

Fortaleciendo la fiscalización de las fundaciones públicas II. Principales deficiencias detectadas y propuesta de planificación de auditoría integral.

David García del Pozo

Jefe de Área de Auditoría y Fiscalización
Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha

Revista Auditoría Pública nº 84
Noviembre 2024. Páginas: 37-50

Resumen: El objetivo de este trabajo es contribuir a mejorar el control de las fundaciones públicas. Con este objetivo se analizan las principales deficiencias detectadas en más de 60 informes de control del Tribunal de Cuentas, de los Órganos de Control Externo autonómico y de las intervenciones. A partir del análisis de riesgos derivado de este trabajo y los resultados previos publicados en García del Pozo, D. (2023) se presenta una propuesta de planificación de una Auditoría Integral para una fundación pública obligada a auditar sus cuentas anuales. Esta planificación va más allá de las tradicionales auditorías financieras y de cumplimiento, incluyendo la auditoría operativa, así como nuevas áreas de interés como el cumplimiento de la normativa sobre transparencia o sobre igualdad.

Palabras Clave: fundación pública, auditoría integral, auditoría operativa, transparencia, igualdad.

Abstract: The objective of this work is to contribute to improving the control of public foundations. With this objective, the main deficiencies detected in more than 60 control reports from Tribunal de Cuentas, the Spanish Regional Audit Institutions and the interventions are analyzed. Based on the risk analysis derived from this work and the previous results published in García del Pozo, D. (2023), a planning proposal for a Comprehensive Audit is presented for a public foundation required to audit its annual accounts. This planning goes beyond traditional financial and compliance audits, including operational auditing, as well as new areas of interest such as compliance with transparency or equality regulations.

Keywords: public foundation, comprehensive audit, performance audit, transparency, equality.

1. Introducción.

Dentro del sector público institucional, uno de los tipos de entidades más frecuentes es la fundación pública (el 17,5% del Sector Público Institucional recogido en Invenste). El artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones define las fundaciones como *“organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.”* La IGAE en su informe ‘Empresas y Fundaciones Estatales Informe económico-financiero’ se reconoce que las fundaciones se contemplan como instituciones que cooperan con los poderes públicos para la consecución de fines de interés general.

La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) no define qué debe considerarse como fundación pública. No obstante, de lo previsto en esta norma para las fundaciones estatales, en la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (Orden HAP/2105/2012), en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), o en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP) se deducen cuatro criterios en los que el peso del sector público debe ser mayoritario:

- Aportación inicial.
- Aportación al patrimonio de la fundación.
- Control o mayoría de derecho de votos en el patronato.
- Financiación.

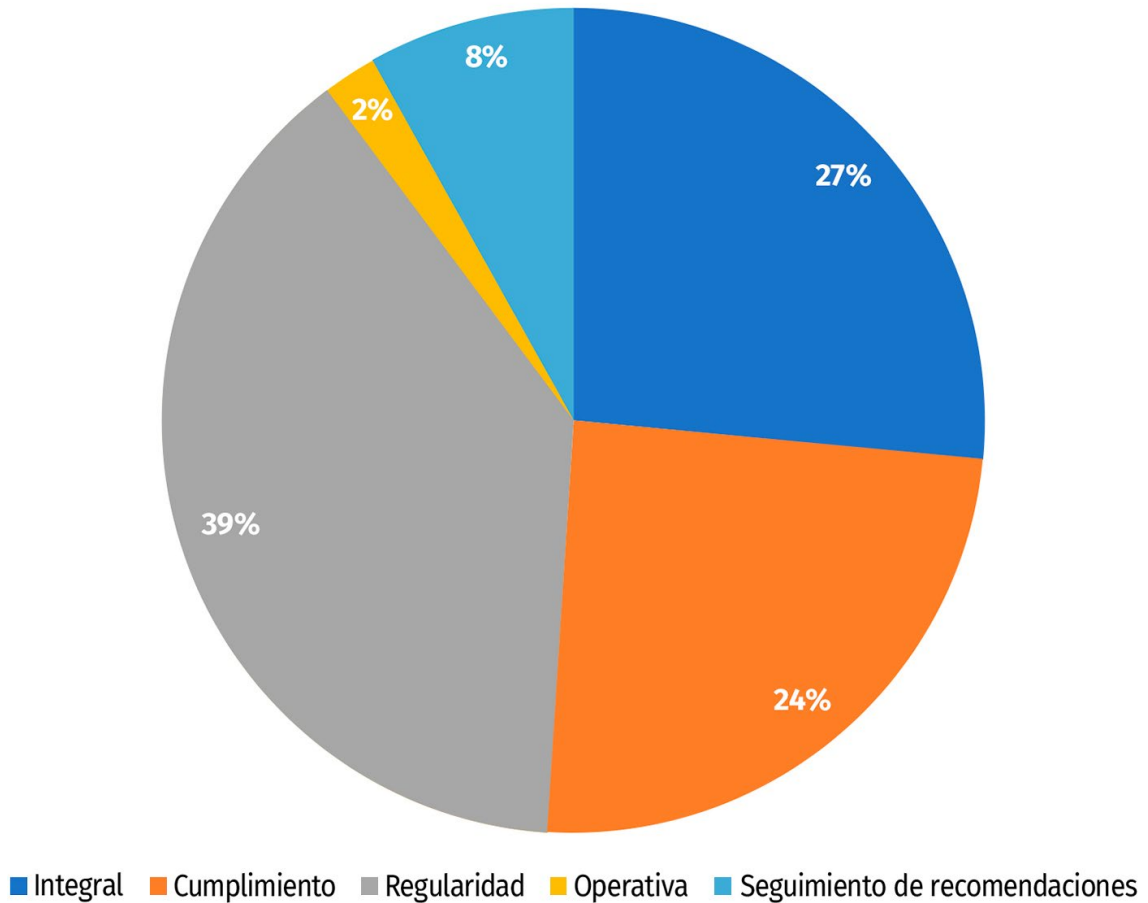
Aunque no es el objeto de este artículo, me gustaría reflexionar brevemente sobre la aplicación del cuarto criterio, únicamente previsto en la Orden HAP/2105/2012, ya que si bien los otros criterios pueden dar lugar también a dificultades en su empleo, su definición no genera en principio controversias en su interpretación. El artículo 11.3.e) de esta Orden considera como integrantes del Inventario de Entes Dependientes de las Comunidades Autónomas las instituciones sin ánimo de lucro que estén controlados o financiados al menos al 50% por el sector público autonómico. Entonces surge la pregunta, ¿qué entendemos entonces por financiar? ¿La financiación la componen todos los ingresos recibidos del sector público autonómico? Parece claro que debemos considerar dentro de la financiación tanto las transferencias nominativas como las subvenciones nominativas destinadas a financiar gastos generales de funcionamiento. Pero ¿podemos considerar financiación una subvención nominativa para realizar una determinada actividad o una subvención obtenida en régimen de concurrencia competitiva? Por otra parte, no parece, en mi opinión, que deba considerarse financiación cuando un ingreso se deriva de una contraprestación como en el caso de un contrato o un concierto educativo.

2. Principales deficiencias detectadas.

Actualmente las fundaciones están sometidas fundamentalmente a un control posterior, centrados mayoritariamente en los aspectos financieros y de legalidad. En el siguiente gráfico se observa que los controles de cumplimiento y regularidad representan el 63% de los informes emitidos. No obstante, hay que señalar que el 27% de los informes emitidos son auditorías integrales.



Gráfico 1.
Tipos de auditorías realizadas por los ICEX sobre las Fundaciones Públicas.



Fuente: elaboración propia a partir de los informes de los ICEX analizados.

A continuación, se relacionan los riesgos más importantes detectados en las auditorías analizadas tanto de ICEX como de intervenciones.

a. Riesgos específicos de auditoría financiera.

Según la ISSAI-ES 200 'Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera': "El objetivo de una fiscalización de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los usuarios. (...) mediante la emisión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros (...) expresan la imagen fiel (...)"

I. Formulación y presentación cuentas anuales.

En cuanto a la normativa específica de las Fun-

daciones hay que señalar dos especialidades; de acuerdo con la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (LF) el órgano de gobierno y representación de una fundación es el Patronato, que es el órgano que debe aprobar sus cuentas anuales, las cuales deben presentarse al Protectorado. El artículo 34.1 de la LF de carácter básico crea el Protectorado de fundaciones que se encarga de velar "por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones."

La primera cuestión que debe valorarse al analizar unas cuentas anuales es si se formulan y aprueban en plazo, por el órgano competente. Así mismo, si se han rendido conforme al Plan General Contable de aplicación, contiene todos los estados precep-

tivos y éstos son conforme al Plan. También debe comprobarse, en caso de que la normativa lo exija, si cuentan con informe de auditoría financiera.

En los informes analizados se detectan:

- No rendición de cuentas anuales.
- Incumplimientos de plazos de formulación o aprobación.
- No presentación de informes de auditoría de cuentas anuales.
- La memoria no recoge información sobre la ejecución del Plan de Actuación.
- No publicación en su web las Cuentas Anuales ni el informe de auditoría.

II. Patrimonio neto y dotación fundacional: dependencia financiera.

Hay que tener en cuenta como especificidad de las fundaciones, que dentro de su patrimonio neto se incluye la dotación fundacional, que según la LF puede consistir en bienes y derechos de cualquier clase y que ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Conforme al artículo 17.1 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal aprobado por Real Decreto 1337/2005 (RFCE) el Protectorado debe autorizar previamente los actos de enajenación, onerosa o gratuita, o de gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación y de los directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales.

Se observa en un relevante número de informes la existencia de patrimonio neto o fondos propios negativos, esto supone implícitamente que se ha dispuesto de la dotación fundacional, por lo que en caso de ser de aplicación el artículo 17.1 del RFCE habrá que verificar si dispone de la autorización anteriormente citada. Ante situaciones de desequilibrio patrimonio se ha recomendado aprobar un plan de saneamiento.

Asimismo, la existencia del patrimonio neto negativo es síntoma de la incapacidad de las fundaciones públicas para generar suficientes ingresos. Esto se conecta con otra deficiencia detectada, la dependencia de la financiación proveniente de la Administración de adscripción y de las subvenciones.

En este mismo se pronuncia Consello de Contas de Galicia en el "Informe de fiscalización selectiva de las fundaciones del Sector Público Autonómico 2014-2017" cuando señala que en cuatro fundaciones públicas "la dotación fundacional inicial resultó manifiestamente insuficiente para la consecución

de sus objetivos, teniendo que ser incrementada en distintas ocasiones". En sentido similar se pronunció la Cámara de Cuentas de Aragón en el 'Informe de Fiscalización del Sector Público Fundacional de la Comunidad Autónoma de Aragón Ejercicios 2012 y 2013', al señalar que "Las fundaciones se caracterizan por haber sido creadas con una dotación fundacional mínima, así el 50% de las fundaciones tiene una dotación fundacional inferior a 50 miles de euros".

III. Valoración de cesiones.

En el 36% informes en los que se incluye la auditoría financiera se señalan deficiencias en la contabilización de las cesiones gratuitas de bienes, que incluye:

- No formalización.
- No contabilización.
- Deficiencias en la valoración.

IV. Deficiencias de control.

Uno de los aspectos a evaluar antes de iniciar una auditoría, independientemente del tipo que sea, es el entorno de control. En este punto se señalan aquellas deficiencias detectadas en los informes analizados, independientemente del tipo de auditoría que se trate, que puedan tener efectos en las cuentas anuales y no sean tratados en algún apartado específico como personal, subvenciones, contratación...

Entre las deficiencias de control señaladas destacan:

- No existe unidad de control interno o ésta no tiene suficientes medios. Debe garantizarse su independencia.
- Falta de procedimientos aprobados o éstos están sin actualizar. Entre los procedimientos reseñados se encuentran:
 - Gasto.
 - Tesorería.
 - Gestión de terceros.
 - Uso de tarjeta de crédito.
 - Inventario.
- La disposición de fondos debe hacerse con dos firmas.
- Respecto a las conciliaciones de saldos bancarios y contables se refieren:
 - No existen o no se documentan.
 - Necesidad de automatizarlos y aumentar su frecuencia.
- No se ha implantado sistemas de supervisión continua conforme a lo previsto en la LRJSP.

Sobre la labor del Protectorado el "Informe de fis-

calización horizontal de regularidad del subsector público fundacional de la Comunidad de Madrid. Ejercicios 2011 a 2015” de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, señala en sus conclusiones *“la poca intervención que han tenido los Protectorados¹ en relación a operaciones de capital importancia desarrolladas por las fundaciones”*.

Una recomendación que sólo se recoge en un informe de los analizados, pero que me parece especialmente relevante, es establecer una correcta segregación de funciones. Esta recomendación entronca con la existencia de numerosas fundaciones con escaso personal, que podemos denominar “microfundaciones”, (que se analizarán más adelante), lo que dificulta aplicar esta práctica.

V. Contabilización subvenciones y donaciones recibidas.

Existe un número relevante de incidencias sobre esta cuestión, aunque son muy heterogéneos los motivos de estas:

- Confusiones entre subvenciones corrientes y de capital.
- No existe un registro sobre el traspaso a resultados de las subvenciones de capital.
- Falta de evidencia documental sobre las subvenciones/donaciones recibidas.
- No contabilizar como pasivos las subvenciones cuando existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones.

VI. Otras cuestiones.

Se observan deficiencias en el inventario de las fundaciones, por lo que en estos informes se incluyen recomendaciones sobre su mejora y su conciliación con la contabilidad.

También en un número no significativo de informes se ha detectado deficiencias que se consideran relevantes,

- Inmovilizado: no separa construcciones y terrenos, amortización, valoraciones, errores en

la determinación de los bienes y derechos que deben considerarse como inmovilizado...

- Aplicación del principio de devengo.
- Discrepancias con la contabilidad de la Administración de adscripción.
- Información recogida en la memoria.
- Falta de respuesta de asesores legales sobre provisiones y contingencias.
- Regularizaciones contables sin documentación justificativa.
- No aplicación de criterios contable homogéneos.
- Contabilización IVA.

Finalmente, hay que señalar que en el Informe de fiscalización de la Cuenta General y del resto de cuentas anuales del sector público de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2020, aprobado por el Tribunal de Cuentas el 29 de junio de 2023, se pone de manifiesto que *“ninguna fundación incluía en sus cuentas anuales la información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales², aprobado mediante acuerdo del Consejo de la CNMV de 5 de marzo de 2019”*.

b. Riesgos específicos de auditoría cumplimiento.

Según la ISSAI-ES 400 ‘Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento’: *“La fiscalización de cumplimiento es una verificación independiente para determinar si un asunto cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada”*.

Para determinar qué incumplimientos podemos considerar como significativos en una auditoría de cumplimiento es de utilidad los criterios establecidos en la GPF-OCEX 4320: Guía sobre la importancia relativa

1 Aunque la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid en su artículo 28 apartado 1 configura el Protectorado de forma similar a la LF, al definirlo como *“el órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las fundaciones, que facilitará promoverá el recto ejercicio del derecho de fundación y asegurará la legalidad de su constitución y funcionamiento”*. En el apartado 3 permite la existencia de varios Protectorados al establecer *“El Protectorado se ejercerá por la comunidad de Madrid, a través de las Consejerías que reglamentariamente se determine”*, precisando en el apartado 4 *“En el ámbito de cada Consejería la titularidad del Protectorado corresponde al Consejero, sin perjuicio de la posibilidad de desconcentración de dicha titularidad o delegación del ejercicio de la competencia”*.

2 Según se recoge en el BOE de 5 de marzo de 2019 en el que se publica el Acuerdo de 20 de febrero de 2019, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el código de conducta relativo a las inversiones de las entidades sin ánimo de lucro, el nombre exacto del código es: *“Código de conducta relativo a la realización de inversiones financieras temporales en el mercado de valores por entidades sin ánimo de lucro”*.

en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad.

Antes de analizar las deficiencias detectadas en las fiscalizaciones de cumplimiento, hay que señalar que la proliferación de entidades del sector público institucional se ha caracterizado como un proceso de huida del derecho administrativo, frente al cual el derecho administrativo ha reaccionado incluyendo a estos entes en el ámbito subjetivo de aplicaciones de las distintas leyes, como a continuación se señala en cada uno de los siguientes apartados.

I. Gestión de personal.

En primer lugar, hay que señalar que conforme a la D.A. 1ª Texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, de los principios contenidos en los artículos 52, 53, 54, 55 y 59 son de aplicación a las fundaciones públicas, es decir:

- Deberes de los empleados públicos. Código de Conducta (art. 52).
- Principios éticos (art. 53).
- Principios de conducta (art. 54).
- Principios rectores de acceso al empleo público (art. 55): igualdad, mérito y capacidad, publicidad de las convocatorias...
- Personas con discapacidad (art. 59).

Asimismo, las sucesivas de Presupuestos Generales del Estado establecen preceptos básicos que afectan a las fundaciones públicas sobre incremento de las retribuciones o la tasa de reposición. La Ley de Presupuestos Generales del Estado añade también obligaciones adicionales para las fundaciones públicas estatales como la necesidad de autorización para la contratación temporal o de la masa salarial.

Las principales deficiencias encontradas en los informes analizados son:

- Contrataciones de personal temporal sin disponer de la autorización preceptiva.
- Respecto a la contratación de personal temporal se señala también:
 - El excesivo número de contratos temporales.
 - Su inadecuada utilización, por ejemplo, se cubren puestos de estructura mediante contratos de obra y servicio.
 - La transformación de contratos temporales en indefinidos debido a sentencias.
- Ausencia de relación de puestos de trabajo (u otro instrumento organizativo similar).
- Necesidad de una plantilla suficiente para la

fundación.

- No autorización de la masa salarial.
- Deficiencias en los procesos selectivos de personal, no aplicación de los principios de igualdad, mérito, capacidad, publicidad...
- Pago de retribuciones no contempladas ni en el convenio ni el contrato.
- Importes de dietas e indemnizaciones superiores a los establecidos.
- No hay justificación de conceptos retributivos variables.
- Personal directivo que no dispone de contrato de alta dirección.
- Personal directivo que cobra importes superiores a los autorizados.
- No aplicación de los incrementos retributivos básicos.
- Falta de procedimientos de gestión de personal.
- Falta de control horario del personal.

En estos informes también se señalan como cuestiones que dificultan la gestión de personal, la ausencia de convenio colectivo o la aplicación de varios convenios al personal de la fundación.

II. Contratación.

El apartado 1.e) del artículo 3 de la LCSP incluye dentro del sector público a las fundaciones públicas que son aquellas que reúnen los siguientes requisitos:

- 1.º *Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.*
- 2.º *Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por sujetos integrantes del sector público con carácter permanente.*
- 3.º *Que la mayoría de los derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público."*

El apartado 3 de este mismo artículo considera las fundaciones públicas como poderes adjudicadores.

Las principales deficiencias detectadas en los informes analizadas son:

- No remisión de contratos/información sobre contratos al ICEX, al Registro de Contratos del Sector Público, ...
- Falta de planificación.

- Deficiencias en la justificación de la necesidad.
- Contratación menor:
 - Contratos sin formalizar.
 - Plurianuales.
 - Prorrogados.
 - Importe superior a los establecidos legalmente.
 - Contratos de tracto sucesivo.
 - Posible fraccionamiento.
 - Se recomienda solicitar tres presupuestos.
- Pliegos de cláusulas administrativas y técnicas sin firmar por el órgano de contratación.
- Definición y aplicación criterios de solvencia.
- Ausencia de DACI³ del órgano de contratación y de la mesa de contratación.
- Criterios de valoración y su aplicación.
- Servicios prestados sin contratos.
- Falta documentación de la recepción del contrato.
- Facturas sin conformar.
- Selección inadecuada del procedimiento de contratación.
- Subcontratación.
- Notas de laboralidad en algunos contratos.

Otras cuestiones relacionadas con la contratación:

- Incumplimiento del período medio de pagos a proveedores.
- Recomendaciones para implantar la factura electrónica.

III. Subvenciones y entregas dinerarias sin contraprestación.

Tras la modificación de la LGS por la LRJSP la Disposición Adicional 16ª de la LGS en el apartado 1 establece en su párrafo primero *“Las fundaciones del sector público únicamente podrán conceder subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del Ministerio de adscripción u órgano equivalente de la Administración a la que la fundación esté adscrita (...)”*. En el párrafo segundo⁴ de este apartado, se fija que *“La aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigen-*

cia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por la Administración Pública que financie en mayor proporción la subvención correspondiente; en caso de que no sea posible identificar tal Administración, las funciones serán ejercidas por la Administración que ejerza el Protectorado de la fundación”.

Asimismo, conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 3 de la LGS las fundaciones públicas también pueden conceder entregas dinerarias sin contraprestación, aplicando los principios de gestión de la LGS y los de información establecidos en el artículo 20 de la LGS.

Por tanto, nos encontramos ante una regulación que permite a las fundaciones públicas conceder ayudas mediante subvenciones y mediante entregas dinerarias sin contraprestación, figuras similares, pero con distinta regulación⁵. Además, en caso de tramitar estas ayudas como subvenciones, parte de las competencias relacionadas con su tramitación serán ejercidas por el órgano al que estén adscritas. Es decir, nos encontramos ante una regulación compleja lo que supone un riesgo para su aplicación.

En los informes analizados no es una de las cuestiones con mayores problemas, no obstante, se detectan deficiencias en:

- Justificación de la actividad subvencionada.
- Baremación no objetiva de solicitudes.
- La convocatoria no concreta gastos financiables.
- Deficiencias en los procedimientos de gestión.

En el informe de la Cámara de Cuentas de Andalucía de Fiscalización de Regularidad de la Fundación Pública Andaluza para la Integración Social de Personas con Enfermedad Mental.2014 (anterior a la modificación legislativa de la LGS) sobre las ayudas monetarias concedidas a ayuntamientos, centros residenciales y asociaciones de familiares

3 Declaración de Ausencia de Conflicto de Intereses.

4 Este párrafo ha sido objeto de modificación por el apartado tres de la disposición final décima tercera de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, pudiéndose considerar esta modificación una mejora técnica de la redacción existente. Asimismo, se añade un párrafo tercero que afecta únicamente al sector público estatal.

5 Díaz-Maroto Maqueda, J (2016) explica el trámite parlamentario por el que la LRJSP mediante su Disposición final 7ª modifica la LGS. En la redacción original de la enmienda por la que se permite que las fundaciones públicas concedan subvenciones estaba previsto que no pudieran realizar entregas dinerarias sin contraprestación. Sin embargo, en el paso por el Senado se modificó la enmienda original, sin que posteriormente fuese rectificado en el Congreso de los Diputados, llegando a la situación actual, en la que las fundaciones públicas pueden optar por ambas figuras.

de los enfermos mentales, mediante convenios de colaboración pone de manifiesto que si bien la Fundación *“cuenta con un procedimiento normalizado que determina los criterios de valoración para la formalización de convenios con las entidades mencionadas y dispone de un manual para la homogeneización de la documentación justificativa que se aporta, el procedimiento seguido no se ajusta a los principios generales de publicidad y concurrencia”*.

En el informe de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias sobre la Fundación para el Fomento en Asturias de la Investigación Científica Aplicada y la Tecnología 2014 se ponen de manifiesto los incumplimientos legales en su actuación como entidad colaboradora en la gestión de subvenciones, entre los que destaca la contratación de un investigador por la Fundación, cuando debería haber pagado la ayuda para su contratación.

IV. Contratos de patrocinio.

Otra cuestión relacionada con la actividad subvencional y no pacífica son los contratos de patrocinio. La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad define el contrato de patrocinio publicitario *“como aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”*. Moreo Marroig, T. (2022)⁶ señala que para que exista un verdadero contrato de patrocinio debe haber un verdadero retorno publicitario; si lo que se pretende es proteger o estimular una actividad privada que se considera de interés público, se está concediendo una subvención.

En el Informe 200/2022 de las cuentas anuales de la Fundación Mallorca Turismo correspondiente al ejercicio 2019 de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears se indica que en ninguno los contratos de patrocinio analizados consta documentación adecuada y suficiente que permita acreditar la equivalencia de las prestaciones contratadas.

V. Microfundaciones.

Uno de los riesgos ya comentados, que dificulta un adecuado control de las fundaciones, es la falta

de personal suficiente. El Tribunal de Cuentas pone de manifiesto esta situación en su informe sobre la Fundación del Teatro Real 2018-2019: *“Se recomienda a la Fundación que considere la necesidad de incrementar las dotaciones de personal de la Secretaría General, que se estiman insuficientes para la carga de trabajo asumida por sus departamentos. Ello podría contribuir a la mejora del control interno de su actividad y a una mayor segregación de funciones”*.

La existencia de “microfundaciones”, menos de 10 trabajadores, es bastante frecuente dentro del sector público institucional. Por ejemplo, entre los informes analizados se observa:

- En el ‘Informe de fiscalización selectiva de las fundaciones del Sector Público Autonómico 2014-2017’ del Consello de Contas de Galicia, se señala que el 45% de las fundaciones tienen entre 1 y 10 trabajadores.
- En los Informes de las fundaciones Félix Revello Toro y Rafael Pérez Estrada, dependientes del Ayuntamiento de Málaga del ejercicio 2020 se indica que ambas tienen un solo trabajador.

Asimismo, se han analizado las cuentas generales de tres CCAA en 2022:

- En Castilla-La Mancha, 5 de las 9 fundaciones tienen menos de 10 trabajadores, y 4 de ellas menos de 5.
- En Cantabria, 3 de las 10 fundaciones tienen menos de 10 trabajadores.
- En Aragón 11 de las 18 fundaciones tienen menos de 10 trabajadores, de las cuales 7 tienen menos de 5, incluidas 4 sin personal contratado.

VI. Otras cuestiones.

No es frecuente en estos informes referencias a la gobernanza de las TIC, no obstante, se refieren en los informes analizados:

- Incumplimientos del Esquema Nacional de Seguridad.
- No está nombrado el delegado de Protección de Datos.
- No se ha nombrado al responsable de Información.

En estos informes también se observan deficiencias sobre transparencia:

6 Moreo Marroig, T. (2022), *Los patrocinios: ¿subvenciones o contratos?* Disponible en <https://www.administracionpublica.com/los-patrocinios-subvenciones-o-contratos/>

- Poco visible el Portal de Transparencia.
- Incumplimientos de obligaciones, tanto por su contenido como por la actualización del mismo.

En el Informe de fiscalización de las medidas implantadas por las fundaciones del sector público para dar cumplimiento a la normativa sobre igualdad en el ejercicio 2018 del Tribunal de Cuentas se señalan entre otras las siguientes cuestiones:

- Aprobación fuera de plazo del Plan de Igualdad.
- Brecha salarial superior a la media.
- Menor proporción de mujeres directivas que en la plantilla.
- Falta de formación en materia de igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres.
- Ausencia de protocolo para la prevención frente al acoso sexual y por razón de sexo.

Finalmente, hay que señalar, aunque no se trata en ninguno de los informes analizados, las obligaciones que impone a las fundaciones el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, con el objeto de que *“no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas”*. Las citadas obligaciones fueron objeto de desarrollo

en el artículo 42 del Reglamento de la Ley 10/2010 aprobado por Real Decreto 304/2014.

También se señala como una deficiencia el incumplimiento de normas internas.

c. Resultados de auditorías operativas.

Según la ISSAI-ES 400 'Principios fundamentales de la fiscalización de operativa y su aplicabilidad': *“(...) la fiscalización operativa es una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades 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”*. En las auditorías operativas analizadas se señalan:

1. Deficiencias:
 - Existencia de duplicidades.
 - Falta de plan estratégico.
 - Incumplimiento de la actividad programada.
2. Recomendaciones:
 - Adecuar su actuación y los objetivos establecidos en los presupuestos a la realización de sus fines fundacionales, o modificar sus Estatutos.
 - Establecer indicadores de evaluación y segui-



miento de la actividad: calidad, de satisfacción de usuarios...

- Mejorar cuadro de mando: incluir indicadores de seguimiento presupuestario...
- Mejorar la gestión económico-financiera: reducir costes fijos.
- Mejorar procedimientos de gestión.

3. Análisis de la continuidad de la fundación:

- No se advierte la necesidad de haber creado algunas fundaciones y la vigencia de otras.
- Analizar si la prestación de servicios por la Fundación es la más adecuada y si subsisten los motivos que justificaron su creación.
- Valorar la idoneidad de la utilización de la figura jurídica de la fundación.
- En caso de inactividad, también se ha recomendado la disolución de la Fundación. Iniciado este proceso ha sido necesario también recomendar que se culminen los procedimientos de extinción.

I. Ingresos.

Respecto a los ingresos se recogen diversas recomendaciones y conclusiones, que se agrupan en este apartado, aunque no todas pueden considerarse como derivadas de una auditoría operativa:

- Reducir el período de cobro.
- Tomar medidas para aumentar las donaciones.
- Dependencia de subvenciones y transferencias públicas.
- Necesidad de aumentar los ingresos propios.
- Falta justificación de los precios aprobados.

3. Conclusiones.

El control que actualmente se realiza es fundamentalmente una fiscalización financiera y de cumplimiento. Las deficiencias más importantes detectadas en auditorías financieras se refieren a: el entorno de control, la no aprobación de las cuentas anuales, la existencia de patrimonio neto y/o fondos propios negativos, así como la dependencia financiera de la administración de adscripción. Respecto a los ingresos se observa

que en otros informes se recomienda aumentar los ingresos propios.

En cuanto a las auditorías de cumplimiento las principales deficiencias se concentran en personal, especialmente en la contratación de personal temporal, y en la contratación, destacando los contratos menores y la justificación de la necesidad del contrato.

En los informes de auditoría operativa analizados destaca el cuestionamiento de la creación de la fundación, la incongruencia entre los fines fundacionales y su actividad, así como las deficiencias en la gestión y planificación de su actividad.

4. Propuesta Plan de Auditoría.

A continuación, después del examen de los últimos controles realizados sobre fundaciones públicas se plantea la propuesta de un Plan de Auditoría Integral para una fundación pública que deba realizar auditoría externa de sus cuentas anuales conforme a lo establecido en 25.5⁷ de la LF o en su regulación específica, como sucede en el Sector público institucional de Castilla-La Mancha⁸.

Asimismo, antes de desarrollar el Plan de Auditoría, se propone completar en el caso de órganos de control interno esta auditoría anual con auditorías "flash" como las comentadas en García del Pozo, D. (2023). Para ello se analizará en el caso de las CCAA los ficheros CIMCA y en las EELL los ficheros trimestrales remitidos en cumplimiento de la de las obligaciones de suministro de información contempladas en la Orden HAP/2105/2012.

A continuación, se desarrollan los objetivos y las pruebas a realizar:

a) Cumplimiento formal de las Cuentas Anuales.

1. Comprobación de la existencia de Cuentas Anuales.
2. Verificación del cumplimiento de plazos de formulación y aprobación.

7 Se deben cumplir a cierre del ejercicio al menos dos de las siguientes condiciones:

"a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50."

8 Las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha establecen la obligatoriedad de la auditoría anual de sus cuentas anuales de las fundaciones públicas adscritas a la Castilla-La Mancha conforme a la Orden HAP/2015/2012.

3. Verificación de la competencia de los órganos que ha formulado y han aprobado las Cuentas Anuales.
4. Verificación de aplicación del plan contable que legalmente les corresponda.
5. Comprobación de la aplicación del modelo de cuentas anuales adecuado.
6. Verificar que el contenido de las cuentas anuales se adapta al establecido. En especial, comprobación de la información en la Memoria sobre la ejecución del Plan de Actuación.
7. Comprobación de la existencia de informe de auditoría externa de las Cuentas Anuales y cumplimiento de plazos.
8. Análisis de las conclusiones del informe de auditoría externa.
9. Cumplimiento de los plazos de remisión de las Cuentas Anuales al Protectorado y al órgano de control interno de la administración de adscripción.



b) Análisis financiero de las cuentas anuales.

1. Cálculo de los siguientes ratios:

Tabla 1.
Ratios financieros.

Ratio	Numerador	Denominador	Orientación
Liquidez inmediata	Activo corriente - Existencias	Pasivo corriente	>1 suficiente liquidez inmediata
Solvencia c/p	Activo corriente	Pasivo corriente	>1 solvencia a c/p
Garantía l/p	Activo total	Pasivo total	>1 solvencia a l/p
Autonomía	Patrimonio neto	Pasivo total	Si <1 dependencia financiera
Cobertura explotación	Gastos explotación	Ingresos explotación	<1
Cobertura g personal	Gastos de personal	Ingresos explotación	Mejor cuanto menor sea.
Cobertura servicios exteriores	Gasto en servicios exteriores	Ingresos explotación	Mejor cuanto menor sea.

Fuente: informes Servicio Control Financiero Sector Público de la Intervención General de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

2. Análisis de la situación del patrimonio neto, fondos propios y dotación fundacional. En caso de haber dispuesto de la dotación fundacional, existencia de autorización del protectorado.
3. Análisis de dependencia financiera: evolución del peso de los ingresos procedentes de las administraciones en el total, distinguiendo la administración de origen y las subvenciones obtenidas en procesos de concurrencia competitiva.

c) Análisis del entorno de control.

1. Existencia de unidad de control interno, análisis de la dotación de recursos humanos y técnicos, dependencia orgánica y funcional.
2. Análisis de las actuaciones de la unidad de control interno.
3. Análisis procedimientos de: gasto, tesorería, gestión de terceros, uso de tarjeta de crédito, gestión de personal ...

4. Verificar la coherencia entre la contabilidad de la fundación y la administración de adscripción.

d) Gestión de personal.

1. Verificar si existe relación de puestos de trabajo u otro instrumento similar y analizar su contenido.
2. Comprobar si existe autorización de la masa salarial y si el gasto de personal se ajusta a lo autorizado.
3. Verificar si las contrataciones de personal cuentan con las autorizaciones correspondientes.
4. Comprobar que los nuevos contratos de personal son conformes a la autorización recibida.
5. Verificar que las nuevas contrataciones de personal procedan de procesos selectivos donde se hayan aplicado los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad.
6. Sobre las tablas retributivas analizar si se cumplen los incrementos retributivos establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado y otra normativa de aplicación.
7. Sobre los resúmenes de nómina verificar que las retribuciones se ajustan a las tablas retributivas y que no se paguen conceptos no recogidos en contratos o convenios colectivos de aplicación.
8. Analizar sobre una muestra la justificación de las retribuciones variables.
9. Verificar si los contratos y retribuciones de personal directivo se ajustan a la normativa. Comprobar la adecuación de sus retribuciones a los respectivos contratos.

e) Contratación.

1. Realización de cuadros resúmenes de los contratos realizados por: procedimiento de adjudicación y tipo de contrato.
2. Verificación de obligación de remisión y publicidad de contratos: Tribunal de Cuentas/OCEX, Registro de Contratos Sector Público...
3. Comprobar existencia planificación.
4. Sobre una muestra de contratos verificar la justificación de la necesidad.
5. Sobre la contratación menor, verificar sobre una muestra si estos contratos cumplen con la normativa de aplicación: importe, prorrogas, duración, fraccionamiento, formalización...
6. Sobre una muestra de contratos verificar la existencia de DACI.
7. Verificar el cumplimiento del período medio de pago a proveedores.
8. Sobre una muestra de contratos verificar que

las facturas han sido conformadas.

9. Analizar sobre los contratos de servicios con personas físicas la existencia de notas de laboralidad.
10. Sobre los contratos de patrocinio, verificar que existe justificación del retorno publicitario esperado y de la valoración económica del mismo.

f) Subvenciones y entregas dinerarias sin contraprestación.

1. Sobre subvenciones:
 - 1.1. Analizar la justificación de la convocatoria de subvenciones y no entregas dinerarias.
 - 1.2. Comprobar que se cuenta con las autorizaciones preceptivas.
 - 1.3. Verificar la existencia de Plan Estratégico de Subvenciones.
 - 1.4. Comprobar la publicidad en la BDNS de la convocatoria y la concesión.
 - 1.5. Verificar que la justificación de la concesión de subvenciones nominativas es conforme al artículo 22 de la LGS.
 - 1.6. Verificar la aprobación de las bases reguladoras y que su contenido se ajusta a la normativa.
 - 1.7. Verificar que las convocatorias se ajustan a las bases reguladoras y a la normativa.
 - 1.8. Sobre una muestra de adjudicatarios analizar: la solicitud, la valoración, la justificación y los pagos.
2. Sobre las entregas dinerarias:
 - 2.1. Analizar la justificación de la convocatoria de entregas dinerarias y no subvenciones.
 - 2.2. Comprobar que se cuenta con las autorizaciones preceptivas.
 - 2.3. Comprobar la publicidad en la BDNS de la convocatoria y la concesión.
 - 2.4. Verificar que las convocatorias cumplen los principios de gestión de la LGS.
 - 2.5. Sobre una muestra de adjudicatarios analizar: la solicitud, la valoración, la justificación y los pagos.

g) Análisis del cumplimiento de otra normativa.

1. Tecnologías de la información.
 - 1.1. Verificar la aprobación de la Política de Protección de Datos.
 - 1.2. Comprobación de la aprobación del Registro de Actividades de Tratamiento de Datos Personales.
 - 1.3. Verificar la aprobación de la Política de Seguridad de la Información.
 - 1.4. Nombramiento del delegado de Protección

- de Datos.
- 1.5. Nombramiento del responsable de Información.
 2. Portal de transparencia:
 - 2.1. Verificar la existencia del Portal de transparencia.
 - 2.2. Analizar el contenido del Portal.
 3. Normativa de igualdad.
 - 3.1. Verificar la aprobación y aplicación del Plan de Igualdad.
 - 3.2. Analizar la proporción de mujeres en la plantilla y entre el personal directivo.
 - 3.3. Calcular la brecha salarial.
 - 3.4. Verificar la existencia de formación en material de igualdad.
 - 3.5. Comprobar la aprobación de protocolo para la prevención frente al acoso sexual y por razón de sexo.
 4. Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Verificación del cumplimiento de las obligaciones recogidas en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, desarrolladas en el artículo 42 del Reglamento de la Ley 10/2010 aprobado por Real Decreto 304/2014.
 5. Código de Conducta relativo a la realización de inversiones financieras temporales en el mercado de valores por entidades sin ánimo de lucro.
 - 5.1. Verificación del cumplimiento de las obligaciones de información: elaboración informe anual, presentación al Protectorado, publicación en la página web...
 - 5.2. Comprobación de la observancia del Código de Conducta.
- h) Auditoría operativa.**
1. Sobre el Plan de Actuación⁹ se verificará:
 - 1.1. Aprobación en plazo y por órgano competente.
 - 1.2. Remisión en plazo al Protectorado.
 - 1.3. Contenido conforme a normativa.
 - 1.4. Coherencia con los presupuestos de explotación y capital incluido en las leyes de presupuestos anuales.
 - 1.5. Verificación si la información contenida en Memoria sobre el Plan se adecua a la normativa.
 - 1.6. Análisis del cumplimiento del Plan de Actuación.
 2. Analizar los resultados de la supervisión continua y controles de eficacia en caso de existir.
 3. Análisis de posibles duplicidades en la administración de adscripción en relación con las actividades que realiza la Fundación.
 4. Verificar que las actividades que realiza la Fundación están incluidas entre sus fines, comprobándose que las actividades recogidas en el Plan de Actuación se encuentran dentro de los fines fundacionales recogidos en sus Estatutos.
 5. A partir de los datos recogidos en la Memoria sobre el Plan de Actuación analizar la economía, eficacia y eficiencia y compararla con otras fundaciones públicas con similares fines fundacionales.
 6. Verificar la existencia de un Plan estratégico y el seguimiento realizado.
 7. Verificar la existencia de cuadro de mandos y de indicadores de seguimiento y evaluación: calidad, satisfacción usuarios, seguimiento presupuestario...

5. Bibliografía.

- CÁMARA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD DE ARAGÓN (2015): Informe de Fiscalización del Sector Público Fundacional de la Comunidad Autónoma de Aragón Ejercicios 2012 y 2013’.
- CÁMARA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD DE MADRID (2018): Informe de fiscalización horizontal de regularidad del subsector público fundacional de la Comunidad de Madrid. Ejercicios 2011 a 2015.
- CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA (2017): Informe de Fiscalización de las Fundaciones Ferales Públicas de Galicia 2011-2013.
- CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA (2020), Informe de fiscalización selectiva de las fundaciones del Sector Público Autonómico 2014-2017.
- CONSUEGRA REVUELTA, M.A. (2004): La utilización instrumental de las fundaciones por las Administraciones Públicas, *Auditoría Pública*: nº 33.
- DÍAZ-MAROTO MAQUEDA, J. (2016): Las entregas di-

⁹ Estas pruebas dado su contenido podrían incluirse dentro de una auditoría de cumplimiento, sin embargo, se ha considerado conveniente incluirlas dentro de la auditoría operativa, ya que sirven de base a pruebas posteriores, fundamentalmente 3 y 4. El contenido y relevancia para el control del Plan de Actuación se analizan con más detenimiento en García del Pozo, D. (2023).

nerarias sin contraprestación tras la modificación de la Disposición Adicional decimosexta de la Ley General de Subvenciones por la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público: una cuestión pendiente de resolución, *Revista del Gabinete Jurídico De Castilla-La Mancha*, nº 8.

■ GARCÍA DEL POZO, D. (2023): Fortaleciendo la fiscalización de las fundaciones públicas. Flash Audit y supervisión continua, *Revista Auditoría Pública*, nº 82.

■ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA: Planes de control financiero y auditoría de empresas y entes públicos de 2017 a 2023. Disponibles en <https://intervencion.castillalamancha.es/transparencia-economico-financiera/control-interno-externo>

■ MOREO MARROIG, T. (2022), Los patrocinios: ¿subvenciones o contratos? Disponible en <https://www.administracionpublica.com/los-patrocinios-subvenciones-o-contratos/>

SARRÍAS, M.A. (2022): Reclamación de cantidad al trabajador por error en la nómina. Disponible en <https://www.laboralink.com/reclamacion-de-cantidad-al-trabajador-por-cobrar-de-mas/>

SERRANO GALÁN, R (2001): La institución fundacional y el sector público estatal: realidad y perspectivas de futuro; *Revista Cuenta con IGAE*, nº2.

SINDICATURA DE CUENTAS DE ASTURIAS (2017): *Informe definitivo sobre fiscalización de FICYT ejercicio 2014*.

SINDICATURA DE COMPTES DE LES ILLES BALEARS (2022): *Informe 200/2022 de las cuentas anuales de la Fundación Mallorca Turismo correspondiente al ejercicio 2019*.

TEJEDOR CARNERO, J. (2007): Las Fundaciones del Sector Público Estatal y su Régimen de Control. *Revista Cuenta con IGAE* nº 18.

TRIBUNAL DE CUENTAS (2020): *Informe de fiscalización de las medidas implantadas por las fundaciones del sector público para dar cumplimiento a la normativa sobre igualdad en el ejercicio 2018*.

TRIBUNAL DE CUENTAS (2021): *Informe de fiscalización de la Fundación del Teatro Real, FSP, ejercicios 2018 y 2019*.

TRIBUNAL DE CUENTAS (2023): *Informe de fiscalización de la Cuenta General y del resto de cuentas anuales del sector público de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2020*.

