

---

Revista Gestión y Desarrollo Libre, Año 3 N° 5, 2018. p.p. 102 - 124  
ISSN 2539-3669  
Universidad Libre Seccional Cúcuta, Facultad de Ciencias Económicas,  
Administrativas y Contables y Centro Seccional de Investigaciones  
Los informes de fiscalización autonómica de los órganos de control externo:  
rendición de cuentas  
Elviz Daniel Núñez Barrios

# Los informes de fiscalización autonómica de los órganos de control externo: rendición de cuentas\*

Autonomous audit reports of external control organs: accountability

Recibido: Junio 07 de 2017 - Evaluado: Septiembre 08 de 2017 - Aceptado: Diciembre 10 de 2017

Elviz Daniel Núñez Barrios\*\*

## Para citar este artículo / To cite this Article

Núñez Barrios, E. D. (Enero-Junio de 2018). Los informes de fiscalización autonómica de los órganos de control externo: rendición de cuentas. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 3(5), (102-124).

## Resumen

Este artículo tiene por objetivo estudiar de la información contenida en los informes de fiscalización de los Órganos De Control Externo (OCEX) en España. Para la configuración del universo y la muestra del estudio se examina la participación de los diversos Organismos de Control Externo con potestad fiscalizadora de las Comunidades Autónomas Españolas. La técnica de estudio se basa en un criterio analítico transversal, evolutivo y con un enfoque valorativo de los posibles cambios en los niveles de revelación informativa de los informes de fiscalización emitidos por los OCEX de la cuenta general rendida por las CCAA. Los resultados evidencian una tendencia marcada a la descentralización geográfica, de competencias públicas y de control externo para las regiones.

\* Artículo inédito. Artículo de investigación e innovación. Artículo de investigación. Proyecto de investigación vinculado al Doctorado en Administración por la Universidad Complutense de Madrid.

\*\* Profesor Titular de la Universidad de Los Andes - Venezuela. Doctor en el Programa de "Nuevas Tendencias en Administración de Organizaciones" por la Universidad Complutense de Madrid. Email: eldani65@gmail.com.

**Palabras Clave:** Informes de Fiscalización, Rendición de Cuentas, Control Externo, Administración Pública

## **Abstract**

The objective of this article is to study the information contained in the audit reports of the External Control Bodies (OCEx) in Spain. For the configuration of the universe and the sample of the study, the participation of the various External Control Organizations with oversight authority of the Spanish Autonomous Communities is examined. The study technique is based on a transversal, evolutive analytical criterion and with an evaluative approach of the possible changes in the informative disclosure levels of the audit reports issued by the OCEx of the general account rendered by the Autonomous Communities. The results show a marked tendency towards geographic decentralization, public competences and external control for the regions.

**Key words:** Audit reports, Accountability, External Control, Public administration

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. Problema de investigación. - II. Metodología. - III. Plan de redacción. - 1. Informes de fiscalización. - 2. Plan de redacción. - 2.1 Informe de Fiscalización Anual. - 2.2 Partes generales del Informe de Fiscalización Anual. - 2.3 Tipología de objetivos del Informe de Fiscalización. - 2.4 Alcance del trabajo, metodología y limitaciones (resultados de la fiscalización autonómica). - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

## **Introducción**

La rendición de cuentas en las administraciones públicas en general, ha evolucionado en función de la descentralización y la delegación de competencias (Riera López, 2013), esta realidad se refleja en las tendencias, actuaciones y contenido de los informes de fiscalización de los Entes de Control Externo (Benítez Palma, 2017). El objetivo de la investigación es estudiar y valorar las partes generales y resultados de los informes de fiscalización vinculados con la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas (CCAA) y los correspondientes Organismos de Control Externo (OCEx). El acceso a través de Internet y otros medios a publicaciones oficiales de la normativa, informes, revistas especializadas del sector público y de las administraciones autonómicas (Valencia Tello y De Chueiri, 2015), han permitido

verificar que se han publicado artículos de opinión, científicos y académicos demostrativos y comparativos de los aspectos del control externo y los informes de fiscalización divulgados que muestran las líneas de desarrollo de la rendición de cuentas y en consecuencia permiten valorar las actuaciones bajo la óptica de la actualidad y la responsabilidad.

El estudio pretende aportar la determinación y análisis de los informes de fiscalización formados en la rendición de cuentas y las directrices de los informes anuales de fiscalización autonómica para el colectivo y modelos para las administraciones públicas descentralizadas de otros países. Desde el punto de vista académico el estudio revisa el marco de los informes de fiscalización, al determinar y relacionar los resultados de fiscalización para destacar las tendencias de los informes autonómicos en la rendición de cuentas y su relación con el control externo.

## **Esquema de resolución**

### **1. Problema de investigación**

¿Cuál es la información contenida en los informes de fiscalización de los Órganos De Control Externo (OCEx) en España?

### **2. Metodología**

El diseño de la Investigación seleccionado para el método de estudio se basa fundamentalmente en la revisión de las fuentes de información de la Contabilidad Pública relacionadas con el control externo y la rendición de cuentas de las Administraciones de las Comunidades Autónomas Españolas. Los informes de fiscalización de la Cuenta General de las CCAA han sido poco tratados en los estudios y las investigaciones académicas, de manera que han sido muy pocas las publicaciones observadas, por ello, se ha determinado hacer un análisis y valoración de las partes generales y los resultados de la fiscalización presentados en los informes por los OCEx. Asimismo se observará el grado de descentralización de la función de fiscalización pública autonómica, obligatoria para los OCEx y de referencia voluntaria.

La rendición de cuentas se distingue por el apego a las disposiciones legales que permiten las intervenciones y le otorgan la autoridad para, planificar sus actuaciones, fiscalizar y emitir los informes correspondientes. Los informes para el análisis provienen de los Organismos de Control Externo: del TCu y de los

OCEx Autonómicos, los cuales han realizado las actuaciones de fiscalización en las correspondientes CCAA, durante los últimos años.

En una revisión de los antecedentes de un par de años previos a 1999, se observan muy pocos informes o memorias publicadas en algunas de las páginas web oficiales de las CCAA (1997 y 1998, cinco y siete respectivamente), durante periodos anteriores a estos años sólo fueron publicados en los boletines oficiales correspondientes vinculados a los OCEx respectivos. A partir de 1999 los OCEx y el TCu, comienzan a publicar en Internet los informes anuales de fiscalización de las Cuentas Generales, lo cual constituye un avance importante en la divulgación y transparencia de la información pública. Con motivo de la disponibilidad de la información en Internet, se observa una consolidación de la divulgación de información, por tanto, se inicia el periodo de estudio desde el ejercicio 1999 hasta 2009.

Como puede apreciarse en la Tabla 1, es necesario destacar la participación del TCu en las actuaciones de aquellas CCAA, que no poseen o en su momento no poseían para el ejercicio auditado un OCEx a cargo de la fiscalización autonómica correspondiente. Adicionalmente, se evidencia que de los últimos periodos están por emitirse más de veinte informes de fiscalizaciones anuales de algunas CCAA (21 informes pendientes (P) hasta el primer semestre del 2011). Los principios y normas de auditoría del sector público emitidos por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español publicados en 1992, contienen las guías principales para la ejecución de los programas y determinan que los informes de fiscalización se presenten de manera completa por parte de los OCEx y el TCu.

**Tabla 1. Informes de fiscalización de las CCAA desde 1999 hasta 2009**

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Andalucía	CCA	CCA									
Aragón	TCu	P	P	P	P						
Asturias	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	SCA	SCA	SCA	SCA	SCA
C. La Mancha	TCu	TCu	TCu	TCu	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	P
Canarias	ACC	ACC									
Cantabria	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	P
Castilla y León	TCu	TCu	TCu	TCu	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	P	P
Cataluña	SCC	P									
Extremadura	TCu	P	P								
Galicia	CCG	P									
Illes Balears	TCu	TCu	TCu	SCIB	SCIB						
La Rioja	TCu	P	P	P	P						
Madrid	CCM	CCM									
Murcia	TCu	P	P								
Navarra	CCN	CCN									
País Vasco	TVCP	P									
Valencia	SCV	SCV									
<b>Total por Año</b>	<b>17</b>	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>11</b>	<b>7</b>						

TCu = Informes Auditados por el Tribunal de Cuentas (Informes de Fiscalización Completos)

OCEx Autonómicos de acuerdo a las siglas = (Informes de Fiscalización Completos):

CCA= Cámara de Cuentas de Andalucía

ACC= Audiencia de Cuentas de Canarias

TVCP= Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

CCM= Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

CCN= Cámara de Comptos de Navarra

SCV= Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

SCA= Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

SCIB= Sindicatura de Comptes de Illes Balears

SCC= Sindicatura de Comptes de Catalunya

SCCM= Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha

CCCL= Consejo de Cuentas de Castilla y León

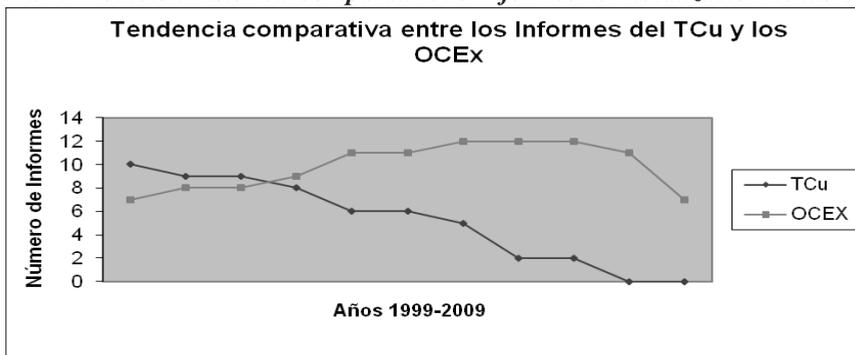
CCG= Consello de Contas de Galicia

P = Pendiente emisión del Informe Fiscalización

**Fuente:** Elaboración Propia.

Con la información gráfica que se muestra en la Figura 1 tal como lo señala Armet i Coma (2004:106) se demuestra una evolución histórica creciente de actuaciones por parte de los OCEx autonómicos, se proyecta gráficamente la curva de evolución histórica en la emisión de Informes de Fiscalización de las CCAA, por parte del TCu muestra una evolución histórica clara en forma decreciente hasta llegar a cero en los dos últimos años y de manera totalmente inversa por parte de los OCEx autonómicos, los cuales tienden a mantener una proporción superior en sus informes hasta la fecha.

**Figura 1. Evolución histórica Comparativa de Informes de Fiscalización de las CCAA**



**Fuente:** Elaboración Propia.

El horizonte de estudio está caracterizado por una evolución histórica clara de mayor participación de los OCEx autonómicos en los trabajos de fiscalización anual, sin embargo, dicha situación se caracteriza por la aplicación de los principios de Contabilidad Pública, las leyes vigentes aplicables en el ámbito autonómico e importantes avances en el marco normativo en beneficio de la descentralización y del control externo financiero – presupuestario.

Durante los últimos ejercicios estudiados se han elaborado, aprobado y publicado en web oficiales 165 informes anuales, aun cuando deberían haber sido 186 (88,71% emitidos) dichas actuaciones corresponden a las diversas denominaciones de los entes fiscalizadores para el control externo de las cuentas generales del sector público autonómico, a saber: Cámaras, Sindicaturas, Audiencia, Consejos o Tribunales de Cuentas. A comienzos de 2010, estaban funcionando a pleno rendimiento un total de 12 OCEX autonómicos, a los cuales habría que sumar la Cámara de Cuentas de Aragón, es así como recientemente se conoció la noticia del inicio de las actuaciones de dicho OCEx Aragonés con el apoyo operativo y traspaso de funciones del TCu. En consecuencia, se sumarán otros proyectos de control externo en las restantes CCAA, como es el caso de las propuestas del gobierno y Parlamento de Extremadura.

Los OCEx Autonómicos creados hasta la actualidad, alcanzan un total de 13 (Ver Tabla 2), lo cual representa un 76,47 % de las CCAA con su propio ente fiscalizador, según lo muestra Lozano Miralles (2008:68), no obstante debe mencionarse que en la Comunidad Autónoma de Aragón se ha aprobado en 2009 la creación del órgano de control externo una nueva Cámara de Cuentas, pero a la fecha del estudio la misma todavía estaba en proceso de inicio de su actividad fiscalizadora, como consecuencia en las CCAA restantes que no operan los OCEx (4 de 17, un 24,00% aproximadamente) ejercerá el control de las cuentas públicas el Tribunal de Cuentas del Estado Español (TCu).

**Tabla 2. Informes anuales de las CCAA por OCEx desde 1999 hasta 2009**

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Total
Andalucía(*)	CCA	11										
Canarias(*)	ACC	11										
Madrid(*)	CCM	11										
Navarra(*)	CCN	11										
Valencia(*)	SCV	11										
País Vasco(*)	TVCP	P	10									
Galicia(*)	CCG	P	10									

Cataluña(*)	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	P	10
Illes Balears	TCu	TCu	TCu	SCIB	11							
Asturias	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	SCA	SCA	SCA	SCA	SCA	11
C. La Mancha	TCu	TCu	TCu	TCu	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	P	10
Castilla y León	TCu	TCu	TCu	TCu	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	P	P	9
Murcia	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	9
Extremadura	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	9
La Rioja	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	7
Cantabria	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	7
Aragón	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	7
Totales por Año	17	17	17	17	17	17	17	14	14	11	7	165

**(\*) CCAA e Informes seleccionados para la Muestra**

**Fuente:** Elaboración Propia.

Respecto a la valoración de las partidas informativas se tiene que es la técnica que consiste en la determinación de índices de información o ratios que miden el nivel relativo de la información divulgada por una entidad A, a través de un instrumento B. La formulación de índices de revelación es un concepto abstracto, según Sanz Santolaria y Kot Meza (2006:101), que requiere un criterio superior en la investigación puesto que puede llegar a hacerse complejo y subjetivo. Los ratios de revelación permiten valorar la cantidad y calidad de la información de las organizaciones. El coeficiente se obtiene por la relación entre la información efectivamente divulgada y el máximo esperado, para determinar el nivel de divulgación de las partidas informativas o variables estudiadas, en ese sentido, Díaz Riffo (2007:10) lo define como un instrumento para medir el cumplimiento de la rendición de cuentas y de accountability.

La definición de las partidas informativas es fundamental para la elaboración del índice de revelación informativa y consiste en la identificación de las variables categóricas, así señalado por García Meca y Martínez Conesa (2004:66), y expresan la cantidad y calidad de información esperada que deben emitir los OCEX para divulgar en sus respectivos Informes de Fiscalización Anual los aspectos relevantes en lo concerniente a la rendición de cuentas y control externo de las CCAA. Por la naturaleza de la información contenida en los Informes de Fiscalización las partidas a elegir tendrán un basamento u origen normativo. Las técnicas utilizadas en otros estudios para determinar los términos que conforman los ratios o índices de revelación de información por lo general se basan en la normativa legal específica relacionada con el objeto contable estudiado, similar a las propuestas de: Giroux

y McLelland (2003: 212). En este estudio se valoraron específicamente las partes generales o introductorias y los resultados de la fiscalización.

### **3. Plan de redacción**

#### **3.1. Informes de fiscalización**

Los antecedentes de la investigación destacan han sido el estudio comparativo de los informes de fiscalización de Entidades Locales (EELL), elaborados por los órganos técnicos de control descentralizado externo, desarrollado por Hernández Fernández (1996), en dicho estudio efectuó especial referencia a los entes territoriales locales y a los aspectos destacables comparables de los informes publicados el año 1996, asimismo publicó un artículo comparando las memorias elaboradas por algunos OCEX del año 1997 (Hernández Fernández, 1999). De igual forma son destacables los estudios desarrollados por González Díaz (2002), puesto que ha realizado una línea de estudios sobre la rendición de cuentas de las Universidades Públicas, publicando artículos sucesivos (2002,2003 y 2005) de estudios sobre la revelación, rendición de cuentas y los informes de fiscalización presentados por los OCEX del sector público universitario (González Díaz, 2005).

El desarrollo institucional de las Comunidades Autónomas (CCAA) ha conllevado también al crecimiento de sus Órganos de Control Externo (Abellán López y Aldeguer Cerdá (2017) y Ordoki Urdazi, (2013)), tanto en su número como en las funciones que realizan (Fernández Llera, 2009). En otro orden de ideas, un estudio de opinión a los usuarios de los informes de fiscalización, caso de Navarra por Erbiti Zabalza (2005), la mayoría aprueba la estructura, presentación, claridad y extensión de los informes, no obstante, un número importante califica las conclusiones poco claras, hasta considerar los informes excesivamente técnicos y algunos usuarios opinan que requieren un mayor uso de gráficos y tablas comprensibles (López Hernández & Minguillón Roy, 2017).

#### **3.2. Resultados de investigación**

##### **3.2.1. Informe de Fiscalización Anual**

El objeto de estudio utilizado para el análisis y valoración empírica ha sido el Informe anual emitido por el OCEX respectivo y constituye el producto de la

fiscalización aprobado y publicado posteriormente, en tal sentido y en concordancia con los antecedentes de investigaciones anteriores se ha estipulado para el análisis que las partidas informativas estén determinadas fundamentalmente por la estructura del Informe de Fiscalización Anual de las CCAA. Se han escogido 19 partidas informativas que de manera clave se incluyen en el diseño del estudio y valoración de los aspectos informativos de la fiscalización de las CCAA por parte de los OCEX (véase la Tabla 3), se espera que estén contenidas en los respectivos epígrafes de los informes de fiscalización anuales. Se han clasificado en dos grandes grupos o secciones de análisis y valoración a saber: Partes Generales y Resultados de la fiscalización, en cada ítem específico se verifica la evidencia que permite asignar un puntaje para medir los parámetros de revelación de cada partida del 0 hasta el 1 (100,00%).

**Tabla 3. Partidas informativas de los informes de fiscalización de las CCAA**

Nº	Partida Informativa	Parámetro / Indicador	IR%
<b>Partes generales</b>			
1	Identificación del objeto auditado	Personas, entidades u órganos	100,0
2	Destinatario(s) del Informe	Usuarios a quienes va dirigido	35,31
3	Razones de la fiscalización	Justificación y autorización	79,38
4	Objetivos de regularidad financiera	PGCP, imagen fiel y situación	84,69
5	Objetivos de regularidad legal	Cumplimiento de la legalidad	91,56
6	Objetivos de auditoría de gestión	Eficacia, eficiencia y economía	69,38
7	Fechas del trabajo	Inicio y terminación de la auditoría	61,56
8	Período auditado	Delimitación temporal	100,0
<b>Resultados de Fiscalización</b>			
9	Alcance del examen	Apego a normas de auditoría	77,81
10	Metodología y procedimientos	Técnicas y pruebas aplicadas	65,63
11	Limitaciones al alcance	Factores externos a la fiscalización	79,38
12	Cuentas o hechos auditados	Delimitación del objeto auditado	100,0
13	Muestras utilizadas	Magnitud y criterios de selección	55,63
14	Normativa básica y específica	Leyes y normas aplicables	76,56
15	Principios contables y de gestión	Políticas y criterios utilizados	49,06
16	Aprobación de la información	Órgano correspondiente	45,63
17	Organización y Control interno	Descripción de normas internas	62,19
18	Antecedentes de la organización	Evolución de la entidad pública	69,06
19	Rendición de cuentas al ÓCEX	Cumplimiento y remisión	80,00

**IR = Índice de Revelación**

**Fuente:** Elaboración Propia.

El primer grupo o sección parcial de partidas informativas lo constituyen los aspectos preliminares, que se encargan de introducir a los usuarios en las generalidades de la actuación de control externo autonómico. Los epígrafes o partes generales

tienen el propósito de ubicar al lector en cuanto a razones y fines de la actuación. El segundo grupo lo conforman las partidas vinculadas con los resultados de la fiscalización que definen detalles del alcance del trabajo, metodología, basamento y aspectos característicos de la información del proceso de examen, considerada importante o estratégica para que sea presentada a juicio de los auditores públicos.

### **3.2.2. Partes generales del Informe de Fiscalización Anual**

La forma de presentar la Introducción de los informes difiere en el estilo y cantidad de la muestra: la Cámara de Cuentas de Andalucía se extiende en numerales al estilo de redacción de disposiciones normativas señala por puntos de manera secuencial las razones de la fiscalización e identifica las respectivas cuentas que serán objeto del estudio, en cuanto al contenido de la Introducción misma, se observa que el resto esquematiza o subdivide la primera parte, la Audiencia de Cuentas de Canarias presenta de manera general la justificación, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid hace una presentación de la rendición de cuentas, la Sindicatura de Comptes de Valencia y de Cataluña presentan los aspectos legales y las cuentas fiscalizadas, el Consello de Contas de Galicia incluye en la Introducción el ámbito subjetivo, las cuentas, el alcance, los objetivos, contenido del informe y las limitaciones, en su lugar la Cámara de Comptos de Navarra la denomina presentación y en el otro extremo del estilo el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas expresa una sola y breve redacción de aspectos generales en un único párrafo inicial. Se puede observar que cada OCEX tiene su propio estilo al iniciar el informe, no obstante, la tendencia es denominar la primera parte como “Introducción General”.

#### **Partida Informativa N° 1. Identificación del objeto auditado**

Se ha de facilitar una identificación adecuada, por lo tanto, deberá indicarse el nombre de la Entidad o la materia fiscalizada a que se refieren, tanto al inicio del informe como en la opinión y contenido correspondiente. La identificación del objeto auditado desde el ámbito subjetivo ha sido una de las partidas de mayor revelación, observada en un 100,00% de los casos. Efectivamente se señala al inicio del informe y en la sección correspondiente a los resultados de la fiscalización.

#### **Partida Informativa N° 2. Destinatario(s) del Informe**

Debe señalar a quienes van dirigidos. Esto puede ser innecesario en procedimientos formales para su distribución física. En tal sentido, se supone que el

destinatario principal del informe de control externo es el Parlamento autonómico, no obstante, también debe dirigirse al TCu, a la Intervención General respectiva, al gobierno de la CCAA y al publicarse, a la colectividad. Esta partida informativa se caracteriza por ser una de las variables observadas, contenida en los informes de forma implícita, es decir, se presume que se dirige a los usuarios. Por ello, la determinación clara del destinatario de los informes, ha sido la partida que ha obtenido la menor puntuación global de 35,31%, con un nivel bajo de revelación, y sólo puede destacarse un hecho aislado como es el caso del Informe de Fiscalización de Navarra del 2002, el cual señala expresamente a quienes va dirigido el informe y abre la posibilidad para que la colectividad o público en general se identifique y pueda utilizar la información publicada.

### **Partida Informativa N° 3. Razones de la fiscalización**

Todos los informes deben iniciarse indicando el origen jurídico de la actuación del organismo fiscalizador en el contexto de la administración pública descentralizada, justificando la presentación de dicho informe en un marco legal, planificado, con total autoridad y validez. Todas las normas señalan la base legal que requiere que se haga referencia a la norma que le autoriza. Por lo tanto, debe dejar claro las razones, la justificación que exprese la intención y propósito de la actuación, bien sea por un mandato formal, de acuerdo a un plan o programa de fiscalización. La mayoría de los informes en el sector público y en todos los casos y ejercicios observados se inician con la base legal que provee al ente fiscalizador la autoridad para efectuar la actuación de la fiscalización anual de las cuentas correspondientes. Las razones de la fiscalización alcanzan una puntuación promedio de revelación de un 79,38%, exceptuado por la falta de indicaciones en algunos casos de los planes de fiscalización anual, no obstante, es evidente la marcada intención de ubicar al usuario desde el momento inicial o preliminar en la validez, formalidad y legalidad del informe que se presenta. El caso concreto de Navarra se destaca a partir del ejercicio 2003 que incluye la palabra Introducción y se observa una evolución importante en esta partida informativa de manera que como preliminar se destaca el aspecto legal que justifica y da razón de ser a la actuación.

#### **3.2.3. Tipología de objetivos del Informe de Fiscalización**

En toda fiscalización deben estar claramente definidos los objetivos generales de la misma, en el caso particular del sector público, además debe fundamentarse en la disposición legal que le provee la autoridad para efectuar la fiscalización

correspondiente a la respectiva Comunidad Autónoma para el periodo señalado. La regularidad financiera y sujeción a principios contables es el objetivo central con el que se han realizado tradicionalmente las fiscalizaciones financieras del sector público y se ocupa de verificar que los estados contables de la entidad han sido elaborados y presentados de acuerdo a los principios contables aplicables, previamente la entidad auditada debe haber registrado las operaciones, de manera que se procese y produzca información oportuna para presentarla con los documentos de apoyo o soportes a fin de efectuar la respectiva verificación por parte del OCEX respectivo.

### Partida Informativa N° 4 Objetivos de Regularidad Financiera

Los fines de regularidad financiera, como se señala en la Tabla 4, abarcan tres aspectos: los principios contables, la imagen fiel y la situación, pero el principal aspecto del objetivo es verificar la utilización de los criterios básicos de contabilidad. Desde el punto de vista de las normas de auditoría pública vigentes, los principios contables públicos son la base sobre los cuales se fundamenta la calidad de la información económica financiera y garantiza la credibilidad de los datos e informes emitidos por los organismos.

**Tabla 4. Objetivos de Regularidad Financiera**

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(c)	6.3.3.1	3.7.146.(b)	8.(c) y 10
Verificar la utilización de los principios de contabilidad que le sean aplicables.	√	√	√	
Distinguir entre generales y particulares de imagen fiel de la entidad.			√	
Referencia a los objetivos para emitir opinión de las cuentas (Situación).	√			√

**Fuente:** Elaboración Propia.

Se observa a través de una análisis del contenido que en el 84,69% de las CCAA observadas se verifican los objetivos de regularidad financiera, algunos señalan que se verifica si la información financiera se presenta adecuadamente de acuerdo con los Principios de Contabilidad y el caso particular del TCPV se refiere al examen de

los principios contables aplicados, por ello debe destacarse el señalamiento común en los informes “que le sean aplicables” de manera que si existen diferentes planes de cuentas o tipos de entidades se verifiquen en cada uno la aplicación en las cuentas o principios contables que les correspondan respectivamente. La mitad de las CCAA estudiadas, específicamente: Canarias, Galicia, Madrid y Navarra, cuyos OCEX destacan la razonabilidad de la situación Presupuestaria, Económica, Financiera y Patrimonial. No lo mencionan expresamente los informes de fiscalización de Andalucía, Cataluña, País Vasco y Valencia, debe resaltarse el énfasis observado en los últimos años e informes estudiados que hacen mención de los objetivos a la situación de la estabilidad presupuestaria, y a indicadores como el déficit público y la deuda pública.

### **Partida Informativa N°5 Objetivos de Regularidad Legal**

La regularidad legal se cumple a través de la aplicación de técnicas de auditoría de cumplimiento, también denominadas pruebas de observancia. El principal aspecto de la regularidad legal es el de verificar la utilización de la normativa vigente que le sea aplicable. Es muy importante verificar estos extremos en la fiscalización porque todos los organismos del sector público se guían por disposiciones legales para la gestión y el grado de cumplimiento de ellas permite un marco de seguridad legal a las operaciones de administración presupuestarias, económicas, financieras y patrimoniales en el periodo examinado.

La legalidad reguladora de la actividad administrativa económica financiera es general para el sector público y abarca los principios y normativa de control interno de las cuentas (Ver Tabla 5), así como también la ley de contratación pública que se valorará en los resultados de la fiscalización. Se observa a través de un análisis del contenido que en el 91,56 % de las CCAA observadas se verifica el cumplimiento de la legalidad, aun cuando debe matizarse la forma de expresar dicho cometido puesto que algunos lo vinculan con la información económica financiera y otras hacen referencia a los procesos, operaciones o gestión autonómica, como por ejemplo la revisión de la contratación administrativa.

**Tabla 5. *Objetivos de Regularidad Legal***

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de IN-TOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(c)	6.3.3.1	3.7.146.(b)	8.(c)
Verificar la utilización de la normativa vigente que le sea aplicable	√	√	√	√
Referencia a los objetivos sobre legalidad de las cuentas.				√

**Fuente:** Elaboración Propia.

### **Partida Informativa N° 6 Objetivos de Auditoría de Gestión**

La eficacia, eficiencia y economía y otros objetivos de auditoría como la responsabilidad ecológica, son conocidas como las tres “E” de la Administración Pública y a las cuales se les aplicaría en la Auditoría Operativa o la Auditoría de Gestión, con el propósito de verificar el logro de objetivos con el mejor manejo de los recursos disponibles. Como puede verse en la Tabla 6 los objetivos de la auditoría de gestión, buscan medir la eficacia, economía y eficiencia del sector. El grado de cumplimiento de los objetivos es un documento que debe acompañar a la ejecución presupuestaria, pero que se complica en su presentación al tratarse de proyectos que superan un ejercicio económico, al corresponderse a gastos afectados, o al estar divididos en programas específicos, por lo que dificulta su estudio debido a su diversidad y la inconveniencia de emitir una opinión general de la eficacia o de la eficiencia del uso de recursos. Todo ello, producto de los diferentes casos que suelen presentarse, ya que los objetivos de los diferentes programas y proyectos tendrán un estatus que puede ser similar o muy desigual según sea el caso.

**Tabla 6. Objetivos de Auditoría de Gestión Pública**

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(c)	6.3.5.4	3.7.146.(b)	8.(c) y 22
Se especificarán referidos a los aspectos de eficacia, eficiencia y economía.	√	√	√	√
Señalar claramente objetivos de auditoría operativa y conclusiones a obtener.		√		
Auditoría operacional o de gestión con referencia a rendir cuentas.				√

**Fuente:** Elaboración Propia.

En medio de las limitaciones intrínsecas de la auditoría de gestión se observa revelado como objetivo de fiscalización en un 69,38% de los informes. Aun cuando el caso concreto de la Ley de Hacienda Pública de las CCAA exige que se verifique el logro de los objetivos (eficacia) y la economía de los costes de los servicios públicos. En algunos informes se expresa la imposibilidad de emitir una opinión general de la auditoría operativa o de resultados, como una limitación en los objetivos de la fiscalización de la gestión, debido a la ausencia de una contabilidad de costes, que permita hacer un estudio de los datos para la verificación de la eficiencia y economía. Aún falta por alcanzar la revisión de la eficacia, eficiencia y economía en la mayoría de las CCAA. En algunos casos por falta de una normativa legal que obligue a los entes involucrados a desarrollar una auditoría integral que evalúe conjuntamente con las cuentas los resultados de la gestión y la utilización de los recursos públicos y en otros por falta de información y documentación necesaria que efectivamente permita a los OCEX realizar una fiscalización de los resultados, de gestión y de costes (economía y eficiencia).

### **Partida Informativa N° 7 Fecha de terminación de los trabajos**

Especificar las fechas del proceso de auditoría es muy importante para ubicar al usuario en el transcurso de los acontecimientos, cuando se recibió la información, cuando se terminó el trabajo de campo, el trámite de alegaciones y la aprobación definitiva del Informe de Fiscalización, esta información es requerida solamente por

la Comisión de Coordinación de OCEX (1992) en el párrafo # 4.2.4.8, por lo tanto es una partida obligatoria, y su utilidad radica en poder delimitar la responsabilidad por eventos o situaciones posteriores al cierre, pero antes de la terminación del trabajo de campo. Esta partida alcanza una valoración promedio de 61,56%, un valor medio, por numerosos informes que no indican expresamente dichas fechas. En el contexto de los hechos posteriores que puedan afectar la información financiera, el contenido del informe y la validez de las opiniones emitidas producto de la fiscalización, es importante para los usuarios, conocer la cadena de fechas: aprobación de cuentas por la CCAA, rendición al OCEX, fechas del proceso de Alegaciones, aprobación del OCEX y emisión al Parlamento, y así identificar los días transcurridos en cada uno de los procesos hasta la publicación del informe aprobado por el Parlamento respectivamente.

### **Partida Informativa N° 8 Período Auditado**

La especificación temporal alcanza un índice de revelación del 100% y lo señalan todas las normas y debe indicarse con las cuentas y balances, además de especificar cuándo se corresponda a periodos anteriores o posteriores, es fundamental pues se relaciona con el principio del periodo contable. La indicación del ejercicio al que se refiere la fiscalización, es una variable totalmente revelada puesto que los informes son anuales e indican el periodo contable, indicándose al inicio del informe, en el alcance de las cuentas auditadas y en los resultados de fiscalización.

#### **3.2.4. Alcance del trabajo, metodología y limitaciones (resultados de la fiscalización autonómica)**

Desde la planificación de una auditoría debe delimitarse hasta donde abarcará la misma y destacar en qué aspectos pondrá énfasis el examen de acuerdo a los objetivos y las circunstancias. Con la intención de garantizar la calidad y transparencia en el trabajo de revisión deben revelarse los procedimientos de auditoría que se aplican para generar credibilidad en el ente auditado y los usuarios del informe.

En la sección de resultados se ha observado menor énfasis, y las partidas se presentan de manera implícita en el contenido de los informes. El informe debe incluir una referencia al alcance de la fiscalización. La mayoría de los OCEX son muy concretos al definir el alcance, vinculándolo directamente con los objetivos planteados y limitándose a la revisión de las cuentas que por disposición legal expresa se ha encomendado. Debe destacarse que en este apartado del Alcance generalmente adicionan los procedimientos o metodología del trabajo de fiscalización, de manera

que dejan en evidencia los hallazgos y las principales técnicas de auditoría aplicadas en términos muy generales.

### Partida Informativa N° 9 Alcance del Examen

En situaciones normales, como se señala en la Tabla 7, se considera suficiente la manifestación de que el examen o fiscalización se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido todas aquellas pruebas selectivas o procedimientos técnicos considerados necesarios, de acuerdo con las circunstancias. En algunos casos a través del alcance se expresa que no hubo limitaciones, esto implica que no han existido factores externos restrictivos a la fiscalización de las cuentas objeto de examen, de ningún tipo, así como en la aplicación de las técnicas correspondientes y que se han practicado todas aquellas pruebas consideradas imprescindibles en auditoría. El índice de revelación de esta partida alcanza el 77,81%, manteniendo una línea estándar durante los períodos consecutivos. Existe una tendencia de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana distingue el alcance general de la fiscalización, de la auditoría operativa, de los procedimientos y metodología de fiscalización.

**Tabla 7. Alcance del Examen**

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coord. de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.4.(a)	6.3.3.2	3.7.146.(c)	8.(c)
Manifestación de que el examen o fiscalización se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.	√	√	√	√
Se hará mención expresa del tipo de comprobaciones efectuadas en la evaluación de la información y en la formación del juicio u opinión.		√		
Esta información establece los límites de la auditoría.				√

**Fuente:** Elaboración Propia.

## Partida Informativa N° 10 Metodología y procedimientos

En los Informes de Fiscalización, generalmente, se definen dentro del alcance de la fiscalización los procedimientos, añadiendo de manera breve y en algunos casos más específica los procedimientos y metodología de fiscalización. La normativa describe esta partida como una cualidad relacionada con las técnicas de auditoría más aceptadas. La valoración de la partida de la metodología y los procedimientos aplicados ha alcanzado el 65,63%, en situaciones concretas o áreas específicas de estudio ha de ser conveniente especificar las técnicas aplicadas en dichas parcialidades o a la entidad auditada; además, en su redacción y presentación puede variar según los casos.

## Partida Informativa N° 11 Limitaciones al Alcance

La posibilidad de que existan limitaciones sobre el alcance (Tabla 8), proviene en general de factores externos a la organización de la fiscalización, susceptibles de impedir a los auditores una formulación objetiva de sus opiniones. Pueden encontrarse y señalarse numerosos obstáculos vinculados con los sistemas de información y gestión, para medir la eficacia, economía o eficiencia. Empero, se debe señalar las limitaciones de alcance del informe, la existencia de limitaciones no es un elemento negativo en sí, lo importante es mencionar o explicar su posible incidencia sobre los resultados de la fiscalización. A pesar de ser una variable que puede no encontrarse se ha identificado en un 79,38% de los casos, lo cual evidencia que existen factores importantes incidiendo en las actuaciones de los OCEX de las CCAA durante el periodo estudiado.

**Tabla 8. Limitaciones al alcance de la fiscalización**

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.4.(a)	6.3.3.2	3.7.146.(e)	12.(a)
Si existen limitaciones en el alcance (previa o posterior) que afecten a la opinión o conclusión, deberán exponerse en detalle.	√	√	√	√
Indicando sus causas y consecuencias.		√	√	
Indicando su relevancia para los objetivos fijados		√	√	
Si no existiese ninguna restricción, se haría constar		√		

**Fuente:** Elaboración Propia.

### **Partida Informativa N° 12 Cuentas o hechos auditados**

Se observa la tendencia a ampliar la explicación del objeto de examen, es decir las cuentas y entes que han sido fiscalizados, todo ello coincidiendo con las disposiciones de la LGP 47/2003, se hace necesario señalar y explicar el contenido de la Cuenta General que está siendo fiscalizada. Con respecto a las cuentas o hechos auditados, las normas señalan que en cada caso se indicarán, las cuentas o hechos objeto de la fiscalización, incorporando una reproducción íntegra o resumida de la información económico-financiera examinada, las cualidades de dicha explicación debe ser suficiente, competente y relevante.

### **Partida Informativa N° 13 Muestras Utilizadas**

Debe revelarse si se han utilizado muestras estadísticas, la magnitud y criterios de las mismas, esta partida se ha observado contenida parcialmente en el desarrollo de los resultados de fiscalización, por lo tanto, ha alcanzado un valor de 55,63%. Asimismo, el informe debe asegurar a los usuarios que esos datos en que se ha basado son suficientes, creíbles y fiables.

### **Partida Informativa N° 14 Normativa legal básica y específica**

Se ha observado diversidad de formatos pues algunos OCEX presentan un epígrafe dedicado a resumir las disposiciones legales que afectan principalmente a las CCAA, en consecuencia la partida alcanza un 76,56% de revelación, ciertamente puede llegar a ser muy extensa toda la normativa, por ello, algunos se limitan a resumir las principales normas consideradas para la fiscalización al inicio, en la introducción y otros las colocan en un listado como anexo para que el usuario pueda consultarlas, si le interesa.

### **Partida Informativa N° 15 Principios Contables y de Gestión**

La intención de este epígrafe es la de presentar al usuario un resumen que recoja las principales políticas contables y de gestión de las entidades auditadas, la referencia descriptiva forma parte del resultado de fiscalización, puesto que solo resaltará los aspectos de mayor importancia, interés o impacto en la información financiera para el periodo auditado. La revelación global alcanza el 49,06% de los casos observados, debido a una escasa especificación de los criterios y prácticas contables y de gestión aplicada.

### **Partida Informativa N° 16 Aprobación de la Información**

La norma general señala que se requiere la descripción de la información objeto de examen e indicación de sí la información examinada ha sido aprobada formalmente por el órgano correspondiente. La Comisión de Coordinación de OCEX (1992) en el # 4.2.4.5. La aprobación de la información objeto de examen alcanza un 45,63% de revelación, y en muy pocos casos manifiesta que ha sido aprobada.

### **Partida Informativa N° 17 Organización y Control Interno**

La descripción de la organización y el sistema de control interno correspondiente. Es una partida estipulada por la Comisión de Coordinación de OCEX (1992) en el # 4.2.4.5, e indicado por el TCu # 137(b) al señalar que deben incluirse las características más importantes de la entidad, así como las unidades a las que se les atribuye la gestión de la actividad sometida a fiscalización, en términos generales se revela en un 62,19% de los casos estudiados.

### **Partida Informativa N° 18 Antecedentes de la Organización**

Los antecedentes de la entidad auditada, ámbito geográfico, actividad y características económicas es una exigencia de la Comisión de Coordinación de OCEX (1992) en el párrafo # 4.2.4.5, las normas de Auditoría Pública restantes solo hacen referencia a la Información introductoria del informe, que debe expresarse de manera conjunta al ámbito de fiscalización, con relación al objeto auditado. Extrapolando las tendencias del sector privado, el requerimiento de indicar esta información se relaciona a casos de posibles cambios, adiciones, eliminaciones, evolución, conformación y alcance de las actividades de la entidad auditada. No obstante, se ha revelado en un 69,06% de las veces.

### **Partida Informativa N° 19 Rendición de Cuentas al OCEX**

La rendición de cuentas al OCEX representa información voluntaria que se puede suministrar, ya que la norma de la Comisión no contempla expresamente el requerimiento de dicha información, sin embargo, las normas internas de fiscalización del TCu (1997: #138) señalan la necesidad de que el informe comente si el ente sujeto a la fiscalización ha rendido cuenta al órgano de control correspondiente en la forma y tiempo oportunos. Esta partida informativa vincula al OCEX con la rendición de de cuentas que deben hacer las CCAA oportunamente. La norma interna de fiscalización de la Audiencia de Cuentas del 2003 también destaca el control

de la rendición de cuentas de las entidades, previamente a la planificación de las actuaciones de fiscalización autonómica, en el párrafo # 147. Cuando proceda, en el informe se pondrá de manifiesto si la entidad fiscalizada ha cumplido regularmente con su obligación de rendir cuentas al OCEX, y las incidencias relacionadas con dicha obligación. Esta partida alcanza una valoración alta del 80%, destacándose en algunos informes que señalan en la sección introductoria, la oportunidad de la entrega y rendición de cuentas por parte de la Intervención General dentro de los lapsos previstos.

## Conclusiones

Se evidencia una tendencia a la descentralización y mayor autonomía en la gestión pública de las regiones y comunidades que geográfica y políticamente gestionan competencias de beneficio colectivo, acompañado de un incremento en el número de OCEX autonómicos con función y potestad fiscalizadora para optimizar la emisión de informes estandarizados y oportunos, que generan y determinan indicadores de revelación de información auditada de aspectos generales y resultados.

Los sistemas de rendición de cuentas de las CCAA se complementan con la función fiscalizadora de los Organismos de Control Externo como lo demuestra la partida informativa de la rendición al OCEX como ente fiscalizador, constituyendo una tendencia del 80 % hacia unos indicadores de revelación de la información que en promedio de las CCAA de la muestra tienden a satisfacer los requerimientos con valores altos y aceptables.

Se observa una coincidencia en los aspectos generales e introductorios de los Informes caracterizando con un nivel Informativo importante de las partidas informativas básicas. Los informes de fiscalización analizados que son elaborados y publicados por los OCEX para las Administraciones Autonómicas se corresponden con los elementos básicos de los informes de auditoría, explican el cumplimiento de los principios de Contabilidad Pública y expresan los resultados de la fiscalización autonómica. Las experiencias observadas en la rendición de cuentas de las CCAA de España permiten proponer los elementos primordiales de las buenas prácticas en la fiscalización de los OCEX, tales como la mayor especificación de los objetivos que verifiquen la gestión y se soporten en el análisis de los costes de la gestión autonómica, datos de ejecución presupuestaria, verificación del déficit presupuestario y endeudamiento autonómico en términos de una Contabilidad Nacional con indicadores macroeconómicos de las regiones autonómicas.

## Referencias

- Abellán López, M. A., & Aldeguer Cerdá, B. (2017). Los Órganos de control externo (OCEX): una aproximación desde la perspectiva de las Relaciones Intergubernamentales. *Revista Vasca Administración Pública*, 109-I, 311-338.
- Armet I Coma, L. (2004). Control Externo del Sector Público. *Revista Española de Control Externo*, 6(16), 105-122.
- Benítez Palma, E. (2017). La convivencia entre los Órganos de Control Externo (OCEX) y las Agencias Autonómicas de prevención y lucha contra la corrupción Consejero. *Auditoría Pública*, 69, 9 – 18.
- Díaz Riffo, P. (2007). Un índice de transparencia financiero-contable para las empresas chilenas. *Capiv Review*, 5, 9-18.
- Erbiti Zabalza, F. (2003). La comunicación: asignatura pendiente de las instituciones de control. *Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*, 30, 4-13.
- Fernández Llera, R. (2010). Fiscalización de la Gestión Pública en los Órganos de Control Externo de las CCAA. Presupuesto y Gasto Público. *Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales*, 57, 135-154.
- García-Meca, E., & Martínez-Conesa, I. (2004). Divulgación voluntaria de información empresarial: Índices de Revelación. Partida Doble. *Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, 157, 66-77.
- Giroux, G., & McLelland, A. (2003). Governance structures and accounting at large municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(3), 203-230.
- González Díaz, B. (2005). La actuación de los Órganos de Control Externo en la fiscalización de las Universidades Públicas. *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, 172(1/2005), 145-177.
- González Díaz, B. (2003). La rendición de cuentas de las universidades a los OCEX: su compleja normativa. *Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*, 35, 65-71.
- González Díaz, B. (2002). Información contable de las Universidades y su utilidad para los Órganos de Control Externo. (tesis de Doctorado). España: Universidad de Oviedo.

- Hernández Fernández, J. (1999). Estudio comparativo de las memorias elaboradas por los OCEX. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo, 17, 54-59.
- Hernández Fernández, J. (1996). Estudio Comparativo de los Informes de Fiscalización elaborados por los órganos técnicos de Control Externo: Especial referencia a los entes territoriales. (tesis de doctorado). España: Universidad de Murcia.
- López Hernández, A. M., & Minguillón Roy, A. (2017). Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes. Revista Española de Control Externo, XIX(56), 15-42.
- Ordoki Urdazi, L. (2013). El control de calidad de los trabajos e informes de los Órganos de Control Externo (OCEX). Auditoría Pública, 59, 29 – 37.
- Riera López, M. (2013). OCEX y Redes Sociales: ¿Necesidad o Reto? Auditoría Pública, 60, 97 - 103.
- Sanz-Santolaria, C. & Kot-Meza, A. (2006). Transparencia de la información en internet del sector no lucrativo en España. Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa, 183, 96-105.
- Valencia Tello, D. C., & De Chueiri, V. K. (2015). Accountability, rendición de cuentas y controles a la administración. ¿Cómo funcionan en Argentina según el ordenamiento jurídico vigente? Opinión Jurídica, 15(29), 165-185.