

Enriqueta Chicano Jávega
Ana Cossío Capdevila
Manuel Ángel Aguilar Belda
Manuel Lagarón Comba
Tribunal de Cuentas de España

El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas de España: limitaciones y riesgos del proceso de evaluación

RESUMEN/ABSTRACT:

Evaluar, estimar o valorar el impacto financiero de una fiscalización promovida por un órgano de control como el Tribunal de Cuentas es un proceso sistemático de análisis que permite determinar, en términos monetarios, la mejora o beneficio experimentado por el ente fiscalizado tras adoptar las recomendaciones formuladas por aquél.

La bondad de esta actividad radica, entre otras cosas, en conocer la utilidad de la función fiscalizadora desde una perspectiva puramente financiera, sin perjuicio del resto de beneficios que conlleva dar cumplimiento al mandato de fiscalizar la actividad económico-financiera del sector público. Sería, por tanto, la huella positiva dejada en el ente fiscalizado por el órgano de control tras el ejercicio de su función.

No obstante, ciertas limitaciones y riesgos pueden afectar a la objetividad del proceso, los cuales hemos denominado: lapso de evaluación, elemento de desatención inducida, hecho de auto-revisión, evidencia de validación, factor de subjetividad y efecto de auto-justificación, los cuales son debidamente explicados a lo largo de estas páginas.

Parece oportuno que cualquier entidad de supervisión intente evidenciar convenientemente su cometido, tanto en la observancia del cumplimiento de los principios clásicos de legalidad, eficacia y economía, como en su propia eficiencia, al poner de manifiesto el valor económico de todo aquello que ha supuesto un beneficio público fruto de su labor.

Evaluating, measuring or assessing the financial impact of any audit carried out by a Supreme Audit Institution like the Spanish Court of Audit is a systematic analysis process that allows determining the management improvement, in monetary terms, of the accountable entity after the recommendations implementation.

The virtue of this activity consists in the knowing of the audit function utility since a purely financial perspective, notwithstanding of the rest of the utilities that implies the mandate of the audit compliance on the public sector activity. It would be hence the positive trace of the audit body printed on the audited entity after the auditing.

Nevertheless some limitations and risks may affect the process objectivity. These must be taken into account to avoid some alteration of its accuracy. We refer to some aspects that we have named evaluation interval; element of no implementation induced; fact of self-testing; validation evidence; subjectivity factor; and self-justification effect. These are going to be hereinafter explained.

It is convenient that every supervision entity proves properly its observance capability on the compliance with regulations and the effectiveness and the economy principles, and its own efficiency in terms of showing the financial value of each public improvement caused by its labour.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

IMPACTO FINANCIERO, FISCALIZACIONES, TRIBUNAL DE CUENTAS, LIMITACIONES, RIESGOS
FINANCIAL IMPACT, GOVERNMENT AUDITING, SPANISH COURT OF AUDIT, LIMITATIONS, RISKS

1. INTRODUCCIÓN: IMPACTO FINANCIERO, EVALUACIÓN, DECLARACIÓN Y RECOMENDACIONES DE FISCALIZACIÓN¹

Podría definirse el impacto financiero (en adelante IF) como el efecto o repercusión positiva que ha tenido en su gestión un ente fiscalizado a partir del momento en que éste ha adoptado las recomendaciones, medidas o propuestas sugeridas por el órgano fiscalizador, y siempre y cuando dicho efecto pueda ser valorado en términos monetarios.

Para determinarlo, es preciso llevar a cabo una evaluación previa, la cual se entiende como el proceso analítico que permite estimar tal repercusión a partir del momento en que el ente ha adoptado las propuestas del órgano de control. Esto da lugar a la declaración de IF, que es el documento formal emitido por éste, una vez que haya podido evaluarse el IF observado en la gestión posterior a la fiscalización, y en el que se reconoce explícitamente y en términos monetarios el valor constatado de la mejora, beneficio, recuperación de pagos indebidos o de derechos de cobro pendientes de realizar derivados de sus recomendaciones.

En relación con ellas, el Tribunal de Cuentas (Tribunal o TCu, en lo sucesivo) establece en sus Normas de Fiscalización que en el informe de fiscalización se propondrán “las medidas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o entidades fiscalizadas que se puedan deducir de los resultados o conclusiones de la fiscalización, espe-

cificando a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica”² Se convierten así en la herramienta para que las instituciones objeto de control dispongan de una directriz correctora de las deficiencias detectadas, lo que haría que, una vez subsanadas, las mejoras o utilidades obtenidas pudieran ser constatadas como financieras o no financieras; es decir, medibles o no desde una perspectiva monetaria. Las primeras son las que darían lugar a impactos financieros susceptibles de ser posteriormente evaluados y cuantificados, y son precisamente a los que nos vamos a referir a lo largo de este trabajo.

2. REQUISITOS Y ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA EVALUACIÓN DE IMPACTOS FINANCIEROS

En el artículo titulado *El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. El Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio*³, publicado en la *Revista Española de Control Externo*, sus autores hacemos referencia tanto a los requisitos que han de cumplir los impactos financieros como a los aspectos más reseñables a considerar en la evaluación. Estos son los requisitos:

- **Causalidad:** ha de haber una relación causal entre el trabajo llevado a cabo por el TCu y la mejora obtenida por el ente fiscalizado. Esta causalidad puede ser directa, cuando éste haga cambios en la línea de las recomendaciones del Tribunal; o indirecta, cuando en condiciones normales la



¹ Nuestro agradecimiento a Rebecca Farmer y a Mark Babington, Directores de la National Audit Office del Reino Unido.

² Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas el 23 de diciembre de 2013. Pg 34

³ Enriqueta Chicano Jávega, Ana Cossio Capdevila, Manuel Ángel Aguilar Belda, Manuel Lagarón Comba “El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. El Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio”. *Revista Española de Control Externo* nº 43. Ed. Tribunal de Cuentas. Enero 2013. Páginas 15-38

mejora ya se hubiera producido por sí misma; no obstante, la acción del TCu aceleró su obtención al verse estimulado aquél por las medidas planteadas.

- **Realización:** los IFs han de ser constatados antes o a lo largo del año natural en el que son declarados. No obstante, lo normal es que transcurra un periodo entre la aceptación de una recomendación por parte del ente fiscalizado y la constatación de las utilidades que ésta pueda brindar.
- **Atribución:** es la parte proporcional del IF que se deba a la actuación del TCu y no a otros agentes externos. En este caso, es posible que se solapen las propuestas emitidas en el informe con las mejoras que la entidad fiscalizada haya puesto en marcha por su cuenta, así que es preciso establecer cuál es el grado de contribución del órgano de control al beneficio obtenido y qué parte le corresponde a aquélla. Si el efecto se debiera a otros agentes distintos del fiscalizador y del fiscalizado, no se hablaría de solapamiento, sino de atribución referida a factores externos.
- **Validación:** todos los IFs que sean atribuibles a la acción del TCu debieran ser confirmados por la entidad fiscalizada al máximo nivel de gestión, lo que añadiría gran valor a las declaraciones correspondientes. Éstas, a su vez, necesitarían de evidencia suficiente de conformidad por parte de aquélla, como cartas o informes de reconocimiento explícito de que el avance se ha obtenido a raíz de la intervención del Tribunal.

En cuanto a los aspectos, y una vez cumplidos los requisitos, se señala también en el referido artículo que son mayoría los casos en los que los IFs pueden cuantificarse con facilidad, como los referidos a economías directas obtenidas por los organismos e instituciones tras la aplicación de las medidas encaminadas a reducir gastos o a corregir errores motivados por pagos duplicados o indebidos en los que se haya podido incurrir. Aquí, el método de cálculo se enfoca directamente, bien sobre los resultados de aquellas propuestas que han producido una reducción de costes o bien sobre los resultados de las que han mostrado un claro incremento de los ingresos obtenidos.

No obstante, a la hora de evaluar pueden surgir dificultades cuando se observa solapamiento entre los impactos originados por el TCu y los que proceden de la propia institución, lo que hace más complejo el sistema de cálculo. Esto sucede si el TCu propusiera sistemas a través de los cuales se podrían obtener los mismos resultados a costes más bajos, pero cuando también el

propio organismo fiscalizado hubiera introducido ya los suyos para conseguirlos.

Otra posibilidad que puede plantearse es la de valorar el IF cuando la calidad de los resultados se ha optimizado aplicando igual o menor coste; es decir, aumentando la eficiencia. Esto ocurriría si se observara, por ejemplo, un avance ostensible en la calidad de los servicios prestados a los ciudadanos. No obstante, aquí el resultado no es tan fácil de cuantificar, aunque tan importante que cuando sí lo es. En un escenario así, sería preciso utilizar un indicador adecuado, como el de satisfacción, e intentar asignarle un valor que luego se pondría en relación con el coste del servicio prestado, una vez optimizado. La consecuencia de la comparación traería consigo la cuantificación del avance.

Otro aspecto relevante a considerar es que el cálculo de un IF ha de medirse siempre en términos netos, o sea, deduciendo de las mejoras obtenidas por la entidad fiscalizada, a raíz de la aplicación de la medida, los costes asociados para su ejecución. Cuando la determinación de los costes sea compleja o no pueda estimarse, es aconsejable que, en función de las circunstancias, se considere una ponderación de la huella generada para no distorsionar la verdadera contribución de dicha medida.

Finalmente, y respecto de los IFs recurrentes; es decir, cuando los beneficios (menores gastos o mayores ingresos) son esperados en ejercicios sucesivos, es preciso atribuir a cada periodo el impacto previsto, y que la atribución esté debidamente fundamentada.

3. LIMITACIONES Y RIESGOS DEL PROCESO DE EVALUACIÓN

Desde el momento en que decidimos llevar a cabo evaluaciones de IF de ciertas fiscalizaciones emprendidas, una de las mayores inquietudes ha sido determinar el marco de limitaciones y riesgos que pudieran afectar a su objetividad. La experiencia recabada hasta el momento permite determinar los que quizá sean más apreciables, dando pie para sugerir formas de abordarlos.

No olvidemos que la estimación tiene el objetivo final de formular la respectiva declaración de IF, la cual se sustancia en un documento formal emitido por el órgano fiscalizador y en el que se reconoce explícitamente y en términos monetarios el valor constatado de la mejora, el beneficio, la recuperación de pagos indebidos o la realización de cobros pendientes que puedan derivarse del examen o comprobación abordados.

En este proceso hay que tener en cuenta que:

- a) Tal declaración tiene lugar tiempo después –a veces varios años– de ser aprobado el informe por el

Pleno del Tribunal y posteriormente asumido por la Comisión Mixta Congreso Senado para las Relaciones con el TCu (Comisión Mixta o Comisión, en lo sucesivo).

- b) El análisis ha de ser efectuado por el mismo órgano que emprendió los trabajos de comprobación.
- c) La base documental que lo sustenta es tan sólo la contestación o serie de contestaciones que, tiempo después, proporciona el fiscalizado a instancias del evaluador.
- d) Debido al paso del tiempo, dicho análisis se mueve, indudablemente, en un marco de cierta subjetividad, lo que no debe impedir que la ciudadanía pueda conocer el efecto positivo que tiene sobre las administraciones públicas y el sector público en general las mejoras propuestas por sus instituciones de control, y cuál es el valor económico de dichas mejoras.
- e) El riesgo fundamental de evaluar los impactos financieros de las fiscalizaciones radica, quizás, en no valorar suficientemente las que generen una huella menor en beneficio de las que puedan generarla mayor.

Téngase en cuenta que la evaluación de IF no es en sí misma un procedimiento de fiscalización o de seguimiento de recomendaciones, sino una valoración sistemática y objetiva de los resultados de aquéllas que sean de tipo financiero, y que está basada en las respuestas dadas años después por quienes, probablemente, no ocupaban en aquel momento puestos de responsabilidad como cuentadantes.

El objetivo de la estimación se establece con vistas a determinar si, con base en ésta y con los antecedentes de la revisión previa, la institución declara motu proprio que la labor de control ha servido para mejorar su gestión. El contenido de las respuestas y su prontitud son elementos que a menudo también marcan sensiblemente las limitaciones y los riesgos sobre la corrección de la valoración, tal y como intentaremos ilustrar posteriormente.

4. LAS LIMITACIONES

Denominamos **lapso de evaluación** al tiempo que transcurre entre el momento en que tuvieron lugar los trabajos de campo efectuados por el fiscalizador y el de la estimación propiamente dicha. En todo este período **intervienen los siguientes períodos intermedios:**

- a) El que dista entre la finalización de los trabajos de campo y la aprobación del informe correspondiente por el Pleno.

- b) El que media entre la aprobación y la que, tras su envío a las Cortes, lleva acabo la Comisión Mixta.

- c) El que, siendo prudencial e imprescindible, ha de pasar entre la formulación de las medidas y la adopción de éstas por el ente revisado.

- d) El que transcurre entre la adopción y su posterior constatación por el evaluador.

En todo este intervalo se pueden producir situaciones como la extinción del organismo revisado; la asunción de sus funciones por otro diferente; el nombramiento de nuevos gestores y administradores; el cambio en el ordenamiento respecto del existente en el momento en el que el TCu hizo sus propuestas de mejora, etc. Consecuentemente, la acumulación de retrasos en los diversos estadios, al margen del que es imprescindible para la puesta en marcha de aquéllas, no hace otra cosa que dificultar la valoración y afectar a su corrección, por cuanto que las condiciones del análisis pueden ir cambiando paulatinamente.

Obviamente, la reducción de plazos al mínimo necesario por todos los implicados es la única forma de remediar una dilación que, tan solo en parte, es inevitable.

Llamamos **elemento de desatención inducida** al hecho por el que la Comisión Mixta, pasado un tiempo, a veces prolongado, acuerde la adopción de una serie de medidas que no guarden relación plena con las recomendaciones del TCu; o eluda alguna de ellas; o añada otras que el Tribunal no propuso, y lo haga en un marco normativo distinto al que estaba en vigor en el momento en que el éste aprobó su informe.

En estos casos, se observa que cuanto mayor es la demora en instarlas más se alejan éstas de las propuestas formuladas originariamente por el Tribunal, lo que, indudablemente, induce a cierta desaplicación por parte del fiscalizado, ya que éste puede entender tal circunstancia como una no sujeción a **aquéllas en beneficio** de la adopción de las formuladas por la Comisión.

Como en el contexto anterior, no hay mejor solución que conseguir la máxima proximidad en las respuestas institucionales para que la entidad sepa a qué atenerse en el supuesto de querer seguir las.

Denominamos **hecho de auto-revisión** a la circunstancia por la que la institución que llevó a cabo la comprobación es la misma que, años después, realiza la estimación derivada de aquélla, lo que implica una necesaria auto-revisión de lo que se hizo en su momento. La cuestión es si esta tarea debiera ser emprendida por alguien distinto al comprobador, de modo que no se pierda ninguna dosis de objetividad.

Pues bien, en el ámbito del Tribunal, la solución nos la da el art. 136 de la Constitución, que se refiere a éste



como *supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la actividad económica del Estado, así como del sector público*. Por tanto, no cabe delegar dicha tarea en una institución “no suprema” diferente, sino que la imparcialidad la ofrecería un evaluador ajeno al controlador, aunque ambos operen en la misma institución. Obviamente, idéntica solución podría plantearse en organizaciones similares.

Téngase en cuenta que la evaluación de IF es la estimación en términos monetarios de las ventajas de la implementación de las propuestas. Desde esta perspectiva, parece lógico que sea el órgano que emprendió los trabajos de control el que examine la repercusión financiera que éstos han producido. No obstante, en aras a la mayor pureza, y considerando que el procedimiento analiza la huella de lo propuesto, lo que obliga a realizar una nueva revisión de lo realizado, no hay mejor forma para afrontarlo que siendo el evaluador distinto del controlador.

En otro orden de cosas, hacemos mención a la **evidencia de validación** de IF al referirnos al elemento que objetivamente se utiliza de base documental para declarar el impacto. Es decir, el documento en el que el cuentadante otorga al controlador la autoría de la huella positiva generada por sus propuestas. Bien entendido que, como ya hemos indicado, este tipo de trabajo no es ni una fiscalización ni un seguimiento de las recomendaciones, sino que se trata tan sólo de valorar unos datos que voluntariamente son facilitados al evaluador

en relación con el posible valor monetario que ha tenido el seguimiento de las que sean de tipo financiero.

En este sentido, se pretende conseguir del representante del organismo fiscalizado su opinión escrita, objetiva y connivente respecto de las medidas formuladas por el Tribunal y del posible valor económico generado por su adopción; así como que muestre su conformidad y afirme en la evidencia de validación que, debido a su desempeño, la entidad que representa ha obtenido mejoras y beneficios.

No cabe duda de que, por mucha seguridad que el controlador tenga en la bondad de sus propias recomendaciones, si el organismo no declara de modo espontáneo que ello es debido a su actuación, de nada serviría declarar como propio un impacto que no es explícitamente reconocido por el usuario de aquéllas.

Entonces, ¿qué hacer cuando el que se ha producido es evidente aunque no explícitamente reconocido por el fiscalizado? Es decir, ¿qué hacer cuando éste no valida de forma fehaciente la huella positiva en la evidencia de validación?

De producirse la circunstancia planteada, entendemos que si el analista está seguro de que se ha cumplido de facto y plenamente el requisito de atribución, de modo que no se puede hablar de posible solapamiento entre las medidas y las acciones que, en su caso, hubiera podido emprender posteriormente el controlado; casi con toda seguridad que podría entenderse validado sin que conste el expreso reconocimiento del organismo de

que la huella positiva es atribuible a la acción del aquél. Bastaría, simplemente, con la evidencia en el escrito de contestación de que se han obtenido las mejoras o beneficios correspondientes, y en el que se indique expresamente cuál es el valor monetario que se les atribuye.

4.1. EJEMPLOS DE LIMITACIONES

4.1.1 Lapso de evaluación

Para explicar esta limitación, hacemos mención a la evaluación de IF referido a la *Fiscalización de las subvenciones gestionadas por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (INAEM), Ejercicio 2001*.

La secuencia de los periodos fue la siguiente:

- Periodo 1

Los trabajos de campo finalizaron en julio de 2002, siendo aprobado el informe en julio de 2003.

- Periodo 2

El acuerdo de la Comisión Mixta tuvo lugar en mayo de 2005.

- Periodo 3

Ni las medidas formuladas por el Tribunal ni las aprobadas por la Comisión establecen ningún plazo para el seguimiento de las mismas.

- Periodo 4

La recomendación 3ª, que es de tipo financiero, y que junto con las demás fue asumida por la Comisión casi dos años después, se refiere a requerir a ciertos beneficiarios de subvenciones para que subsanen los defectos de no justificación observados y, en su caso, tramiten los expedientes de reintegro que procedan. Aquí, la Comisión instó al INAEM a que procediera

como recomendaba el Tribunal, si bien, ya se ha indicado que casi dos años después.

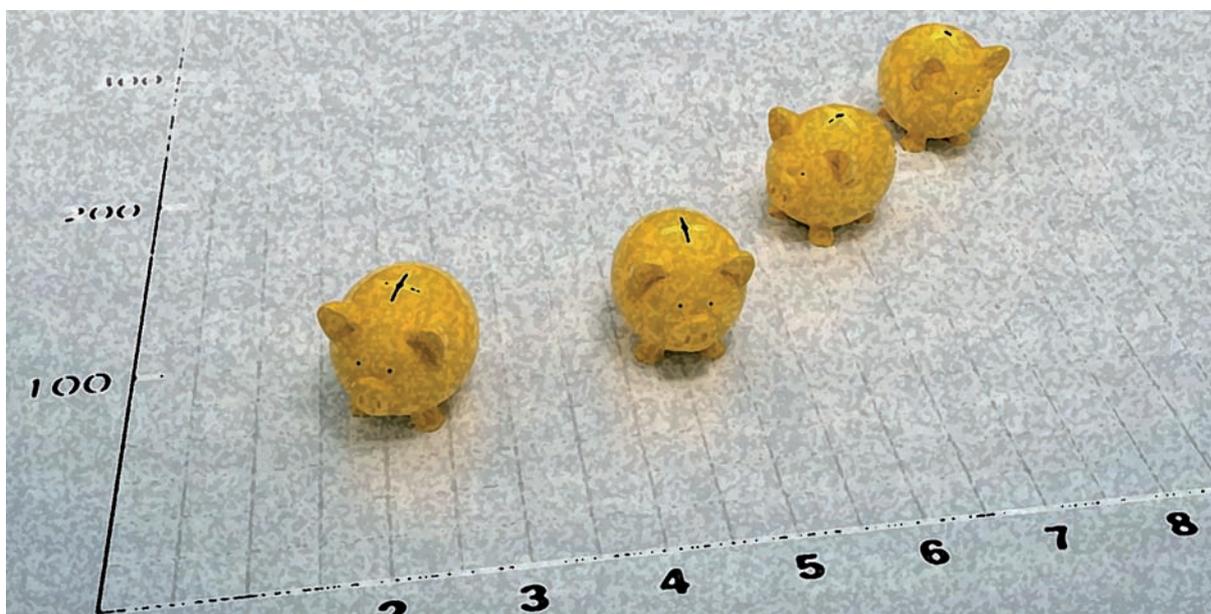
En este ámbito, la limitación radica en la acumulación de plazos que pueden alterar las condiciones de la valoración: primero el propio Tribunal, que aprobó en 2003 un informe cuyos trabajos de campo habían concluido justo un año antes. Luego la Comisión, que aprobó en 2005 un informe que había entrado en el Congreso casi dos años antes. En todo el lapso se ha producido una nueva estructura organizativa del ente revisado y un nuevo marco normativo que afectaba a las subvenciones, de modo que las condiciones de la valoración habían cambiado. Además, esta dilación ha puesto de relieve una situación paradójica evidente, y es que los reintegros recomendados por el Tribunal fueron tramitados antes incluso de que la medida fuera instada en este sentido por la propia Comisión Mixta.

4.1.2 Elemento de desatención inducida

Respecto de esta cuestión, consideramos ilustrativa la evaluación de IF relativa a la *Fiscalización de las Becas y ayudas de carácter general en el ámbito universitario (convocatoria general y de movilidad) ejercicio 2001*, de abril de 2004.

En el apartado VII del informe correspondiente, constan siete recomendaciones, entre las que cabe señalar la n° 6, por ser estrictamente financiera:

Respecto al componente de beca denominado "precio público por servicios académicos" que se liquidan a las universidades, sería conveniente, mediante disposición, convenio o acuerdo, deter-



minar el régimen de funcionamiento de dichos pagos.

En su sesión de 28 de septiembre de 2004, cinco meses después de que lo hiciera el Tribunal, la Comisión Mixta, a la vista del informe, acordó una serie de medidas. Si bien el Tribunal propuso siete recomendaciones, la Comisión aprobó sólo seis, omitiendo una fundamental y de carácter estrictamente financiero, que es la anteriormente citada, y que está referida al precio público por servicios académicos y su necesidad de regular el funcionamiento de los pagos.

Así, cuando el TCu solicitó a la entidad fiscalizada, el Ministerio de Educación Cultura y Deportes (MECD), información relativa al grado de implementación de las propuestas formuladas en su informe de 2004; la respuesta no hizo mención alguna a tal recomendación financiera, por lo que la divergencia entre lo recomendado por el Tribunal y lo aprobado por la Comisión Mixta indujo al organismo a desatender este aspecto tan importante que podría ser claramente valorable en términos monetarios y, por tanto, objeto de estimación de IF.

4.1.3 Hecho de auto-revisión

Como ya hemos señalado en el apartado 4 anterior, esta es una limitación ineludible por cuanto que los trabajos de evaluación de IF desarrollados por el Tribunal, y teniendo en cuenta su condición de supremo órgano fiscalizador, parece lógico que sean efectuados por la propia Institución, aun siendo ella misma la que llevó a cabo la comprobación. La verdadera garantía de la máxima imparcialidad radicaría en que fueran unidades distintas las que ejecutasen los trabajos de control y de estimación.

En este sentido, la experiencia es que, al distinguir ambas tareas y asignarlas a unidades diferentes, la auto-revisión inherente a la valoración se desarrolla en un marco mucho más objetivo. De hecho, del total de fiscalizaciones analizadas, a estos efectos se han considerado objetivamente estimables por evaluadores distintos tan sólo una quinta parte, y ello es debido al rigor establecido en los criterios de selección de recomendaciones evaluables.

4.1.4 Evidencia de validación

Una verdadera limitación a la hora de declarar el IF puede producirse cuando el evaluador concluya que se cumplen todos los requisitos para declararlo, a excepción de la necesaria confirmación motu proprio emitida por el organismo de que se han experimentado mejoras tras la aplicación de las propuestas formuladas en su momento por el Tribunal.

Al respecto, no podemos proponer ningún escenario real que ilustre esta situación, por cuanto que, hasta la

fecha, todos los fiscalizados con impacto financiero declarable lo han confirmado de forma explícita. No obstante, en base a la experiencia adquirida, y con fines puramente didácticos, quizá sea oportuno plantear un supuesto de lo que podría ser una estimación no confirmada de IF correspondiente a una hipotética fiscalización realizada en 2007, y que hemos denominado ficticiamente *Financiación pública de la Asociación de Federaciones Deportivas gestionada por el Consejo Nacional del Deporte en el período 2004-2005*.

En el apartado de recomendaciones de dicho informe consta la siguiente:

En cuanto a las deficiencias e irregularidades concretas reseñadas en este informe que suponen la falta de justificación de las subvenciones percibidas por la Asociación de Federaciones Deportivas (AFD) en el período de referencia, se considera necesario que el Consejo Nacional del Deporte (CND) inste a la debida rendición en forma de las mismas por parte de dicha Asociación y, en su caso, se proceda, de acuerdo con la normativa vigente, al reintegro de las cantidades insuficientemente justificadas.

Por su parte, la Comisión Mixta, a la vista del informe, acordó instar al Gobierno a que tomara las siguientes medidas:

Que el CND mantenga congeladas las subvenciones correspondientes a los ejercicios 2006-2007 hasta que se produzca el reintegro de las cantidades insuficientemente justificadas percibidas por la AFD en el periodo de referencia objeto del Informe de fiscalización.

Posteriormente, transcurridos ya seis años desde la publicación del informe, y en cumplimiento de la necesaria labor de seguimiento, el TCu decidió solicitar a la entidad fiscalizada información relativa al grado de implementación de la propuesta formulada en su informe de 2007, a través de un escrito dirigido a ésta.

A la vista de la información recibida y de sus posteriores aclaraciones, el evaluador extrajo, entre otras, las siguientes conclusiones:

Conclusión nº 1:

No se cumple el principio de atribución en su totalidad, debido a que el CND, tanto en su escrito inicial de contestación como en el de aclaraciones posteriores, en ningún momento hace mención expresa a que las medidas tomadas por la entidad sean consecuencia de las recomendaciones del informe.

Conclusión nº 2:

En consecuencia de lo anterior, no se cumple tampoco el principio de validación, por cuanto que el IF atri-



buible a la acción del TCU no ha sido confirmado por el CND al más alto nivel de la gestión, que es la presidencia del organismo, de modo que no hay evidencia suficiente de conformidad por parte de la entidad fiscalizada.

Conclusión nº 3:

En relación con la determinación de que sea o no IF, y de acuerdo con la recomendación formulada por el Tribunal, la prueba la daría la comparación entre cuál sería la situación financiera del CND antes y después de seguir la misma; por cuanto que de no seguirla, éste seguiría manteniendo los saldos deudores de las subvenciones entregadas a la AFD y no justificadas adecuadamente por ella, los cuales estarían al margen de la tesorería de la propia entidad, como venía sucediendo desde que se concedió la primera de ellas, en 2004.

Conclusión nº 4:

En esta ocasión, se presenta una situación relativamente compleja a la hora de evaluar: aquélla en la que el CND confirma en su escrito de respuesta cuál es el detalle individualizado de todas las subvenciones concedidas a la AFD que fueron posteriormente reintegradas al Tesoro, pero que, no obstante, ni en el escrito de confirmación ni en la respuesta inicial hace la más mínima alusión a que tales reintegros hayan sido debidos a una recomendación del Tribunal. Pese a ello, por los motivos aducidos, se entiende que esto se ha debido a la comprobación emprendida por éste.

5. LOS RIESGOS

Nos referimos al **factor de subjetividad** cuando el lapso de evaluación hace que las condiciones del análisis se hayan modificado por el paso del tiempo. Esto, que ya

hemos calificado al comienzo de limitación, se torna en riesgo cuando se producen situaciones como la que se expone a continuación. Imagínese, por ejemplo, la dificultad de evaluar el IF producido por una fiscalización cuyos trabajos de campo tuvieron lugar hace casi cinco años; en la que la Comisión Mixta tardó dos años en asumir las propuestas formuladas por el Tribunal; en la que el fiscalizado se ha extinguido, siendo sus competencias repartidas entre dos entidades de nueva creación y pertenecientes a distintos ministerios; en la que ciertas áreas de la gestión de uno de ellos han sido encomendadas a una sociedad estatal creada al efecto; en la que los gestores y cuentadantes ya no prestan servicios en el sector público y en la que la normativa aplicable ha sido modificada desde que se realizó la comprobación. Pues bien, todos estos factores afectan inevitablemente a la objetividad de la valoración al alterarse el escenario del análisis, convirtiéndose en un riesgo en la estimación.

En este caso, el evaluador ha de situarse en el momento en que se formularon las medidas, y tras obtener la información de lo que aconteció en el período en el que éstas se pusieron en práctica hasta la nueva estructuración, las analice con esa referencia temporal abstractándose de solapar los resultados de la huella positiva con los derivados de actuaciones del nuevo ente en su marco de actuación presente. Debería asimismo fijarse un margen temporal fuera del cual no procediese realizar evaluación de IF dadas las dificultades de medición y lo limitado de su pertinencia.

Para ilustrar esta cuestión proponemos el ejemplo del *Informe de fiscalización del Fondo para la concesión de microcréditos para proyectos de desarrollo básico en el*



exterior, de 2009, y donde se produjo la siguiente situación:

El FCM, que en 2009 era gestionado por la AECID y utilizaba para sus operaciones financieras los servicios de agente financiero del ICO, fue liquidado de acuerdo con la DT 10^a de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011; siendo sus activos, derechos y obligaciones transferidos al Fondo para la Promoción del Desarrollo (FONPRODE).

Desde julio de 2011, un acuerdo de encomienda de gestión firmado por la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional y la Sociedad Estatal España Expansión Exterior, S. A. (antigua P4R, S.A.), otorga a ésta última la prestación de servicios de apoyo técnico en las actuaciones relacionadas con el FONPRODE. Por otro lado, desde 2012 y tras la modificación del Estatuto de la AECID, es la Dirección de Cooperación Multilateral, Horizontal y Financiera (DCMHF) de este organismo la encargada de la administración del FONPRODE.

Teniendo en cuenta que fue en noviembre de 2009 cuando el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó el informe respectivo, y que el Acuerdo de la Comisión Mixta fue de mayo de 2011, no cabe duda de que la estructura organizativa, los responsables y el marco normativo han cambiado suficientemente como para que, en 2013, el analista deba hacer un verdadero esfuerzo de abstracción para determinar el IF de las propuestas y de su implementación, sin correr el riesgo de solapar sus resultados con los derivados de los cambios de la nueva estructura y marco normativo.

Por lo que se refiere al **efecto de auto-justificación**, cabe contemplar como riesgo el que un órgano de control

enfoque su labor sobre entes que, por sus características, puedan ser objeto de IF con más facilidad que otros. Un seguimiento estadístico de los declarados por el Tribunal, si bien necesario, pudiera causar una cierta auto-justificación en la selección de nuevas fiscalizaciones que aumenten en lo posible las cifras de retornos obtenidos o de mejoras valorables. Por tanto, ¿cómo tratar objetivamente esta cuestión?

La solución estaría quizás en someter la selección anual de las futuras fiscalizaciones a procesos que minimicen la subjetividad, y afrontarlas tratando de que las recomendaciones estén diseñadas con la debida precisión y detalle para que no se escape de la valoración la posibilidad de obtener y medir un IF. La experiencia dice que el analista se verá más favorecido en su labor si las propuestas reflejan datos concretos de los aspectos a los que se refieran, como importes, periodos, procedimientos, unidades administrativas afectadas, normas, indicadores, metas, etc.; lo que aumentará la capacidad de que su adopción posterior sea evaluada en términos monetarios.

Con todo ello, y cumpliendo así con el mandato del Pleno del Tribunal de realizar las comprobaciones que éste señale en su Programa anual, las que se emprendan tendrán la garantía de que cualquier aspecto relacionado con un potencial IF será tenido en cuenta por quien realice la valoración.

6. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo, se han puesto de manifiesto algunos aspectos relacionados con la evaluación de los IFs de fiscalizaciones emprendidas por el TCu,

así como las limitaciones y riesgos en los que se puede incurrir en su desarrollo. En este sentido, tan importante es evidenciar la eficiencia de un órgano de control en el ejercicio de sus funciones como la contemplación y delimitación de las dificultades y conflictos en los que tal ejercicio pueda estar inmerso, especialmente en momentos de gran sensibilidad social respecto de la transparencia en el desarrollo de las funciones del Estado y de las administraciones públicas. Con esta perspectiva, y de forma resumida, cabe repasar los siguientes conceptos:

- La huella generada por la acción fiscalizadora es el efecto o repercusión positiva que ésta produce sobre la gestión posterior de la institución fiscalizada. En tanto en cuanto dicho efecto pueda ser valorado en términos monetarios, se puede hablar de IF.
- Declarar un IF trae consigo el cumplimiento previo de ciertos requisitos, entre los cuales está el de la validación, que supone que la institución

fiscalizada admita explícitamente que, tras la revisión, se adoptaron las recomendaciones del TCu y que éstas produjeron mejoras mensurables.

- Los IFs lo son en su condición de ser medibles y cuantificables en términos monetarios. Cuando un impacto sea medible pero no cuantificable monetariamente, pierde su condición de financiero, pero no de impacto, el cual podría ser también evaluado por otros sistemas.
- Por ello, la importancia de unas medidas bien diseñadas radica en su capacidad para ser valoradas posteriormente por el evaluador.
- En cuanto a las limitaciones y riesgos, estos son los condicionantes que pueden hacer que la estimación pierda objetividad, de modo que una de las tareas del evaluador consiste en determinarlos y reducirlos en la medida de lo posible para evitar que alteren su calidad.