El plan de actuación, la clave de bóveda de la supervisión continua y la auditoría operativa en las fundaciones públicas. Aplicación práctica en fundaciones culturales.

David García del Pozo
Jefe de Área de Auditoría y Fiscalización
Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha

Revista Auditoría Pública nº 88. Diciembre 2026. Páginas: 47-65

Resumen: En un contexto donde nuevas formas de control ganan relevancia, en este artículo se pretende ir más allá de la idea teórica del potencial del plan de actuación en las fundaciones públicas para llevar a cabo la auditoría operativa y la supervisión continúa. Con este fin se realizará una aproximación práctica sobre una tipología específica de fundaciones públicas, las fundaciones culturales, a partir de las últimas cuentas disponibles, analizando su evolución temporal y comparando las diferentes fundaciones objeto de estudio. Los resultados obtenidos nos permiten confirmar la hipótesis de partida y lanzar nuevas propuestas.

Palabras Clave: fundación pública, plan de actuación, supervisión continua, auditoría operativa, control de eficacia, benchmarking, control externo, control interno.

Abstract: In a context where new forms of control are gaining prominence, this article aims to move beyond the theoretical notion of the potential of the action plan as a tool for conducting performance audits and continuous oversight in public foundations. To this end, a practical approach is adopted focusing on a specific category of public foundations –cultural foundations– based on the most recently available financial statements, analysing their evolution over time and comparing the different foundations under study. The results obtained allow us to confirm the initial hypothesis and put forward new proposals.

Keywords: public foundation, action plan, continuous supervision, performance audit, effectiveness control, benchmarking, external control, internal control.

I. Es la economía, amigos.

La economía según la define la RAE en su tercera acepción es la *"Ciencia que estudia los métodos más eficaces para satisfacer las necesidades humanas materiales, mediante el empleo de bienes escasos".* La palabra clave es la escasez, si no existiese escasez de bienes, entendido en sentido amplio como recursos de todo tipo, dinero, servicios, tiempo… desaparecería la economía.

Pues bien, la economía ha llegado al mundo de control público, interno o externo, para quedarse. Los administrados nos demandan no sólo saber si se gasta cumpliendo las leyes o si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la situación económica, financiera y presupuestaria de la administración, quieren saber si el uso del dinero de sus impuestos, nuestro principal recurso escaso, es eficaz, eficiente y, por supuesto, económico. Esta demanda ha dado lugar a distintos instrumentos de control como la supervisión continua, la auditoría operativa o la evaluación de políticas públicas.

II. La fundación pública y la escasez de recursos para el control.

Imagina, Toledo, Cámara de Cuentas, diciembre de 2026… hay que elaborar el Programa Anual de Fiscalización… y este año por primera vez vamos a incluir una auditoría operativa…, además de todas las otras fiscalizaciones que se vienen realizando y sin aumento de personal. ¿Por dónde empezar? Como buen funcionario pides un tiempo para preparar un informe, como buen auditor piensas en hacer un análisis de riesgos, como buen jefe de equipo no sabes cómo reorganizar el trabajo, de dónde vas a sacar más tiempo…

Entonces recuerdas una ponencia en un congreso o un artículo que leíste hace tiempo, y piensas podríamos empezar con una fundación pública y analizar su plan de actuación y su información en la memoria.

Esta situación totalmente ficticia, es trasladable a cualquier Institución de Control Externo u órgano de control interno. Pero la escasez de recursos no sólo se da en los órganos de control externo o de control interno, sino también de las entidades fiscalizadas, que siempre están quejándose de las peticiones desaforadas (algunas veces con razón) que hacemos los órganos de control y que no les dejan trabajar…

II.1. ¿Qué es el Plan de Actuación?

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (LF) en su exposición de motivos explica que el plan de actuación sustituye al presupuesto anual, manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos fundacionales y facilitando en gran medida la gestión de estas entidades. En su artículo 25 la LF establece que debe incluir los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente y que en la memoria debe incluir las actividades fundacionales, así como del grado de cumplimiento del plan de actuación.

El artículo 26 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, precisa que *"El plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos".*

Por su parte, el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del



Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, además de recoger en el Anexo II el modelo de plan de actuación, establece también la información que sobre el plan de actuación debe incluir la memoria.

II.2. El Plan de Actuación y la auditoría operativa.

La GPF-OCEX 3000 define la auditoría operativa como una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe margen de mejora.

Por tanto, el plan de actuación, si la fundación lo utiliza como un instrumento de planificación aportará información relevante para poder analizar los criterios fundamentales de una auditoría operativa:

- Eficacia: cumplimiento de objetivos.
- Economía: gastos.
- Eficiencia: relación entre objetivos y recursos.

II.3. El Plan de Actuación y la supervisión continua.

La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) en el artículo 81.2 obliga a todas las Administraciones Públicas a *"establecer un sistema de supervisión continua para de sus entidades dependientes, con el objeto de comprobar la subsistencia de los motivos que justificaron su creación y su sostenibilidad financiera, y que deberá incluir la formulación expresa de propuestas de mantenimiento, transformación o extinción".*

El análisis del contenido del plan de actuación y de su ejecución permite empezar a responder las preguntas fundamentales de la supervisión continua:

- Verificar si los objetivos incluidos en el Plan están relacionados con los motivos de creación y si se están cumpliendo, es decir, si subsisten los motivos que justificaron su creación, uno de los aspectos a evaluar en la supervisión continua.
- Analizar los gastos e ingresos de la fundación, lo que nos permite evaluar si la fundación es sostenible financieramente.
- Todo esto nos ayuda a responder a la última cuestión, ¿la fundación debe mantenerse, modificarse o suprimirse?

II.4. ¿Y el Plan de Actuación de la LRJSP?

Por su parte, la LRJSP prevé sólo para el sector público estatal "otro" plan de actuación. Según el artículo 92 el plan debe incluir al menos entre otras cuestiones: las razones que justifican la creación de la nueva entidad, los objetivos del organismo, los indicadores para medirlos, la programación plurianual para conseguirlos, los medios para alcanzarlos…

Asimismo, el artículo 96.1.d) de la LRJSP establece como causa de disolución de los organismos públicos estatales cuando del seguimiento del plan de actuación resulte el incumplimiento de los fines que justificaron la creación del organismo o que su subsistencia no es el medio más idóneo para lograrlos y así se concluya en el control de eficacia o de supervisión continua.

Este instrumento para el ejercicio planteado en este artículo presenta dos limitaciones:

- sólo es obligatorio para el sector público estatal,
- y no está regulada la publicación en un formato homogéneo de su ejecución.

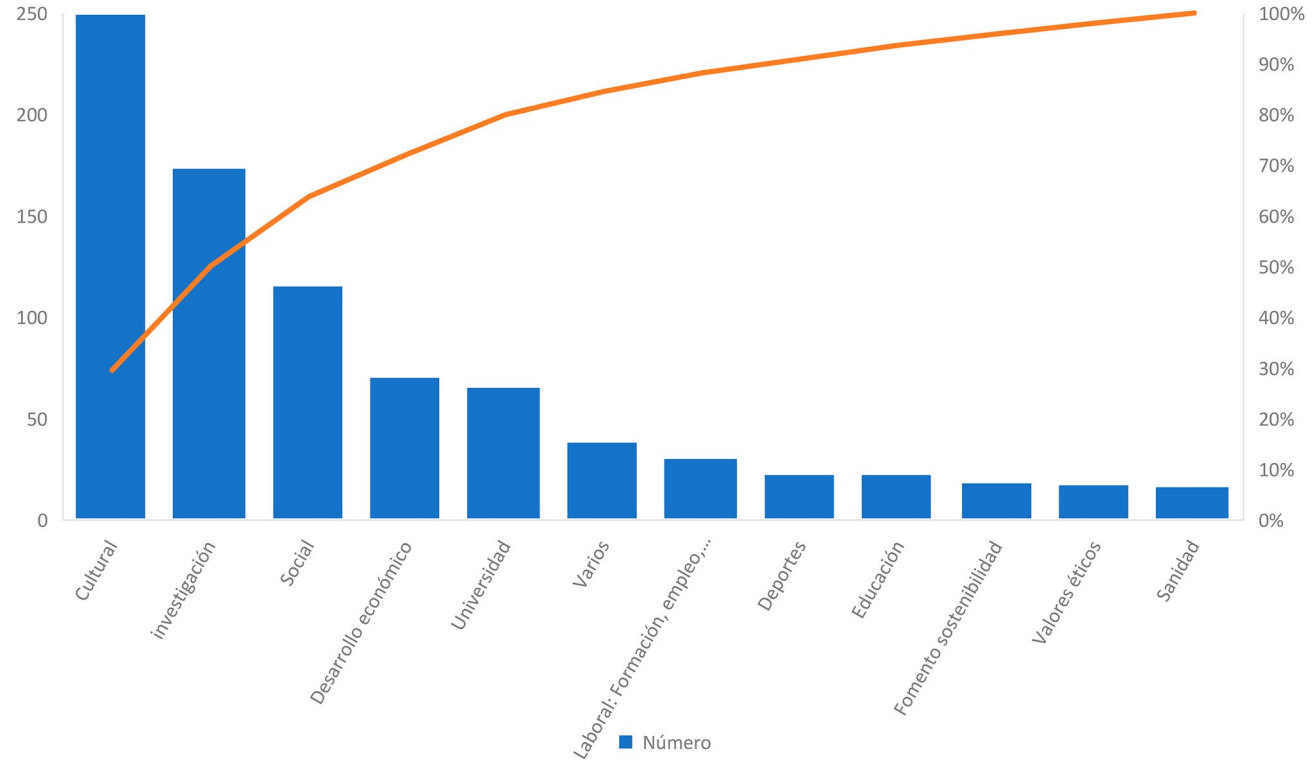
En este trabajo siempre nos referiremos al plan de actuación de la LF, excepto cuando expresamente se haga referencia a la LRJSP.

III. Tipología de fundaciones públicas.

Antes de realizar una aproximación práctica a la auditoría operativa y a la supervisión continua de las fundaciones públicas basada en el plan de actuación de un grupo de fundaciones culturales, me gustaría incidir en el potencial de la existencia de una base de datos pública como INVENTE. Mediante esta base de datos y dada la obligación de publicidad de las cuentas anuales de las entidades públicas es posible acceder a cuentas anuales de fundaciones con fines similares, lo que permite comparar el desempeño de distintas fundaciones.

A 14 de marzo de 2026 según INVENTE existían 847 fundaciones públicas. Con el apoyo de la IA para la búsqueda de los fines fundacionales y la revisión de los resultados obtenidos se ha obtenido la siguiente clasificación de las fundaciones públicas:

Gráfico 1. Tipología de las fundaciones públicas: número y porcentaje acumulado.



Fuente: INVENTE, web y elaboración propia.

A su vez dentro de estas tipologías se pueden distinguir otras subcategorías, como:

- Laboral:
  - Formación y empleo
  - Conciliación y mediación laboral
  - Prevención de riesgos laborales.

- Universidad:
  - Universidad-empresa.
  - Cooperación.
  - Investigación…

- Social:
  - Apoyo a discapacidad.
  - Mayores.
  - Gestión de servicios.
  - Tercer sector…

- Cultural:
  - Museos.
  - Lengua.
  - Local.
  - Gestión equipamiento cultural.
  - Preservación patrimonio.
  - Difusión obra artista.
  - Festivales culturales…

- Investigación:
  - Sectores económicos.
  - Distintas ramas de la ciencia.
  - Sanidad.
  - De ámbito regional…

De las distintas tipologías definidas se ha escogido "las fundaciones culturales", por ser la de mayor peso. En concreto, se analizará la situación de siete fundaciones públicas, que representan tres categorías distintas: gestión de un museo/colección, organización de un festival y gestión de un equipamiento cultural. Estas siete fundaciones son controladas por administraciones de los tres niveles: local, autonómico y central. En la siguiente tabla se analizan ambas cuestiones:

Tabla 1. Adscripción, control y fines de las fundaciones públicas analizadas.

Fundación	Adscripción	Clasificación CN	Ejerce Control CN	Fines fundacionales
Fundación Museo de Bellas Artes de Bilbao (MBAB)	De varias Administraciones Públicas (AAPP)	S.1313 AAPP: Administración Local	Ayuntamiento de Bilbao	Dirección, mantenimiento, conservación y promoción del Museo de Bellas Artes de Bilbao.
Fundación Colección Roberto Polo (CRP)	Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha	S.1312 AAPP: Administración Regional	Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha	- Facilitar las condiciones de la cesión de los bienes del coleccionista Roberto Polo Castro - La promoción y pública exposición de la colección. - El impulso y la gestión del Museo Roberto Polo, Centro de Arte Moderno y Contemporáneo de Castilla-La Mancha.
Fundación Colección Thyssen Bornemisza, F.S.P. (CTB)	Administración General del Estado: Ministerio de Cultura	S.1311 AAPP: Administración Central	Administración Central	- Adquirir Favorita Trustees Limited (el "Trustee del Thyssen-Bornemisza Collecctions Trust). - Albergar a la Colección Permanente y exhibirla al público en el Museo. - El mantenimiento, conservación y promoción de la Colección Permanente. - La recepción en préstamo temporal a fin de exhibirlas públicamente en el Museo junto con la Colección Permanente, o en cualquier otro lugar. - El mantenimiento del Museo.
Fundación del Festival Internacional de Santander (FIS)	Comunidad Autónoma de Cantabria	S.1312 AAPP: Administración Regional	Comunidad Autónoma de Cantabria	La celebración del Festival Internacional de Santander
Fundación Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro (FITCA)	Administración General del Estado: Ministerio de Cultura	S.1311 AAPP: Administración Central	Administración Central	- La preservación, promoción y difusión del teatro clásico español y universal, así como de otras expresiones artísticas vinculadas al Siglo de Oro. - El Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro.
Fundación Patronato de la Semana de Música Religiosa de Cuenca (PSMRCu)	De varias AAPP	S.1312 AAPP: Administración Regional	Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha	La promoción y difusión de la música, principalmente a través del Festival de la Semana de Música Religiosa de Cuenca.
Palau de les Arts Reina Sofía, Fundació de la Comunitat Valenciana (PARS)	Comunidad Autónoma Valenciana	S.1312 AAPP: Administración Regional	Comunidad Autónoma Valenciana	La programación y gestión de actividades de naturaleza artística en los espacios escénicos con que está dotado el Palau de les Arts.

Fuente: INVENTE, Estatutos de las fundaciones y elaboración propia..

IV. Aproximación a una auditoría operativa.

El primer paso para realizar una auditoría operativa es reconstruir la lógica de la intervención:

Gráfico 2. Lógica de la intervención de una fundación pública cultural.



Fuente: Elaboración propia.

Para las fundaciones culturales:

1. La necesidad es la difusión de la cultura.

2. El objetivo, según el plan de actuación, será alcanzar los beneficiarios previstos (personas físicas y/o jurídicas) de las actividades programadas, así como aquellos otros objetivos de la actividad previstos.

3. Los recursos de los que puede disponer la fundación serán:

   - Recursos humanos.
   - Recursos económicos.
   - La colección expuesta.
   - Infraestructura: museo, equipamiento cultural…
   - Marca o reputación del festival, colección, museo…

4. Los productos serán fundamentalmente las exposiciones, actuaciones u otras actividades culturales.

5. El resultado, por tanto, será el número de visitantes o asistentes a las actividades celebradas.

Antes de analizar la economía, eficacia y eficiencia de nuestras siete fundaciones, en la siguiente tabla se presentará un breve resumen del plan de actuación de estas entidades.

Tabla 2. Resumen de la información sobre el plan de actuación de las últimas cuentas anuales aprobadas (€).

Funda-ción	Actividad	Ejercicio	Gastos/ inversiones previstos	Gastos inversiones realizados	Benef. personas físicas previstas	Benef. personas físicas realizadas	Benef. personas jurídicas previstas	Objetivos e indicadores (distintos beneficiarios)	Ingresos previstos	Ingresos obtenidos
MBAB	Museo	2024	11.253.821,00	12.205.259,59	200.000,00	207.797,00	Sí		10.031.221,00	9.677.446,29
CRP	Promoción y pública exposición de la Colección Roberto Polo, Centro de Arte Moderno y Contemporáneo de Castilla-La Mancha	2024	1.500.000,00	1.351.844,01	50.000,00	47.324,00	Sí	Sí	1.510.000,00	1.354.605,87
CTB	1. Colección permanente	2025	27.845.797,00	28.387.501,00	648.441,00	765.569,00				
CTB	2. Exposiciones temporales	2025	4.649.800,00	3.477.559,00	393.047,00	1.137.987,00				
CTB	3. Actividad mercantil	2025	2.994.219,00	2.556.104,00				Ingresos		
CTB	No imputado a actividades	2025		565.293,00						
CTB	Total	2025	35.489.816,00	34.986.457,00	1.041.488,00	1.903.556,00			33.760.560,00	33.416.827,00
FIS	Festival internacional de Santander	2024	2.325.148,00	2.370.529,63	23.000,00	26.000,00	Sí		2.325.148,00	2.392.696,66
FITCA	1. Actividad Ordinaria	2024	60.213,32	61.127,78	31.165,00	39.907,00	Sí	Sí		
FITCA	2. Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro	2024	2.367.037,49	2.738.595,72	55.000,00	65.268,00	Sí	Sí		
FITCA	No imputado a actividades	2024		86.641,29						
FITCA	Total	2024	2.427.250,81	2.886.364,79	86.165,00	105.175,00			2.493.657,47	2.886.098,65
PSMRCu	Gestión de sala de espectáculos	2024	767.114,57	696.487,99	9.000,00	7.290,00			769.110,00	813.082,18
PARS	1. Programación artística.	2024	30.107.084,00	38.538.824,00	132.526,00	80.597,00	Sí	Sí		
PARS	2. Desarrollo cultural	2024	795.499,00	610.204,00	34.939,00	42.941,00	Sí	Sí		
PARS	3. Mecenazgo, patrocinio y alquiler de espacios	2024	1.300.959,00	2.027.121,00	496.190,00	180.005,00	Sí	Sí		
PARS	Total	2024	32.203.542,00	41.176.149,00	663.655,00	303.543,00			32.203.541,00	39.937.435,09

Fuente: Elaboración propia a partir de las últimas cuentas anuales disponibles a 20 de junio de 2026.

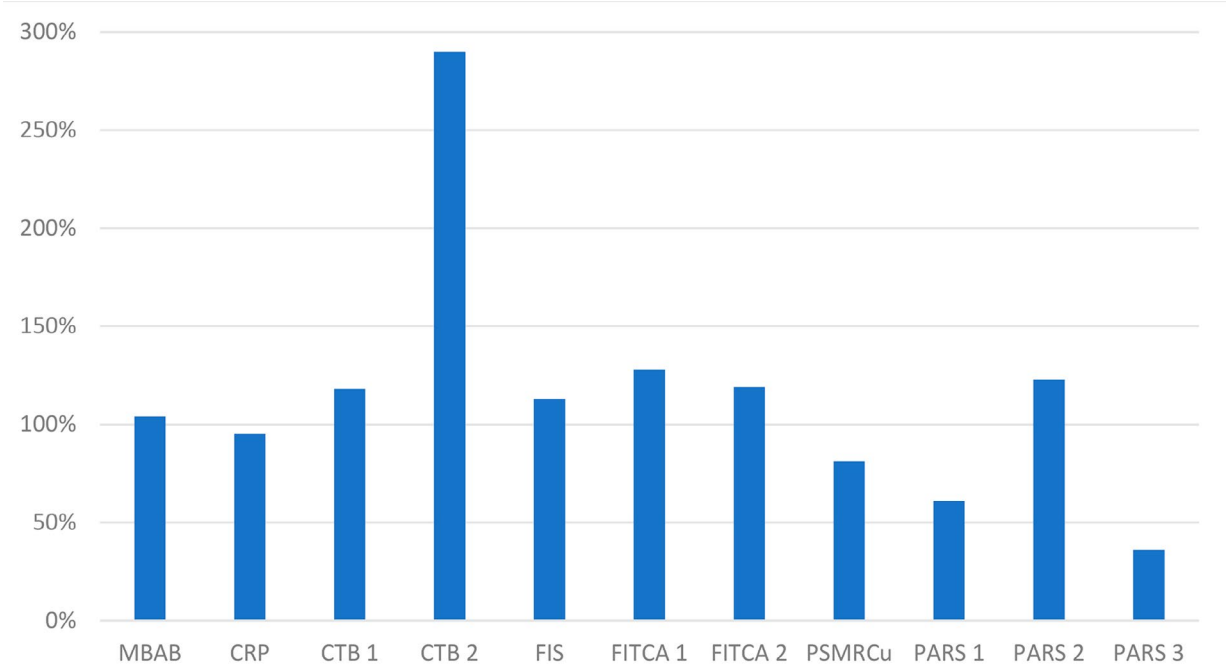


IV.1. Análisis de la eficacia.

Para evaluar la eficacia de una fundación debemos comparar los resultados con los objetivos, es decir, evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en su plan de actuación. Para que esta información sea comparable nos fijaremos en el único objetivo que han planificado todas las fundaciones, las personas físicas beneficiarias comparando los resultados obtenidos con las previsiones[1].

En el siguiente gráfico se muestra la eficacia para cada una de las actividades planificadas, calculada como personas físicas beneficiarias realizadas / personas físicas beneficiarias previstas:

Gráfico 3. Análisis de la eficacia por actividad.



Fuente: Elaboración propia a partir de las últimas cuentas anuales disponibles[2].

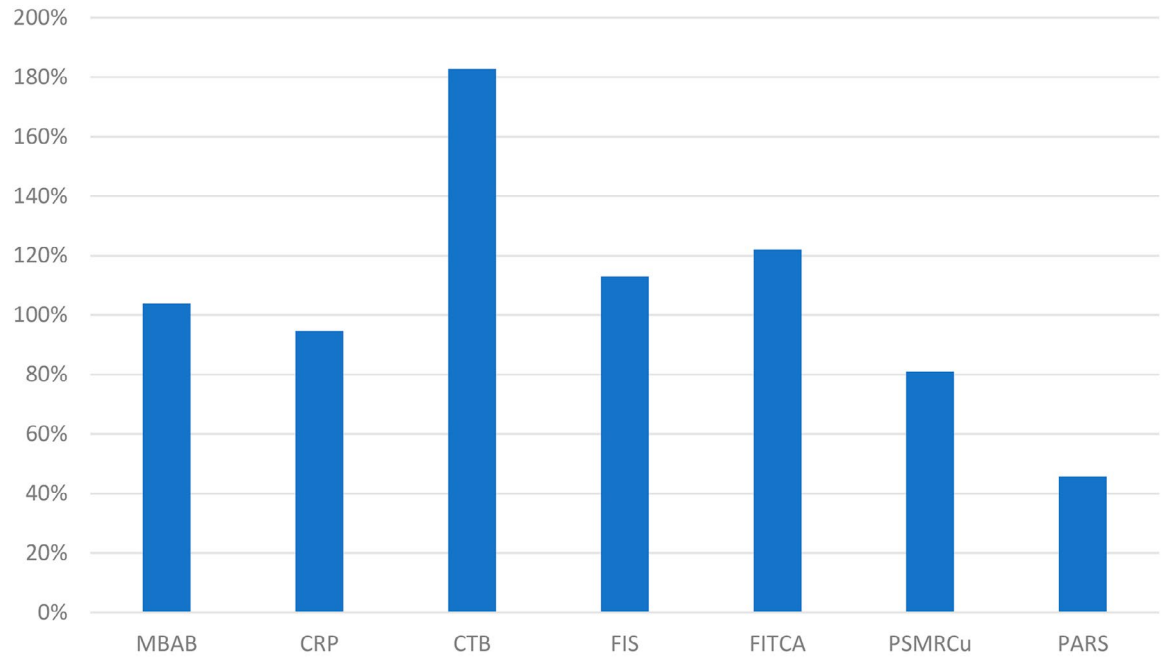
En este gráfico se observa aquellas actividades que cumplen los objetivos previstos (igual o superior al 100%) y aquellas que no.

En el siguiente gráfico se analiza la eficacia global de la fundación, sumando los beneficiarios de todas las actividades.

1 Únicamente hay una actividad en la que no hay personas físicas beneficiarias previstas, la actividad 3 de CTB, actividad mercantil (tienda, cafetería, vistas privadas) cuyo objetivo son los ingresos obtenidos.

2 En todas las fundaciones se analizan las cuentas anuales del ejercicio 2024, excepto para CTB que son las de 2025.

Gráfico 4. Análisis de la eficacia por fundación.

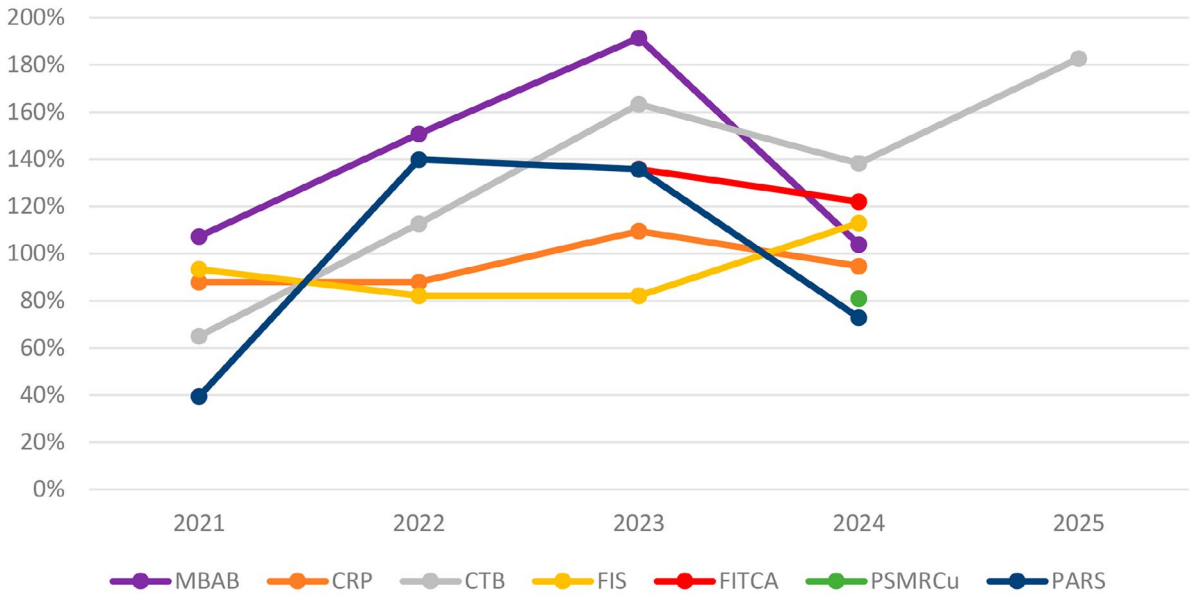


Fuente: Elaboración propia a partir de las últimas cuentas anuales disponibles.

En este gráfico se observa qué únicamente tres fundaciones no alcanzan los objetivos previstos.

Para comprobar si esta situación es exclusiva del ejercicio analizado o se viene dando en otros ejercicios, en el siguiente gráfico analizaremos su evolución a lo largo del tiempo.

Gráfico 5. Evolución de la eficacia por fundación 2021-2025[3].



Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales.

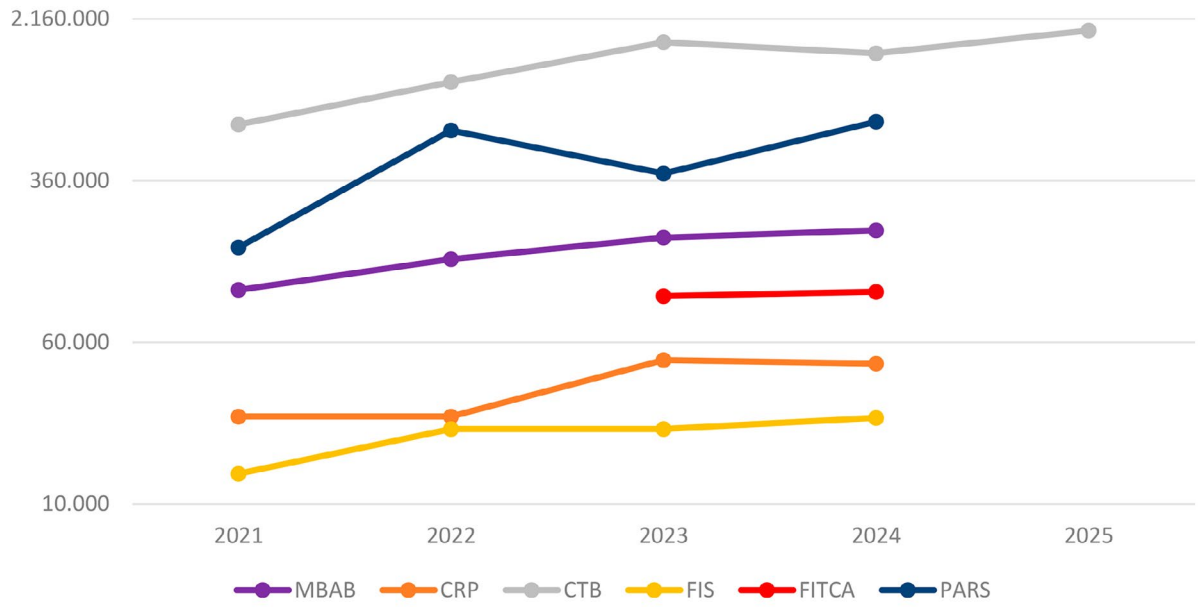
3 FITCA sólo cuantifica beneficiarios-personas físicas en las cuentas anuales de 2023 y 2024, y PSMRCu únicamente en 2024.

En este gráfico se observa que, en 2021, año todavía afectado por las restricciones derivadas del COVID-19, las fundaciones en general no logran cumplir los objetivos previstos. Después se pueden observar como MBAB y CTB superan el grado de realización de los objetivos previstos. PARS inicialmente mejora para luego caer por debajo del 80%. Por su parte CRP y FIS se mantienen todo el período entre el 80% y el 120%.

No obstante, para completar este análisis deberíamos analizar las causas de esta evolución, ya que, por ejemplo, un ratio de eficacia del 150% puede deberse tanto a una excelente realización como una previsión demasiado conservadora.

Este evaluación se podría realizar de diversas formas, aquí analizaremos la evolución de los beneficiarios en términos absolutos. La disparidad de cifras entre las distintas fundaciones nos obliga a realizar el gráfico en escala logarítmica:

Gráfico 6. Evolución personas físicas beneficiarias realizadas por fundación 2021-2025.



Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales.

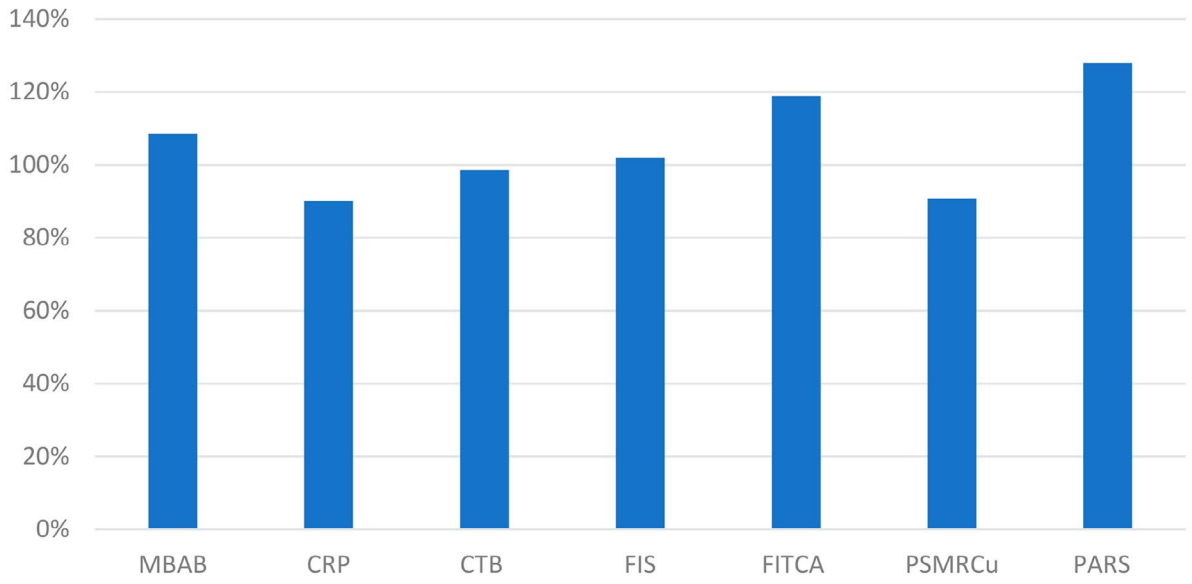
A modo de ejemplo, se puede señalar que para CTB la evolución del número de beneficiarios es muy similar al ratio de eficacia, esto indica que las previsiones no se han actualizado en base a los resultados de ejercicios anteriores. Por su parte en PARS la evolución de los beneficiarios, sobre todo en 2024 es diferente a la del ratio de eficacia, lo que sugiere una actualización de las previsiones. De igual forma se podrían analizar el resto de fundaciones.

IV.2. Análisis de la economía.

Para evaluar la economía de una fundación debemos evaluar el grado de cumplimiento de los recursos previstos en su plan de actuación. En el plan de actuación se distinguen distintos recursos: humanos, económicos (gastos/inversiones) y otros recursos (deudas contraídas y otras obligaciones financieras asumidas). En este trabajo nos centraremos en los recursos económicos (gastos/inversiones), por lo que para analizar la economía de una actividad o de una fundación compararemos los recursos económicos realizados y los previstos.

Como en la eficacia podríamos analizar la economía por actividad y por la fundación, pero en este apartado, nos centraremos en el estudio global de la fundación. Para cada fundación se suman los recursos de todas las actividades y aquellos no imputados a ninguna actividad.

Gráfico 7. Análisis de la economía por fundación.

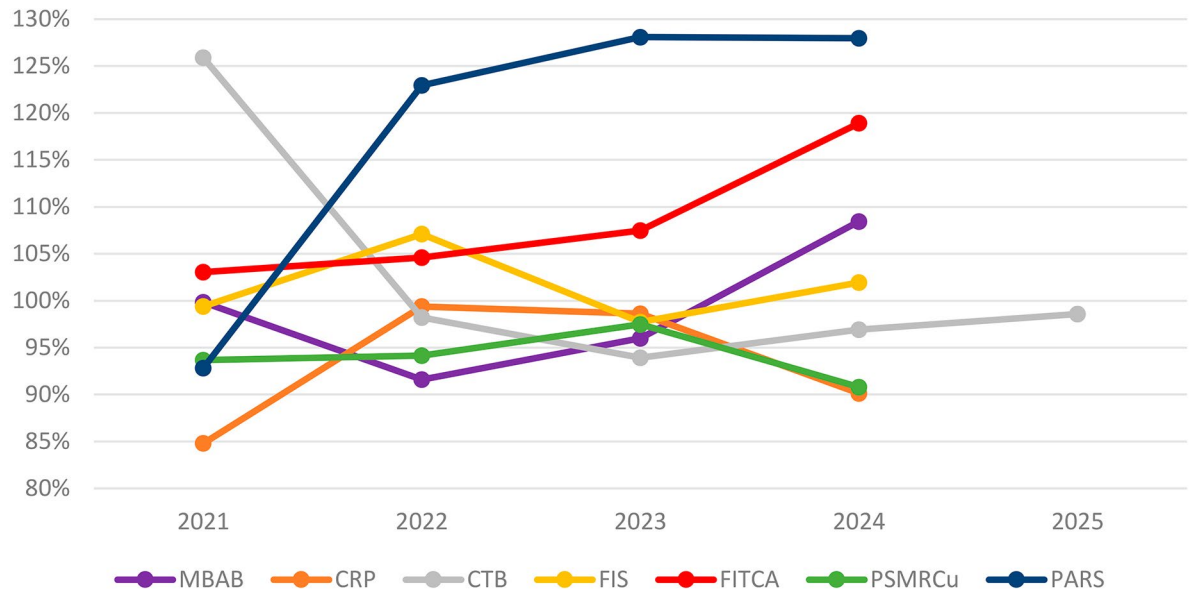


Fuente: Elaboración propia a partir de las últimas cuentas anuales disponibles.

En este gráfico se observa aquellas fundaciones que cumplen las previsiones (igual o inferior al 100%), que actúan con economía y aquellas que no. Sólo tres fundaciones utilizaron menos recursos económicos que los previstos.

En el siguiente gráfico se analiza la evolución temporal de la economía:

Gráfico 8. Evolución de la economía por fundación 2021-2025.



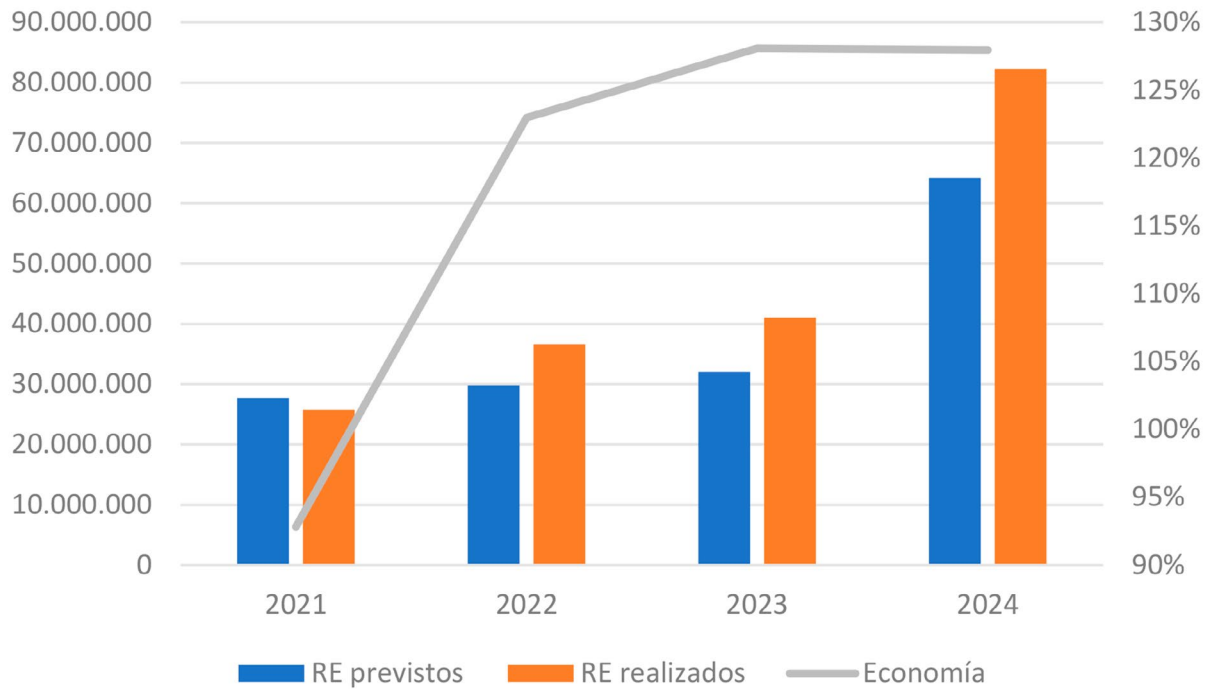
Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales.

En este gráfico observamos fundaciones cuyo gasto/inversión es inferior o igual al presupuestado en todo el

período como PSMRCu o CRP, o mayoritariamente como CTB, FIS y MBAB. En FITCA y PARS presentan un incremento sostenido del ratio de economía, es decir, aumenta el gap entre los recursos económicos utilizados sobre los presupuestados.

No obstante, como ya se expuso sobre la eficacia, para completar este análisis deberíamos estudiar las causas de esta evolución. Así podríamos comparar la evolución de los recursos empleados de forma análoga a lo realizado en la eficacia, pero a los efectos de exponer la potencialidad del plan de actuación presentaremos otra posibilidad, más adecuada para analizar únicamente una fundación. En el siguiente gráfico compararemos los recursos económicos previstos, los realizados y la economía de PARS.

Gráfico 9. Evolución recursos económicos previstos y realizados (€) y economía (%) de PARS.



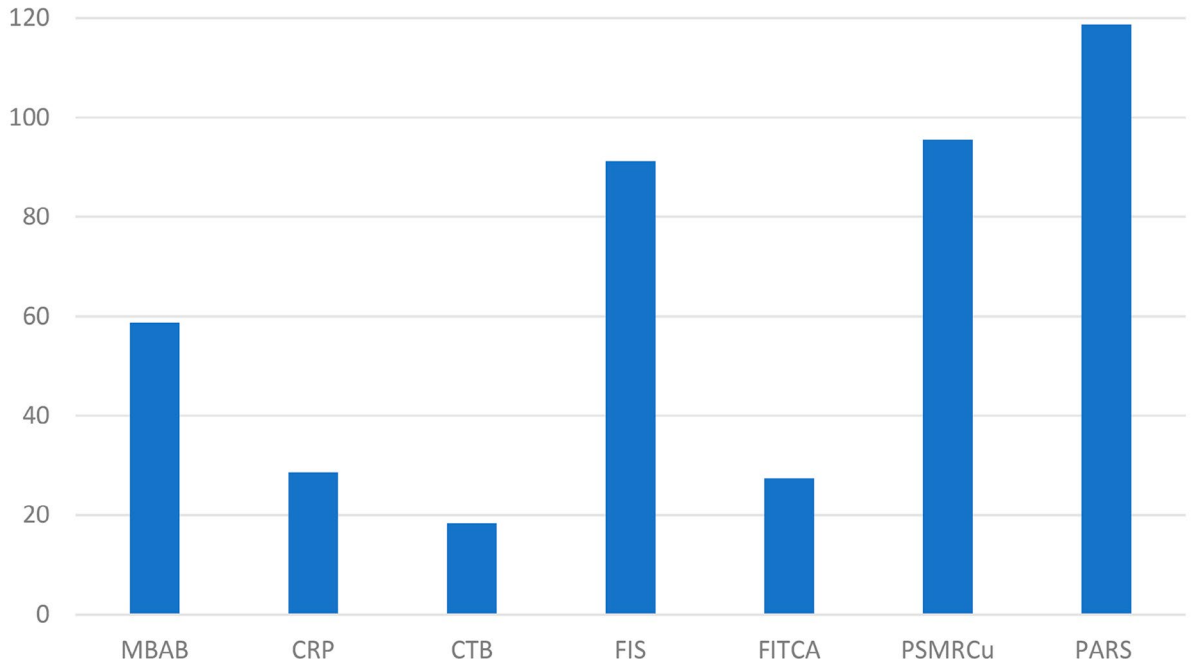
Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales de PARS.

En 2021, los gastos e inversiones realizados por PARS eran inferiores a los previstos, sin embargo, en los ejercicios siguientes esta fundación utiliza recursos que superan en más del 20% a los previstos, debido que el aumento de los gastos e inversiones realizadas supera el incremento presupuestado. Esta metodología se podría utilizar también en el análisis de la eficacia.

IV.3. Análisis de la eficiencia.

La eficiencia es la relación entre los recursos y los resultados, así en nuestro calcularemos el cociente entre los recursos económicos empleados y los beneficiarios personas físicas realizadas. En el siguiente gráfico analizaremos la eficiencia para cada una de las fundaciones, aunque también podría hacerse para cada una de las actividades fundacionales:

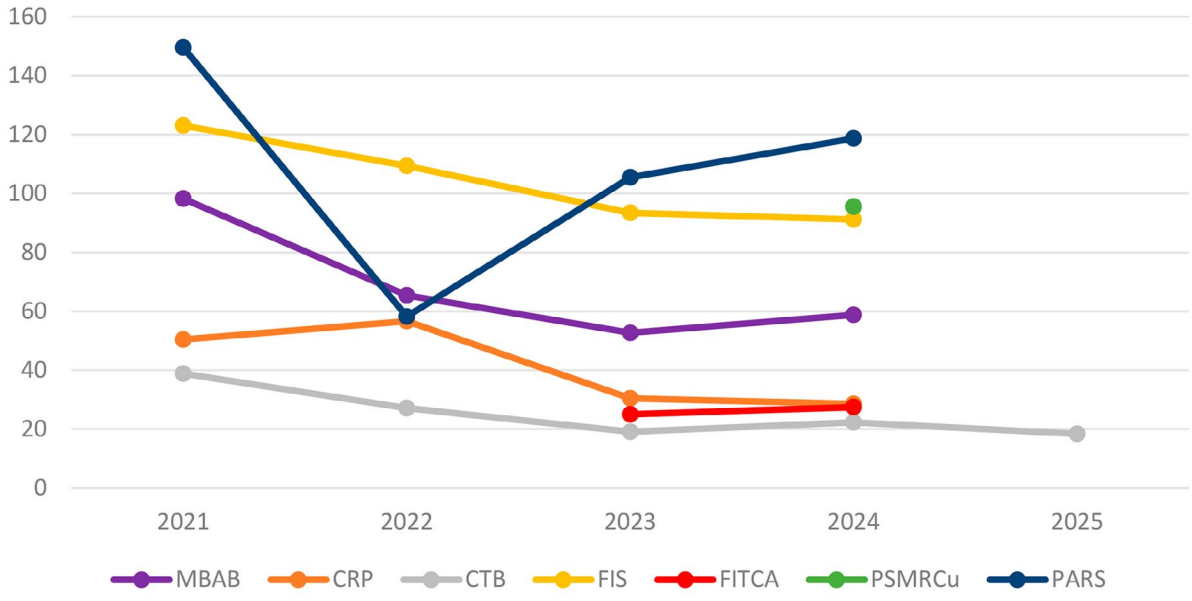
Gráfico 10. Análisis de la eficiencia por fundación (€/persona).



Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

Se observa que el mayor coste por persona física es de PARS, seguido de dos fundaciones que gestionan festivales (PSMRCu y FIS) y MBAB.

Gráfico 11. Evolución de la eficiencia (€/persona) por fundación 2021-2025.



Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales.

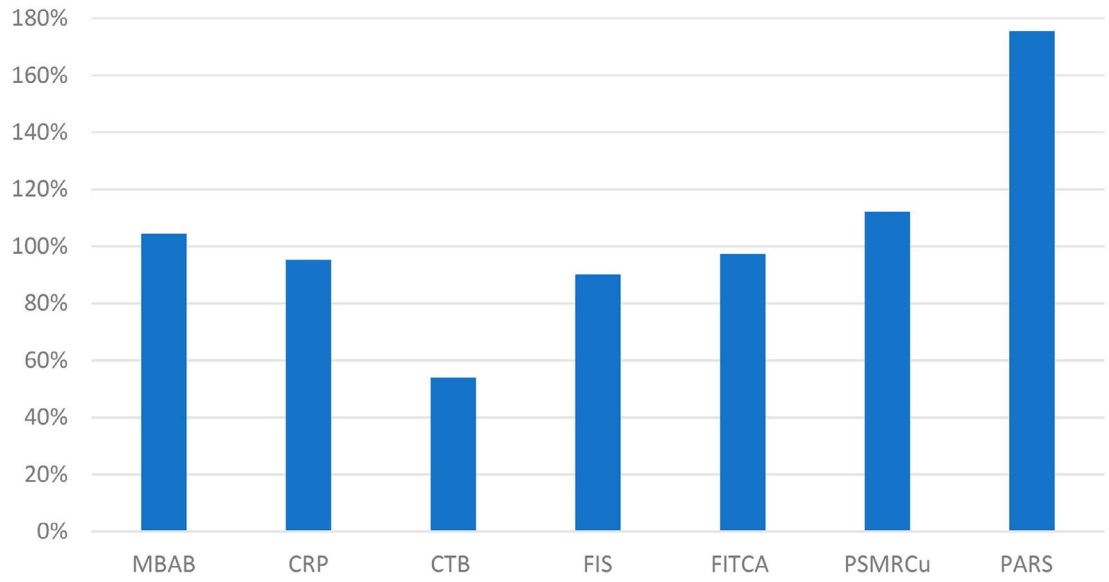
En este período en general las fundaciones logran una mayor eficiencia, al disminuir el coste por persona física beneficiaria, excepto en FITCA, que sólo tenemos datos de dos años, y PARS, que aumenta desde 2023 su coste, aunque sin alcanzar el nivel de 2021.

Para analizar la eficiencia, podemos calcular también la relación entre la eficiencia realizada y la prevista, lo que

podemos denominar "eficiencia relativa", que podría calcularse también como la relación entre economía y eficacia.

Un ratio menor al 100% indicará un coste por persona beneficiaria inferior al presupuestado. Por tanto, cuanto menor sea este ratio, más eficiente será la fundación o la actividad. En el siguiente gráfico analizamos la eficiencia relativa por fundación:

Gráfico 12. Análisis de la eficiencia relativa por fundación.

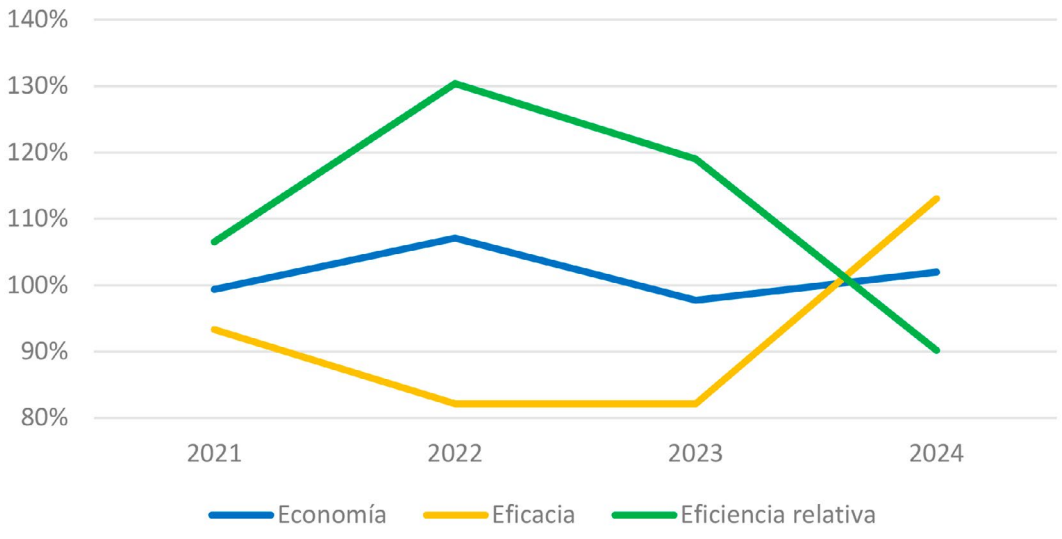


Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

La mayoría de las fundaciones presentan costes por persona beneficiaria inferiores a lo previsto, es decir, inferiores al 100%, o están cercanos a lo planificado, excepto PARS.

También podríamos analizar la evolución en el tiempo de la eficiencia relativa como hemos hecho con otras magnitudes, pero resulta más relevante para el propósito de este artículo dado que la eficiencia relativa se puede calcular como el cociente entre economía y eficacia, presentar en siguiente gráfico a modo de ejemplo, la evolución de estas tres magnitudes en FIS:

Gráfico 13. Evolución eficacia, economía y eficiencia relativa en FIS 2021-2024.



Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales de FIS.



Durante el período analizado, el ratio de economía se mantiene próximo al 100%, lo que indica que los recursos económicos ejecutados fueron, en general, muy similares a los presupuestados. Por ello, la evolución de la eficiencia relativa viene determinada principalmente por el grado de eficacia alcanzado.

Se observa que, a medida que la eficacia disminuye alejándose del 100% debido a un menor cumplimiento de los objetivos previstos, la eficiencia relativa empeora. En otras palabras, el coste por beneficiario resulta superior al inicialmente previsto. Sin embargo, en 2024, FIS logró superar los objetivos programados, alcanzando una eficacia del 113%. Dado que la economía continuó situándose cerca del 100%, la eficiencia relativa se situó en el 90%, lo que significa que el coste por beneficiario fue inferior al previsto.

V. Aproximación a la supervisión continua.

Veamos ahora, la utilidad de la información sobre el plan de actuación recogida en la Memoria de las Cuentas Anuales para la supervisión continua regulada en el artículo 81.2 de la LRJSP. Con este fin, en primer lugar, analizaremos si los objetivos incluidos en el Plan están relacionados con los motivos de creación y si se están cumpliendo, es decir, si subsisten los motivos que justificaron su creación. Para ello, supondremos que los motivos que justifican la creación de una fundación pública son los fines de ésta.

Tabla 3. Análisis de la subsistencia de los motivos que justificaron la creación de las fundaciones públicas.

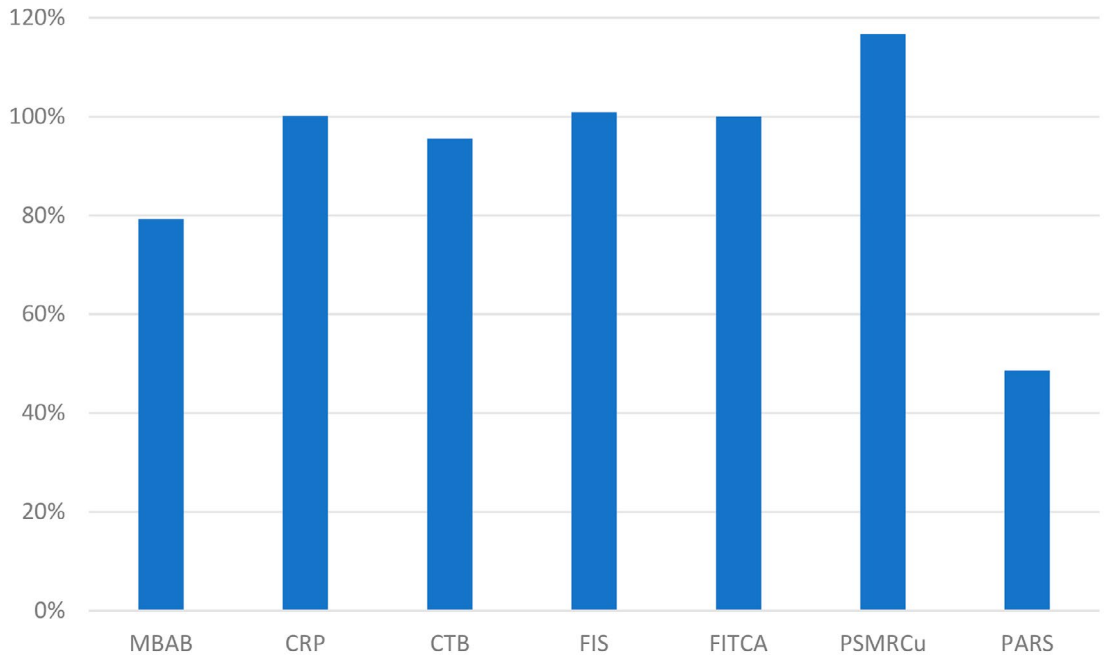
Fundación	Fines fundacionales	Actividad	Relacionada con fines fundacionales	Eficacia
MBAB	Dirección, mantenimiento, conservación y promoción del Museo de Bellas Artes de Bilbao.	Museo	Sí	104%
CRP	- Facilitar las condiciones de la cesión de los bienes del coleccionista Roberto Polo Castro - La promoción y pública exposición de la colección. - El impulso y la gestión del Museo Roberto Polo, Centro de Arte Moderno y Contemporáneo de Castilla-La Mancha.	Promoción y pública exposición de la Colección Roberto Polo, Centro de Arte Moderno y Contemporáneo de Castilla-La Mancha	Sí	95%
CTB	- Adquirir de Favorita Trustees Limited (el "Trustee del Thyssen-Bornemisza Collecctions Trust. - Albergar a la Colección Permanente y exhibirla al público en el Museo. -El mantenimiento, conservación y promoción de la Colección Permanente. - La recepción en préstamo temporal a fin de exhibirlas públicamente en el Museo junto con la Colección Permanente, o en cualquier otro lugar. - El mantenimiento del Museo.	1. Colección permanente	Sí	118%
		2. Exposiciones temporales	Sí	290%
		3. Actividad mercantil	No directamente	85%
		Total	N/A	183%
FIS	La celebración del Festival Internacional de Santander.	Festival Internacional de Santander	Sí	113%
FITCA	- La preservación, promoción y difusión del teatro clásico español y universal, así como de otras expresiones artísticas vinculadas al Siglo de Oro. - El Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro.	1. Actividad Ordinaria	Parcialmente	128%
		2. Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro	Sí	119%
		Total	N/A	122%
PSMRCu	La actividad de la Fundación tendrá por objeto la promoción y difusión de la música, principalmente a través del Festival de la Semana de Música Religiosa de Cuenca.	Gestión de sala de espectáculos	Sí	81%
PARS	La programación y gestión de actividades de naturaleza artística en los espacios escénicos con que está dotado el Palau de les Arts.	1. Programación artística.	Sí	61%
		2. Desarrollo cultural	Sí	123%
		3. Mecenazgo, patrocinio y alquiler de espacios	Parcialmente	36%
		Total	N/A	73%

Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

De la tabla anterior, se puede concluir que las actividades realizadas por las distintas fundaciones se encuentran relacionadas con los motivos que justificaron su creación. En cuanto al logro de los objetivos previstos, existen tres fundaciones que no logran alcanzar los objetivos previstos, es decir, su eficacia es inferior al 100%. Como ya se ha comentado anteriormente, habría que analizar más en profundidad este indicador.

En cuanto a la segunda cuestión que plantea la supervisión continua, la sostenibilidad financiera, en primer lugar, compararíamos el porcentaje que representan los ingresos obtenidos por la fundación con los recursos económicos empleados.

Gráfico 14. Ingresos obtenidos / Gastos e inversiones realizados por fundación.

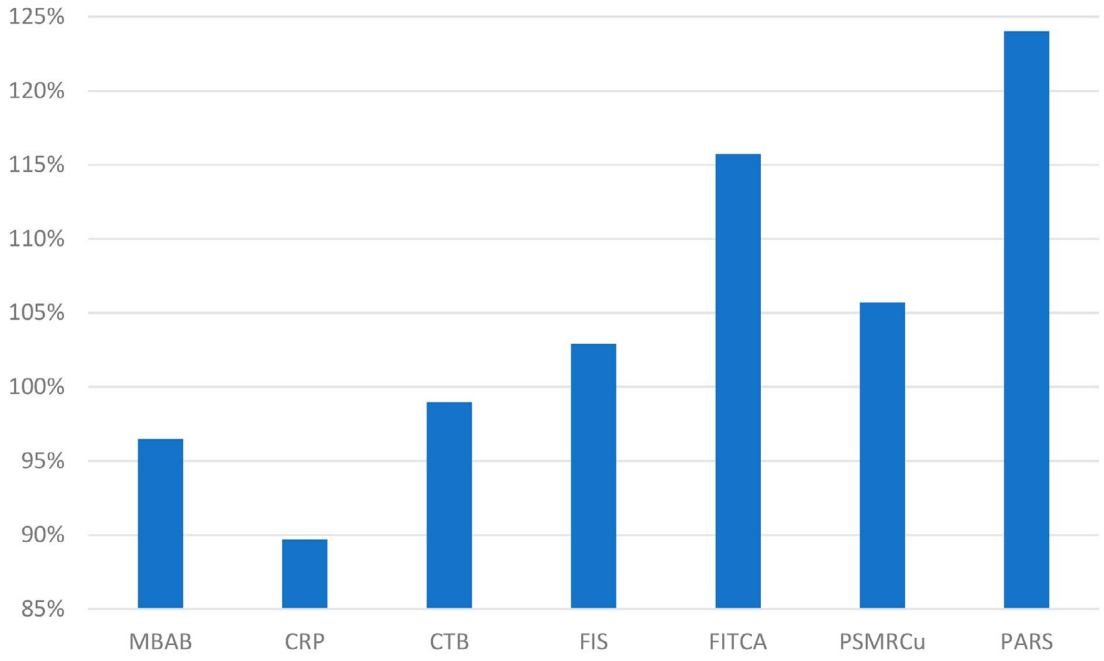


Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

Se observa que existen cuatro fundaciones que obtienen suficientes ingresos[4] para cubrir todas los gastos e inversiones que realizan.

En el siguiente gráfico analizaremos si las fundaciones logran obtener los ingresos previstos en su plan de actuación:

Gráfico 15. Ingresos obtenidos / Ingresos previstos por fundación.



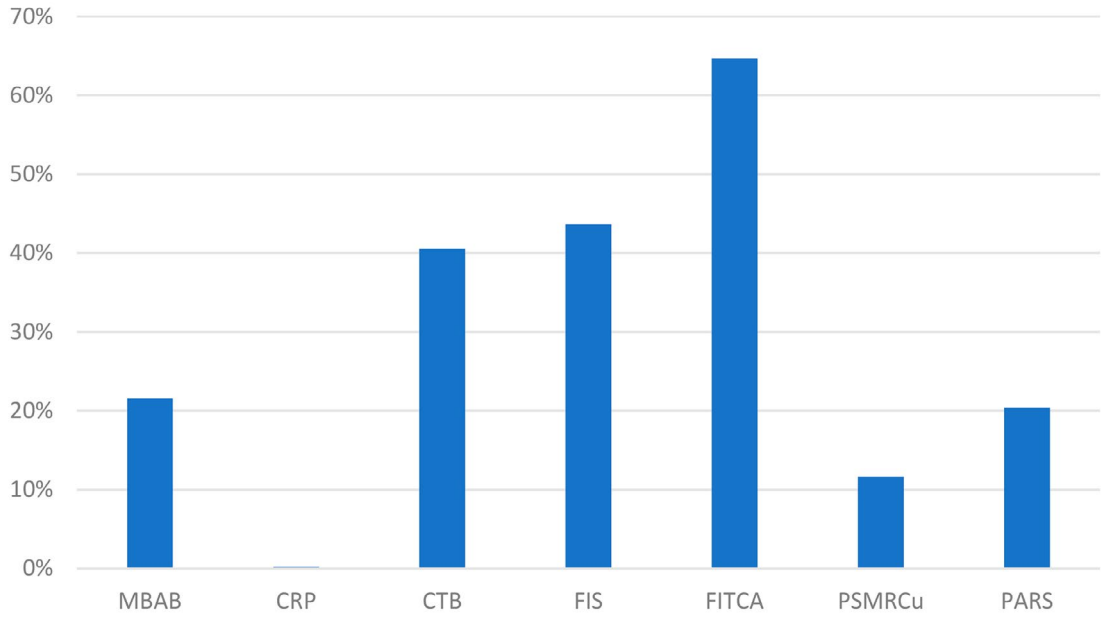
Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

4 Señalar que MBAB también obtiene recursos de deudas, que no se tienen en cuenta como ingresos..

Nuevamente sólo cuatro fundaciones logran generar al menos los ingresos previstos.

Otra cuestión relevante, para determinar la sostenibilidad financiera, es el origen de estos ingresos. En el siguiente gráfico, analizaremos la capacidad de las fundaciones de generar ingresos diferentes de las subvenciones públicas:

Gráfico 16. Ingresos obtenidos no procedentes de subvenciones públicas / Ingresos obtenidos por fundación.

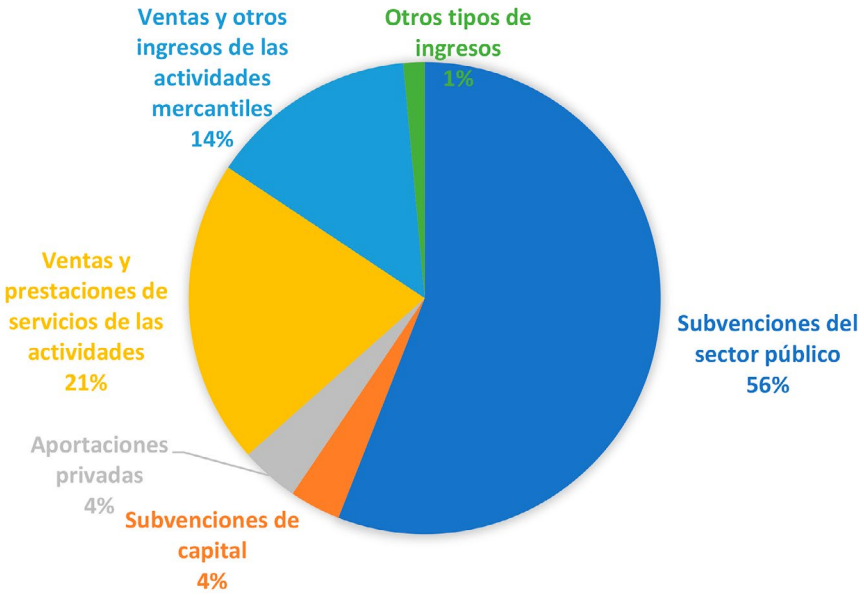


Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

Se observa que, salvo en FITCA, en el resto de fundaciones sus ingresos proceden mayoritariamente de subvenciones públicas, destacando CTB y FIS con más del 40% de ingresos que no procedente de esta fuente.

A continuación, a modo de ejemplo, para CTB, en el siguiente gráfico mostraremos la distribución de sus ingresos, según se recoge en la información sobre el plan de actuación en la Memoria de sus cuentas anuales:

Gráfico 17. Distribución de ingresos CTB 2025.



Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales disponibles.

Por supuesto, antes de pronunciarse sobre la sostenibilidad financiera de una fundación, sería necesario analizar con mayor detalle sus ingresos. Entre otros aspectos, deberían considerarse:

- La política de precios de la fundación, ya que podría optarse por la gratuidad de los servicios.
- La naturaleza de las subvenciones recibidas, puesto que no es lo mismo contar con una subvención o una transferencia nominativa que con una subvención obtenida en régimen de concurrencia competitiva.

En cualquier caso, con estos datos, que están en las cuentas anuales de la fundación, se puede realizar una primera evaluación sobre la decisión de mantener, transformar o extinguir la fundación.

VI. ¿Y el control de eficacia de la LRJSP?

La LRJSP en su artículo 85.2 establece para el sector público estatal la obligatoriedad del control de eficacia que *"tendrá por objeto evaluar el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad específica de la entidad y la adecuada utilización de los recursos, de acuerdo con lo establecido en su plan de actuación y sus actualizaciones anuales, sin perjuicio del control que de acuerdo con la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, se ejerza por la Intervención General de la Administración del Estado."*

Este control, aunque sólo es obligatorio para el sector público estatal, su aplicación resulta igualmente recomendable en los ámbitos autonómico y local. En concreto, este control se centra en dos aspectos esenciales:

- El cumplimiento de los objetivos, es decir, la eficacia.
- La adecuada utilización de los recursos disponibles, lo que implica valorar si con los medios empleados se alcanzas los resultados esperados, en definitiva, la eficiencia.

Ambas cuestiones, como ya hemos comprobado, pueden analizarse adecuadamente mediante el plan de actuación.

VII. ¿Y ahora qué? ¡Extendamos la obligatoriedad del plan de actuación a otras tipologías de entidades públicas!

En este ejercicio puramente académico, donde no se ha pretendido realizar un análisis en profundidad de las fundaciones, (por lo que no se han considerado otras fuentes de información, como el contenido completo de las cuentas anuales) se puede observar la utilidad para los órganos de control tanto interno como externo del plan de actuación de las fundaciones y de la información que sobre el mismo se incluye en la memoria.

Visto el potencial de este instrumento, apliquémoslo en el control e interpelemos al legislador para que regule instrumentos similares al plan de actuación de las fundaciones o al plan de actuación definido en la LRJSP para el sector público estatal, para todo tipo de entidades públicas cualquier que sea su administración de dependencia o su forma jurídica: empresas públicas, organismo autónomos, fondos sin personalidad jurídica… La existencia de un instrumento único y la obligatoriedad de su publicación en un formato homogéneo tanto de su previsión como su realización facilitaría el control, la rendición de cuentas y la transparencia.

VIII. Bibliografía.

CONSUEGRA REVUELTA, M.A. (2004): La utilización instrumental de las fundaciones por las Administraciones Públicas, *Revista Auditoría Pública*: nº 33.

CORDERO APARICIO, J.M. (2026): Evaluación con doble enfoque de una economía doméstica, *Revista Auditoría Pública*: nº 87.

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

GARCÍA DEL POZO, D. (2024): Fortaleciendo la fiscalización de las fundaciones públicas II. Principales deficiencias detectadas y propuesta de planificación de auditoría integral, *Revista Auditoría Pública*, nº 84.

ORDOÑEZ GARCÍA, M. (2025): Fiscalización operativa de políticas sociales: desafíos y estrategias, *Revista Auditoría Pública*: nº 85.

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

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