albi Ibáñez, y por ello no nos sorprende la reciente aparición de una obra, actual, necesaria, oportuna y esperada, escrita en colaboración con Jorge Onrubia Fernández, y que lleva el título tan sencillo como estimulante de *Economía de la Gestión Pública*.

El propósito de este libro distinto y original es, como afirman los autores, ofrecer al lector los fundamentos del análisis económico de la gestión pública, tanto desde una perspectiva teórica como aplicada, proporcionando un puente entre la formación tradicional en el área de la economía pública y las exigencias organizativas o de análisis, evaluaciones y toma de decisiones para la puesta en práctica de las políticas públicas.

En el planteamiento que se lleva a cabo a lo largo de los siete amplios capítulos de la obra, en la que se cuenta con la colaboración puntual de otros expertos en la materia, se pretende ir más allá del exigible cumplimiento de los principios básicos de eficiencia y equidad, a los que actualmente hay que añadir el de transparencia y, obviamente, el de legalidad, y se pretende bastante más dado que nos encontramos en el marco de una sociedad convulsa y desorien-

tada, víctima, entre otras cosas, de una creciente y descarada corrupción que se traduce en un notable aumento de la desigualdad y en insostenibles desequilibrios económicos, como es el caso del paro, una sociedad a la que es preciso dar respuestas y soluciones, evitando que se convierta en algo parecido en lo que Guy Debord describía en su obra descarnada, «*La société du Spectacle*», que publicara en 1967.

No pretendemos en esta Nota detenernos en el contenido de los siete capítulos que, como hemos dichos, componen el libro. Nuestro propósito, y ello es comprensible, se concreta en dar una visión de conjunto, por una parte, y en detenernos y destacar lo más novedoso, original e importante de la obra, por otra. Tras considerar como punto de partida las relaciones y componentes centrales de la Economía y la Gestión Pública, se abordan los temas básicos referentes a una aproximación desde el análisis económico de la gestión y organización de las instituciones públicas comparándolas, en cierta medida con las organizaciones privadas, sin olvidar los asuntos relativos a los presupuestos, el control y la transparencia en el sector público, al igual que los aspectos macroeconómicos de la estabilidad presupuestaria, a la vez que se tiene muy en cuenta la gestión de los recursos humanos en el ámbito público. Por otra parte, constituye una característica diferencial del libro que estamos comentando el hecho de prestar una atención muy especial a otros temas que sin duda

son marcadamente esenciales para la Gestión Pública. Entre ellos destacamos todas las posibilidades que ofrece la Evaluación de las Políticas Públicas para mejorar la toma de decisiones y el comportamiento públicos, así como el análisis de las nuevas técnicas, instrumentos, mecanismos y cambios organizativos que ayudan a plantear una gestión más descentralizada en las Administraciones Públicas, de marcado carácter burocrático, y un mayor aprovechamiento de las ventajas de la competencia y de los precios.

Se cierra el libro con un extenso capítulo dedicado al tema tan relevante como delicado de la colaboración público-privada, cuestión que siempre nos ha preocupado y que en la actualidad parece intensificarse, al menos en determinadas áreas o sectores. Pero en este último capítulo, en el que intervienen varios autores, el tema está tratado de manera lúcida y convincente, contemplando la colaboración entre la Administración Pública y el sector privado de forma clara y abierta en sectores estratégicos del bienestar, como son los campos de la educación, de la sanidad o el de las infraestructuras, sin caer, como ocurre con otros autores y grupos de presión en planteamientos claramente sesgados que incluso afectan a altas instituciones del Estado, y en los que median intereses ocultos.

En nuestro trabajo de síntesis que debemos realizar sobre lo esencial de lo tratado en esta obra resulta especialmente difícil hacer una selección de los capítulos o materias de mayor alcance y, a la

vez, de un análisis y desarrollo de mayor calidad e interés. En todos ellos resalta la minuciosidad y el rigor que se advierten en el estudio y en la exposición de los temas que ocupan la atención de los autores, aunque en algún caso concreto resulte exigible alguna puntualización o aclaración que sitúe el tema tratado en su correcta dimensión. Pero ello no obsta para que, dado el interés y la densidad de cada uno de los capítulos o temas objeto de estudio se considere una solución adecuada para la realización de nuestro comentario de esta obra agrupar algunos de los capítulos en función de los respectivos contenidos, ponderando la importancia de los mismos y sacando las conclusiones pertinentes.

Siguiendo con este criterio podemos poner de relieve la conexión de los temas abordados en los dos primeros capítulos del libro, escritos por Emilio Albi y Jorge Onrubia que tratan, respectivamente, sobre una presentación general sobre Economía y Gestión Públicas, el primero de ellos, y dedicado a la Gestión y Organización el segundo. La interpretación del Estado, la consideración de la intervención pública en la economía como remedio potencial de los fallos o defectos del mercado, incluyendo criterios de equidad junto a los de eficiencia, y el hecho incuestionable de que la actuación del Estado cuenta también con imperfecciones, asunto al que la Economía y la Gestión Pública prestan una debida atención, son algunas de las cuestiones en las que el profesor Albi despliega un conocimiento exhaustivo que pone a dis-

posición del lector con un estilo y claridad cuidadosos que invitan a una lectura estimulante y fructífera. Nada importante queda fuera de la exposición, y todo cuanto se afirma, explica y desarrolla se entiende y asimila con provechosa facilidad. Nos recuerda que la gestión pública tiene en los costes de transacción un elemento analítico básico, tanto para respaldar la existencia de las administraciones públicas, con su gran componente burocrático, como para entender sus problemas, señalando que los agentes que intervienen en la actividad pública son numerosos y poco homogéneos: los ciudadanos, como votantes y demandantes de políticas públicas, los políticos y sus partidos, como oferentes de políticas para maximizar el apoyo electoral que reciben, y los administradores o burócratas que ejecutan las políticas públicas, también con sus intereses particulares o corporativos. En los respectivos apartados del capítulo, el profesor Albi pasa revista de forma clara y ordenada a los costes de transacción públicos en general, a los costes de coordinación e información, a los costes de motivación, a los costes de garantía y a los costes de transacción y Administración Pública burocrática.

En estrecha relación con el contenido de este primer capítulo introductorio, el profesor Jorge Onrubia se adentra en el papel de las organizaciones, y más concretamente en el problema del diseño organizativo, utilizando para ello todo lo que aporta la moderna microeconomía, y siguiendo muy de cerca principalmente lo estableci-

do en esta materia por los prestigiosos economistas Stiglitz y Tirole. Sobre esta base, el autor pone de relieve que el sector público es una organización compleja, de naturaleza económica, cuyos problemas de eficiencia en sus actuaciones, es decir, en la gestión pública son, en su origen, problemas de coordinación y de incentivos inherentes a la propia noción de organización, detrás de los cuales se encuentran diferentes fenómenos relacionados con la información, como la incertidumbre, la racionalidad limitada y el oportunismo contractual derivado de la existencia de asimetrías informativas.

Tras insistir en algunos aspectos de los costes de transacción ya analizados con anterioridad por el profesor Albi, Jorge Onrubia se centra en el principio de maximización del valor organizativo como una potente herramienta para evaluar la eficiencia de las organizaciones y, consecuentemente, el diseño de su arquitectura. Este apartado concreto del segundo capítulo de la obra se formaliza mediante la instrumentación matemática habitual para el tratamiento de todo problema de maximización, es decir, utilizando funciones de utilidad y ecuaciones de restricción que, sin mayores complicaciones, ayudan a entender y encuadrar debidamente lo que se quiere expresar en lo referente a la posibilidad de elegir entre diseños alternativos para las organizaciones. Es preciso poner de relieve que el enfoque estrictamente microeconómico que se da y percibe en todo el contenido de esta parte importante y novedosa

de la obra tiene como consecuencia el hecho de que se otorga un énfasis muy especial al principio de eficiencia en todo cuanto se analiza y aborda, lo cual, aunque es sin duda alguna correcto, puede inducir a pensar que en un sistema tan complejo como son las organizaciones, tanto públicas como privadas, no se le concede el peso debido a los restantes principios básicos que presentábamos en las primeras líneas sobre la obra que estamos comentando, es decir, a los principios de equidad, legalidad y transparencia.

No podía faltar en esta obra, a modo de espina dorsal de la misma, un capítulo dedicado a la presupuestación y el control de la gestión pública en su actividad económico-financiera, y esa es la tarea que emprende el profesor Onrubia distinguiendo, en un primer gran apartado, los principios y técnicas presupuestarios, así como el actual modelo aplicado en España y, en una segunda parte, el tema fundamental y de fondo del control y la transparencia pública, completado todo ello con un conjunto de consideraciones sobre la gobernanza económica de la Unión Económica Monetaria, sobre la normativa española de estabilidad presupuestaria, con sus límites al déficit público estructural, al crecimiento del gasto público, y al stock de la deuda pública, así como unas reflexiones relativas a la reciente creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. A ello hay que añadir en un Anexo un análisis del marco teórico de los contratos presupuestarios.

El autor nos recuerda que los denominados principios presupuestarios permiten establecer el papel preeminente que los presupuestos públicos tienen como manifestación fundamental de la actuación de los gobiernos en el desarrollo económico-financiero de la acción colectiva, pudiendo diferenciar tres tipos de principios: políticos, contables y económicos. En el primer grupo cabe hablar del principio de competencia en el marco de la división de poderes, situando la capacidad de aprobación del presupuesto en el ámbito legislativo; del principio de universalidad, según el cual la totalidad de los gastos e ingresos deben figurar de forma expresa en la documentación presupuestaria; del principio de unidad, que exige la posibilidad de integrar en un único documento todas las rúbricas de gastos e ingresos; del principio de especialidad, que permite a agentes habilitados gastos concretos en cantidades determinadas y en períodos de tiempo fijados; del principio de anualidad, entendido como mandato anual de gasto y de exigencia de tributos y, finalmente, del principio de publicidad y transparencia, muy fortalecido por la publicación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

En cuanto a los principios contables destacan los siguientes: el principio de presupuesto bruto, según el cual todas las partidas de gastos e ingresos públicos deben registrarse por sus importes íntegros; el principio de unidad de caja, que requiere que los cobros y

los pagos se centralicen en una única caja, en una única unidad de cuenta y de acuerdo a un plan de cuentas normalizado; el principio de especificación en sus vertientes cualitativa, cuantitativa y temporal; y el principio de ejercicio cerrado, por el que las cuentas del presupuesto deben cerrarse con la finalización del ejercicio, permitiendo identificar los movimientos de tesorería correspondientes a los pagos y cobros resultantes.

Respecto a los principios económicos se reconoce por parte del autor que tradicionalmente la literatura prestaba atención a lo que se establecía en la economía clásica en materia de acción presupuestaria del sector público, destacando los de gasto público mínimo, de equilibrio presupuestario, de neutralidad impositiva y de justicia distributiva, relacionados estos últimos con el uso de la capacidad de pagos, aunque la evolución experimentada a partir de la década de los años treinta del pasado siglo XX, vino a reconocer un papel protagonista a la política fiscal, procediéndose a una revisión de estos principios y destacando por su relevancia actual el principio de estabilidad presupuestaria del que nos ocuparemos con detalle más adelante.

Tras la exposición de estos tres tipos de principios, el autor se refiere a la elaboración de los presupuestos en España partiendo del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, de la aprobación en el 2001 de una normativa legal sobre estabilidad prespues-

taria, que supuso la introducción de novedades relevantes, y de la reforma de esta normativa en 2012 que ha supuesto también el cumplimiento de algunos requisitos adicionales, así como la adecuación del calendario de elaboración a las exigencias impuestas por la nueva gobernanza fiscal de la Unión Europea.

En el apartado dedicado al control y transparencia pública, tema de indiscutible y especial importancia, se estudia en primer lugar la función interventora como manifestación del control interno, poniéndose de relieve que su finalidad es claramente preventiva, contando las actuaciones fiscalizadoras de eficacia suspensiva, con carácter vinculante para los agentes con competencias de gasto, aunque se contempla la revisión contradictoria en caso de controversia entre estos y la IGAE.

Como no podía ser de otra manera, se detiene el profesor Onrubia, dentro del apartado sobre el control, en el análisis del supremo órgano fiscalizador, tal como se recoge en el artículo 136.1 de la Constitución, es decir, en el Tribunal de Cuentas, destacándose su ámbito objetivo y subjetivo, las funciones atribuidas y el encaje doctrinal, las actuaciones de fiscalización, así como las de enjuiciamiento contable. Todo ello pone de manifiesto que el autor parece desenvolverse muy bien en el plano teórico, como lo demuestra en otros apartados de este tercer capítulo, pero el contenido del segundo párrafo de la página 82 echa por tierra su objetividad y rigor esgrimiendo lo que tan sólo

constituyen juicios de valor al descalificar a la Institución y su funcionamiento en la figura de los Consejeros de Cuentas, por una parte, y poniendo en tela de juicio la independencia, capacidad técnica y buen hacer de los excelentes funcionarios que llevan a cabo de manera directa la compleja y enojosa tarea fiscalizadora. En un libro de esta categoría, oportuno y necesario, como decíamos al inicio de este comentario, no procede este tipo de afirmaciones, que son más propias de medios de comunicación donde el rigor, la fundamentación y la seriedad de cuanto se analiza y afirma suelen ser cuestiones marginales e irrelevantes a no tomar en consideración. En el Tribunal de Cuentas no hay Consejero que sea militante de partido alguno, y si lo hubiese habido con anterioridad, que no es el caso, indefectiblemente se habría dado de baja, y por otra parte, con independencia de lo que cada uno pueda pensar respecto al resultado de una fiscalización, el Pleno del Tribunal está para garantizar, y en efecto así lo hace, la indiscutible independencia y objetividad antes de ser aprobado cada Informe de fiscalización y ser enviado a la Comisión Mixta Congreso-Senado de las Cortes Generales. Muy probablemente estas consideraciones del profesor Onrubia no sea sino la consecuencia de darle entrada a una especie de «efecto imitación» en torno a un problema que no ha sido debidamente estudiado ni positivamente contrastado, sin reparar, quizás inadvertidamente, en el daño que gratuitamente se le inflige a una Institución de relevancia constitucional y a un nutrido gru-

po de funcionarios experimentados, y en la mayoría de los casos, de reconocido prestigio.

Concluye este tercer capítulo con una referencia a la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, aprobada por la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, como una institución concebida con plena independencia orgánica y funcional para el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines, señalándose expresamente que dicha actividad estará basada en los principios de independencia, transparencia y rendición de cuentas. No podemos ocultar nuestras dudas sobre la necesidad y pertinencia de este nuevo organismo, por mucho que se presente como algo de nuevo cuño que viene a cubrir un vacío. Hay instituciones suficientes que están capacitadas para desarrollar este tipo de competencia y actividad, pudiéndose, pues, prescindir de costosas e injustificadas duplicidades.

El capítulo cuarto, esta vez escrito por el profesor Daniel Santín González, se ocupa de un tema que consideramos fundamental y que se refiere a la evaluación de las políticas públicas. En efecto, en respuesta a lo establecido en el artículo 31.2 de la Carta Magna relativo al hecho de que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y que tanto su programación como ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía, resulta indispensable la evaluación sistemática de las distintas políticas públicas, y a ello dedica el autor sus reflexiones y planteamientos

centrados, principalmente, en la presentación de los principales conceptos implicados en un proceso de evaluación, por una parte, y a la exposición de las dos técnicas más conocidas de evaluación ex-ante: el análisis coste-beneficio y el análisis coste-eficacia. A ello hay que añadir la necesidad de llevar a cabo el seguimiento y la evaluación de unidades productoras de servicios públicos a través de la medición de la eficiencia con la que operan, discutiendo asimismo la metodología de inferencia causal y las principales técnicas de evaluación de impacto. Con todo este arsenal el autor pasa revista a los indicadores más adecuados para la evaluación, a la aplicación del análisis coste-beneficio, eligiendo una tasa social de descuento así como la regla de decisión más aconsejable (regla de valor anual neto (VAN), o regla de la tasa interna de retorno (TIR), al análisis coste-efectividad y al análisis coste-utilidad. Presta atención igualmente a los métodos de medición de la eficiencia, al análisis envolvente de datos (DEA) y a la teoría de las fronteras paramétricas y estocásticas. El capítulo se concluye abordando de forma amplia y detallada los distintos métodos de evaluación de impacto, fase imprescindible si se quiere encontrar evidencia empírica que muestre si la política funciona o no, o lo que es lo mismo, si los programas públicos cubren las necesidades sociales que dieron origen a su implantación.

Nos encontramos a continuación con un capítulo —el 5.º— sobre un tema que no suele tratarse

en los libros y manuales que estudian la estructura y el funcionamiento de las Administraciones Públicas: nos referimos a la gestión de recursos humanos en organizaciones públicas. Su estudio y análisis en este libro, que fundamentalmente pone el énfasis en las bases teóricas de naturaleza estrictamente económica de la Gestión Pública, se explica porque, además del papel tan destacado que desempeña el capital humano público en la consolidación del Estado del Bienestar, también constituye un factor determinante en los casos en los que existen y se aplican fórmulas de colaboración con el sector privado, como ocurre cada vez con más frecuencia, en la prestación de los servicios sanitarios, educativos, de asistencia social, o en la realización de actividades públicas tradicionales como la justicia, la administración tributaria o la seguridad ciudadana. La formación, el conocimiento, la dedicación en las tareas desarrolladas, la capacidad de coordinación y de trabajo en equipo, o el fomento de la creatividad y de la innovación constituyen elementos cruciales para el éxito de cualquier organización, independientemente de su titularidad pública o privada. El problema de la existencia de asimetrías de información, riesgo o azar moral, la aplicación en la realidad de la teoría de la agencia y la influencia de la incertidumbre en las actividades realizadas o los elevados costes que llevan aparejados el uso de la información necesaria, tanto si hablamos de situaciones pre-contractuales como post-contractuales, son claros condicionantes del uso eficiente de los

recursos humanos. Aunque ahora no podemos entrar en ello, es preciso dejar claro que todos estos temas se ubican con un tratamiento completo y riguroso en la moderna Microeconomía de la Conducta (*Microeconomics and Behaviour*) a la que cabe remitir al lector interesado en todos los pasos, aspectos y componentes de la cuestión. El autor de este capítulo se extiende amplia y detalladamente, utilizando además una correcta formalización matemática, en la relación de empleo y sus características contractuales, en las retribuciones e incentivos al desempleo, y en el diseño de carreras profesionales, todo ello contemplado tanto en el ámbito de la organización pública como en el de la privada. No podía faltar un último apartado que de manera detallada se ocupara del empleo público en España, dedicando un sub-apartado extenso al marco legal de la relación de empleo en las Administraciones Públicas, al que sigue una incursión informativa sobre los aspectos cuantitativos y su correspondiente comparación internacional, incluyendo en este último punto un cuadro estadístico en el que se comprueba que los empleados públicos en España suponen el 14,6% del total, cifra similar a las correspondientes a países como Italia y Alemania.

El capítulo sexto, del que es autor el profesor Emilio Albi, tiene como encabezamiento un título atractivo que para el lector resulta prometedor: Nuevas técnicas de gestión pública. En él nos encontramos con tres grandes apartados: los mecanismos cuasi-competitivos

y de mercado (MCM), las privatizaciones de empresas públicas, y una reflexión general acerca de la dirección de órganos o agencias de control, supervisión y regulación. El primero de estos apartados, quizás el de mayor interés, es el que mejor se corresponde con el título estimulante del capítulo, y comienza afirmando que los MCM están constituidos por nuevos instrumentos y cambios organizativos que ayudan a plantear una gestión más descentralizadas en las Administraciones Públicas, y un mayor uso de las ventajas de la competencia y de los precios. Queda claro para el autor que los mecanismos cuasi-competitivos de control no pretenden eliminar necesariamente la financiación pública, sino gestionar menos burocráticamente las políticas públicas, constituyendo una condición exigible que se trate de procesos productivos donde exista competencia entre las empresas privadas que intentan conseguir esos contratos, y que tal competencia se mantenga al otorgarlos. Como un elemento diferente, pero relacionado con los MCM, tenemos las privatizaciones de empresas públicas, lo que comporta la necesidad de contar con la creación de agencias reguladoras en las que se delega la labor de regular y supervisar la nueva configuración de los mercados en los que las mencionadas empresas privatizadas desarrollan su actividad.

Todo lo concerniente a esta materia enlaza muy oportunamente con el extenso contenido del capítulo séptimo que se centra de forma abierta y decidida en las posibilidades de la colaboración

público-privada. En una introducción general el profesor Onrubia aborda los pros y contras de este tipo de colaboración, deteniéndose con detalle tanto en el análisis del marco teórico, como en una minuciosa y completa descripción del marco jurídico de esta fórmula de colaboración. A ello, y sin solución de continuidad, le siguen sendos apartados que se ocupan, sucesivamente, de la concertación público-privada en la educación no universitaria, en la colaboración público-privada del importantísimo sector de la sanidad, y de la participación público-privada en la provisión de infraestructuras. El primero de los apartados corre a cargo del profesor Sánchez Fuentes, de la colaboración público-privada en el campo de la sanidad se encargan la profesora Urbanos Garrido y el especialista Meneu de Guillerma, en tanto que el estudio en torno a la participación público-privada en la provisión de infraestructuras corresponde a Vasallo Magro, profesor de ingeniería e infraestructura de los transportes de la (UPM). A lo largo de estos tres epígrafes o apartados se considera y estudia la justificación de la concertación en el ámbito educativo y sus factores condicionantes, con una breve pero ilustrativa parada en los conciertos educativos en el caso español; con una metodología similar se lleva a cabo una descripción de los principales instrumentos de la colaboración público-privada en la sanidad española así como una valoración del funcionamiento de los mismos, poniendo de relieve algunas propuestas de reforma en esta parcela tan decisiva para garanti-

zar y potenciar el Estado del bienestar; y finalmente se plantean las razones que explican la utilización de este tipo de colaboración en el importantísimo campo de las infraestructuras, teniendo en cuenta los condicionantes políticos e institucionales, por una parte, y los principales rasgos del modelo de concesión de obra pública en España, por otra. El capítulo, en su conjunto, arroja pues un saldo muy positivo en el tratamiento de una materia que con gran frecuencia ha dado lugar a tensos debates y grandes discrepancias por parte de los sectores correspondientes y, obviamente, por los responsables de las decisiones públicas en estas materias.

Como resumen de nuestro comentario, podemos afirmar que, dejando aparte el desafortunado paréntesis que supone las afirmaciones entrecorilladas, sin fundamento e impropias de un libro de este nivel, relativas al Tribunal de Cuentas, hay que decir que nos hallamos ante una obra original, de gran utilidad y muy bien escrita. Al respecto queremos señalar que su contenido se ajusta perfectamente al título del libro, ya que se trata de la *economía* de la gestión pública, lo que explica que en cada caso o capítulo que se aborda tiene lugar, a modo de base o fundamentación, un análisis estrictamente económico que toma como referencia el pensamiento o modelo neoclásico, con todo lo que el mismo, a pesar de su elegancia, tiene de reduccionista y de carencia para sustentar y explicar la compleja realidad que en la actualidad hay que reconocer en la fenomenología económica.

Ello explica, como decíamos con anterioridad, el uso sistemático del principio de eficiencia en una completa soledad, dejando de lado o no dando la importancia debida a los restantes principios que se requieren en una sociedad moderna que aspira a conservar o mejorar el Estado del bienestar, y que son, como ya se vio, los de equidad, transparencia y legalidad.

Una segunda y última cuestión a tener en cuenta tiene que ver con el hecho de que en varios capítulos se percibe e incluso se constata abiertamente la proclividad y defensa de la actividad privada en la gestión pública, algo que tiene sentido y que se estudia y justifica especialmente en el capítulo sépti-

mo, en el que se ilustra debidamente el contenido y alcance de esta colaboración, pero que nos preocupa en la medida en que este enfoque pueda convertirse en un respaldo a determinados grupos de presión en el campo de la auditoría que pretenden desde hace algún tiempo desplazar y sustituir a los organismos e instituciones públicos de control en la realización de esta tarea, llevándose a cabo un innecesario y nada recomendable proceso de privatización en esta parte tan esencial e irrenunciable del funcionamiento del sector público.

Madrid, febrero de 2016

ANDRÉS FERNÁNDEZ DÍAZ

F. FUKUYAMA: *Los orígenes del orden político. Desde la prehistoria hasta la Revolución Francesa.* Editorial Deusto, 2016; 1.ª edición en español; 716 páginas.

Cómo resistirse a la lectura de un libro que, nada más abrirlo, en sus primeras páginas se recopilan algunas de las numerosas opiniones elogiosas que ha suscitado en algunas de las más reputadas tribunas de opinión a nivel mundial: «Estimulante... Con una impresionante erudición, el autor viaja a través de China, la India, el mundo islámico y diferentes regiones de Europa en busca de los principales componentes de orden político y del cómo y por qué surgieron (o no surgieron) en cada lugar... Fukuyama sigue siendo el hombre de los planos generales que nos presentó el fin de la historia, pero con un ojo infalible para iluminar los detalles. Los libros en la teoría política normalmente no enganchan; éste sí» (*The Economist*); «Ambicioso, erudito y elocuente, este libro es indudablemente un logro extraordinario de uno de los más influyentes intelectuales de nuestra época» (M. Lindt, *The New York Times Book Review*); «Una obra maestra en su contenido y admirablemente inmodesta en su ambición» (*The Wall Street Journal*).

Y por si lo anterior no tuviese suficiente poder de seducción para convencer a un potencial lector, señalar que su autor ha escrito uno de los artículos más influyentes, polémicos, debatidos y rebatidos de todos los tiempos: ¿*El fin de la historia?* de Francis Fukuyama¹.

¹ Véase F. FUKUYAMA: ¿*El fin de la historia?* y otros ensayos. Alianza Editorial, 2015, 168 páginas.

Escrito a raíz del desplome del bloque soviético, una sola de sus frases ha tenido más influencia, vertido más ríos de tinta y suscitado debates que numerosos tratados: «*El triunfo de Occidente, de la idea occidental, queda patente ante todo en el agotamiento total de alternativas sistémicas viables al liberalismo*». En torno a esta idea se han construido alternativas políticas, se ha decretado la supremacía de la economía de mercado sobre cualquier otra forma de organización de la actividad económica, y ha constituido el paraguas ideológico del paradigma de política económica imperante en las últimas décadas. Pero como suele ocurrir en estos casos, nos da la impresión que ha sido un artículo muy citado y criticado, pero poco leído o más bien leído de oídas, puesto que se pone en boca de Fukuyama tesis que él no ha mantenido.

Más cerca en el tiempo —en los años 2012 y 2014, respectivamente, y en su edición en inglés—, este conocido y polémico profesor de la Universidad de Stanford, ha escrito la que sin duda puede catalogarse como su obra magna: *Los orígenes del orden político. Desde la prehistoria hasta la Revolución Francesa*; y su continuación, *Orden y decadencia de la política. Desde la Revolución Industrial hasta la globalización de la democracia*.

A priori cualquiera podría pensar que el autor ha sido pionero en el tratamiento de un tema económico o político de relevancia, o que ha formulado una nueva teoría, o bien que tras la aplicación de un amplio aparato estadístico ha alcanzado conclusiones definitivas

sobre un complejo problema social. Pues no se trata de nada de esto. En primer lugar, el tema objeto de estudio hunde sus raíces, entre otras, en la obra constitucional de la ciencia económica, *Una Investigación sobre la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones* de Adam Smith (1776); esto es, por qué hay países pobres y países ricos y a qué es debida la prosperidad de unos y el atraso de los otros. En segundo, no es la primera vez que el factor explicativo esgrimido se basa en una visión institucional; con todos los matices que sean necesarios, recordemos la Escuela Institucionalista Norteamericana y, sobre todo, las aportaciones en este campo del Premio Nobel de Economía de 1993, Douglas North; entre otros. Y en tercer término, no ha sido el primero ni será el último, puesto que su respuesta a la cuestión central no será la definitiva, que se han planteado esta pregunta capital de la teoría y la política del desarrollo político y económico. En esta tarea, puede que en los últimos tiempos los economistas hayan asumido el protagonismo pero en esta aventura intelectual no han estado solos sino que se han visto acompañados por sociólogos, filósofos, políticos, antropólogos, geógrafos, etc.

¿Dónde está el mérito del libro de Fukuyama? ¿Por qué sus páginas han sido leídas con profusión por un amplio espectro de profesionales de las más variadas disciplinas? ¿Por qué sus tesis han sido expuestas, debatidas, asumidas o rebatidas tanto en revistas especializadas como en la prensa diaria?

Una vez que se ha finalizado su amena y enriquecedora lectura se comprende a la perfección el amplio y justificado eco que ha tenido. Por un lado, utiliza un lenguaje claro, lo que en absoluto merma su rigor. El autor ha huido de la jerga incomprensible de los científicos sociales, la mayoría de las veces innecesaria y que con frecuencia da la impresión que es un ropaje ampuloso que esconde banalidades, siendo de aplicación en este caso la afirmación de F. Nietzsche: «*Enturbian el agua para que parezca profunda*». Por otro lado, el pleno dominio del tema que tiene Fukuyama le permite desarrollar de forma armoniosa sus argumentos; como si fuera una sinfonía expone, desarrolla y ensambla factores políticos, sociales, económicos, culturales, históricos, antropológicos, religiosos y biológicos. Y por otra parte, para el lector interesado, pero no especializado, esta obra es muy esclarecedora ya que está plagada, puede que en exceso, de casos históricos comparativos. Como es sabido, en las ciencias sociales es complicado, por no decir imposible, llevar a cabo experimentos controlados como en las ciencias experimentales, pero el autor ha desarrollado un método muy sutil que le permite aislar del resto el factor institucional y concederle la etiqueta de explicativo, es decir, si cotejamos dos realidades económicas o políticas iguales o muy parecidas en todo salvo en lo que a su estructura e historia institucional se refiere, ya hemos detectado la causa de las diferencias de desarrollo existentes entre una y otra. Aunque ya en las décadas de los 60 y 70 del siglo XX,

Milton Friedman llevó a cabo un análisis parecido al centrarse en las diferencias de desarrollo entre las dos Alemania de aquel entonces; en la obra que nos ocupa es tal la sucesión de casos que se muestra que sus postulados tienen un alto valor de convicción.

Con estas señas de identidad, salta a la vista las similitudes entre la obra de Fukuyama y la también muy conocida y afamada de D. Acemoglu y J.A. Robinson². ¿Cuál es la tesis central de D. Acemoglu y J.A. Robinson? Admitida la evidencia de que en el mundo existen grandes diferencias económicas entre unos países y otros, la solución de este desequilibrio estructural requiere la identificación del por qué se dan estos contrastes. Desde hace tiempo esta cuestión ha ocupado y preocupado a numerosos investigadores, lo que ha dado lugar a varias hipótesis explicativas: geográfica, cultural y, la que estos dos autores denominan, hipótesis de la ignorancia. Tras demostrar el escaso poder explicativo de estas teorías, Acemoglu y Robinson examinan numerosos casos históricos y reales para fortalecer su tesis (por ejemplo, la ciudad fronteriza de Sonora, tanto en su lado mexicano como en el estadounidense; o Corea del Norte y Corea del Sur): el éxito económico de los países difiere debido a las diferencias entre sus instituciones, a las reglas que

influyen en cómo funciona la economía y a los incentivos que motivan a las personas.

¿Qué características tienen las instituciones de los países prósperos y cuáles las de los menos desarrollados? Los países desarrollados se han dotado de *instituciones inclusivas*, definidas como aquellas que fomentan la actividad económica, el aumento de la productividad y la prosperidad económica. Tendrían las siguientes señas de identidad: a) existencia de derechos de propiedad seguros; b) las oportunidades económicas son para el conjunto de los ciudadanos y no de forma exclusiva para una minoría; c) se reconoce la importancia del Estado, al que se le asignan determinadas funciones esenciales (garante del orden, la ley, los derechos de propiedad y proveedor servicios públicos); y d) las instituciones económicas inclusivas fomentan los mercados, el desarrollo de la tecnología y la educación.

Por el contrario, en los países menos desarrollados predominan las *instituciones extractivas*, cuya función primordial no es favorecer el desarrollo para el conjunto del país, su objetivo es extraer las rentas generadas por la mayoría de la población en favor de una minoría. En este caso se constituyen unas instituciones políticas absolutistas para crear unas instituciones económicas que buscan el enriquecimiento de una élite a costa de la mayoría de los ciudadanos. Obviamente, las instituciones políticas y económicas de este tipo no respetan los derechos de

² D. ACEMOGLU y J.A. ROBINSON (2012): *Por qué fracasan los países. Los orígenes del poder, la prosperidad y la pobreza*. Ediciones Deusto, Barcelona, 1.ª edición, 589 páginas.

propiedad, no favorecen el desarrollo de los mercados y, por supuesto, no fomentan la tecnología ni la educación.

La tesis central del libro está claramente perfilada: la prosperidad económica está íntimamente relacionada con las instituciones económicas y políticas inclusivas, mientras que las instituciones extractivas son la principal causa explicativa del subdesarrollo económico, político y social.

La obra de Fukuyama, cotejándola con la de Acemoglu y Robinson, abarca un abanico temporal más amplio; está más y mejor compensada desde el punto de vista temático, al no pivotar en exceso sobre los factores económicos y prestar atención también a los políticos, los históricos, los filosóficos, los religiosos, los culturales o los antropológicos; y es más ambiciosa, pues supone una vuelta a la historia de larga duración propugnada por F. Braudel, partiendo de los problemas políticos y económicos del presente la mirada retrospectiva comienza en la prehistoria, para seguidamente adentrarnos en el imperio chino y, pasando de puntillas por los legados de Grecia y Roma —lo que a nuestro juicio constituye el punto más débil y cuestionable de esta obra—, se estudian los casos de la India, del Islam y de Europa, marcando el acento en las diferentes experiencias históricas de Francia, España, Rusia, Hungría, Inglaterra y Dinamarca. Desde un punto de vista temporal, este viaje nos deja a las puertas de la Revolución Industrial; traspasar este umbral es ya la materia de la

segunda parte de la gran obra de Fukuyama³.

El libro de Fukuyama tiene un doble origen, por un lado, la puesta al día de algunas de las tesis defendidas por su maestro y a quien está dedicada la obra: Samuel Huntington; y, por otro lado, la honda preocupación que confiesa el autor al comprobar el deterioro que por diferentes razones está sufriendo la democracia en el mundo: en unos países se ha reducido a una pura formalidad y en otros su decadencia es manifiesta. Para entender el porqué de esta inquietante deriva es obligado indagar en el origen de las instituciones democráticas: ¿De dónde proceden las instituciones políticas básicas en las que se asientan las actuales sociedades democráticas? La tesis central de Fukuyama es que una democracia liberal moderna y avanzada debe combinar tres grupos de instituciones de manera equilibrada y estable: el Estado, el principio de legalidad y el gobierno responsable. Hasta el punto que, en su opinión, el hecho de que haya países capaces de alcanzar dicho equilibrio constituye el milagro de la política moderna.

Ahora bien, en la realidad escasean los países que han logrado combinar armónicamente estas tres instituciones, el caso más logrado sería el de Dinamarca. A juicio de Fukuyama el panorama no es muy alentador: «*El hecho de*

³ F. FUKUYAMA (2016): *Orden y decadencia de la política. Desde la Revolución Industrial a la globalización de la democracia*. Editorial Deusto, 1.ª edición, 776 páginas.

que exista uno de esos tres tipos de instituciones no implica que los otros existan también: Afganistán, por ejemplo, ha celebrado elecciones democráticas desde 2004, pero tiene un Estado extremadamente débil y es incapaz de hacer que se respeten las leyes en gran parte de su territorio. Rusia, en cambio, tiene un Estado fuerte y celebra elecciones democráticas, pero sus gobernantes no se sienten sometidos al principio de legalidad. La nación de Singapur tiene tanto un Estado fuerte como un principio de legalidad heredado de sus antiguos colonizadores británicos, pero sólo presenta una forma atenuada de responsabilidad democrática» (p. 44).

Precisamente el propósito declarado de su obra es tratar de encontrar las razones explicativas de fondo de estos contrastes, para ello es necesario buscar las respuestas a una serie de cuestiones clave: *«¿De dónde proceden originalmente estos tres grupos de instituciones? ¿Cuáles fueron las fuerzas que impulsaron su creación y las condiciones bajo las cuales se desarrollaron? ¿En qué orden se crearon y cómo se relacionaron unas con otras? Si pudiéramos entender cómo surgieron esas instituciones básicas, tal vez podríamos entender mejor la distancia que separa a Afganistán o Somalia de la Dinamarca contemporánea» (p. 44).*

La larga travesía intelectual con el fin de encontrar las respuestas a las preguntas planteadas parte de los primeros tiempos históricos y llega hasta la antesala de la Revolución Industrial, utilizándose como brújulas la historia, la economía, la política, la sociología, las ideas, la cultura o la antropología. El primer paso es averiguar cómo

y por qué, partiendo de sistemas de gobierno tribales, se evolucionó con mayor o menor fortuna hacia las estructuras propias de un Estado en los casos de China —a la que se le dedica una amplia atención—, India, el mundo islámico o el ámbito occidental. Seguidamente, se estudian los orígenes de los otros dos elementos institucionales propios de una democracia moderna: el principio de legalidad y el gobierno responsable. En este sentido, el análisis se vuelca más en la experiencia europea; más concretamente Fukuyama se detiene en cuatro casos de construcción estatal distintos y que denomina de la siguiente forma: el absolutismo débil, característico de las monarquías francesa y española de los siglos XVI y XVII; el absolutismo satisfactorio de la monarquía rusa; la oligarquía fallida de Hungría y Polonia; y el gobierno responsable desarrollado en Inglaterra y Dinamarca.

Y el balance realizado por Fukuyama de estas diferentes vías de construcción estatal es muy esclarecedor: *«Hemos tratado cinco casos europeos que nos han llevado a conclusiones distintas en lo tocante a la responsabilidad y a las instituciones representativas. Francia y España vieron el nacimiento de un absolutismo débil, en el que no se estableció ningún principio de responsabilidad parlamentaria. Ambos Estados lograron este resultado vendiéndose poco a poco a una amplia variedad de élites, cuyos privilegios y exenciones les protegían —pero no al resto de sus sociedades— del poder arbitrario del Estado. En Rusia se impuso un absolutismo más profundo, al estilo chino, en el cual la*

monarquía podía dominar a sus propias élites incorporándolas al servicio del Estado. En Hungría, una élite fuerte y cohesionada logró imponer controles constitucionales al poder del monarca y estableció un principio de responsabilidad. Sin embargo, estos controles eran tan fuertes que afectaron negativamente a la capacidad del Estado para actuar de manera cohesionada. Por último, únicamente en Inglaterra un Parlamento fuerte logró imponer un principio de responsabilidad al rey, pero de tal modo que no socavase su poderosa y unificada monarquía» (p. 594). Y añade: «Los daneses tomaron un camino muy diferente al de los ingleses para llegar a la democracia liberal, pero, al final, llegaron a un destino muy parecido (...) existen varios caminos diferentes para llegar a Dinamarca» (p. 611).

En suma, Fukuyama muestra y demuestra de forma pormenorizada cómo a finales del siglo XVIII se había conseguido en el mundo una implantación muy desigual de los tres componentes esenciales del orden político moderno: un Estado sólido, dotado de una administración competente; la subordinación del Estado a la legalidad; y la rendición de cuentas del Gobierno ante la ciudadanía. Cómo este modelo se implantó con distinto grado de éxito en otros países a partir del siglo XIX y la decadencia del sistema que se aprecia en la actualidad en múltiples casos, es el tema principal del segundo volumen, que será objeto de una futura reseña bibliográfica.

Como sucede con los grandes libros, y éste así puede ser catalogado sin la menor duda, no hay

reseña que le pueda hacer justicia, en tal caso creemos que la misión del crítico debe ser la de incitar a su lectura. ¿Por qué quien lo adquiriera habrá realizado una provechosa inversión y no un gasto, y quien lo lea verá recompensado con creces su tiempo y esfuerzo? A buen seguro el tiempo dedicado a la lectura de este libro tiene, a nuestro juicio, una doble recompensa. De una parte, no es dogmático, hace pensar al lector, siendo prácticamente imposible no leerlo sin caer en la tentación de subrayarlo o de anotarlo; unas veces concita la complicidad y otras despierta la disensión del lector, recordemos al respecto la llamada de atención de Marcel Proust: «*Las mejores ideas no son las que provocan el asentimiento del lector, sino las que incitan a la discrepancia*». En verdad cuando se concluye la última página se desean abrir otros libros para profundizar en los temas tratados. Y de otra parte, en los actuales momentos que vivimos en España esta obra deja meridianamente claro que la calidad de las instituciones políticas y económicas es esencial para la prosperidad de un país⁴. En definitiva, por muchos y justificados motivos coincidimos plenamente con la valoración que de esta obra ha realizado Ian Morris: «*Un triunfo intelectual: ambicioso en su alcance, sensato en sus valoraciones y rico en provocaciones; en resumen, un clásico*».

MIGUEL GONZÁLEZ MORENO

⁴ En este tema es de lectura obligatoria el reciente y magnífico ensayo de C. SEBASTIÁN: *España estancada. Por qué somos poco eficientes*. Editorial Galaxia Gutenberg, 2016.

NORMAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES PARA LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y reseñaciones) deberán ser originales, cediendo el autor, antes de su publicación, los derechos de explotación y copia a la Revista Española de Control Externo.
 2. Los trabajos no podrán encontrarse en proceso de evaluación ni haber sido publicados o aceptados para su publicación en cualquier otro medio.
 3. Los originales deberán presentarse a espacio y medio, cuerpo de letra 12.
 4. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas, incluyendo cuadros, gráficos, notas a pie de página y referencias bibliográficas.
 5. Las notas y comunicaciones no superarán las 10 páginas y las reseñaciones no superarán las 5 páginas.
 6. En los artículos la primera página incluirá: título, nombre del autor o autores, cargo o titulación, institución de trabajo, un resumen de una extensión de entre 150 y 250 palabras y 5 palabras clave. El resumen y las palabras clave deberán redactarse en español y en inglés.
 7. La estructura debe responder al siguiente esquema:
 - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
 - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis —a), b), c)...— y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
 8. Las referencias bibliográficas se pondrán al final del texto, siguiendo el orden alfabético de autores. Las notas a pie de página se numerarán en arábigos, a espacio sencillo y cuerpo de letra 10.

De forma orientativa, el modo de redactar las referencias bibliográficas será el siguiente:

 - **Libros:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del libro (en cursiva), editorial, ciudad de publicación y año.
 - **Revistas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del artículo (entrecuadrado), nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año.
 - **Trabajo recogido en un libro colectivo:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecuadrado); título del libro (en cursiva); apellidos en mayúsculas del coordinador, director o editor de la obra, seguido de las abreviaturas coord., dir. o ed. (entre paréntesis); editorial, ciudad de publicación y año.
 - **Publicaciones electrónicas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecuadrado); título del libro o nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año. Seguidamente se mencionará (entre llaves y en cursiva) la dirección web donde se puede consultar el trabajo.
 9. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 21 07 - e-mail: recex@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.
- Nota:** Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma.

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO
Tribunal de Cuentas. Padre Damián, 19
28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92 - recex@tcu.es

Advertencia: Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

NOTA: Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.



TRIBUNAL DE CUENTAS