



UNIVERSIDAD
POLITECNICA
DE VALENCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

ESTUDIO DE LA EFICACIA DEL CONTROL INTERNO Y EXTERNO DE LA GENERALITAT VALENCIANA. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS INFORMES DE AUDITORIA DE LAS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO Y SEGUIMIENTO DE SUS RECOMENDACIONES

DIPLOMATURA DE GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
Trabajo Final de Carrera

Realizado por Eva Soler Soler

Director del proyecto: Fernando Polo Garrido

2009

ÍNDICE

	<u>Página</u>
Abreviaturas	7
Índice de Tablas.....	9
Índice de Figuras.....	11
Índice de Gráficos	11

Título 1

RESUMEN

1.1. Resumen: Metodología	15
---------------------------------	----

Título 2

OBJETO DEL TRABAJO Y JUSTIFICACIÓN DE ASIGNATURAS RELACIONADAS

2.1. Objeto del Trabajo	19
2.2. Justificación de las asignaturas relacionadas	19

Título 3

OBJETIVOS DEL TFC

3.1. Objetivos.....	25
---------------------	----

Título 4

SITUACIÓN ACTUAL DEL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO – FINANCIERA DE LA GENERALITAT VALENCIANA

4.1. Antecedentes.....	29
4.2. Organización de la Administración Pública.....	30
4.2.1. Administraciones Públicas Territoriales y no Territoriales	31
4.2.2. Las Administraciones de las Comunidades Autónomas	33
4.2.2.1. La Administración Autonómica de la Comunidad Valenciana.....	33

4.3. El Control de la Actividad Económico-Financiera del Sector Público	39
4.3.1. Principios Aplicables a la Información Financiera y a la Gestión de los Recursos Públicos	40
4.3.2. Concepto de Control.....	42
4.3.3. Fundamento del Control	43
4.3.4. Finalidad y Características Generales del Control.....	44
4.3.5. Clases de Control	45
4.4. El Control Interno en el Sector Público	47
4.4.1. El Control Interno: Concepto	47
4.4.2. Órganos de Control Interno	48
4.4.2.1. La Intervención General de la Generalitat	49
4.4.3. Modalidades de Control Interno.....	53
4.4.3.1. La Función Interventora	53
4.4.3.2. El Control Financiero Permanente	54
4.4.3.3. La Auditoría Pública.....	55
4.5. El Control Externo en el Sector Público.....	56
4.5.1. El control externo: Concepto.....	56
4.5.2. Órganos de Control Externo	58
4.5.2.1. El Tribunal de Cuentas	58
4.5.2.2. Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas	59
<i>La Sindicatura de Cuentas</i>	60
4.6. Control Interno Vs Control Externo	62

Título 5

AUDITORÍA PÚBLICA

5.1. Tipos de Auditoría	67
5.1.1. Auditoría de Regularidad	67
<i>Auditoría Financiera</i>	67

<i>Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad</i>	68
5.1.2. Auditoría Operativa	68
<i>Auditoría de Economía y Eficiencia</i>	68
<i>Auditoría de Eficacia o de Resultados de Programas</i>	69
<i>Auditoría de Sistemas y Procedimientos</i>	70
5.1.3. Auditorías Integradas.....	72
5.2. Principios y Normas de Auditoría en el Sector Público.....	73
5.2.1. Normas Generales.....	78
5.2.2. Normas para la Ejecución del Trabajo	80
5.2.3. Normas para la Emisión del Informe	83

Título 6

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS INFORMES DE AUDITORIA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL CON LOS DE LA SINDICATURA DE CUENTAS

6.1. Obtención De Datos	89
6.1.1. Informes de Auditoría de la Intervención General de la Generalitat	89
6.1.2. Informes de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas	94
6.1.3. Elección de la Muestra.....	97
6.1.3.1. Las Entidades de Derecho Público	99
6.2. Análisis Comparativo del Contenido de los Informes	103
6.2.1. Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalitat	104
6.2.2. Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana	108
6.2.3. Agencia Valenciana de Turismo.....	115
6.2.4. Instituto Valenciano de Finanzas.....	119
6.2.4. Entidades Públicas de Saneamiento de Aguas Residuales	122
6.2.5. Agencia Valenciana de la Energía (AVEN).....	126
6.2.6. Ente Gestor de la Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat.....	130
6.2.7. Consell Valencià de l'Esport	134

6.3. Análisis Comparativo de la Estructura de los Informes	138
6.3.1. Informes de la Intervención General de la Generalitat	139
6.3.1.1. Observaciones encontradas en todos los informes.....	140
6.3.1.2. Particularidades encontradas en cada Entidad Auditada	144
6.3.1.3. Contenido Adicional en los Informes Financieros.....	153
6.3.2. Informes de la Sindicatura de Cuentas	158

Título 7

SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE AUDITORIA

7.1. Introducción.....	165
7.2. Recomendaciones Efectuadas en los Informes de la Intervención General de la Generalitat	166
7.3. Recomendaciones Efectuadas en los Informes de la Sindicatura de Cuentas..	178
7.4. Resumen de los datos analizados	193

Título 8

CONCLUSIONES

8.1. Conclusiones.....	197
8.1.1. Conclusiones sobre el Contenido de los Informes.....	197
8.1.2. Conclusiones sobre la Estructura de los Informes	198
8.1.3. Breve reflexión de la auditoría pública en términos de transparencia....	201
8.1.4. Conclusiones Sobre las Recomendaciones efectuadas en los Informes de Auditoría	202
8.2. Propuestas ante el Futuro.....	203

BIBLIOGRAFÍA.....	209
--------------------------	------------

ABREVIATURAS

Administraciones Públicas	AA.PP.
Agencia Valenciana de la Energía	AVEN
Agencia Valenciana de Turismo	AVT
Comunidad Económica Europea	CEE
Comunidades Autónomas.....	CC.AA.
Consell Valencià de l'Esport	CVE
Diario Oficial de la Comunidad Valenciana.....	DOCV
Ente Gestor de la Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat	GTP
Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana.....	EPSAR
Entidad Pública de Transporte Metropolitano de Valencia	EMT
Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público	FIASEP
Institute of Internal Auditors	IA
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	ICAC
Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalitat Valenciana.....	MPIVA
Instituto Valenciano de Arte Moderno	IVAM
Instituto Valenciano de Finanzas	IVF
Internacional Federation of Accountants.....	IFAC
Internacional Organisation of Supreme Audit Institutions.....	INTOSAI
Internacional Standards of Supreme Auditing Institutions	ISSAI
Intervención General de la Administración del Estado	IGAE
Ley General Presupuestaria	LGP
Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.....	LOTC
Normas Internacionales de Auditoría	NIAs
Normas Técnicas de Auditoría	NTA
Órganos de Control Externo	OCEX'S
Plan General Contable.....	PGC
Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat.....	PGCPG

Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación de los
Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español PNAP de los
OCEX

INDICE DE TABLAS

	<u>Página</u>
Tabla nº 1: Entidades Territoriales y No Territoriales	33
Tabla nº 2: Principales características de las Entidades del Sector Público	38
Tabla nº 3: Tipos de Auditoría	72
Tabla nº 4: Normas Generales de Auditoría Pública.....	76
Tabla nº 5: Comparativa de Normas	77
Tabla nº 6: Número de Entidades Fiscalizadas por cada Institución.....	97
Tabla nº 7: Entidades Auditadas	98
Tabla nº 8: Análisis Comparativo del Control Efectuado al IMPIVA	107
Tabla nº 9: Análisis Comparativo del Control Efectuado a Ferrocarrils G.V.	113
Tabla nº 10: Análisis Comparativo del Control Efectuado a la Agencia Valenciana Turismo	118
Tabla nº 11: Análisis Comparativo del Control Efectuado al I.V.F.....	121
Tabla nº 12: Análisis Comparativo del Control Efectuado al EPSAR.....	125
Tabla nº 13: Análisis Comparativo del Control Efectuado a la AVEN	129
Tabla nº 14: Análisis Comparativo del Control Efectuado al GTP	133
Tabla nº 15: Análisis Comparativo del Control Efectuado al Consell Valencià de l'Esport	137
Tabla nº 16: Contenido Mínimo de los Informes Según las Normas de Auditoría del Sector Público	139
Tabla nº 17: Cumplimiento del Contenido en los Informes de Auditoría de la Intervención General	152
Tabla nº 18: Cumplimiento del Contenido de los informes de Auditoría Financiera de la Intervención General	154
Tabla nº 19: Opinión del Auditor en los informes de la Intervención General.....	157
Tabla nº 20: Contenido Mínimo de los informes según los PNAP DE LOS OCEX ...	158
Tabla nº 21: Cumplimiento del Contenido en los Informes de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas.....	162
Tabla nº 22: Ejercicios Auditados por la Intervención General a las Entidades de Derecho Públicos	166

Tabla nº 23: Recomendaciones efectuadas por la I.G. al IMPIVA	167
Tabla nº 24: Recomendaciones efectuadas por la I.G. a Ferrocarrils G.V.	170
Tabla nº 25: Recomendaciones efectuadas por la I.G. a la A.V.T.	172
Tabla nº 26: Recomendaciones efectuadas por la I.G. al I.V.F.....	173
Tabla nº 27: Recomendaciones efectuadas por la I.G. a la AVEN	175
Tabla nº 28: Recomendaciones efectuadas por la I.G. al GTP	177
Tabla nº 29: Ejercicios Auditados por la Sindicatura de Cuentas a las Entidades de Derecho Públicos	178
Tabla nº 30: Recomendaciones efectuadas por la S.C. al IMPIVA	180
Tabla nº 31: Recomendaciones efectuadas por la S.C. a Ferrocarrils G.V.....	182
Tabla nº 32: Recomendaciones efectuadas por la S.C. a la A.V.T.	184
Tabla nº 33: Recomendaciones efectuadas por la S.C. al I.V.F.....	186
Tabla nº 34: Recomendaciones efectuadas por la S.C. a EPSAR.....	188
Tabla nº 35: Recomendaciones efectuadas por la S.C. al AVEN	190
Tabla nº 36: Recomendaciones efectuadas por la S.C. al GTP	192
Tabla nº 37: Balance de las recomendaciones efectuadas y subsanadas	193

INDICE DE FIGURAS

	<u>Página</u>
Figura nº 1: Organización de la Administración Pública.....	32
Figura nº 2: Estructura del Control de las Haciendas Públicas del Estado	46
Figura nº 3: Estructura de la Intervención General de la Generalitat	51
Figura nº 4: Funciones de la Sindicatura de Cuentas.....	61
Figura nº 5: Ámbito de Actuación de la Sindicatura de Cuentas	62

INDICE DE GRÁFICOS

	<u>Página</u>
Gráfico nº 1: Balance de las recomendaciones efectuadas y subsanadas en los informes de auditoría	194

Título 1

Resumen

1.1. RESUMEN: METODOLOGÍA

El siguiente Trabajo Final de Carrera titulado: “*Estudio de la eficacia del control interno y externo de las Generalitat Valenciana. Análisis comparativo de los informes de auditoría de las Entidades de Derecho Público y seguimiento de sus recomendaciones*”, se desarrolla en 8 Títulos que a continuación se describen brevemente.

En primer lugar se expone el objeto del trabajo y la justificación de las asignaturas cursadas en la Diplomatura de Gestión y Administración Pública, que se encuentran relacionadas con el tema que se va a tratar. A continuación en el título 3 se expresa los objetivos que persigue el trabajo.

El Título 4 refleja una síntesis de la situación actual del control de la actividad económico-financiera de la Generalitat Valenciana. En primer lugar se muestra como se organiza la Administración Pública, más concretamente la administración autonómica de la Comunidad Valenciana, información indispensable para comprender los diferentes tipos de control que se ejercen sobre las entidades del sector público, teniendo en cuenta si forman parte del sector público administrativo, empresarial o fundacional.

En este título también se especifican los diferentes tipos de control que podemos encontrar dependiendo del momento en que se realice (previo, simultáneo o posterior), según sus fines o según la existencia o no, de dependencia orgánica del órgano que controla respecto al sujeto auditado (externo o interno).

Se amplía ésta última clasificación y se desarrolla el concepto de ambos controles, dando a conocer los órganos que lo ejercen, que en el caso del control interno, en nuestra comunidad autónoma, es ejercido por la *Intervención General de la Generalitat*, mientras que el control externo lo realiza la *Sindicatura de Cuentas*.

El título 5 detalla los diferentes tipos de auditoría que se realizan: auditorías de regularidad, auditorías operativas o auditorías integradas, y se indican los principios y normas de auditoría en el sector público.

Los títulos 6 y 7 muestran la parte práctica del trabajo, en ellos se muestran los datos obtenidos del análisis de los informes de auditoría de la Intervención General y de la Sindicatura de Cuentas.

El título 6 previamente señala el origen de los datos que se van analizar, y luego lleva a cabo un análisis comparativo del contenido y de la estructura de los informes de auditoría de las Entidades de Derecho Público, realizados por las dos instituciones.

El título 7 efectúa un seguimiento de las recomendaciones marcadas en los informes de auditoría analizados. Para ello se analizan tres ejercicios auditados: 2005, 2006 y 2007. En esta parte del trabajo se pretende averiguar la efectividad de las auditorías efectuadas.

Por último el título 8 redacta las conclusiones haciendo alusión a cada uno de los aspectos analizados en los títulos 6 y 7.

Por último se redacta la información bibliográfica consultada.

Como anexo se adjunta un CD con la copia de todos los informes de auditoría analizados en el siguiente trabajo.

Título 2

Objeto del Trabajo y
Justificación de las
Asignaturas

2.1. OBJETO DEL TRABAJO

La actividad económico-financiera del sector público ha de estar sometida a un control, que por sus propias características ha de ser, cuando menos, tan estricto como el arbitrado para la empresas mercantiles para la protección de accionistas, acreedores y demás agentes afectados por la actividad empresarial.

Este control económico-financiero puede llevarse a cabo por órganos internos de la propia entidad gestora (control interno) o por personas independientes (control externo).

En uno y otro caso, puede llevarse a cabo dicho control empleando la metodología de la auditoría o mediante otros procedimientos alternativos. En este trabajo nos ocuparemos del control por medio de auditorías. Analizaremos los informes de auditoría realizados, tanto por la Intervención General de la Generalitat como por la Sindicatura de Cuentas, y compararemos su contenido y estructura, determinando aquellos elementos coincidentes en el control realizado o por el contrario señalando aquellos elementos opuestos, que crean así dos auditorías contradictorias para una misma entidad.

2.2. JUSTIFICACIÓN DE LAS ASIGNATURAS RELACIONADAS

La Diplomatura de Gestión y Administración Pública tiene como objetivo proporcionar la formación necesaria a aquellas personas que desean desarrollar su actividad laboral en la gestión y administración de los organismos públicos. Asimismo, dada la amplia gama de materias, se logra un perfil multidisciplinar con un conocimiento profundo del entorno legal, económico y social siendo personas adecuadas para trabajar en cualquier sector de la Administración Pública, aunque su formación integral les hace totalmente adecuados para su incorporación en el Sector Privado.

Actualmente trabajo en la Administración Pública y cada una de las asignaturas que he cursado durante los tres años de carrera, me han ayudado a conocer mejor mi entorno laboral, lo que me ha permitido crecer profesionalmente.

Para la elaboración del presente Trabajo Final de Carrera me han sido de gran utilidad los siguientes conocimientos adquiridos:

En **Derecho Constitucional I** hemos estudiado los principios básicos del Derecho, la Constitución y el sistema jurídico. La Constitución Española dedica su Título VII a "Economía y Hacienda" y más concretamente en su artículo 136 regula el Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

En **Derecho Administrativo I** se abordan temas como la estructura territorial del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. Importante para comprender la estructura orgánica y funcional de la Intervención General y sus relaciones con el Estado, y con otras CC.AA.

En **Estructuras Políticas/Administraciones Públicas** hemos estudiado conceptos básicos como los relativos al Estado de Derecho, el principio de legalidad y la jerarquía normativa, el sometimiento de las Administraciones Públicas a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

En la asignatura de **Gestión Financiera y Contabilidad**, en su parte I estudiamos el concepto de cuentas anuales, en la parte II conocimos el del Presupuesto y las fases del ciclo presupuestario (Elaboración, Aprobación, Ejecución y Control), y en su parte III la Contabilidad. Todos los contenidos estudiados en esta asignatura son indispensables para comprender mejor el tema de mi proyecto.

En el **Sistema Económico y Financiero III** hemos estudiado el papel del sector público en la actividad económica, el impacto del presupuesto, la estructura del gasto público, los ingresos ordinarios y extraordinarios, el sistema de financiación autonómica, entre otros.

La asignatura de **Auditoria Contable / Informática** es evidente que estará presente en todo el desarrollo del TFC, más concretamente la parte contable, en ella he estudiado la Introducción a la Auditoria, Conceptos básicos, Normas Técnicas, Informes, Tipos de Auditoria...

La asignatura de **Gestión de Calidad en el Sector Público** nos ha enseñado las herramientas necesarias para realizar una autoevaluación de una organización para aprender más sobre sí misma, y así poder aumentar su calidad. En esta parte del trabajo nos puede ser útil.

Por último la asignatura de **Ética en las organizaciones** nos puede ayudar a identificar la existencia de problemas éticos, ya que es muy importante que el auditor tenga integridad y objetividad que a su vez implican la presencia de una honradez intachable y el mantenimiento de una actitud imparcial en el ejercicio de su función.

Título 3

Objetivos del TFC

3.1. OBJETIVOS

Los instrumentos de control cumplen una función incentivadora de una gestión eficiente por su misma existencia: la presencia de un sistema de supervisión debilita las pretensiones de las conductas públicas ineficientes, toda vez que los órganos sobre los que recae la auditoría son conscientes de que su actividad es objeto de comprobación.

Ahora bien, del mismo modo que la auditoría como herramienta de control es indispensable en términos de un control y una gestión eficaz, hay que reconocer igualmente que la superposición y recurrencia de controles sobre un mismo órgano y actividad por parte de diferentes órganos de control es pernicioso, ineficiente y perturbador para el buen desenvolvimiento de las funciones públicas.

Más auditoría no es sinónimo de mejor auditoría y, sin embargo, la cohabitación de múltiples operadores en el mercado imperfecto del control ocasiona múltiples disfunciones e ineficacias indeseables, precisamente sobre aquellos agentes públicos sobre los que evaluamos su gestión.

Este trabajo pretende plantear una serie de cuestiones que nos lleven a reflexionar sobre los distintos aspectos en los que se concretan las relaciones entre el control externo y el control interno, y entre los dos órganos de que tienen atribuidas las competencias para su respectivo ejercicio, en la Comunidad Autónoma Valenciana: La Sindicatura de Cuentas y la Intervención General de la Generalitat, y tratar de demostrar que la confluencia de las actividades de ambas instituciones en distintos ámbitos no tiene por qué traducirse en una innecesaria duplicidad de actuaciones, sino que, precisamente, la coordinación y cooperación de uno y otro redundarán en una mayor eficacia de ambos y en un mejor aprovechamiento de los recursos que las dos instituciones disponen para el ejercicio de sus competencias.

Título 4

Situación Actual del
control de la Actividad
Económico –
Financiera de la
Generalitat Valenciana

4.1. ANTECEDENTES

Desde hace ya mucho tiempo los recursos y gastos públicos han ido acompañados de mecanismos de control y procedimientos de rendición de cuentas.

Históricamente el control de la actividad económico – financiera del sector público se apoyaba en dos elementos: contabilidad presupuestaria y control previo de legalidad. Ambos aparecían vinculados funcionalmente al recaer bajo la competencia de un mismo órgano administrativo: las Intervenciones Delegadas. Esta acumulación de competencias se justificaba por la finalidad de comprobar antes de su contabilización, y como requisito básico para poder realizarlo, que todo acto administrativo del que se derivan derechos u obligaciones para la Hacienda Pública se adecua a la legislación vigente.

Se puede decir que el control de la actividad económico-financiera del sector público empezó orientándose hacia aspectos legales de la gestión. Situación que persiste hasta la primera mitad del siglo XX.

Sin embargo con el desarrollo del estado se desarrolló enormemente la actividad administrativa del sector público, asumiendo nuevas funciones, básicamente en el terreno económico y social. Esto hizo replantearse el sistema de control clásico, para dotarlo de mayor eficacia y eficiencia. Se produce una evolución de un sistema de control, ampliando sus objetivos de verificación de aspectos formales y legales a servir de instrumento de mejora en la gestión pública.

El sistema de control interno en España estaba configurado por la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911. En los años 60 la ampliación de políticas keynesianas, que establecieron las bases del estado de bienestar, pusieron de manifiesto las carencias en lo relativo a la gestión presupuestaria. El control previo de legalidad es una premisa necesaria para el buen funcionamiento de la Administración pero no es suficiente, debiendo ser completado con otros controles, de carácter básicamente económico, como los de eficiencia y eficacia. Además el elevado volumen de operaciones sobre el que tiene que aplicarse el control de legalidad exige la introducción de medidas novedosas en los últimos años como el muestreo o la fiscalización previa limitada.

En este contexto la Ley General Presupuestaria de 1977 amplió el campo de las funciones de control incluyendo dos nuevos conceptos: el control financiero y la eficacia. En cuanto al control de los entonces organismos autónomos comerciales, sustituyó la fiscalización previa de aquellas dotaciones de sus presupuestos que no tuvieran carácter limitativo o ampliable por comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría. La LGP de 1977 introdujo por tanto la posibilidad de desarrollar el control financiero a través de la auditoría pública.

Con la Constitución, los Estatutos de Autonomía y las distintas leyes que han configurado el Estado, se definen las normas que han de regir la gestión de los recursos públicos basándose en los principios constitucionales de equidad, eficiencia y economía (art.31.1.)

Las Cortes Españolas y de los Parlamentos autonómicos crean instrumentos de control de la actividad económico financiera para auxiliarlos en el ejercicio de una de sus funciones básicas, el control sobre los poderes ejecutivos.

Asimismo, las normas van dotando a las demás administraciones territoriales de instrumentos de control, incardinados en las mismas, que ejercen sus funciones mediante una supervisión directa y permanente de los procesos llevados a cabo por las mismas.

Actualmente la gestión económica de los recursos públicos está sometida a control con el objetivo de garantizar que son gestionados y administrados con sujeción al marco legal y bajo los principios de eficacia, eficiencia y economía.

4.2. ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

A lo largo de los últimos años, en España se han sucedido importantes avances que persiguen mejorar el control realizado al sector público, todos ellos orientados a alcanzar los principios de eficacia, economía y eficiencia, además de perfeccionar el control de legalidad que se viene realizando. Así, desde la Ley General Presupuestaria de 1977 hasta la actualidad, se han producido cambios significativos en la evolución de las técnicas de control en el ámbito público.

Una de las principales notas que caracterizan al Sector Público y, en consecuencia, a la actividad económico-financiera por él desarrollada y que ha de ser objeto de análisis por el sistema de control establecido, en su complejidad. Esta complejidad se manifiesta en las numerosas y diferenciadas entidades que lo integran y en la diversificación de las actividades, bienes y servicios prestados, así como en las prerrogativas de que dispone especialmente para su financiación y en su organización y desarrollo.

A continuación se señala brevemente como se organiza la Administración Pública, y más concretamente la administración autonómica de la Comunidad Valenciana.

4.2.1. Administraciones Públicas Territoriales y No Territoriales

En primer lugar debemos conocer la distinción más evidente que existe en nuestra Administración:

- Administraciones Territoriales;
- Administraciones No Territoriales;

En las entidades territoriales, el territorio aparece como algo que afecta esencialmente a la naturaleza de la entidad, como un elemento constitutivo de la misma, inseparable. El territorio no es sólo el ámbito especial en el que pueden ejercer válidamente sus competencias, sino un elemento constitutivo esencial, un presupuesto necesario. En las entidades no territoriales la función del territorio se reduce a la de constituir un mero ámbito para el ejercicio de las competencias y potestades que recibe del Ordenamiento Jurídico.

La Constitución Española de 1978, en su artículo 137, señala que el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y Comunidades Autónomas.

Como Administraciones Territoriales, encontramos la Administración General del Estado, la Administración Autonómica, la Local y la Comunitaria; y como las No Territoriales distinguimos la Institucional y la Corporativa.

En la siguiente figura se distinguen los dos tipos de administraciones existentes.

FIGURA Nº 1
ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Fuente: apuntes asignatura cursada de Gestión Administrativa I. 2004.

Los poderes jurídico-públicos de las territoriales se extiende sobre la totalidad de la población existente en el territorio; en las no territoriales sólo actúan sus poderes en relación con determinados habitantes que se encuentren dentro del espacio físico al que alcanza su competencia, y por razón exclusiva de conexión con alguno de los fines concretos para cuya satisfacción ha recibido esas competencias.

Las territoriales se caracterizan por la universalidad de sus fines y, en principio, nada de lo que afecte a las personas que habiten su territorio les es ajeno. En cambio en las no territoriales la regla general es la contraria, en el sentido de que rige para ellos el principio de especialidad de fines, frente al de generalidad y universalidad propio de las primeras.

Por último, a las entidades territoriales se les atribuyen potestades jurídico-públicas más intensas que a las no territoriales, tales como la potestad expropiatoria, tributaria, aptitud de titularidad de dominio público, etc.

En la siguiente tabla se resumen las diferencias que acabamos de exponer.

TABLA Nº 1
ENTIDADES TERRITORIALES Y NO TERRITORIALES

	TERRITORIALES	NO TERRITORIALES
El territorio es	Presupuesto necesario	Un espacio físico
Organizaciones	Determinadas (art. 37 CE)	No determinadas
Poder	Todo el territorio	Determinados habitantes
Fines	Universales	Especiales
Potestades	Más intensas	Más generales

Fuente: apuntes de la asignatura cursada Gestión Administrativa I - 2004.

4.2.2. Las Administraciones de las Comunidades Autónomas

Las Comunidades Autónomas se han constituido a partir de la constitución de 1978 siguiendo los procedimientos establecidos en sus artículos 143 y 151 principalmente.

Los estatutos de autonomía, como norma institucional básica que son de cada una de las Comunidades Autónomas, han establecido las determinaciones fundamentales por las que se rige la comunidad, entre ellas la denominación, organización y sede de las instituciones autónomas propias.

En el desarrollo de sus estatutos, las Comunidades Autónomas se han ido dotando de sus organizaciones administrativas específicas, con las cuales poder ejercitar los fines y competencias de la comunidad.

4.2.2.1. La Administración Autónoma de la Comunidad Valenciana

La Comunitat Valenciana se constituyó mediante Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, tras su etapa preautonómica, a la que accedió en virtud del Real Decreto-Ley 10/1978.

Hasta este momento Les Corts han llevado a cabo tres reformas del Estatuto, la última de las cuales se ha materializado a través de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril. Esta Ley efectúa una reforma sustancial del mismo con el propósito de adaptarlo a la realidad actual de la Comunitat Valenciana.

Las competencias de la Generalitat vienen recogidas en el Título IV, delimitándose su ámbito en el artículo 20, al decir que:

1. El conjunto de las instituciones de autogobierno de la Comunitat Valenciana constituye la Generalitat.

2. Forman parte de la Generalitat les Corts Valencianes o les Corts, el President y el Consell.

3. Son también instituciones de la Generalitat la Sindicatura de Comptes, el Síndic de Greuges, el Consell Valencià de Cultura, l'Acadèmia Valenciana de la Llengua, el Consell Jurídic Consultiu y el Comité Económico y Social.

La normativa vigente que rige la organización de la Administración de la Generalitat viene constituida principalmente por:

- El Estatuto de Autonomía.

- La Ley 5/1983, de 30 de diciembre, de Gobierno Valenciano (LGV) y sus modificaciones posteriores, entre ellas la Ley 1/2002 de 26 de febrero y la Ley 12/2007 de 20 de marzo.

- Los Decretos que aprueban la estructura orgánica y funciones de las consellerías y sus órdenes de desarrollo.

La Administración de la Generalitat actúa con personalidad jurídica única, si bien, para mejor cumplimiento de sus fines, se estructura en **consellerías**, que tienen encomendada la gestión de determinadas materias. El Decreto 7/2007, de 28 de junio, del President de la Generalitat, adopta una nueva estructura de la administración de la Generalitat, con las siguientes consellerías:

de Presidencia

de Economía, Hacienda y Empleo

de Justicia y Administraciones Públicas

de Infraestructuras y Transporte

de Educación

de Sanidad
de Industria, Comercio e Innovación
de Agricultura, Pesca y Alimentación
de Medio Ambiente, Agua, Urbanismo y Vivienda
de Turismo
de Bienestar Social
de Cultura y Deporte
de Gobernación
de Inmigración y Ciudadanía

Además, mediante el Decreto 92/2007 de 6 de julio del Consell, se adoptan las medidas organizativas adecuadas para establecer la estructura orgánica básica directiva, atendiendo a las competencias asignadas a las consellerías, así como a las distintas secretarías autonómicas que las integran.

Tal como se establece en la Ley de Gobierno Valenciano, la organización de las consellerías se estructura en tres niveles: órganos superiores, nivel directivo y nivel administrativo.

Los órganos superiores del departamento son el conseller y los secretarios autonómicos. El nivel directivo lo integran los subsecretarios, directores generales y demás altos cargos que ostenten el rango de director general. El nivel administrativo está integrado por el resto de unidades bajo la dependencia de las anteriores o directamente del conseller con carácter excepcional.

La estructura tipo de las consellerías se basa en dos clases de órganos: los centrales (con competencias en toda la Comunidad) y los periféricos (con competencias limitadas a una provincia).

El modelo es similar en todas las consellerías: la diferencia principal reside en el número de secretarías autonómicas y direcciones generales que tiene cada una. El conseller es el órgano superior de la consellería y titular de la misma.

En cuanto a la organización territorial de las consellerías, se estructura en:

a) Órganos de los servicios centrales: secretarías autonómicas, subsecretarías y direcciones generales. Además, cada conseller dispone de un gabinete que le presta asistencia técnica y política.

b) Órganos de los servicios periféricos: delegaciones o servicios territoriales de cada conselleria existentes en cada una de las tres provincias de la Comunitat Valenciana y oficinas *Prop* ubicadas en las principales poblaciones de la Comunidad. Los servicios territoriales son la expresión organizativa del principio de desconcentración que rige la actividad administrativa de la conselleria y dependen orgánicamente de la subsecretaría y funcionalmente de la misma y de cada dirección general u organismo autónomo, en las materias de las respectivas competencias.

Por otro lado, existen **entidades públicas** de carácter instrumental, creadas y reguladas mediante Ley, que conforman la llamada Administración Institucional de la Generalitat, y que dependen de alguna conselleria.

La Administración Institucional implica la creación de una entidad con personalidad jurídica propia, a la que se le asigna un patrimonio propio en los Presupuestos de la Generalitat y se le da autonomía en su gestión. Por ello su creación sólo podrá ser mediante ley, para evitar abusos, y sus estatutos deberán ser aprobados en Consejo de Gobierno. Estos Organismos Públicos sólo pueden crearse en caso de necesidad justificada, y su actividad estará planificada y organizada.

En la Administración Corporativa nos encontramos con las Corporaciones que implican la asociación de personas físicas o jurídicas para conseguir fines comunes. Si estos fines tienen interés público, las leyes pueden otorgarles poder administrativo con el objetivo de descentralizar esas funciones públicas: Colegios profesionales, Cámaras de Comercio, Comunidades de Propietarios, Cámaras Agrarias, Federaciones Deportivas, etc.

Los Organismos Públicos los podemos clasificar de dos maneras. De un lado, por la Administración Territorial de la que dependan y, de otro, por su estructura.

Según su estructura, nos encontramos con:

- **Organismos Autónomos**, se les encomienda en régimen de descentralización la organización y administración de algún servicio público, para lo que se les asigna un patrimonio y un presupuesto propios. Una ley se encarga de darle personalidad jurídica, determinar sus fines, y manifestar a quién están adscritos y dar las bases generales de su organización. Existen de carácter administrativo y de carácter comercial, industrial o financiero, la diferencia radica en el distinto

régimen patrimonial, presupuestario y contable que tiene atribuido, así como el distinto régimen de contratación de su personal.

- **Entidades Públicas Empresariales**, ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos, realizando actividades susceptibles de contraprestación económica, en libre competencia, pero sin competir en el mercado. Su régimen organizativo se regirá por el Derecho Administrativo y estarán adscritas a una Consellería, que controlará su actividad y resultados, o en ocasiones pueden depender, a su vez, de un Organismo Autónomo. A parte del Derecho Administrativo que se les aplique (en la formación de voluntad de sus órganos, el ejercicio de potestades públicas y determinados aspectos en su funcionamiento), en los demás estas entidades quedan fuera del ámbito administrativo aplicándoseles el Derecho privado.
- **Fundaciones**, deberán ser autorizadas por el Consejo de Gobierno, y no tendrán ánimo de lucro (aunque la ley no les prohíbe que tengan beneficios), por eso tendrán un tratamiento fiscal privilegiado.
- **Consortios**, son asociaciones de administraciones públicas de diferente orden al servicio de la colaboración interadministrativa (por ejemplo, la Copa América)
- **Sociedad Públicas**, son sociedades de capital público, y tienen personificación de derecho privado: sociedad anónima.

En el siguiente cuadro, se muestra brevemente el régimen presupuestario, contable y de control de los tres sectores más destacados, en las que se puede clasificar las distintas entidades del sector público.

TABLA Nº 2
PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

REGIMEN	SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL
GENERAL	Derecho Administrativo	Derecho Privado	Derecho Privado
PRESUPUESTARIO	Presupuesto Limitativo Objetivo de Estabilidad Presupuestaria	Presupuestos de Explotación y de Capital Programa de Actuación Plurianual Objetivo de Equilibrio Financiero	Presupuestos de Explotación y de Capital Objetivo de Equilibrio Financiero
CONTABILIDAD	Plan General Contabilidad Pública	Plan General Contabilidad Privado Memoria Específica	Adaptación del PGC privado en Entidades sin fines lucrativos Memoria Específica
CONTROL	Función Interventora Control Financiero Permanente Auditoria Pública	Control Financiero Permanente Auditoria Pública	Auditoria Pública
PERSONAL	Función Pública	Derecho Laboral	Derecho Laboral Convocatoria Pública basada en igualdad, mérito y capacidad

Fuente: González Pérez (2008)

4.3. EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO- FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

La función de control es esencial en un Estado moderno. El contenido de dicha función aplicado a la actividad financiera ha tenido a lo largo del tiempo y tiene todavía hoy, diversas connotaciones tanto en lo que se refiere a su contenido como a las instituciones que lo realizan.

Por actividad financiera entendemos aquella actividad del Estado encaminada a la obtención de los medios necesarios para cubrir las necesidades públicas.

La Constitución Española de 1978 asigna al Estado ciertas tareas como la de intervenir en la actividad económica, estimulando el crecimiento de la renta y la riqueza y su más justa distribución, mantener un régimen público de Seguridad Social, así como otras actividades que se atribuirán a la Administración Pública, la cual podrá realizar cuantas actividades sean necesarias para conseguir dichos objetivos.

Esta actividad de la Administración va a estar sometida a un procedimiento establecido legalmente.

Este sometimiento queda reflejado en el Título VII de la Constitución. En este sentido la actividad financiera se encuentra regulada por el derecho financiero, en cuanto al conjunto de normas que disciplinan las relaciones jurídicas que dan lugar a la obtención de los ingresos públicos (Derecho Tributario), pero que igualmente regulan las relaciones jurídicas de gasto público (Derecho Presupuestario). Es precisamente, a juicio de la moderna doctrina, la relación entre gastos e ingresos, lo que justifica no sólo la unidad, sino la misma existencia autónoma del Derecho financiero, pues sólo en la medida en que el gasto público sea justo estará el estado legitimado para exigir y recaudar los tributos que sirven para financiar tales gastos.

La actividad financiera así concebida es realizada por la llamada Administración Financiera y esa Administración utiliza unos recursos que por definición son escasos y, además, han sido detraídos a los ciudadanos vía impuestos y, precisamente por estos motivos, dicha actividad ha de ser controlada. En efecto, cuando un acto cualquiera es realizado por una persona y, sin embargo, dicho acto afecta a un grupo de ellas, resulta lógico que este grupo quiera asegurarse de que tal acto es correcto.

4.3.1. Principios aplicables a la información financiera y a la gestión de los recursos públicos

La gestión de los recursos públicos está sujeta a los siguientes principios:

Principio de legalidad

Dentro del marco de las normas generales (Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978, Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana y Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas), la Generalitat está sujeta directamente a lo dispuesto en la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat, en las leyes de presupuestos anuales de la Generalitat y las leyes que las acompañan, además de los diversos decretos, órdenes, circulares y normas de procedimiento específicas que resulten de aplicación.

De acuerdo con el artículo 149.3 de la Constitución Española y el artículo 45 del Estatuto de Autonomía, el derecho estatal se considera supletorio en aspectos no específicamente contemplados en normas de la Generalitat.

Principios contables

Una de las cualidades que debe exigirse a la información contable es que refleje la situación económico-financiera de una entidad de la forma más razonada y aproximada posible, es decir, que cumpla con el principio de reflejar la imagen fiel. La imagen fiel constituye un objetivo que debe alcanzar toda información contable y, por tanto, los estados que contienen la información.

En la Administración de la Generalitat y en sus entidades autónomas, se aplica el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat (PGCPG).

Adicionalmente, la contabilidad de las empresas públicas está sujeta al Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, según Resolución de 30 de noviembre de 2001 de la Intervención General de la Generalitat.

Las fundaciones públicas de la Generalitat forman sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobado por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, en tanto no se apruebe por la Intervención General el Plan Especial de Contabilidad de las Fundaciones de la Generalitat.

Principio contable de gestión continuada

El principio de gestión continuada recogido en el PGCPG establece que *“se presume que continúa la actividad por tiempo indefinido. Por tanto la aplicación de estos principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.”* En el mismo sentido, el principio de empresa en funcionamiento recogido en el PGC, que es de aplicación a las empresas y fundaciones públicas, establece que la contabilidad y el registro y valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente, entre otros, el principio contable de empresa en funcionamiento, de acuerdo con el cual, *“se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación”*. La Sindicatura, en la fiscalización de las empresas y fundaciones públicas considera, que el respaldo financiero de la Generalitat a las mismas va a continuar salvo manifestación expresa del Consell o de Les Corts o prueba en contrario.

Principio de estabilidad presupuestaria

De acuerdo con lo establecido en la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria y en la Ley Orgánica 5/2001, complementaria de la anterior, la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria.

Se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y en las condiciones establecidas para cada una de las administraciones públicas.

Principios de eficacia, eficiencia y economía

Las políticas de gastos públicos se ejecutarán mediante una gestión de los recursos públicos orientada por la eficacia, la eficiencia y la economía.

La eficacia significa el logro, en el mejor grado, de los objetivos perseguidos; eficiencia se refiere a la transformación, en el mejor ratio, de recursos en bienes y servicios; y por el principio de economía se entiende la adquisición, al menor coste y en el momento

adecuado, de recursos financieros, humanos y materiales, en cantidad y calidad apropiados.

Principio de transparencia

En el preámbulo de la Ley 4/1984, de 13 de junio, de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, se señala que “...**la presente ley persigue el establecimiento de unos cauces de absoluta transparencia y claridad en el manejo de los fondos públicos.**” La transparencia en la actividad administrativa debe ser no sólo una garantía para los ciudadanos, sino un criterio de actuación general de la organización del sector público, que exige la rendición clara y veraz de las cuentas públicas; que puedan ser fiscalizadas en tiempo oportuno y que esa fiscalización se plasme en informes lo suficientemente claros, precisos y comprensibles para que sean útiles a sus destinatarios.

Una de las acciones derivadas del Plan Trienal 2005-2007 de la Sindicatura de Comptes, recogido también en el Plan Trienal 2008-2010, para el fomento de la transparencia, fue la publicación de las cuentas anuales e informes de auditoría financiera realizados por la Intervención General de la Generalitat con la colaboración de firmas privadas de auditoría en la página web de la Sindicatura, junto con los informes de fiscalización. De esta forma se conseguía dar información económico-financiera completa de todo el sector público autonómico.

Como el año anterior, la Intervención General ha publicado en julio de 2008 a través de la página web de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, la Cuenta General de la Generalitat del ejercicio 2007, que comprende las cuentas de la Administración autonómica, entidades autónomas, empresas y fundaciones públicas y los correspondientes informes de auditoría financiera, de legalidad y operativa

4.3.2. Concepto de Control

De la palabra control se han dado las más diversas definiciones. Así por ejemplo, **Francis J. Fabre**¹ señala que el término control evoca “*la idea de verificación, es decir, el hecho de asegurarse que algo esta bien, tal y como ha sido declarado o definido, o bien cómo debe ser con respecto a una norma dada. La norma puede ser más o menos precisa, lo importante es que sea suficiente para constituir una término válido de comparación*”.

En sentido más preciso, **Bayón Mariné**² entiende que la función de control debe consistir en la “vigilancia para la fiel ejecución de las obligaciones en relación con los servicios y recursos, a fin de obtener, conforme a los principios de sana gestión financiera, una adecuada y legal administración de los fondos públicos.

Para el profesor **Fuentes Quintana**³, con el proceso de control de los que se “trata es de ordenar, limitar y disciplinar las actuaciones de la Administración para cumplir fielmente lo que se da por programado y aceptado”

En general, en la palabra control va implícito la idea de comprobación, examen, revisión, etc. Con carácter general, señalar que el control es la actividad encaminada a comprobar que la actuación de un órgano se acomoda a los principios de legalidad y de la buena gestión que la rigen, es decir, se acomoda a la legalidad vigente y cumple los objetivos que previamente le habían sido señalados con un coste razonable.

Comprobar la estricta sujeción al ordenamiento jurídico será un control de legalidad, en tanto que verificar el cumplimiento de los objetivos previstos será un control de eficacia y ver si se cumplen con un coste razonable será constatar la eficiencia y economía de la actividad realizada.

¹FRANCIS J. FABRE: *El Control de la Hacienda Pública: I Francia II España*.

²BAYON MARINE, I.: *Aprobación y control de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1972.

³FUENTES QUINTANA: *Hacienda Pública*, Rufino García Blanco, Madrid, 1990.

4.3.3. Fundamento del control

Una vez fijado, al menos con carácter general, lo que entendemos cuando nos referimos al control, el primer problema a resolver en relación con él es el de su necesidad.

Lo que constituye un hecho cierto es que tanto en el sector público como en el privado y tanto en nuestro país como en otros, la forma de organizarlo puede variar, pero en todo caso cualquier actividad realizada por una organización compleja está sometida a él.

La razón de esa necesidad del control hay que buscarla en el hecho mismo de que se están utilizando recursos que no son propios de quien los utiliza. Esta realidad es especialmente cierta en la utilización de fondos públicos. La utilización de fondos ajenos, pues, da fundamento a la existencia del control con carácter general. Además, hoy se une a esta razón otra no menor evidente: la del conocimiento concreto de que los fondos utilizados son escasos y, por tanto, no es indiferente el

modo en que sean gestionados. En el caso, además, de fondos públicos hay que añadir una nueva causa como fundamento del control: la separación que existe entre los dueños de los fondos utilizados, los ciudadanos, y el Gobierno que decide sobre su utilización e incluso entre éste y el propio poder legislativo elegido en representación de los ciudadanos y que aprueba las políticas de gasto. El ciudadano tiene en el estado moderno derecho a saber cómo se gasta su dinero.

4.3.4. Finalidad y Características Generales del Control

La finalidad no es otra que proporcionar a quien pueda corresponder la garantía de que la actividad controlada se acomoda a los parámetros de general aceptación en la sociedad en que el control se efectúa. Si el control es de legalidad, consistirá en asegurar que la actividad controlada se acomoda a la norma que la regula.

Entendido el concepto, fundamento y finalidad del control pasamos ahora a definir sus principales características que serían:

a) Claridad y simplicidad. El control, si queremos que sea efectivo, tiene que, en la medida de lo posible, ser sencillo, comprensible para todos y de fácil aplicación.

b) Permanencia. El control debe de ser aplicado con continuidad a toda la actividad financiera de la Administración.

c) Objetividad, imparcialidad y adecuación. El control debe de ser neutral respecto a la gestión, interferir lo menos posible en ella, imparcial y, por tanto, con la menor carga posible de subjetividad.

d) Independencia. El control debe poder actuar con independencia en relación con el controlado, aunque la forma de ser independiente y el grado de independencia variarán, en función de la clase de control ejercido.

e) Economicidad. Es decir, el control debe ser eficaz y eficiente como cualquier otra actividad que la Administración realice. El control será eficaz si es capaz de detectar los fallos del sistema y es también capaz de generar elementos correctores para esos fallos. El control, finalmente, será eficiente si como consecuencia de su actuación justifica su coste, es decir, si es rentable.

4.3.5. Clases de Control

Según **José Pascual**⁴, la función de control implica la fijación de unos hechos mediante un proceso inquisitivo y una valoración de los mismos desde la perspectiva de la legalidad, la eficiencia y la economía. Su objetivo es garantizar una gestión regular de las finanzas públicas, evitando y corrigiendo las actuaciones de los gestores públicos que sean improcedentes desde el punto de vista legal (control de legalidad) o sean consecuencias de decisiones o comportamientos antieconómicos (control de eficiencia y economía).

Las modalidades que utilizan los órganos de control para llevar a cabo su trabajo son diferentes cuando se trata del Sector Público o de la actividad de personas de derecho privado que gestionan recursos públicos. En el primer caso, el control interno puede ser anterior, posterior y ambos a la vez abarcando desde la intervención previa del gasto hasta la auditoría pública de cuentas pasando por el control financiero; sin embargo cuando se trata de convenios o de subvenciones gestionadas y/o percibidas por particulares el control siempre es posterior y tiene por objeto comprobar su correcta concesión y aplicación. En cualquier caso, todos los recursos públicos gestionados por Administraciones y Entes públicos o personas privadas están sometidas a un doble control: interno y externo.

Según el Manual de Auditoria del Sector Público (2001) podemos clasificar distintos tipos de control atendiendo a diferentes criterios:

* **Según el momento en que se lleva a cabo:**

- **Control previo (a priori):** antes de su realización de las operaciones financieras o administrativas.
- **Control simultáneo** (concomitante).
- **Control posterior (o consuntivo):** después de su realización.

* **Según su orientación o fines:**

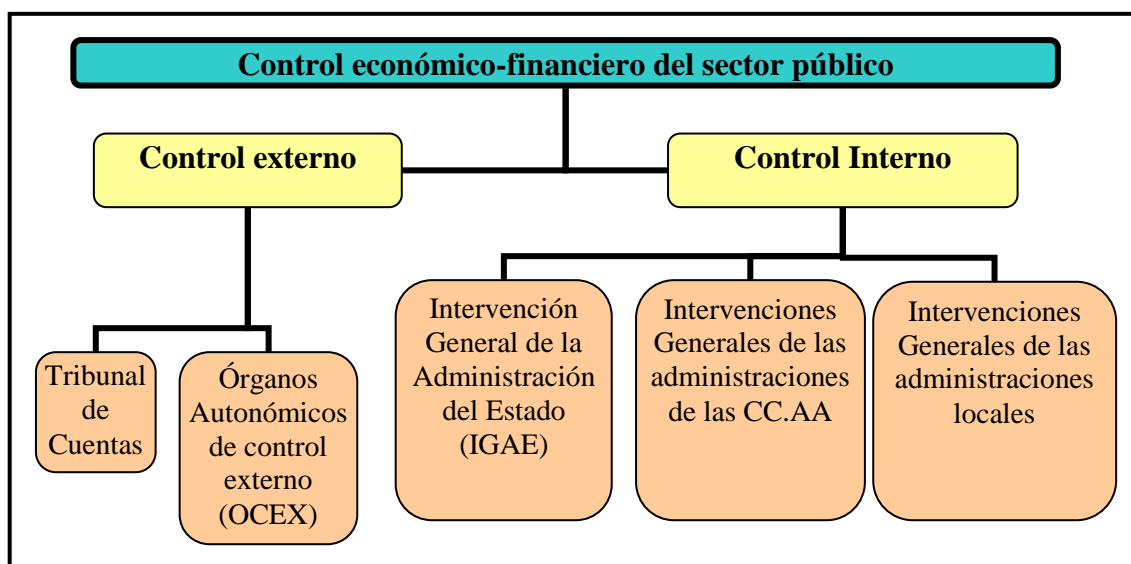
- **Control formal:** orientado al control de legalidad y regularidad de las operaciones.
- **Control de realizaciones:** orientado hacia la utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones.

4 JOSE PASCUAL: Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control; Editorial del BOE 1999

* **Dependiendo de la existencia o no de dependencia orgánica del órgano que controla respecto al sujeto controlado:**

- **Control externo:** el ente controlador no pertenece ni tiene dependencia del órgano controlado.
- **Control interno:** el ente controlador si esta integrado orgánicamente en el órgano controlado.

FIGURA Nº 2
ESTRUCTURA DEL CONTROL DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS DEL ESTADO



Fuente: Manual de Auditoría del Sector Público, 2001

Los órganos responsables del control a nivel estatal son la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y el Tribunal de Cuentas. La IGAE, según el artículo 140.2 de la Ley General Presupuestaria (LGP) “ejercerá, en los términos previstos, el **control interno** de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controla”. Su ámbito de extiende a las Entidades colaboradoras creadas para la entrega y distribución de fondos públicos y a los beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los Entes del Sector Público estatal y a las financiadas con cargo a los fondos comunitarios. Incluye, en sentido amplio, también a los contratos, convenios, préstamos sin intereses, avales....

El **control externo**, que la Ley denomina fiscalización, se lleva a cabo con posterioridad a la ejecución de la actividad y tiene carácter permanente. Es ejercido por el Tribunal de Cuentas y desviene de la Constitución, cuyo artículo 132.1. señala que *“El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”*, debiendo las entidades que lo integran rendirle sus cuentas, junto a las de los perceptores de ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, según reza el artículo 34 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La actividad financiera del Sector Público también es objeto de **control parlamentario** establecido en el artículo 66.2 de la Constitución, que dispone que *“Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueba sus presupuestos, controlan la acción de Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuye la Constitución”*. Los procedimientos más comunes del control parlamentario son el debate y aprobación de la Cuenta General del Estado y la emisión de dictámenes en relación a los informes del Tribunal de Cuentas, que contiene propuestas de mejora de la gestión de la actividad económico-financiera del Sector Público.

4.4. EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO

4.4.1. El Control Interno: concepto

De acuerdo con el actual ordenamiento jurídico, la gestión económico-financiera del sector público deberá regirse por los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, resultando por ello inevitable que todas las personas que utilicen recursos públicos lo hagan de forma eficiente, económica y eficaz al efecto de cumplir los objetivos a los que aquellos están destinados, siendo por lo tanto responsables del cumplimiento de las leyes y demás normas aplicables al efecto.

Para lograr los objetivos anteriores es preciso establecer y mantener un sistema de control interno eficaz, que además asegure la custodia de los recursos, el cumplimiento de las leyes y normas jurídicas y la obtención de información fiable. También es necesario resaltar que una gestión eficaz en la Administración Pública no debe estar condicionada o afectada por la realización de un control que entorpezca

y retrase innecesariamente las actividades encaminadas a conseguir los objetivos fijados.

La Resolución de ICAC de 19 de enero de 1991, que aprueba las Normas Técnicas de Auditoría define al control interno diciendo: "El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que asegura que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumple según las directrices marcadas por la organización".

Los objetivos que legalmente persigue el control interno son:

a) Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto de control.

b) Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estado que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.

c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

d) Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores de los gastos en los Presupuestos Generales del Estado.

4.4.2. Órganos de Control Interno

Los órganos encargados de realizar el control interno están integrados orgánicamente en la administración cuya gestión controlan, si bien gozan de plena autonomía funcional y ejercen las funciones que tienen establecidas en las leyes que las regulan en cada caso. En el ámbito estatal es regulado por la L.G.P. (Ley 43/2003), en las CC.AA. por las respectivas leyes de haciendas públicas autonómicas, que en el caso de nuestra Comunidad se regula en el Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, y en el ámbito local por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Por tanto el control interno es ejercido por:

ÁMBITO ESTATAL ⇒ Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)

ÁMBITO AUTONÓMICO ⇒ Intervenciones Generales de las CC.AA.

ÁMBITO LOCAL ⇒ Intervenciones Generales de las Administraciones Locales

En la Comunidad Valenciana concretamente el control interno es ejercido por la Intervención General de la Generalitat. A continuación dedicamos un apartado para conocer brevemente su organización y sus principales funciones.

4.4.2.1. La Intervención General de la Generalitat

La Intervención General de la Generalitat se encuentra regulada en la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat, y esta adscrita a la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo, más concretamente bajo la dependencia orgánica de la Secretaría Autonómica de Economía y Presupuestos, gozando de plena autonomía funcional.

El Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, en su Título III “Intervención” desarrolla:

1. La Intervención General de la Generalitat ejercerá, en los términos previstos en esta Ley, **el control interno de la gestión económico-financiera de la Generalitat**, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

2. El control regulado en este título tiene como **objetivos**:

a) Verificar el **cumplimiento de la normativa** que resulte de aplicación a la gestión objeto de control.

b) Verificar el **adecuado registro y contabilización** de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.

c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realizan de acuerdo con **los principios de buena gestión financiera** y, en especial, con los previstos en **la Ley General de Estabilidad Presupuestaria**.

d) Verificar el **cumplimiento de los objetivos** asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos de la Generalitat.

Estarán sometidos a dicho control:

- Los órganos de la administración de la Generalitat;
- Las entidades autónomas de la Generalitat, que pueden ser de carácter administrativo o de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo.

Y, será ejercido mediante:

1. La fiscalización o intervención previa;
2. El control financiero permanente;
3. La Auditoria Pública;

Asimismo, estarán sujetas en la forma que **reglamentariamente** se determine, las entidades colaboradoras y los beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por la Generalitat o, en su caso, por las entidades autónomas y empresas de ella dependientes, así como de las financiadas con cargo a fondos comunitarios.

No estarán sujetas al control ejercido por la Intervención las Cortes Valencianas que, en su caso, justificarán su gestión al Tribunal y Sindicatura de Cuentas. Asimismo, tampoco se sujetarán a ellas la Sindicatura de Cuentas, el Consejo Valenciano de Cultura, el Consejo Jurídico Consultivo y la Academia Valenciana de la Lengua.

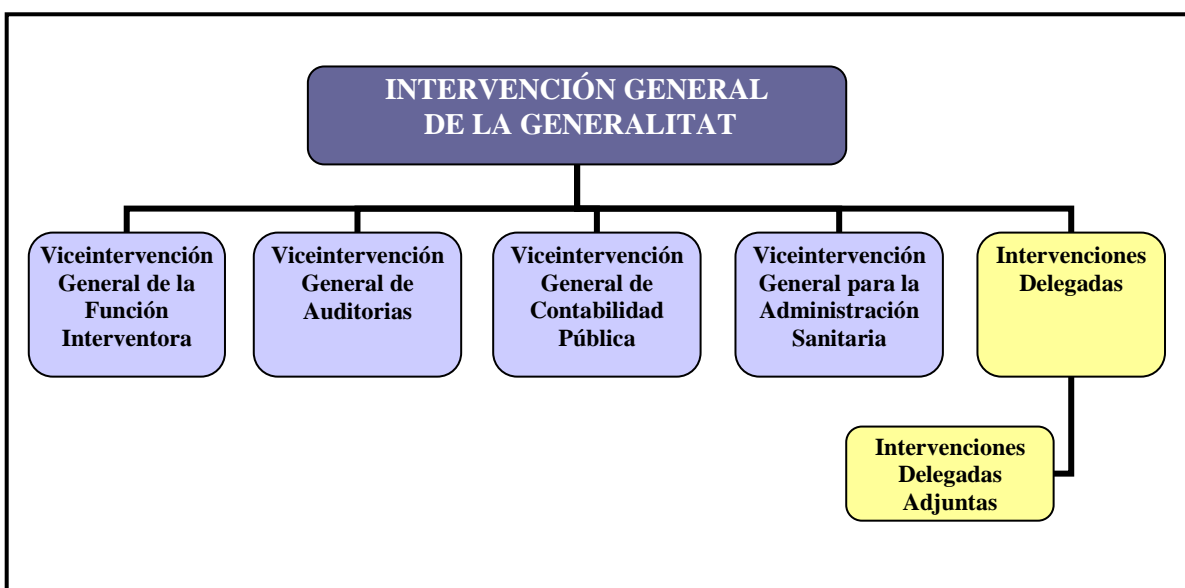
El control interno sobre la gestión económica y financiera de la Generalitat se ejercerá por la Intervención General de la Generalitat, conforme a **los principios de autonomía, ejercicio desconcentrado y jerarquía interna**, bien a través de sus servicios centrales o a través de sus Intervenciones Delegadas.

Dicho control se ejercerá por los funcionarios pertenecientes al **Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Generalitat**, con plena autonomía respecto al órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control. A tal efecto, dichos funcionarios gozarán de independencia funcional respecto de los titulares de los órganos cuya gestión controlen y ajustarán su actuación a la normativa vigente y a las instrucciones impartidas por la Intervención General de la Generalitat Valenciana.

La Intervención General según el Decreto 72/2005, de 8 de abril, que aprueba el Reglamento del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Generalitat Valenciana, se estructura en las siguientes unidades:

- Viceintervención General de la Función Interventora
- Viceintervención General de Auditorias
- Viceintervención General de Contabilidad Pública
- Viceintervención General para la Administración Sanitaria
- Intervenciones Delegadas
- Intervenciones Delegadas Adjuntas.

FIGURA Nº 3
ESTRUCTURA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA GENERALITAT



Fuente: Elaboración propia, basada en el Decreto 72/2005.

A continuación pasamos a conocer brevemente las funciones que tienen encomendadas cada una de las unidades que forman la Intervención General de la Generalitat:

A la **Viceintervención General de la Función Interventora**, le corresponde principalmente la coordinación de la actividad fiscalizadora de las Intervenciones Delegadas; la tramitación de expedientes sobre discrepancias; los asuntos internos y de personal de la Intervención General, así como la elaboración y propuesta de aprobación del plan anual de control financiero permanente.

La **Viceintervención General de Contabilidad** tiene como cometido, entre otras funciones, el estudio del Plan General de Contabilidad de la Generalitat para su elevación al Conseller de Economía, Hacienda y Empleo, también obtiene y examina cuanta documentación sea necesaria para la adecuada elaboración de la Cuenta General de la Generalitat, que asimismo la prepara y la remite a la Sindicatura de Cuentas y al Tribunal de Cuentas, así como cuantos otros documentos sean solicitados por dichos órganos.

Respecto de la **Viceintervención General de Auditorías**, le corresponde la elaboración y propuesta de aprobación del plan anual de auditorías de empresas públicas, entes públicos no administrativos y universidades, del plan anual de control de perceptores de Fondos Europeos, así como de los planes específicos de auditorías a personas físicas o jurídicas que gocen de subvenciones, préstamos, avales y otras ayudas de la Generalitat.

Además se encarga de la aplicación de los controles de calidad establecidos por la Intervención General, tanto para los trabajos que se realicen en colaboración con firmas privadas de auditoría, como para los que se efectúen por medios propios.

La **Viceintervención General para la Administración Sanitaria**, organizada recientemente, se encargará de la coordinación de la actividad fiscalizadora de las intervenciones delegadas en aquellos órganos de la Generalitat con competencias en materia sanitaria, determinará las directrices a seguir en la ejecución de los controles financieros permanentes por las intervenciones delegadas en órganos de la administración Sanitaria, y preparación del correspondiente plan anual, así como de elaborar propuestas de informes de actuación que puedan derivarse del ejercicio del control financiero permanente por las intervenciones delegadas en órganos de la administración Sanitaria.

Intervenciones Delegadas y Adjuntas

Existirá una Intervención Delegada, y bajo su dependencia una o varias Intervenciones Delegadas Adjuntas, en los servicios centrales de las Consellerías, en los servicios territoriales de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo, en la Tesorería de la Generalitat Valenciana y en el Servicio Valenciano de Empleo y Formación, así como en las unidades administrativas cuyas características y volumen presupuestario lo hagan aconsejable. A dichas Intervenciones Delegadas les corresponde el ejercicio de las funciones contables y de control interno sobre las actuaciones de los órganos u organismos que tengan asignados, y pueden estructurarse administrativamente en servicios.

4.4.3. Modalidades de Control Interno

La Ley General Presupuestaria establece que el control interno que lleve a cabo la IGAE se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública. Las tres modalidades mencionadas no son, generalmente, aplicables en su conjunto en todas las actuaciones de control sobre los Entes Instrumentales, pero tampoco son excluyentes resultando, en definitiva, que la actividad de unos entes podría quedar sometida a las modalidades señaladas y las de otros sólo a 1 ó 2 de ellas.

4.4.3.1. La Función Interventora

Según el artículo 148 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria *“La función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.”*

Por lo tanto, mediante esta función se realiza básicamente un control de cumplimiento de legalidad, adquiriendo gran trascendencia dentro de la función interventora la fiscalización previa en la que el interventor tiene una cierta potestad que le confiere la facultad de examinar, antes de que se dicte el correspondiente acto o resolución susceptibles de producir derechos u obligaciones de contenido económico o

movimiento de fondos, con el fin de asegurar su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso.

El ejercicio de la función interventora comprenderá:

a) La **fiscalización previa** de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto, o acuerden movimientos de fondos y valores.

b) La **intervención del reconocimiento de las obligaciones** y de la comprobación de la inversión.

c) La **intervención formal** de la ordenación del pago.

d) La **intervención material** del pago.

La función interventora es una modalidad de control escasamente implantada en los Entes instrumentales, afectando casi en exclusiva a los Organismos Autónomos.

4.4.3.2. El Control Financiero Permanente

La vigente Ley General Presupuestaria, agrupa el control de carácter posterior, distinto de la función interventora, en dos modalidades con sustantividad propia: el control financiero permanente y la auditoría pública.

El control financiero permanente tiene por objeto verificar de forma continua, a través de la correspondiente intervención delegada, la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y que su gestión se ajuste a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

Anualmente se elaborará un informe de los resultados de las actuaciones realizadas durante el ejercicio, que consistirán en las siguientes:

A) Verificar el cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.

B) Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión.

- C) Informe sobre la propuesta de distribución de resultados.
- D) Comprobar la planificación, gestión y situación de la tesorería.
- E) Valorar la racionalidad económico-financiera de las operaciones y procedimientos, y detectar posibles deficiencias y proponer recomendaciones para su adecuación a sus principios de buena gestión.
- F) Demás actuaciones atribuidas a las intervenciones delegadas.

La Intervención General de la Administración del Estado elaborará un Plan Anual de Control Financiero Permanente, que determinará las actuaciones a efectuar en cada ejercicio.

4.4.3.3. La auditoría Pública

La Ley 43/2003, General Presupuestaria, incorpora la actividad **auditoría pública como nueva modalidad de control interno**, aunque es cierto que el control financiero constituye una forma de auditoría con la que presenta aspectos coincidentes y varias analogías.

El artículo 162 de la Ley General Presupuestaria expone "*La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado*".

La auditoría pública puede ser aplicable a todas las Entidades del Sector Público estatal, aún estando sometidas a la función interventora o al control financiero. Su característica principal consiste en ser selectiva, llevándose a cabo sobre aquellas Entidades, programas o actividades incluidas en el Plan Anual de la IGAE, sin perjuicio de las que señala el artículo 168 de la LGP, adoptando las modalidades de:

- Regularidad contable o auditoría de cuentas
- Cumplimiento
- Operativa

Además de las auditorías que señala el artículo 168 de la LGP y las que incluye el Plan de Auditorías, la IGAE deberá realizar otras que específicamente se establecen en la

propia LGP u otras leyes de diferente naturaleza (auditorías de privatizaciones, de cuentas de tributos, de entidades colaboradoras de la Seguridad Social...). En este sentido, la LGP no alude a las auditorías sobre las Entidades colaboradoras y los perceptores de subvenciones, pero no existe norma contraria que impida a la IGAE su inclusión en el Plan Anual.

La actividad de la IGAE respecto a esta modalidad de control se extiende a la mayoría de las Entidades que, al menos, conforman el Sector Público empresarial estatal (EPEs, consorcios, entidades de derecho público, sociedades mercantiles estatales, etc), de acuerdo con lo que dispone el artículo 168 de la LGP.

Al objeto de alcanzar un mayor conocimiento sobre la auditoría pública, el título 5 lo dedicamos a analizar las clases de auditoría que existen, los principios y normas, y la metodología utilizada.

4.5. EL CONTROL EXTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO

4.5.1. El Control externo: concepto

Entre las funciones que desarrollan los órganos de control externo, la función fiscalizadora es la actividad principal, la imprescindible y la que les da significado en el Estado democrático y de derecho.

Para poder definir con la máxima precisión posible lo que entendemos por función fiscalizadora, debemos primero delimitar jurídicamente este término en contraposición a otras actividades y conceptos con los que puede confundirse: la actividad de control y la auditoría. Para ello utilizaremos distintas definiciones del concepto, tanto doctrinales, como legales y jurisprudenciales.

Concepto de fiscalización

Metodológicamente nos parece adecuado empezar este análisis exponiendo una definición alejada de cualquier connotación jurídica. Por ello utilizamos la definición que nos ofrece el Diccionario de la Real Academia de la lengua española del término fiscalizar. Según éste la actividad fiscalizadora consiste en "Criticar y traer a juicio las acciones y obras de otro". Por su parte, el mismo Diccionario define el término

“control” como: “(Del francés *contrôle*) m. Comprobación, inspección, fiscalización, intervención”. Podemos ver así como, al utilizar el término “fiscalización” en la definición del término genérico “control” (y no viceversa), se deduce que éste último es un concepto más amplio que el primero. Es decir, puede haber distintas expresiones materiales de la actividad de control, una de las cuales consiste en la fiscalizadora. En efecto, fiscalizar es aquel tipo de control que conlleva la sumisión de las actuaciones de otro a una comprobación o verificación minuciosa.

El concepto de control, se puede caracterizar en términos jurídicos y políticos, como aquella actividad parlamentaria encaminada, a través de una multiplicidad de mecanismo, a la comprobación de la actividad del poder Ejecutivo y la verificación de su adecuación a los parámetros establecidos por el Parlamento, susceptibles de producir consecuencias diversas, y entre ellas, la exigencia de responsabilidad jurídica del Gobierno, y eventualmente generadora de una influencia variable sobre el comportamiento del sujeto controlado.

Fiscalizar, por su parte, significa la vigilancia de una actuación, con la finalidad de verificar si responde a aquello que de ella se espera a priori, comparándola con una norma o directriz extranormativa a la que debería acomodarse. De este modo, la conducta fiscalizadora debe responder a aquello preestablecido en las normas (control de legalidad) o a otro tipo de reglas o parámetros, no necesariamente jurídicos (controles de eficacia, de eficiencia, de economía o de equidad).

Fiscalización y auditoría

Como decíamos, el concepto de fiscalización debe distinguirse también del de auditoría. La doctrina ha afirmado en alguna ocasión que los términos fiscalización y auditoría son sinónimos. Esto es, cuando se audita se está fiscalizando, y a la inversa. Sin embargo creemos que ambos términos son diferenciables y por lo tanto debemos señalar las características distintivas de ambas acciones.

La auditoría es la tipificación de moldes o criterios científicos (generalmente aceptados en contabilidad) para determinar si la gestión de una empresa es sana. Es un examen de cuentas, actos conductas, haciendo constar un juicio que evalúa el comportamiento. Las normas o reglas de auditoría deben contener puntos concretos como los objetivos, la aplicación de principios contables y con ellos, la obtención de la imagen fiel. Es una técnica o método especial que revisa medios y resultados con criterios y procedimientos que se plasman en un informe, que puede tener efectos

para terceros. Sin embargo, el proceso de fiscalización no es entendido y definido como una técnica, sino como un procedimiento en sí mismo.

La distinción consiste en considerar a la auditoría como el mecanismo a través del cual se realiza la función fiscalizadora. Lo que no significa que sea el único instrumento al servicio de la función fiscalizadora.

4.5.2. Órganos de Control Externo

En nuestro país existe un modelo de control externo descentralizado, en el que actúan el Tribunal de Cuentas, con competencias en todo el sector público español, los órganos de control externo autonómicos, con competencias en las respectivas comunidades autónomas, y el Tribunal de Cuentas Europeo, con competencias en los referente a la fiscalización de los fondos incluidos en el presupuesto de la CEE.

ÁMBITO ESTATAL	⇒	Tribunal de Cuentas
ÁMBITO AUTONÓMICO	⇒	Órganos de Control Externo Autonómicos
ÁMBITO COMUNITARIO	⇒	Tribunal de Cuentas Europeo

4.5.2.1. El Tribunal de Cuentas

El artículo 136 de la Constitución establece que el Tribunal de Cuentas “es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público” y “dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado”.

Dos son las funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas: la función de fiscalización y la función de enjuiciamiento. En cuanto a la primera de ellas, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTIC) la concreta en “la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico- financiera del sector público”. La función de enjuiciamiento es de índole jurisdiccional, viene recogida, además de en la LOTIC, en la propia Constitución, y dice “el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”.

La función fiscalizadora que la Ley atribuye al Tribunal de Cuentas tiene especial relevancia, no sólo, por su reconocimiento constitucional, sino también, por el papel de garante de los principios de eficiencia y economía de la distribución equitativa del gasto, que le asigna el artículo 32.1. de la Constitución Española. Esta circunstancia es notoriamente significativa, pues frente a los órganos de control interno que nacen del ordenamiento jurídico ordinario, conformándose como organismos pertenecientes a las Administraciones Públicas, el control que ejerce el Tribunal de Cuentas tiene fundamento constitucional reforzando las funciones que legalmente tiene atribuidas y específicamente las de su vertiente fiscalizadora.

4.5.2.2. Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas

En diferentes Comunidades Autónomas del Estado Español se han implantado órganos institucionales de Control Externo, que tienen atribuida la función de fiscalización económica-financiera de sus sectores públicos respectivos, sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas. Carecen de función de enjuiciamiento, salvo que la ejerzan por delegación de éste.

Estos órganos dependen de sus Parlamentos Regionales, si bien goza de total independencia funcional para el mejor cumplimiento de sus fines.

Los OCEX'S que actualmente están ejerciendo sus funciones se detallan a continuación, ordenados por su fecha de creación:

- Cámara de Comptos de Navarra
- Sindicatura de Comptes de Catalunya
- Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana
- Consello de Contas de Galicia
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
- Cámara de Cuentas de Andalucía
- Audiencia de Cuentas de Canarias
- Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha
- Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid
- Sindicatura de Comptes de les Illes Balears
- Consejo de Cuentas de Castilla y León

- Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Por el tema que tratamos en el presente trabajo, nos interesa profundizar en la Comunidad Valenciana, por tanto conozcamos a continuación las principales funciones y características de la Sindicatura de Cuentas.

La Sindicatura de Cuentas

La Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, órgano previsto en el Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana, es un elemento fundamental en nuestro sistema democrático. Su principal función es, por delegación de les Corts Valencianes, realizar el control externo de la gestión económico financiera del sector público valenciano, mediante la fiscalización de las cuentas de las entidades que integran el mismo, así como pronunciarse sobre si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

Así, a tenor de la Ley de creación de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo: *“La Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana tiene como misión proporcionar a las Corts Valencianes y a los órganos de representación local, y a través de ellos a los ciudadanos de la CV, informes de control externo de la gestión económica y presupuestaria de la actividad financiera del sector público valenciano y de las cuentas que la justifiquen, que sean de utilidad para coadyuvar a la mejora del funcionamiento de la Generalitat y del sector público valenciano en general, bajo criterios de economía, eficacia y eficiencia, en beneficio de los ciudadanos de la CV”*.

En el artículo 5 de la citada Ley de creación, se detallan las siguientes funciones:

“Por delegación de las Cortes Valencianas:

- a)** *El control externo de la gestión económico-financiera del sector público valenciano y de sus cuentas.*
- b)** *Conocer las auditorías realizadas bajo la dirección de la Intervención General de la Generalidad Valenciana.*
- c)** *Cuantas funciones, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, sean convenientes para asegurar adecuadamente el cumplimiento de los principios financieros, de legalidad, de eficacia y de economía, exigibles al sector público.*

El asesoramiento a las Cortes Valencianas en las materias propias de su competencia.”

FIGURA Nº 4
FUNCIONES DE LA SINDICATURA DE CUENTAS



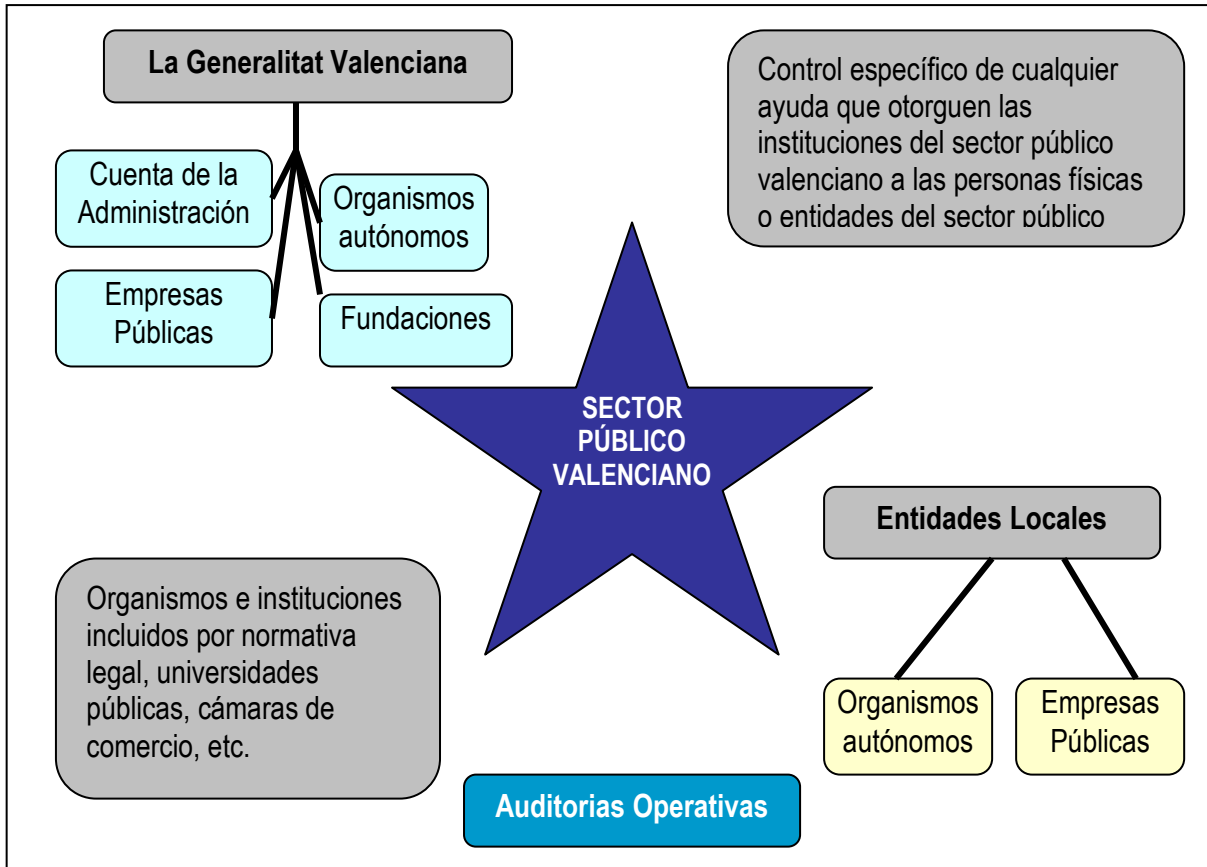
Fuente: página Web de la Sindicatura de Cuentas (www.sindicom.gva.es)

Para cumplir sus funciones se articula orgánicamente en Consejo, Sindico Mayor, Síndicos, Secretaria General y Auditores.

La Sindicatura de Cuentas ajustará su actuación al ordenamiento jurídico y singularmente, a las prescripciones de su Ley reguladora, y al Reglamento de régimen interior aprobado por acuerdo de 19 de septiembre de 1986, de la Comisión de Coordinación, Organización y Régimen de las Instituciones de la Generalitat de las Cortes Valencianas.

En el siguiente gráfico podemos observar su ámbito de actuación.

FIGURA Nº 5
ÁMBITO DE ACTUACIÓN DE LA SINDICATURA DE CUENTAS



Fuente: página Web de la Sindicatura de Cuentas (www.sindicom.gva.es)

4.6. CONTROL INTERNO VS CONTROL EXTERNO

Históricamente se llegó a comparar a las dos instituciones encargadas de ambos controles: El Tribunal de Cuentas (control externo) y la Intervención General de la Administración del Estado (control interno), hasta tal punto que se llegó a afirmar que sería posible suprimir uno de estos dos órganos, o por se más exacto, que convenía fundirlos en uno, porque sus cometidos se reputaban idénticos, o por lo menos coincidentes en muchos puntos.

En 1924 se creó un órgano de control único: el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, que se mantuvo hasta 1930, cuando el Gobierno reestableció ambos órganos, que a partir de entonces convivirían hasta el momento presente, representando con carácter general la dualidad de los controles públicos externo e interno.

Actualmente, a pesar de la coincidencia de muchos aspectos puramente técnicos, de los contenidos, ámbito, alcance, soporte y finalidad de las dos modalidades de control, no hay que olvidar la supremacía indiscutible de que goza el Tribunal de Cuentas, dada su naturaleza constitucional y las facultades que ostenta en el ejercicio de sus funciones de control externo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 136 de la Constitución.

Los objetivos que comparten ambos controles son los siguientes:

- Verificar que la contabilidad pública refleje razonablemente la realidad de la entidad sometida a control.
- Verificar que el respeto a la legalidad se ha seguido en la gestión controlada.
- Comprobar que los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía presiden la gestión pública.

Se orientan hacia un mismo fin, en definitiva, promover la mejora de las técnicas y procedimientos aplicados a la gestión económica y financiera mediante la inclusión en los correspondientes informes de sus observaciones, propuestas y recomendaciones.

En todo caso, no significa que ambos tipos de control no presenten particularidades específicas, vinculadas en buena medida al distinto fundamento que los justifica:

- En el caso del control externo: la relación entre los poderes del Estado y la vigilancia de la adecuación de la actividad del ejecutivo al mandato que recibido del legislativo mediante la aprobación del presupuesto.
- El fundamento del control interno es diferente, no responde a la necesidad de asegurar el cumplimiento de una obligación impuesta desde fuera, aunque no cabe olvidar que éste es en la práctica uno de sus resultados, sino que responde a un principio de autocontrol, esto es, la Administración, para

garantizar su adecuado funcionamiento, se dota de estructuras internas de control que vigilen la corrección de la gestión económica pública. Pero en la medida en que el control interno cumple los objetivos para los que se establece, la gestión del ejecutivo responderá con mayores garantías a las exigencias del control externo.

En definitiva la confluencia de ambos controles exige, y normalmente prevé, mecanismos de coordinación entre ellos.

Título 5

Auditoría Pública

5.1. TIPOS DE AUDITORIA

La auditoría del sector público está constituida por el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia suficiente, pertinente y válida para informar sobre diferentes aspectos relacionados con la gestión económico – financiera de una entidad o sus plasmación en documentos informativos.

Según las **Normas de Auditoría del Sector Público**, la auditoría consistirá en la comprobación de la actividad económico-financiera de los entes o programas presupuestarios objeto de control, realizada de forma sistemática y mediante la aplicación de los procedimientos de revisión propios, en consonancia con estas normas de auditoría.

Los objetivos de la auditoría coincidirán con los objetivos asignados al control financiero. Los distintos objetivos a conseguir determinan, por tanto, las distintas clases de auditoría posibles.

Atendiendo al *sujeto auditor*, las auditorías pueden ser internas o externas. Las primeras son efectuadas por personas u órganos insertos dentro de la propia organización objeto de la auditoría, en tanto que las auditorías externas se realizan por personas u órganos independientes a la entidad auditada.

Por el *tipo de trabajo efectuado*, las auditorías del sector público se clasifican en:

- Auditorías de regularidad (financiera y de cumplimiento de la legalidad)
- Auditorías operativas (de eficacia y de economía y eficiencia)
- Auditorías Integradas

5.1.1. Auditoría de Regularidad

- ✓ **Auditoría financiera**, cuyo objetivo es obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general, y las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.

- ✓ **Auditoría de cumplimiento de la legalidad**, su objetivo es el de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

5.1.2. Auditoría Operativa

Que constituye un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas, de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidad de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas.

Este tipo de auditoría, incluye:

- ✓ **Auditoría de economía y eficiencia**. Consiste en evaluar si la gestión de los recursos públicos (humanos, activos y fondos presupuestarios) se ha desarrollado de forma económica y eficiente.

Se entiende por gestión económica y eficiente aquella que permite transformar los recursos en productos o servicios de forma más productiva y al menor coste posible.

Este tipo de auditoría trata de determinar:

- a) Si la entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos tales como personas, propiedades, instalaciones, etcétera, de forma económica y eficiente.
- b) Las causas de ineficiencia, si las hubiera, y de las prácticas antieconómicas.
- c) Si la entidad está cumpliendo con las leyes y demás normas sobre economía y eficiencia.

La auditoría de economía y eficiencia puede estudiar, entre otros aspectos, si la entidad:

- a) Está siguiendo procedimientos de contratación adecuados.

- b) Está adquiriendo la cantidad necesaria de recursos y del tipo y calidad apropiados y al coste adecuado.
- c) Está protegiendo y manteniendo adecuadamente los recursos.
- d) Está evitando la duplicación de tareas y la ejecución de trabajos inútiles.
- e) Está evitando la ociosidad y el sobredimensionamiento de la plantilla.
- f) Está empleando la cantidad óptima de recursos (personal, equipos, instalaciones, etcétera) para producir o suministrar en los tiempos previstos la cantidad y calidad adecuadas de bienes y servicios.
- g) Está cumpliendo las leyes y normas en aquellos aspectos que pudieran afectar significativamente a la adquisición, protección y empleo de los recursos de la entidad.
- h) Tiene un sistema adecuado de control de la gestión para medir, informar y evaluar la economía y eficiencia de cada una de las actividades o programas.
- i) Ha establecido indicadores válidos y fiables de economía y eficiencia.

- ✓ **Auditoría de eficacia o de resultados de programas.** Tiene por objeto evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

Se entiende por eficaz la que permite alcanzar de manera satisfactoria los objetivos deseados en una actividad, programa o función.

Las auditorías de programas tratan de determinar:

- a) En qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas.
- b) La eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones.
- c) Si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas en aquellos aspectos relevantes para el programa.

La auditoría de programas, que también puede ser realizada acerca de servicios, actividades y funciones, pretende, entre otros:

- a) Valorar si los objetivos de un programa, bien sea éste nuevo o ya en funcionamiento, son adecuados, posibles y útiles.

- b) Determinar hasta qué punto un programa consigue sus resultados en el grado deseado.
- c) Dictaminar la eficacia de un programa o de alguno de sus componentes.
- d) Identificar los factores que están impidiendo un rendimiento satisfactorio.
- e) Determinar si en la ejecución de programas se han considerado otras alternativas que pudieran conducir a los resultados deseados, de forma más eficaz o a menor coste.
- f) Establecer la relación entre el programa auditado y otros, analizando si el cumplimiento los duplica, los solapa o entra en conflicto con ellos.
- g) Identificar vías que mejoren las operaciones de los programas.
- h) Determinar si se cumplen las leyes y demás normas en aquellos aspectos que son relevantes para los programas.
- i) Analizar si los sistemas de control de gestión miden, informan y valoran adecuadamente la eficacia de un programa.
- j) Determinar si se han establecido indicadores válidos y fiables de la eficacia del programa.

✓ **Auditoría de sistemas y procedimientos:**

Este tipo de auditoría es de especial aplicación respecto de los Departamentos y actuaciones de carácter administrativo. Tiene por objeto el análisis exhaustivo de los procedimientos administrativos con la finalidad de lograr su racionalización, de acuerdo con principios de legalidad, de buena gestión y de conformidad con la realidad social y tecnológica del momento.

Las auditorías de sistemas y procedimientos tratan de determinar:

- a) El procedimiento administrativo utilizado en la realidad por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad perseguida.
- b) Las causas de la ineficiencia, si las hubiere, y si éstas son debidas a los procedimientos utilizados o a una deficiente organización de los recursos disponibles.

c) Si el órgano gestor está actuando de acuerdo con las normas, principios y directrices vigentes y en particular con los principios generales de la buena gestión financiera.

Las auditorías de sistemas y procedimientos pueden analizar, entre otros, los siguientes aspectos de la gestión financiera:

a) El procedimiento administrativo de gestión financiera objeto de estudio así como los afectados directa o indirectamente por el mismo, dentro del propio órgano gestor, proporcionando una descripción del procedimiento real.

b) Estudio de la parte del procedimiento o de procedimientos relacionados cuya competencia corresponda a otros centros gestores distintos del auditado.

c) Contraste entre el procedimiento real y el establecido en la normativa vigente, obteniendo y cuestionando las desviaciones detectadas.

d) Las posibles ineficiencias y causas de las mismas, incidiendo especialmente en si éstas derivan de la no adecuación de los procedimientos.

e) Estudio de la organización relacionada con el o los procedimientos analizados, y en particular la posibilidad y oportunidad de la delegación o desconcentración de competencias.

f) Diseño, en su caso, de procedimientos alternativos al actual, que solucionen las deficiencias detectadas, dentro de los recursos y condiciones existentes.

g) Trámites a seguir, incluyendo el desarrollo normativo correspondiente, para la implantación del nuevo procedimiento seleccionado o para la modificación del vigente.

h) Estudio de los sistemas informáticos de gestión, asociados al procedimiento existentes y, en su caso, propuesta de uno nuevo para racionalizar el procedimiento.

Por su naturaleza, las auditorías de sistemas y procedimientos son de utilización fundamental en los sujetos y organismos que forman parte del sistema público administrativo, cuyo funcionamiento se regula por las normas de Derecho Público y Administrativo y en los que los procedimientos de actuación adquieren una especial relevancia en orden a asegurar las exigencias de objetividad, transparencia y legalidad.

5.1.3. Auditorías Integradas

En ocasiones, las auditorías pueden abarcar una **combinación de objetivos financieros, de cumplimiento y operativos**; por ejemplo, dirigidas a verificar contratos de programas o subvenciones incluyen a menudo objetivos financieros y operativos. En otras circunstancias pueden tener objetivos limitados a algunos aspectos parciales de la auditoría financiera u operativa, por ejemplo la auditoría de controles internos específicos, auditorías informáticas, etcétera.

TABLA Nº 3
TIPOS DE AUDITORÍA

TIPOS DE AUDITORIAS		
<i>Auditoría financiera</i>	AUDITORIA DE REGULARIDAD	AUDITORIAS INTEGRADAS
<i>Auditoría de cumplimiento de legalidad</i>		
<i>Auditoría de Eficacia o de Programas</i>	AUDITORIA OPERATIVA	
<i>Auditoría de Economía y Eficiencia</i>		
<i>Auditoría de Sistemas y Procedimientos</i>		

Fuente: Marques de Almeida y Costa Marques, 2004.

5.2. PRINCIPIOS Y NORMAS DE AUDITORIA EN EL SECTOR PÚBLICO

Los principios que rigen cualquier actividad hacen referencia a determinados fundamentos que deben respetarse, de forma que su incumplimiento en el desarrollo de la actividad en cuestión puede degradar los resultados de la misma.

En este sentido, se consideran principios de auditoría "las ideas fundamentales que rigen en el desarrollo de la práctica auditora".

Las normas derivan de los principios generales y son reglas a las que deben ajustarse las conductas y las actividades.

De acuerdo con el concepto anterior, serán normas de auditoría las reglas que deben seguirse para el desarrollo de los principios de auditoría.

La observancia de estas normas tiende a garantizar los requisitos mínimos de calidad que deben exigirse al auditor, al trabajo que desempeña y al informe que emite.

No hay que confundir las normas de auditoría con los procedimientos de auditoría que el auditor aplica en el desarrollo de su trabajo.

Los procedimientos de auditoría se refieren a actos que han de ejecutarse durante el examen del auditor. Estos procedimientos no son susceptibles de establecerse con carácter general, puesto que las técnicas adecuadas a emplear dependen de una multitud de factores, tales como el grado de fiabilidad del control interno establecido, las características de la entidad auditada y del sector en el que se incluye, etc.

Por el contrario, sí pueden establecerse una serie de principios fundamentales que sirvan de base e inspiración a los procedimientos de auditoría y que garanticen un trabajo de calidad profesional. Existe un consenso generalizado en el ámbito internacional al establecer la siguiente clasificación de los principios de auditoría:

- a) Principios relativos al sujeto auditor, o principios generales.
- b) Principios relativos a la realización del trabajo de auditoría.
- c) Principios para la elaboración y presentación de informes.

Con relación a la normativa de auditoría interna, en el ámbito internacional, el Institute of Internal Auditors (IIA) es una asociación dedicada al desarrollo profesional

continuado del auditor interno y de la profesión de auditoría interna. El IIA ofrece a los auditores internos un amplio cuerpo normativo que incluye las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna y un Código de Ética junto con unas orientaciones que ayudan a los auditores internos a aplicar las anteriores y promover las buenas prácticas.

Las normas internacionales del IIA definen los principios básicos del ejercicio de la auditoría interna, proporcionan un marco para ejercer e impulsar las actividades de auditoría interna, establecen las bases para evaluar su desempeño y fomentan la mejora en los procesos y operaciones de la organización. Por su parte el Código de Ética promueve una cultura ética en la profesión de la auditoría interna.

La Internacional Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), órgano que establece el marco legislativo internacional de la auditoría pública, ha reconocido el liderazgo del IIA tanto en el sector privado como en el público, y ha firmado, en agosto de 2007, con esta entidad un acuerdo de cooperación para apoyarse mutuamente en las estrategias directivas y compartir conocimientos para el desarrollo de normas profesionales.

En el ámbito nacional, la IGAE, como órgano regulador del control interno, posee unas Normas de Auditoría del Sector Público cuya finalidad es que, en la realización de las auditorías y en la formulación de los resultados, se empleen métodos y procedimientos homogéneos. Estas normas pueden ser adoptadas por los responsables del control interno del sector público autonómico y local, al margen de su desarrollo normativo interno.

Además de estas Normas, la IGAE ha emitido Normas Técnicas de Auditoría que regulan aspectos relativos a la evaluación de la importancia relativa, a la calidad de las auditorías, a los informes de auditoría o a la colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas.

Con relación a la normativa de auditoría externa, en el ámbito internacional, las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) de la Internacional Federation of Accountants (IFAC) se han convertido en el referente de la profesión. Aunque la formulación de las NIAs atiende, en un principio, a las necesidades de los contables y auditores del ámbito privado, cada norma incluye un comentario sobre su aplicabilidad a la auditoría del sector público.

La IFAC y la INTOSAI emitieron, en mayo de 2006, un pronunciamiento donde la INTOSAI se ha comprometido a adaptar las NIAs a través de unas Directrices que, junto con la Declaración de Lima, el Código de Ética y las Normas de Auditoría, constituirán el cuerpo normativo de esta institución.

Por otra parte la INTOSAI, en línea con su Plan Estratégico, está diseñando un nuevo marco normativo que reúne un conjunto de normas, algunas ya existentes y otras nuevas, bajo la denominación de Internacional Standards of Supreme Auditing Institutions (ISSAI).

En el ámbito nacional, el marco normativo de referencia son los Principios y normas de auditoría del sector público, emitidos por la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo de España. Estas normas recogen los criterios fundamentales por los que deben regirse tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes que realicen las auditorías en su ámbito competencial.

Además tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX han elaborado manuales de procedimientos y normas internas que pretenden tanto homogeneizar los procedimientos de auditoría y la formulación de los resultados obtenidos, como mejorar el empleo de los medios de que disponen para planificar y ejecutar sus programas de trabajo.

Finalmente, las Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) constituyen un referente para los profesionales de la auditoría del sector público. Estas normas son objeto de aplicación por parte de los órganos públicos de control en todos aquellos aspectos no regulados explícitamente por otros principios y normas aplicables al sector público.

TABLA Nº 4
NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA PÚBLICA

	ÁMBITO NACIONAL	ÁMBITO INTERNACIONAL
CONTROL INTERNO	<p>Intervención General de la Administración del Estado (IGAE): Normas de Auditoría del Sector Público, y Normas Técnicas de Auditoría</p>	<p>Institute of Internal Auditors (IIA): Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna, Código de Ética.</p> <p>La Internacional Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): establece el marco legislativo internacional de la auditoría pública.</p>
CONTROL EXTERNO	<p>Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo (OCEX) de España: Principios y normas de auditoría del sector público.</p> <p>Tribunal de Cuentas y OCEX: manuales de procedimientos y normas internas.</p> <p>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normas Técnicas de Auditoría</p>	<p>Internacional Federation of Accountants (IFAC): Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)</p> <p>INTOSAI, está diseñando un Nuevo marco normativo: Internacional Standards of Supreme Auditing Institutions (ISSAI)</p>

Fuente: FIASEP (2008)

Aunque nos encontremos una diversidad de normas, éstas siguen una estructura similar y el marco normativo queda constituido fundamentalmente con las Normas Técnicas de Auditoría (NTA de la IGAE) y los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público

de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, nos referimos a ellos como PNAP de los OCEX.

La siguiente tabla ofrece una comparativa sistemática de las Normas Técnicas de Auditoría de la IGAE y los Principios y PNAP de los OCEX.

**TABLA Nº 5
COMPARATIVA DE NORMAS**

ÁMBITO	NTA DE LA IGAE	PNAP DE LOS OCEX
INTRODUCCIÓN Y NORMAS GENERALES	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Introducción. ✓ Principios generales: <ul style="list-style-type: none"> • Objetivos y clases de auditoría. • Ámbito de aplicación. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Antecedentes, alcance y ámbito de aplicación. ✓ Aspectos Generales: <ul style="list-style-type: none"> • Concepto de fiscalización • Tipos de auditoría • Principios de auditoría.
NORMAS RELATIVAS AL SUJETO AUDITOR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cualificaciones ✓ Independencia ✓ Diligencia Profesional ✓ Responsabilidad ✓ Secreto Profesional 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formación técnica y capacidad profesional. ✓ Independencia ✓ Diligencia profesional. ✓ Responsabilidad. ✓ Secreto Profesional.
NORMAS PARA LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Planificación ✓ Control Interno ✓ Evidencia ✓ Papeles de Trabajo ✓ Supervisión ✓ Revisión del cumplimiento legal 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Planificación. ✓ Supervisión. ✓ Control Interno. ✓ Evidencia. ✓ Revisión del cumplimiento legal. ✓ Importancia relativa y riesgo de auditoría.

Continúa en la siguiente página

ÁMBITO	NTA DE LA IGAE	PNAP DE LOS OCEX
NORMAS PARA LA EMISIÓN DEL INFORME	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Forma escrita ✓ Plazo de entrega ✓ Contenido ✓ Contenido de los informes financieros ✓ Calidad del informe 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Presentación en forma debida. ✓ Entrega a los destinatarios. ✓ Adecuada presentación. ✓ Contenido mínimo. ✓ Publicidad.

Fuente: Polo y Martín (2008)

5.2.1. Normas generales.

Las Normas Generales regulan las condiciones que debe reunir el auditor y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas:

- **Cualificaciones.**

La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas y tengan la autorización exigida por la legislación en enjundia.

Los PNPA de los OCEX establecen que deberán conocer:

- a) Los métodos y técnicas empleados en auditoría.
- b) Los principios y normas contables y presupuestarias.
- c) El funcionamiento, organización y características del sector público.

A los anteriores las NTA de la IGAE añaden el derecho administrativo y financiero como conocimientos generales, además establecen unos conocimientos específicos que básicamente sirven de apoyo a los métodos y técnicas de auditoría.

- **Independencia, Integridad y Objetividad.**

Durante su actuación profesional, el auditor mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.

La independencia se garantiza por el sistema de incompatibilidades a que se refieren las leyes. La integridad y objetividad implican la presencia de una honradez intachable y el mantenimiento de una actitud imparcial en el ejercicio de su función.

- **Diligencia profesional.**

El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional.

Esta norma requiere que el auditor desempeñe su trabajo con el máximo de cuidado profesional. En concreto exige al auditor la obligación de cumplir con las normas relativas a la realización del trabajo y preparación del informe, así como a cumplir con los códigos de ética profesional que, en su caso, existan. La responsabilidad del auditor se extiende, también, a las actuaciones de aquellas personas que trabajan con él.

- **Responsabilidad.**

El auditor es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez es responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría.

Esta responsabilidad exige tanto el cuidado de los intereses de los entes auditados, como la obligación de emitir una información veraz.

Los PNPA de los OCEX señalan *“Todo trabajo de auditoría realizado de acuerdo con las normas establecidas, limita la responsabilidad del auditor al contenido de su informe.”*

Asimismo, definen el concepto de limitaciones sobre el alcance de la auditoría, *“son factores externos a la organización de la auditoría, susceptibles de impedir a los auditores una formulación objetiva de sus opiniones y de sus conclusiones. Los auditores deberán señalar las limitaciones de alcance de su informe y mencionar su incidencia sobre los resultados de la auditoría”.*

- **Secreto profesional.**

El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones.

La información adquirida en el ejercicio de la auditoría es estrictamente confidencial y no puede ser utilizada para provecho del auditor ni de terceros.

5.2.2. Normas para la ejecución del trabajo.

Las normas para la ejecución del trabajo tienen como objetivo determinar los procedimientos de auditoría que deben ser aplicados por los auditores en la realización de su trabajo. Con estas normas no se trata, sin embargo, de desarrollar los programas de trabajo, que dependerán de las distintas entidades y situaciones que se examinan.

Como requisito previo a la realización de los trabajos se deberán acordar por escrito el objetivo y alcance de los mismos, así como considerar la posible existencia de razones éticas o técnicas que aconsejen su no realización.

- **Planificación.**

El trabajo se planificará apropiadamente, los auditores definirán los objetivos, el alcance y la metodología para alcanzar tales objetivos.

Tanto las NTA y PNPA, coinciden en que una adecuada planificación debe contener:

- Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y desarrollo de la auditoría.
- Programa para cada área en que se divida el trabajo a realizar.
- Calendario de la auditoría.
- Memoria de la planificación.

- **Control Interno.**

Deberá efectuarse el estudio y evaluación del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas en las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

El grado de confianza esperado del sistema de control interno, es uno de los elementos básicos que debe tener en cuenta el auditor a la hora de establecer su plan de auditoría.

Inicialmente, es indispensable el estudio de los controles establecidos por la entidad en su sistema contable, para decidir el grado de fiabilidad que le merece la información obtenida del mismo y, consecuentemente, poder establecer la naturaleza, momento de ejecución y extensión de las pruebas de auditoría que deba aplicar en su examen de los estados financieros.

El auditor no sólo debe estudiar el sistema teórico de control interno diseñado por la dirección de la entidad, sino su funcionamiento práctico. Por otro lado, debe evaluar la importancia de las deficiencias observadas en relación con la fiabilidad de la información contable.

Por último, si el auditor lo estima conveniente, debe incluir en el informe recomendaciones para que la dirección de la entidad pueda mejorar el sistema de control interno.

- **Evidencia.**

El objetivo final de la ejecución del trabajo de auditoría es obtener evidencia para poder emitir una opinión sobre la información rendida por la entidad auditada.

Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los estados que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas. Por evidencia se entiende la convicción razonable de que los datos expresados en los documentos examinados, están debidamente soportados por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido.

Hay que señalar que la evidencia se puede obtener de una pluralidad de fuentes y según sea la fuente de obtención, la evidencia de auditoría se puede clasificar en:

- Física: La obtenida mediante la inspección u observación directa.
- Documental, que consiste en el examen de registros contables, cartas, documentos, etc.
- Análítica. Obtenida por medio de la investigación de variaciones y transacciones no habituales, así como a través del estudio de índices y tendencias y mediante la realización de cálculos y comparaciones.
- Testimonial, que se obtiene de la información recibida por personas pertenecientes o ajenas a la entidad, pero en cualquier caso relacionadas con la misma.
- Informática, información y datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de gestión del auditado.

La obtención de la evidencia en auditoría se efectúa mediante la realización de una serie de pruebas o procedimientos, que se pueden clasificar en pruebas de cumplimiento o sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento tienen por objeto asegurarse de que los controles internos establecidos por la empresa están operando adecuadamente, y se prevé que su funcionamiento sea correcto durante el período que abarca la auditoría.

Las pruebas sustantivas tienen como fin la obtención de evidencia en relación con la integridad, exactitud y validez de la información auditada, y se dirigen, fundamentalmente, a la revisión de los saldos y transacciones.

Por último, cabe reseñar que la evidencia se recoge en papeles de trabajo que constituyen el soporte y justificación del trabajo realizado.

- **Papeles de trabajo**

Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo, que habrán de ser:

- Completos y exactos.
- Claros, comprensibles y detallados, de forma que no necesiten aclaraciones adicionales y que cualquiera pueda entender su finalidad.
- Relevante, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar.

- **Supervisión.**

La calidad de los trabajos de auditoría se garantiza con una adecuada supervisión a distintos niveles.

Esta supervisión supone:

- Proporcionar instrucciones a los ayudantes.
- Mantenerse informado de los problemas que se presenten.
- Revisar el trabajo realizado.
- Adecuar el programa de trabajo a los resultados que se vaya obteniendo.

El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad de los trabajos y de la preparación de los ayudantes.

Destacar, por último, la importancia de la supervisión para el buen desarrollo de la auditoría.

- **Revisión de Cumplimiento Legal.**

El cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado.

El examen del cumplimiento legal variará de acuerdo con el tipo de auditoría que se esté realizando.

- **Importancia Relativa y Riesgo en la auditoría.**

Las PNPA de los OCEX señalan: *"El auditor deberá considerar la importancia relativa y el riesgo en la auditoría cuando planifica, selecciona la metodología, determina los sondeos a efectuar y los procedimientos a aplicar, especialmente cuando decide introducir una salvedad sobre un punto dado"*.

Se entiende por importancia relativa el criterio por el cual se valora la incidencia de una omisión o el carácter inexacto de una información que, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, probablemente conducirá a una persona razonable, apoyada en esta información, a modificar su juicio.

El riesgo en auditoría supone la valoración del error que puede cometerse por la falta de evidencia respecto a una determinada partida, o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta de la misma.

5.2.3. Normas para la emisión del informe.

El resultado final del trabajo de auditoría se refleja en un informe o dictamen. Es éste el medio de comunicar la opinión del auditor y los elementos sobre los que se basa su juicio.

El auditor debe cuidar especialmente la presentación y contenido del informe, dado el eventual conocimiento que de él tendrán una pluralidad de personas. Para contribuir a su claridad y objetividad es preciso observar las normas siguientes:

- **Presentación en la forma debida**

Forma escrita: los informes deben elaborarse por escrito y ser entregados a los destinatarios de los mismos.

Claridad y uniformidad en el lenguaje: debe ser claro y fácil de entender.

Concisión: los informes deberán destacar la información relevante.

Objetividad: descripción de los hechos de forma independiente e imparcial.

Ponderado: requiere al auditor que indique las dificultades en que se haya podido desarrollar la gestión de la entidad auditada. Presentando las recomendaciones de forma equilibrada, destacando las mejores y evitando la insistencia en las críticas.

Adecuado fundamento o soporte: requiere que sólo se incluirán en el informe aquellos aspectos y conclusiones debidamente apoyados con evidencia adecuada y suficiente, debiendo quedar recogida en los papeles de trabajo.

- **Entrega a los destinatarios**

Oportunidad: deben presentarse lo más pronto posible a los destinatarios con el fin de que resulten útiles. Si hay un plazo legalmente establecido, debe respetarse, en caso de retraso deberá justificarse.

Las NTA de la IGAE también destacan el plazo de entrega del informe, señalando que se determinará con antelación al comienzo del trabajo y de acuerdo con las necesidades de información del usuario.

Destinatarios: los informes se entregarán a los destinatarios que establezca la normativa legal, que, en principio, son los respectivos Parlamentos y Plenos.

- **Adecuada Preparación**

Una adecuada preparación, según las NPAP de los OCEX, requiere:

- Conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Adaptación a la realidad del Sector Público.
- Adaptación al contenido de las presentes normas.

- Manifestaciones por escrito del ente auditado.

- **Contenido**

Tanto las normas establecidas por los OCEX como por la IGAE, establecen un contenido mínimo muy similar en los informes de auditoría:

- Título del informe.
- Identificación de las personas, entidades u órganos auditados.
- Destinatarios del informe.
- Competencia y razones de la auditoría.
- Objetivos y alcance del trabajo.
- Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas de auditoría.
- Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes
- Opinión o conclusión.
- Recomendaciones.
- Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada.
- Alegaciones realizadas por la entidad auditada al borrador del informe.
- Fecha de terminación de los trabajos y de entrega del informe.
- Firma.

- **Publicidad**

Según las PNAP de los OCEX *“Los informes se publicarán de acuerdo con la normativa aplicable a cada órgano de control externo”*.

Será una transcripción del original, y preservará su identidad en la forma y en el contenido.

Título 6

Análisis comparativo de
los informes de
auditoría de la
Intervención General
con los de la
Sindicatura de Cuentas

6.1. OBTENCIÓN DE DATOS

6.1.1. INFORMES DE AUDITORÍA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA GENERALITAT

La Intervención General de la Generalitat, en cumplimiento de las funciones que tiene asignadas en el Texto Refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana y demás normativa de aplicación, ha procedido a auditar todos aquellos entes sometidos a contabilidad pública incluidos en el Plan de Auditorías 2008, aprobado el 20 de julio de 2007. Estos informes de auditoría se incorporan a la Cuenta General de la Generalitat, que más tarde es fiscalizada por la Sindicatura de Cuentas.

La Cuenta General de la Generalitat es publicada en la página web de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo (www.gva.es/c_economia), en ella tenemos acceso a las cuentas realizadas desde el ejercicio 1999 hasta el 2007, último ejercicio fiscalizado.

Nos encontramos con una diferencia en la publicación por Internet de las cuentas de los ejercicios 2006 y 2007, pues se tiene acceso a todas las cuentas anuales e informes de auditoría que la forman. Por el contrario desde 1999 hasta 2004, solamente se tiene acceso a la información de la propia administración, y en 2005 se amplía esta información agregando las cuentas anuales del Instituto Valenciano de Estadística y del Servicio Valenciano de Empleo (SERVEF). Por esta razón, en el Título VII "*Seguimiento de las recomendaciones de los informes de auditoría*", para analizar las recomendaciones realizadas en la fiscalización del ejercicio 2005, hemos tenido que consultar la versión presentada en tomos, ubicada en las instalaciones de la propia Intervención General de la Generalitat.

Para realizar el estudio comparativo de los informes de auditoría de la Intervención General con los de la Sindicatura de Cuentas, escogemos el último ejercicio auditado (ejercicio 2007), pues pretendemos hacer un estudio con información actual, por eso, siempre que tengamos acceso y sea posible escogeremos los últimos datos disponibles.

La Cuenta General del 2007 tiene una edición impresa y otra digital. La edición impresa esta compuesta, por 12 tomos que contienen las cuentas anuales y los

informes de auditoría de las siguientes entidades, clasificadas en los siguientes bloques orgánicos:

- **Administración de la Generalitat**
- **Entidades Autónomas de carácter Administrativo**
 - Instituto Valenciano de Estadística (IVE)
 - Servicio Valenciano de Empleo y Formación (SERVEF)
 - Instituto Valenciano de Seguridad y Salud en el Trabajo (INVASSAT)
- **Entidades Autónomas de carácter Mercantil, Industrial, Financiero o Análogo**
 - Instituto Valenciano de la Juventud (IVAJ)
 - Instituto Valenciano de Investigaciones Agrarias (IVIA)
 - Instituto Cartográfico Valenciano
 - Agencia Valenciana de Fomento y Garantía Agraria (AVFGA)
- **Entidades de Derecho Público**
 - Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalitat V. (IMPIVA)
 - Teatros de la Generalitat Valenciana
 - Instituto Valenciano de Arte Moderno (IVAM)
 - Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana
 - Agencia Valenciana de Turismo (AVT)
 - Instituto Valenciano de Finanzas (IVF)
 - Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la C.V. (EPSAR)
 - Comité Económico y Social de la C.V. (CES)
 - **Ente Público Radiotelevisión Valenciana y Sociedades Dependientes**
 - Instituto Valenciano de Cinematografía "Ricardo Muñoz Suay"
 - Instituto Valenciano de la Música
 - Agencia Valenciana de la Energía (AVEN)
 - Entidad Pública de Transporte Metropolitano de Valencia (ETM)
 - Ente Gestor Red de Transporte y de Puertos de la Generalitat (GTP)
 - Instituto Valenciano de Atención a los Discapacitados (IVADIS)
 - Instituto Valenciano de Conservación y Restauración de Bienes Culturales
 - Consell Valencià de l'Esport
 - Ente Prestador de Servicios de Certificación Electrónica de la C.V.

- **Sociedades Públicas**
 - **Valenciana de Aprovechamiento Energético de Residuos, S.A. (VAERSA) y Sociedades Dependientes**
 - **Instituto Valenciano de la Vivienda, S.A. (IVVSA) y Sociedades Dependientes**
 - Instituto Valenciano de la Exportación (IVEX)
 - **Ciudad de las Artes y de las Ciencias S.A. (CACSA) y Sociedades Dependientes**
 - **Sociedad Proyectos Temáticos de la C.V., S.A.U. y Sociedades Dependientes**
 - Proyecto Cultural de Castellón, S.A.
 - Circuito del Motor y Promoción Deportiva, S.A.
 - Construcciones de Infraestructuras Educativas de la Generalitat Valenciana, S.A.
 - Instituto de Acreditación y Evaluación de Prácticas Sanitarias, S.A.
 - **Seguridad y Promoción Industrial Valenciana, S.A. (SEPIVA) y Sociedades dependientes**
 - Comunitat Valenciana d'Inversions, S.A.
 - Agencia Valenciana de Prestaciones Sociales, S.A.
 - Sociedad Gestora para la Imagen Estratégica y Promocional de la C.V., S.A.U.

- **Universidades**
 - Universidad de Valencia
 - Universidad Politécnica de Valencia
 - Universidad Jaume I de Castellón
 - Universidad de Alicante
 - Universidad Miguel Hernández de Elche

- **Cámaras Agrarias Provinciales**
 - Cámara Agraria Provincial de Castellón
 - Cámara Agraria Provincial de Valencia
 - Cámara Agraria Provincial de Alicante

- **Órganos Desconcentrados**
 - Consejo Regulador de la Denominación de Origen "Valencia"
 - Consejo Regulador Denominación de Origen P. "Kaki Ribera del Xúquer"
 - Indicación Geográfica "Vinos de la Tierra de Castellón"

- **Consorticios**

- Consorcio de Gestión del Centro de Artesanía de la C.V.
- Consorcio de Museos de la C.V.

- **Fundaciones Públicas**

- F. C.V. Región Europea
- F. Centro de Estudios Ambientales del Mediterráneo (CEAM)
- F. de Derechos Humanos de la C.V.
- F. de Estudios Bursátiles y Financieros de la C.V.
- F. de la C.V. Agua y Progreso
- F. de la C.V. Ciudad de las Artes Escénicas
- F. de la C.V. Ciudad de las Artes y de las Ciencias
- F. de la C.V. frente a la discriminación y a los malos tratos "Tolerancia Cero"
- F. de la C.V. La Luz de las Imágenes
- F. de la C.V. Marca de Garantía Puerto de Valencia
- F. de la C.V. Palau de les Arts Reina Sofía
- F. de la C.V. para el Estudio, la Prevención y la Asistencia a las Drogodependencias (FEPAD)
- F. de la C.V. para la Atención a las Víctimas del Delito y para el Encuentro Familiar (FAVIDE)
- F. de la C.V. para la Calidad de la Educación
- F. de la C.V. para la Investigación Agroalimentaria
- F. de la C.V. para la Investigación Biomédica, la Docencia y la Cooperación Internacional y para el Desarrollo del Hospital Clínico Universitario de Valencia
- F. de la C.V. para la Investigación Biomédica, la Docencia y la Cooperación Internacional y para el Desarrollo del Hospital General Universitario de Elche
- F. de la C.V. para la Investigación del Audiovisual
- F. de la C.V. para la Investigación en el Hospital General Universitario de Alicante
- F. de la C.V. para la Investigación en el Hospital Universitario Dr. Peset de Valencia
- F. de la C.V. para la Prevención de Riesgos Laborales
- F. de la C.V. para la Promoción de las Artes Contemporáneas (antes Bienal de las Artes)
- F. de la C.V. Universidad Internacional de Valencia
- F. Generalitat Valenciana-Iberdrola

- F. Instituto Portuario de Estudios y Cooperación de la C.V. (FEPORTS)
- F. Medioambiental de la C.V. Buseo
- F. Oftalmológica del Mediterráneo de la C.V.
- F. para la Investigación del Hospital Universitario de la Fe de la C.V.
- F. Reina Sofia para el Estudio de la Violencia
- F. Servicio Valenciano de Empleo de la C.V.
- F. Valenciana de la Calidad

- **Cuentas Anuales de Entidades sin Informe de Auditoría de la IGG**
 - Agencia Valenciana d'Avaluació i Prospectiva (AVAP)
 - Agricultura y Conservas, S.A. (AGRICONSA)
 - Deposito Aduanero Vall d'Albaida, S.A.
 - Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, S.A. (IVIE)
 - Tecnología e Ingeniería de Sistemas Avanzados de Telecomunicaciones. S.A. (TISSAT)
 - Sociedad de Garantía Recíproca de la C.V.
 - Comité de Agricultura Ecológica
 - C.R.D.E. "Bebidas Espirituosas Tradicionales de Alicante"
 - C.R.D.E. con I.G.P. "Embutido de Requena"
 - C.R.D.O. Alicante
 - C.R.D.O. "Arroz de Valencia"
 - C.R.D.O. de "Nísperos Callosa d'En Sarriá"
 - C.R.D.O. "Utiel-Requena"
 - C.R.D.O.P. "Alcachofa de Benicarló"
 - C.R.D.O.P. "Chufa de Valencia"
 - C.R.D.O.P. "Uva de Mesa Embolsada del Vinalopó"
 - C.R.I.G.P.E. "Jijona y Turrónes de Alicante"
 - C.R.I.G.P. "Cerezas de la Montaña de Alicante"
 - C.R.I.G.P. "Cítricos Valencianos"
 - F. de la C.V. Costa Azahar Festivals
 - Fundación Fomento del Cooperativismo, Fundación de la C.V.(FOCOOP)

- **Certificados de Inactividad**
 - Entidad Valenciana para la Acción en Salud Pública
 - Instituto Superior de Enseñanzas Artísticas de la C.V. (ISEA)
 - Tribunal de Defensa de la Competencia

- F. de la C.V. para el Medio Ambiente
- Fundación Pro Esport
- Fundación Gestión y Eficiencia Empresarial, Fundación de la C.V.

Sintetizando la información anterior, la **Intervención General de la Generalitat** en el ejercicio 2007 auditó:

- ❖ 3 Entidades Autónomas de carácter Administrativo;
- ❖ 4 Entidades Autónomas de carácter Mercantil, Industrial, Financiero o Análogo;
- ❖ 18 Entidades de Derecho Público;
- ❖ 13 Sociedades Públicas;
- ❖ 5 Universidades;
- ❖ 3 Cámaras Agrarias Provinciales;
- ❖ 3 Órganos Desconcentrados;
- ❖ 2 Consorcios;
- ❖ 31 Fundaciones Públicas;

6.1.2. INFORMES DE AUDITORÍA DE LA SINDICATURA DE CUENTAS

La Sindicatura de Cuentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 8.3. de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo de la Sindicatura de Cuentas, y de conformidad con su Programa Anual de Actuación de 2008, fiscaliza la Cuenta General de la Generalitat.

En lo que se refiere a organismos autónomos de carácter comercial, industrial o análogo así como las entidades del artículo 5.2. del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, la Sindicatura ha optado por realizar una fiscalización selectiva. Por un lado, ha seleccionado determinadas entidades objeto de control. Por otro lado, para cada entidad ha concretado la extensión del alcance de la fiscalización a aquellos aspectos que ha considerado oportuno.

El informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat del ejercicio 2007 se presenta en soporte informático, y tiene la siguiente estructura:

Volumen I Introducción y conclusiones generales

	Informes de fiscalización de la cuenta de la administración de la Generalitat.
Volumen II	Informes de fiscalización de las Entidades Autónomas
Volumen III	Informes de fiscalización de las Empresas Públicas y otros entes.
Volumen IV	Informes de fiscalización de las Fundaciones Públicas de la Generalitat.

En la página web de la Sindicatura de Cuentas (www.sindicom.gva.es), en la sección “nuestros informes”, tenemos acceso a los informes de fiscalización desde el ejercicio 1983 hasta el actual.

La Sindicatura de Cuentas ha seleccionado las siguientes entidades para realizar el control correspondiente al ejercicio 2007.

- **Administración de la Generalitat**
- **Entidades Autónomas de carácter Administrativo**
 - Servicio Valenciano de Empleo y Formación (SERVEF)
 - Instituto Valenciano de Seguridad y Salud en el Trabajo (INVASSAT)
- **Entidades Autónomas de carácter Mercantil, Industrial, Financiero o Análogo**
 - Agencia Valenciana de Fomento y Garantía Agraria
- **Entidades de Derecho Público:**
 - IMPIVA
 - Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana
 - Agencia Valenciana de Turismo
 - Instituto Valenciano de Finanzas
 - EPSAR
 - RTVV
 - AVEN
 - Ente Gestor de la Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat
 - Consell Valencià de l'Esport
- **Sociedades Públicas**
 - Valenciana de Aprovechamiento Energético de Residuos, S.A. (VAERSA)
 - Instituto Valenciano de la Vivienda, S.A. (IVVSA)
 - Instituto Valenciano de la Exportación (IVEX)
 - Ciudad de las Artes y de las Ciencias S.A. (CACSA)

- Sociedad Proyectos Temáticos de la C.V., S.A.U.
- Aeropuerto de Castellón, S.L.
- Construcciones de Infraestructuras Educativas de la Generalitat Valenciana, S.A.
- Sociedad Gestora para la Imagen Estratégica y Promocional de la C.V., S.A.U.

- **Universidades**

- Universidad de Valencia
- Universidad Politécnica de Valencia
- Universidad Jaume I de Castellón
- Universidad de Alicante
- Universidad Miguel Hernández de Elche

- **Fundaciones Públicas**

- F. Comunidad Valenciana - Región Europea
- F. de Estudios Bursátiles y Financieros de la C.V.
- F. de la C.V. para la Prevención de Riesgos Laborales
- F. Palau de les Arts Reina Sofia.

Por tanto la **Sindicatura de Cuentas** ha fiscalizado:

- ❖ 2 Entidades Autónomas de carácter Administrativo;
- ❖ 1 Entidad Autónoma de carácter Mercantil, Industrial, Financiero o Análogo;
- ❖ 9 Entidades de Derecho Público;
- ❖ 8 Sociedades Públicas;
- ❖ 5 Universidades;
- ❖ 4 Fundaciones;

6.1.3. ELECCIÓN DE LA MUESTRA

Debemos elegir una muestra que nos proporcione información suficiente para llevar a cabo los objetivos del presente trabajo. Para ello, debemos observar que informes, correspondientes al ejercicio 2007, son fiscalizados tanto por la Sindicatura de Cuentas como por la Intervención General.

A continuación se presenta una tabla en la que se puede observar el número de entidades fiscalizadas en cada bloque orgánico, por cada una de las instituciones.

TABLA Nº 6
NÚMERO DE ENTIDADES FISCALIZADAS POR CADA INSTITUCIÓN

BLOQUES ORGÁNICOS	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS	Nº ENTIDADES FISCALIZADAS POR LAS DOS INSTITUCIONES
Entidades Autónomas carácter administrativo	3	2	2
Entidades Autónomas carácter mercantil...	4	1	0
Entidades Derecho Publico	18	9	9
Sociedades Públicas	13	8	7
Universidades Públicas	5	5	5
Cámaras Agrarias Prov.	3	0	0
Órganos Desconcentrados	3	0	0
Consortios	2	0	0
Fundaciones Públicas	31	4	4

Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría interna y externa.

La segunda columna de la tabla nº 6 señala el número de entidades fiscalizadas por la Intervención General, la tercera las fiscalizadas por la Sindicatura de Cuentas, y en la cuarta se señala el número de entidades que coinciden en su fiscalización.

Con la información que disponemos, decidimos analizar los informes de auditoría de las **Entidades de Derecho Público**. La razón que nos ha llevado a tomar esta decisión es el trabajar con un bloque orgánico que presente el mayor número de informes de

auditoría por ambos órganos de control, ya que la Intervención General audita a dieciocho Entidades Derecho Público, de las cuales nueve son auditadas posteriormente por la Sindicatura de Cuenta.

En el siguiente cuadro podemos observar más detalladamente las entidades de derecho público que son auditadas por las dos Instituciones.

TABLA Nº 7
ENTIDADES AUDITADAS

ENTIDADES AUDITADAS POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA GENERALITAT	AUDITADA POR LA SINDICATURA
Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalitat	SI
Teatros de la Generalitat	NO
Instituto Valenciano de Arte Moderno	NO
Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana	SI
Agencia Valenciana de Turismo	SI
Instituto Valenciano de Finanzas	SI
Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la CV (EPSAR)	SI
Comité Económico y Social de la C.V.	NO
Ente Público Radiotelevisión Valenciana y Sociedades Dependientes	SI
Instituto Valenciano de Cinematografía “Ricardo Muñoz Suay”	NO
Instituto Valenciano de la Música	NO
Agencia Valenciana de la Energía	SI
Entidad Pública de Transporte Metropolitano de Valencia	NO
Ente Gestor Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat	SI
Instituto Valenciano de Atención a los Discapacitados	NO
Instituto Valenciano de Conservación y Restauración de Bienes Culturales	NO
Consell Valencià de l’Esport	SI
Ente Prestador Servicios de Certificación Electrónica de la C.V.	NO

Fuente: Elaboración Propia basada en los informes de auditoría interna y externa.

6.1.3.1. Las Entidades de Derecho Público

Naturales y Régimen Jurídico

El texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana establece en el artículo 5.2. que a los efectos previstos en esa Ley, "se consideran empresas de la Generalitat Valenciana las sociedades mercantiles en las que exista participación mayoritaria de la Generalitat Valenciana o de sus entidades autónomas. Igualmente, tiene tal consideración aquellas entidades de derecho público sujetas a la Generalitat Valenciana, con personalidad jurídica propia y cuyas actividades se rijan por el ordenamiento jurídico privado".

El régimen jurídico de las empresas públicas de la Generalitat viene determinado fundamentalmente por la normativa que se relaciona a continuación:

a) Normativa de carácter general:

- Ley 11/2006, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2007.
- Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.
- Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Código de Comercio.
- Ley 14/2003, de 10 de abril, de Patrimonio de la Generalitat Valenciana.
- Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, del Consell de la Generalitat Valenciana, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana (LHPGV).

b) Contratación

- Ley 30/2007, de 30 de octubre, de contratos del sector público. Solo en lo que se refiere a la disposición transitoria séptima.
- Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
- Real Decreto 1.098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

- Ley 48/1998, de 30 de diciembre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y las telecomunicaciones, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español las Directivas 93/38 CEE y 92/13 CEE.
- Decreto 20/1993, de 8 de febrero, del Gobierno Valenciano, que regula el registro de convenios y establece el régimen económico presupuestario de los convenios que suscriba la Generalitat Valenciana.
- Decreto 79/2000, de 30 de mayo, del Gobierno Valenciano, por el que se crea la Junta Superior de Contratación Administrativa de la Generalitat Valenciana y se regulan los registros oficiales de Contratos y de Contratistas y Empresas Clasificadas de la Comunitat Valenciana y las garantías globales.
- Orden de 22 de mayo de 2001, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se dictan normas de funcionamiento y comunicación de datos al Registro Oficial de Contratos de la Generalitat Valenciana.

c) Contabilidad

- Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas.
- Real Decreto 1.643/1990, de 20 diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, del Consell de la Generalitat Valenciana, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital.
- Resolución de 30 de noviembre de 2001, de la Intervención General de la Generalitat Valenciana (IGGV), aclaratoria del régimen de contabilidad y rendición de cuentas anuales al que están sujetas las entidades de la Generalitat Valenciana y las universidades públicas de la Comunitat Valenciana.
- Resolución de 4 de octubre de 1995, de la Intervención General de la Generalitat Valenciana, por la que se determina el tratamiento contable de las subvenciones corrientes percibidas por las empresas públicas.
- Resolución de 18 de junio de 1991 de la Intervención General de la Generalitat Valenciana, por la que se aprueba la información a rendir por las empresas públicas.

d) Personal

Serán de aplicación las disposiciones contenidas en la normativa de creación de la empresa en materia de personal, su régimen jurídico y el convenio colectivo que resulte de aplicación.

e) Normativa específica

Asimismo, a las empresas de la Generalitat les es aplicable su normativa específica, contenida básicamente en sus respectivas leyes de creación, escrituras de constitución, reglamentos y estatutos.

Régimen económico, financiero y contable

a) General

El régimen económico y financiero de las empresas de la Generalitat debe ajustarse al previsto en la LHPGV en materia contable, presupuestaria y de control, cuyas disposiciones más importantes son:

- Los artículos 49 a 54, que regulan los estados de explotación y de capital de las empresas públicas y los programas anuales de actuación, inversiones y financiación.
- El Capítulo III.bis del Título III, que regula la auditoría pública (véase más adelante).
- El artículo 66, que establece que la sujeción al régimen de contabilidad pública, al que están sometidas las empresas públicas, conlleva la obligación de rendir cuentas a la Sindicatura de Comptes, a través de la IGG.
- El artículo 68, que atribuye competencias de normativa contable a la IGG.
- Los artículos 70 a 75, que hacen referencia a la rendición de cuentas a la Sindicatura de Comptes, que deberá efectuarse por la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo antes del 30 de junio del año siguiente al del ejercicio de fiscalización.

b) Régimen contable

De acuerdo con los artículos 65 y 66 de la LHPGV, las empresas públicas están sujetas al régimen de contabilidad pública que conlleva la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, a la Sindicatura de Comptes a través de la Intervención General.

Las cuentas anuales de las empresas públicas se elaboran de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y están formadas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

c) Régimen de auditorías

Tal como se ha indicado anteriormente, el Capítulo III. bis del Título III de la LHPGV regula la auditoría pública. Los aspectos más importantes de este régimen son:

- El artículo 61.bis.2 indica que la auditoría pública la ejercerá la IGG en función de lo previsto en el Plan Anual de Auditorías al que se refiere el artículo 62, para cuya ejecución, expresa este último artículo, podrá recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría.
- El artículo 61.bis.3 establece que la auditoría pública adoptará tres modalidades: de regularidad contable, de cumplimiento y operativa.
- El artículo 63.bis indica que la IGG realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de las entidades autónomas, empresas y fundaciones.
- La auditoría de las cuentas anuales es una modalidad de auditoría de regularidad contable cuyas finalidades vienen descritas en los apartados 1 y 2 del artículo 63.
- Los informes de auditoría de cuentas anuales se rendirán a la Sindicatura de Comptes junto con las cuentas anuales (artículo 62.bis.3).

6.2. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTENIDO DE LOS INFORMES

Esta parte del trabajo tiene como objetivo comprobar si el contenido de los dos informes para una misma entidad y ejercicio, se complementa o por el contrario incurren en contradicciones.

A continuación vamos a analizar el contenido de los informes de Auditoría de ocho de las nueve Entidades de Derecho Público que son auditadas tanto por la Intervención General de la Generalitat como por la Sindicatura de Cuentas.

La entidad que hemos excluido del estudio es el Ente Público Radiotelevisión Valenciana y Sociedades dependientes, que está formado por:

- ✓ Ente Público Radiotelevisión Valenciana
- ✓ Radio Autónoma Valenciana, S.A.
- ✓ Televisión Autonómica Valenciana, S.A.
- ✓ Cuentas Consolidadas del Grupo RTVV

La razón de su exclusión es la extensión de los informes de este grupo, que añade complejidad innecesaria para los fines de este estudio.

Recordemos pues las ocho entidades que vamos a analizar:

- Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalitat (IMPIVA)
- Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana
- Agencia Valenciana de Turismo (AVT)
- Instituto Valenciano de Finanzas (IVF)
- Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la CV (EPSAR)
- Agencia Valenciana de la Energía (AVEN)
- Ente Gestor Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat (GTP)
- Consell Valencià de l'Esport

A continuación analizamos cada una de las entidades. Primero mostramos el control realizado por la Intervención General que ha comprendido la realización, en cada una de ellas, de las siguientes auditorías: financiera, revisión del cumplimiento de la

legalidad y operativa. Después se muestra el control de la Sindicatura de Cuentas, que ha optado por realizar una fiscalización selectiva, y ha concretado la extensión del alcance de la fiscalización a aquellos aspectos que ha considerado oportuno.

La Sindicatura de Cuentas señala en su Plan Trienal 2005 – 2007 que para evitar duplicidades en la auditoría de determinados entes públicos, uno de sus objetivos estratégicos va a ser la racionalización de su actividad en aquellas entidades que estén auditadas por la IGG y firmas privadas y tengan bien menor importancia relativa en términos económicos, menor complejidad o menor riesgo de auditoría.

La determinación de los alcances (entes a fiscalizar y tipo de auditoría a realizar) se basan en un enfoque de riesgo, clasificando los posibles trabajos de auditoría en función del riesgo de existencia de asuntos significativos que puedan afectar bien a los aspectos presupuestarios, financieros, patrimoniales o de legalidad.

La experiencia y profundo conocimiento de la Sindicatura de Cuentas sobre todos y cada uno de los entes que forman la Generalitat, le permiten seleccionar aquellos entes cuya actividad y cuentas anuales presentan una problemática especial a los efectos de ser fiscalizados directamente por ellos.

Por último, para cada entidad, se ha elaborado un cuadro comparativo de la fiscalización realizada tanto por la Intervención como por la Sindicatura, resumiendo los tipos de control, los aspectos a fiscalizar y la existencia de recomendaciones en cada uno de los informes analizados.

6.2.1. INSTITUTO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIA DE LA GENERALITAT (IMPIVA)

El Impiva se crea por la Ley de la Generalitat Valenciana 2/1984, de 10 de mayo, como organismo autónomo adscrito a la Consellería de Industria, Comercio y Turismo. Posteriormente, la Ley de la Generalitat Valenciana 12/1998, de 30 de diciembre, configura al Instituto como una entidad de derecho público de las previstas en el artículo 5.2. de la Ley de Hacienda Pública, que ajustará su actividad al ordenamiento jurídico privado salvo en los que sea de aplicación la citada Ley.

Tiene como objeto el impulso y ejecución de la política de la Generalitat en relación con la pequeña y mediana empresa industrial.

❖ **Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat**

Colaboración empresa privada: Tam Auditores Asociados, S.L.

Auditoría Financiera

Ha consistido en el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

El informe presenta una opinión favorable.

Auditoría de Cumplimiento de la legalidad

Ha consistido en verificar, mediante pruebas selectivas, del cumplimiento de los aspectos más relevantes de las normas aplicables a la gestión de la entidad.

Se efectúan observaciones en el cumplimiento del Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital, en virtud del cual, el IMPIVA debe reintegrar un importe que asciende a 3.818.546,02 €.

Auditoría Operativa

Realiza una evaluación de la gestión de los recursos del Instituto de la Pequeña y Mediana Industria Valenciana, analizando los objetivos marcados por la Dirección. Verifica, mediante pruebas selectivas, el manual de procedimientos y los recursos materiales y humanos del Instituto.

No se realiza ninguna recomendación significativa.

❖ **Control externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas**

La fiscalización efectuada por la Sindicatura de Cuentas se centra en los siguientes apartados:

Revisión Financiera

Ha consistido en comprobar la adecuada contabilización de los gastos por subvenciones concedidas registrados por el IMPIVA en el ejercicio 2007, así como los procedimientos de gestión y control interno de aplicación a estos gastos, con especial énfasis en los sistemas informáticos, y en comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Revisión del cumplimiento de la legalidad

Verifica el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos durante el citado ejercicio en relación al área fiscalizada.

Revisión del área de sistemas de información

Revisión y evaluación del sistema de gestión y control interno de gastos por subvenciones, con especial énfasis en la revisión de los sistemas de información.

En ninguno de estos tres apartados se ponen de manifiesto incumplimientos significativos, pero si que se realizan una serie de recomendaciones:

- ✓ En el procedimiento de tramitación de las subvenciones, que si bien no se consideran incumplimientos significativos de la normativa aplicable, deben ser objeto de atención para subsanar las deficiencias e introducir las mejoras de control interno oportunas.
- ✓ Se recomienda la implantación, con la debida planificación y las medidas de seguridad apropiadas (entre ellas la firma electrónica), de las autorizaciones o aprobaciones a través de procedimientos informáticos para todos los niveles de responsabilidad implicados en el procedimiento de la tramitación de los expedientes de ayudas.
- ✓ Respecto de los sistemas de información, se realiza una serie de recomendaciones para minimizar los riesgos relacionados con el procesamiento y gestión de la información.

Observamos que en todos sus apartados comprueba el grado de aceptación e implantación de las recomendaciones efectuadas en informes de ejercicios anteriores. Mantiene varias de sus recomendaciones para este ejercicio 2007.

Este último párrafo será desarrollado posteriormente en el Título VII "Seguimiento de las recomendaciones en los informes de auditoría".

TABLA Nº 8
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO AL IMPIVA

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad. • Revisión de sistemas de información
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de cuentas anuales. ✓ Cumplimiento de la legalidad vigente. ✓ Evaluación de la gestión de los recursos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Adecuada contabilización de gastos por subvenciones concedidas. ✓ Procedimientos de gestión y control interno de estos gastos (sistemas de información) ✓ Formalización y presentación de cuentas anuales. ✓ Cumplimiento de la legalidad vigente en gestión de fondos públicos.
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cumplimiento del Decreto 204/1990 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Se mantienen recomendaciones de ejercicios anteriores. ○ Mejoras de control interno en procedimientos de tramitación de subvenciones. ○ Implantación de autorizaciones a través de prog. Informáticos en la tramitación de exptes. de ayudas. ○ Mejoras en los sistemas de información.

Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría.

6.2.2. FERROCARRILS DE LA GENERALITAT VALENCIANA

Se configura como una entidad de derecho público, con personalidad jurídica propia e independiente de la Generalitat, que está sujeta al ordenamiento jurídico privado y goza de autonomía en su organización, con patrimonio propio y capacidad plena para el desarrollo de sus fines. Su relación con el Consell de la Generalitat se realiza a través de la Consellería de Infraestructuras y Transporte.

Su objeto es la explotación y gestión de las líneas de ferrocarril y servicios complementarios transferidos a la Generalitat.

❖ Control interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Colaboración empresa privada: Deloitte, S.L.

Auditoría financiera

Ha consistido en el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

El informe expresa una opinión favorable pero con una salvedad:

- ✓ Los bienes adscritos a la Entidad conservan su calificación jurídica originaria como bienes propiedad de la Generalitat. Por lo tanto, deben figurar contabilizados en el "Inmovilizado inmaterial", siendo su contrapartida el epígrafe "Ingresos a distribuir en varios ejercicios". Ello supondría cancelar el saldo de la cuenta "Patrimonio de afectación" del balance de situación que al 31 de diciembre de 2007 asciende a 54.148 miles de euros, con abono a las cuentas del balance de situación "Resultados negativos de ejercicios anteriores" e "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" y al epígrafe de la cuenta de pérdidas y ganancias "Subvenciones de capital trasferidas al resultado del ejercicio" por importes de 41.753, 11.963 y 432 miles de euros, respectiva y aproximadamente.

También expresa una incertidumbre:

- ✓ Los ingresos obtenidos por la Entidad son insuficientes para alcanzar la cobertura global de sus gastos. La continuidad y viabilidad de las operaciones de la Entidad están sujetas al obligado apoyo financiero de la Generalitat Valenciana.

Auditoría de cumplimiento de la legalidad

Ha consistido en la verificación, mediante pruebas selectivas y por muestreo, del cumplimiento de la legalidad vigente aplicable a la entidad.

El informe no presenta ningún incumplimiento de la normativa analizada, pero si se señalan diversos aspectos a tener en cuenta por la entidad:

- ✓ Se ha incumplido los plazos de presentación del Anteproyecto de Presupuesto Anual del ejercicio 2008 del Director Gerente al Consejo de Administración y de remisión a la Intervención General de la información que prescribe la instrucción de 21 de febrero de 2001.
- ✓ En virtud del artículo 82 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, la Tesorería de la Entidad debe elaborar un plan anual de vencimientos de obligaciones y derechos y remitir a la Tesorería de la Generalitat un presupuesto monetario que contendrá las previsiones sobre pagos y cobros. Este plan no se ha elaborado ni remitido a Tesorería, aunque estos no lo han exigido.
- ✓ Se han detectado incidencias en materia de contratación.
- ✓ Según convenio la Entidad complementará las prestaciones que el trabajador perciba de la Seguridad Social en situaciones de Incapacidad Temporal hasta el 100% de la base de cotización desde el primer día de la baja. Dicha disposición contraviene la Disposición Adicional 48 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, Presupuestos Generales del Estado para 1986.
- ✓ La Entidad está incurso en distintos litigios de carácter laboral y civil de los que podrían derivarse responsabilidades y por las que la Entidad dota provisiones. Adicionalmente existen otros procedimientos penales para los que la Entidad no ha dotado provisión. Se justifica en que hasta la fecha la mayoría de estos procedimientos han sido favorables a la empresa.
- ✓ Podría existir riesgo fiscal derivado de la interpretación que pudiera hacerse de las aportaciones de la Generalitat para la financiación de la actividad principal de la entidad. En su mayoría son instrumentadas mediante la fórmula jurídica de "Aportaciones de socios para la compensación de pérdidas". Dichas aportaciones podrían considerarse como uno de los supuestos de hecho contemplados en la modalidad de las operaciones societarias del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- ✓ En materia de IVA podrían derivarse contingencias relacionadas con la forma de operar la entidad y la EMT en cuanto a la compensación que realizan en relación con el uso de los títulos multimodales (ambas entidades se facturan entre sí sin repercutir IVA).
- ✓ Los presupuestos de gastos y de aportaciones de la Generalitat no incluyen la totalidad de los gastos financieros, ni aquella parte que asume la Generalitat.

Auditoría operativa

El trabajo ha consistido en el análisis de las áreas o ciclos operativos más relevantes de la entidad, que son: Inversiones, Económico-Financiero, Ventas, Compras y Gastos. Se ha evaluado en términos de eficiencia y eficacia los procedimientos operativos, la gestión de los recursos y el logro de los objetivos de los distintos servicios.

El informe realiza las siguientes recomendaciones:

- ✓ Es necesaria la ejecución de un amplio estudio de las necesidades de financiación a corto y medio plazo de la Entidad, para reequilibrar la tendencia descendente del patrimonio neto.
- ✓ En concepto de planificación estratégica debe considerarse: un profundo análisis de los principales costes; seguimiento del desarrollo futuro del entorno de la Entidad (económico, legal, comercial...); el análisis de los puntos fuertes y débiles; la toma de decisiones que permitan mejorar el posicionamiento competitivo, su rentabilidad y objetivos económicos y sociales.
- ✓ Respecto a su entorno informático se recomienda desarrollar e implantar un Plan de Continuidad del Negocio.
- ✓ Se recomienda que las copias de seguridad se almacenen alejadas de los sistemas que se protegen, y guardar junto a ellas un manual de recuperación de datos detallado.
- ✓ Se debe garantizar el nivel de seguridad en los sistemas de información.
- ✓ Se recomienda el establecimiento de una Manual de Procedimientos completo.
- ✓ Es aconsejable la realización de un estudio de personal sobre la organización y compensación que en la actualidad tienen los diferentes puestos de trabajo, sobre la eficiencia en la realización de las diferentes tareas.

- ✓ La Entidad tiene contratadas pólizas de seguro para su material móvil ferroviario destinado al transporte de viajeros, pero sin embargo el resto de elementos de inmovilizado material como las existencias no están aseguradas. Se recomienda instrumentar los contratos de seguros pertinentes.
- ✓ Es necesario la regulación de la relación con el Ente Gestor de la Red de Transportes y Puertos.
- ✓ Se debería comenzar a amortizar antes las inversiones nuevas finalizadas, sin dejar pasar varios meses.
- ✓ Aplicar el mismo principio de devengo a las tarjetas de abono temporal, que a los BonoMetro y Bono 10.
- ✓ Regularizar las fichas de inmovilizado.

❖ Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas

La Sindicatura realiza una revisión financiera y otra de cumplimiento de la legalidad.

Revisión Financiera

Ha consistido en comprobar la adecuada contabilización de las inversiones registradas durante 2007 en los epígrafes de inmovilizaciones inmateriales y materiales, así como los procedimientos de gestión y control interno en aplicación a las mismas, y en comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Asimismo, se ha llevado a cabo un seguimiento de las conclusiones y recomendaciones del informe de fiscalización del 2006.

El informe señala lo siguiente:

- ✓ Se observa que los elementos de inmovilizado registrados en las distintas cuentas del "Inmovilizado Material" tiene una naturaleza heterogénea atendiendo a su régimen jurídico o titularidad. La Sindicatura considera que debería diferenciarse los elementos propiedad de FGV de aquellos otros que han sido cedidos para su uso o explotación, contabilizándose estos últimos en el "Inmovilizado inmaterial".

Revisión de cumplimiento de la legalidad

Ha revisado el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos y en la actividad contractual.

Se han revisado las normas de las siguientes áreas: *General – Presupuestaria, Propia de FGV, Contratación y Contabilidad.*

- ✓ Se detectan los siguientes incumplimientos significativos:
 - Cuando las infraestructuras no sean obras propias de FGV, sino de la Generalitat, su financiación debería ir directamente a cargo de la misma.
 - La norma interna de FGV sobre adquisiciones no está adaptada a la Ley 48/1998 y a la disposición adicional undécima el TRLCAP.
 - Sigue vigente, la recomendación de ejercicios anteriores, de elaborar un manual de procedimientos de contratación en el que se desarrollen todos los trámites y se especifiquen los controles internos a establecer y desarrollar.
 - En la revisión de los expedientes de contratación detecta pequeñas incidencias.

En el apartado dedicado a realizar recomendaciones, además de seguir manteniendo algunos aspectos señalados en ejercicios anteriores, se hacen dos nuevas recomendaciones:

- ✓ Acompañar las cuentas anuales con un informe de gestión.
- ✓ Adoptar las medidas necesarias para que sea posible atender los pagos en las fechas de vencimiento.

TABLA Nº 9
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO A FERROCARRILS G.V.

TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de cuentas anuales. ✓ Verificación cumplimiento de la legalidad. ✓ Análisis de ciclos operativos: Inversiones, Económico-Financiero, Ventas, Compras y Gastos. ✓ Evaluar procedimientos operativos, gestión de recursos y logro de objetivos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formalización y presentación de las cuentas anuales. ✓ La adecuada contabilización de las inversiones registradas en 2007, en los epígrafes de Inmov. inmaterial y material. ✓ Revisión legalidad vigente en fondos públicos, y en la actividad contractual. ✓ Seguimiento de recomendaciones del ejercicio 2006.
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Calificación jurídica de los bienes adscritos a la Entidad, y su adecuada contabilización. ○ Ingresos obtenidos insuficientes. ○ Incumplimiento de plazos de presentación Anteproyecto Presupuesto Anual 2008. ○ Elaboración Plan de vencimientos de obligaciones y derechos. ○ Incidencias den materia de contratación. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Diferenciar los elementos de inmovilizado material propios de los cedidos para su uso. ○ Financiación de obras de la Generalitat, a cargo de la misma. ○ Adaptar norma interna de FGV a la Ley 48/1998. ○ Manual de procedimientos de contratación. ○ Pequeñas incidencias den exptes. contratación. ○ Informe de gestión junto con las cuentas anuales. ✓ Atender pagos en las fechas de vencimiento.

Continúa en la siguiente página

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Prestaciones S.S. de trabajadores en Incapacidad Temporal. ○ Dotación provisiones para procedimientos penales. ○ Riesgo fiscal en aportaciones Generalitat. ○ Materia IVA. ○ Estudio necesidades de financiación a corto y medio plazo. ○ Planificación estratégica. ○ Implantación de un Plan de Continuidad del Negocio. ○ Copias de seguridad y manual de recuperación de datos. ○ Manual de procedimientos completo. ○ Realización de un estudio de personal. ○ Pólizas para el inmovilizado material. ○ Regulación relación con Ente Gestor de la Red de Transportes y Puertos. ○ Amortizar antes las inversiones nuevas. ○ Regularizar fichas de inmovilizado. 	

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

6.2.3. AGENCIA VALENCIANA DE TURISMO

Es una entidad de derecho público de la Generalitat, de las previstas en el artículo 5.2 de la LHPGV, a la que corresponde el desarrollo de la política turística de la Generalitat. Está adscrita a la Consellería de Turismo.

❖ Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Empresa privada colaboradora: Iberaudit, Auditores Levante, S.L.

Auditoría financiera

Se realiza el examen, mediante pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

El informe presenta una opinión favorable con salvedades:

- ✓ El balance de situación presenta unos fondos propios y un fondo de maniobra negativos. La continuidad en la actividad requiere el apoyo financiero del la Generalitat.

Auditoría de cumplimiento de la legalidad

Se ha llevado a cabo el análisis del cumplimiento de la legalidad vigente aplicable a la entidad.

Se observan pequeñas incidencias en materia de contratación, como la falta de documentación relativa al adjudicatario de uno de los expedientes objeto de verificación, y en el registro de expedientes facilitado, que exceptúa los contratos menores, faltan proveedores que superan los 12.020 euros.

En cumplimiento del Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital, tienen un saldo a reintegrar de 3.975.339.03 €.

Auditoría Operativa

Ha consistido en revisar las áreas de Inversiones, Económico-Financiera, Compras y Gastos, Ingresos y Personal con el propósito de evaluar en términos de eficacia y eficiencia los procedimientos operativos, la gestión de los recursos y el logro de los objetivos contenidos en su programa de actuación de 2007.

Se ha analizado su estructura organizativa, sistemas de información, control interno y procedimientos operativos en vigor así como, los objetivos y políticas establecidos para cada área.

El informe contiene las siguientes recomendaciones:

- ✓ Mejorar el control físico del inmovilizado.
- ✓ La Entidad no tiene adecuadamente asegurados determinados elementos de su inmovilizado. Debería hacer un estudio de las coberturas existentes así como elaborar un registro de pólizas de seguros existentes con el fin de determinar la conveniencia de asegurar dichos elementos.
- ✓ Además, debe realizar las gestiones encaminadas a un adecuado registro de elementos cedidos gratuitamente por otras entidades.
- ✓ En materia de contratación, se deberían realizar provisiones lo más completas posibles de los servicios a contratar en el ejercicio con el fin de solicitar distintas ofertas.
- ✓ Se recomienda realizar un registro de contratos menores ejecutados.
- ✓ Se debería elaborar un manual de procedimientos en materia de contratación laboral.

❖ **Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas**

Revisión Financiera

Ha tenido por objeto determinar si las subvenciones concedidas en el ejercicio 2007 se han registrado adecuadamente en las cuentas anuales.

Asimismo, se ha llevado a cabo un seguimiento de las conclusiones y recomendaciones del informe de fiscalización del 2006.

Como resultado del trabajo no se han puesto de manifiesto hechos o circunstancias significativas.

Revisión de Cumplimiento de Legalidad

No se han detectado incumplimientos significativos de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

Se realizan las siguientes recomendaciones, y se mantienen algunas de ejercicios anteriores:

- ✓ La Agencia debe arbitrar unos procedimientos, para la concesión de subvenciones, que permitan unos porcentajes mayores de realización.
- ✓ Se debería promover cuantas actuaciones sean necesarias para que los expedientes, relativos a convenios, puedan contar con informe favorable de la Intervención General.
- ✓ Debería elaborar con mayor precisión los convenios de colaboración que formaliza.

TABLA Nº 10
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO A LA AGENCIA VALENCIANA DE TURISMO

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de las cuentas anuales. ✓ Cumplimiento de la legalidad vigente aplicable. ✓ Análisis de su estructura organizativa, sistemas de información, control interno y procedimientos operativos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ El adecuado registro en las cuentas anuales de las subvenciones concedidas. ✓ Cumplimiento de la legalidad vigente aplicable. ✓ Seguimiento de las recomendaciones 2006.
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Fondos propios y de maniobra negativos. Necesidad de apoyo financiero de la Generalitat. ○ Pequeñas incidencias en materia de contratación. ○ Cumplimiento Decreto 204/1990. ○ Mejorar control físico del inmovilizado. ○ Registro de pólizas de seguros existentes. ○ Registro de elementos cedidos. ○ Previsiones de servicios a contratar. ○ Registro contratos menores. ○ Manual de procedimientos en materia de contratación laboral. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Establecer procedimientos para la concesión de subvenciones. ○ Promover actuaciones para obtener informe favorable de la Intervención General en los expés. relativos a convenios. ○ Elaborar con mayor precisión los convenios de colaboración.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

6.2.4. INSTITUTO VALENCIANO DE FINANZAS (IVF)

Es una entidad de derecho público sujeta a la Generalitat y adscrita a la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo. Tiene como finalidad actuar como principal instrumento de la política de crédito de la Generalitat y contribuir al ejercicio de sus competencias sobre el sistema financiero.

❖ Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Empresa privada colaboradora: audit. Ibérica, S.A.

Auditoría Financiera

Se procede a revisar el sistema de control interno instaurado por la entidad, al objeto de determinar su grado de fiabilidad.

El informe expresa una opinión favorable pero con una incertidumbre:

- ✓ Si las cartas de Patrocinio y Avals que tienen suscritas obligan o no al Instituto a hacer frente a posibles impagos por parte de los beneficiarios de las mismas.

Auditoría de Cumplimiento de la legalidad

Se ha realizado una revisión del grado de cumplimiento de la legalidad vigente aplicable al IVF, en lo relativo a la gestión de los fondos públicos, transferidos por la Generalitat.

Según el Decreto 204/1990, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital, tiene pendiente de compensar 200.000 €.

No se observan incumplimientos relevantes.

Auditoría Operativa

Se ha revisado y analizado las áreas o ciclos de inversiones, económico-financiera, ingresos, compras y gastos, personal, así como la estructura interna y funciones, con la finalidad de evaluar en términos de eficacia y eficiencia los procedimientos operativos, la gestión de recursos y el logro de los objetivos.

En el informe no se hacen recomendaciones significativas, si observa ciertos aspectos que pueden mejorarse.

❖ Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas

La fiscalización efectuada por la Sindicatura de Cuentas al Instituto Valenciano de Finanzas, ha tenido por objeto los siguientes aspectos:

Revisión financiera

- ✓ Revisar la adecuada aplicación de la normativa contable y de gestión relativa a las áreas de inversiones financieras y endeudamiento, así como los ingresos y gastos relacionados con las mismas.
- ✓ Comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Revisión del cumplimiento de la legalidad

- ✓ Verificar el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos en relación con las áreas fiscalizadas.

Asimismo, la fiscalización ha incluido la revisión y evaluación de determinados aspectos del sistema de gestión y control interno.

Además se ha efectuado un seguimiento de las conclusiones y recomendaciones efectuadas en el Informe de fiscalización del ejercicio 2006.

En este ejercicio se señalan las siguientes recomendaciones:

- ✓ Clarificar el régimen económico y contable de la actividad crediticia del Instituto.
- ✓ Establecimiento de normas específicas relativas a la remisión a la Central de Información de Riesgos del Banco de España.
- ✓ Es necesario actualizar el artículo 26 del reglamento del IVF, para ajustarlo a la Ley 14/1997 de 26 de diciembre, que según manifiesta el propio IVF ya se viene aplicando.
- ✓ Debería computar como retribución en especie, en las declaraciones mensuales de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, la diferencia entre el tipo de interés legal del dinero y el tipo aplicado en los préstamos concedidos al personal.
- ✓ Cumplimiento o modificación del artículo sexto del reglamento del IVF, referente a la designación de los vocales del Consejo General.

TABLA Nº 11
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO AL I.V.F.

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de las cuentas anuales. ✓ Revisión del control interno instaurado por la entidad. ✓ Grado de cumplimiento de la legalidad vigente aplicable, a la gestión de los fondos públicos. ✓ Evaluación de los procedimientos operativos, la gestión de recursos y el logro de los objetivos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Aplicación normativa contable y de gestión relativa a áreas de inversiones financieras y endeudamiento ✓ Formalización y presentación de cuentas anuales. ✓ Verificar la legalidad vigente aplicable. ✓ Revisión y evaluación de sistemas de gestión y control interno. ✓ Seguimiento de las recomendaciones de 2006.
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cartas de Patrocinio y Aavales. ○ Cumplimiento Decreto 204/1990. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Clarificar régimen económico y contable de la actividad crediticia. ○ Normas específicas para remisión a la Central de Información de Riesgos. ○ Actualizar artículo 26 del reglamento del IVF, y cumplir o modificar el artículo 6. ○ Retribuciones en especie.

Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

6.2.4. ENTIDAD PÚBLICA DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES (EPSAR)

La Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales, en adelante EPSAR, fue creada por Ley de la Generalitat Valenciana 2/1992, de 26 de marzo, como una entidad de derecho público de las previstas en el artículo 5.2. del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Pública de la G.V., con personalidad jurídica propia e independiente de la Generalitat y plena capacidad jurídica. Esta adscrita a la Consellería de Medio Ambiente, Agua, Urbanismo y Vivienda.

Entre las actividades que desarrolla podemos destacar, la explotación de los sistemas de saneamiento y depuración de aguas residuales, la gestión del canon de saneamiento, los vertidos industriales y la construcción de instalaciones de saneamiento.

❖ Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Empresa privada colaboradora: CS & ACCOUNTANTS

Auditoría Financiera

El trabajo que realiza se basa en el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y de las estimaciones realizadas.

Se emite una opinión favorable.

Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad

El trabajo realizado se centra en los siguientes puntos:

- a. Contratación de personal.
- b. Contratación de obras y servicios propios.
- c. Cumplimiento de obligaciones fiscales.
- d. Reuniones y formalización de actas del Consejo Rector, y de participación.
- e. Pago de obras o servicios contratados para terceros por EPSAR.
- f. Pago por bienes o servicios propios.
- g. Cumplimiento de obligaciones formales de preparación de Cuentas.
- h. Gestión recaudatoria del Canon de Saneamiento.

- i. Prevención de Riesgos Laborales.
- j. Contratación de Seguros (Identificación de los riesgos que pudiera afectar significativamente la situación patrimonial de la Empresa y sean susceptibles de aseguramiento).
- k. Materia de Subvenciones.

El informe no realiza comentarios especiales ni recomendaciones.

Auditoría Operativa

Se verifica la ejecución de los objetivos que la Entidad formuló para 2007, para las siguientes áreas:

AREA 1 – Asesoría Jurídica

AREA 2 – Económico – Financiera

AREA 3 - Técnica

Los porcentajes de consecución de los objetivos los compara con los de 2006 a 2003.

No realiza ninguna recomendación.

❖ **Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas**

Revisión Financiera

Ha consistido en revisar la adecuada aplicación de la normativa contable y de gestión relativa a la inversiones en inmovilizado inmaterial y material y en comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Asimismo, la fiscalización ha incluido la revisión y evaluación de determinados aspectos del sistema de gestión y control interno de las áreas citadas.

Se ha efectuado un seguimiento de las conclusiones y recomendaciones efectuadas en el ejercicio 2006.

Revisión de Cumplimiento de la Legalidad

Ha tenido por objeto la verificación del cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos en relación con las áreas fiscalizadas.

Auditoría Operativa de la Gestión del Canon de Saneamiento

Ha consistido en la revisión formal y sistemática, objetiva e independiente, del conjunto de procedimientos establecidos para la gestión del CANON con criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Los procedimientos utilizados han sido los siguientes:

- El análisis de planes y objetivos.
- Las técnicas de coste/beneficio.
- El análisis de desviaciones técnicas y económicas.
- Las encuestas mediante cuestionarios.
- La revisión de documentación justificativa, informes, estadísticas,...
- Observación de hechos.
- El análisis contable de fluctuaciones.
- Las entrevistas, que adquieren especial importancia.
- Análisis comparativos, en su caso, con otras Administraciones.

Se realizan las siguientes recomendaciones:

- ✓ Seguir en la línea actual inversora para dar cobertura a los déficits todavía existentes, en materia de la depuración de las aguas residuales.
- ✓ Fijación anual por la Entidad de objetivos específicos y cuantificados.
- ✓ Debería disponer de un Manual general donde se definan y regulen, además de los procedimientos en sí, las necesarias relaciones interdepartamentales cuando aquellos afectan o dependen de varias áreas o departamentos de la Entidad.
- ✓ Debería contar con una relación de puestos de trabajo.
- ✓ Analizar las necesidades en términos de recursos humanos.
- ✓ Estudiar la necesidad de un espacio adecuado para el archivo de la documentación.
- ✓ Adoptar las medidas adecuadas para mejorar acciones de cobro y evitar, en su caso, la prescripción de las deudas.

TABLA Nº 12
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO AL EPSAR

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad. • Auditoría Operativa de la gestión del Canon de Saneamiento.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de las cuentas anuales. ✓ Grado de cumplimiento de la legalidad vigente en Contratación, Oblig. Fiscales, R.Laborales, Seguros, Subvenciones... etc. ✓ Verificación de objetivos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formalización y presentación de las cuentas. ✓ Adecuada aplicación contable de la gestión de inversiones en inmovilizado inmaterial y material. ✓ Revisión sistemas de gestión y control interno. ✓ Seguimiento de recomendaciones 2006. ✓ Verificar el cumplimiento de la legalidad vigente en fondos públicos. ✓ Revisión de procedimientos para la gestión del CANON.
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES		<ul style="list-style-type: none"> ○ Misma línea inversora. ○ Fijación de objetivos específicos y cuantificados. ○ Manual de procedimientos. ○ Relación de puestos de trabajo ○ Necesidades RR.HH. y espacio adecuado. ○ Medidas acción de cobro.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría. .

6.2.5. AGENCIA VALENCIANA DE LA ENERGÍA (AVEN)

La Agencia Valenciana de la Energía se constituyó por la Ley 8/2001 de 26 de noviembre de 2001, como una entidad de derecho público sometida al derecho privado de las previstas en el artículo 5.2. del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat.

Esta adscrita a la Consellería de Infraestructuras y Transporte, y tiene por finalidad el desarrollo de actuaciones en la política energética en el ámbito de la Comunidad Valenciana.

❖ Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Empresa privada colaboradora: Audit. Ibérica, S.A.

Auditoría Financiera

El trabajo ha consistido en el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

Se emite una opinión favorable con salvedades:

- Se observa una limitación al alcance, por no poder conciliar los saldos de los acreedores por un importe de 190.890 €.
- Existe diferencia entre el importe pendiente de cobro según auditoría y el saldo de la cuenta deudora, correspondiente a Convenios firmados con Instituto de Diversificación y Ahorro Energético (IDEA).
- La Memoria omite cierta información reglada.

Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad

El examen realizado ha consistido en el análisis y verificación, mediante pruebas selectivas, del cumplimiento de la legalidad vigente.

Se incorpora un anexo desarrollando diversos aspectos relacionados con el área de Personal y de Contratación.

El informe presenta determinados incumplimientos:

- Las Cuentas Anuales de AVEN han sido formuladas por el Presidente de la Agencia, en vez de por el Director, que debe elevarlas ante el Comité de Dirección para su aprobación.
- Pequeñas incidencias en los expedientes de contratación.
- De acuerdo con el Decreto 204/1990, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital, se refleja un saldo de 1.300.148,70 €.

Auditoría Operativa

Ha consistido en verificar la revisión y análisis de las áreas o ciclos de inversiones, económico-financiera, ingresos, compras y gastos, personal, así como de la estructura interna y funciones, con la finalidad de evaluar en términos de eficacia y eficiencia, los procedimientos operativos, la gestión de los recursos y el logro de los objetivos. Asimismo, se ha realizado una revisión del sistema de control interno, al objeto de determinar su grado de fiabilidad y establecer, en base al resultado del mismo, la naturaleza, planificación y amplitud de las pruebas aplicables.

Se realizan las siguientes recomendaciones:

- Periodificar los gastos por primas de seguros de los locales y vehículos de la entidad.
- Adecuar la póliza de seguros al volumen actual de inversión.
- Estructurar la memoria conforme al modelo que establece el Plan General de Contabilidad.

❖ **Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas**

Revisión Financiera

Ha consistido en revisar la adecuada aplicación de la normativa contable y de gestión relacionada con las subvenciones concedidas por AVEN en el ejercicio 2007 y en comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Revisión de Cumplimiento de la Legalidad

Se ha revisado el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

Asimismo, la fiscalización ha incluido la revisión y evaluación de determinados aspectos del sistema de gestión y control interno.

Se realizan las siguientes recomendaciones:

- a. Implantar las medidas oportunas para que la documentación necesaria en los procesos administrativos, que ya obren en poder de cualquier Administración, sea incorporada al expediente por la propia Administración actuante.
- b. Solicitud de documentación justificativa al subvencionado, de que no ha recibido otra ayuda.
- c. Incidencias relativas a Subvenciones concedidas.
- d. Subsanan error en el procedimiento de elaboración y aprobación de las cuentas de la Agencia.

TABLA Nº 13
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO A LA AVEN

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de las cuentas anuales. ✓ Grado de cumplimiento de la legalidad vigente, en especial áreas de personal y contratación. ✓ Revisión de áreas de inversiones, económico-financiera, ingresos, compras y gastos, personal, estructura interna y funciones. ✓ Evaluación de procedimientos operativos, gestión de recursos y logro de objetivos. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formalización y presentación de las cuentas. ✓ Adecuada aplicación de normativa contable y de gestión de las subvenciones concedidas por AVEN ✓ Revisión del cumplimiento de la legalidad vigente en gestión de fondos públicos. ✓ Evaluación de gestión y control interno.
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Saldo de acreedores. ○ Diferencias de saldos, Convenio con IDEA. ○ Omisión información en Memoria. ○ Formulación de las Cuentas Anuales por el Presidente, en vez por el Director. ○ Incidencias exptes. contratación. ○ Decreto 204/1990. ○ Periodificar gastos por primas de seguros. ○ Adecuar póliza de seguros. ○ Estructurar Memoria según P.G.C. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Medidas que la documentación que obre en poder de la Administración se incorpore al expte. por la misma. ○ Doc. Justificativa subvenciones. ○ Incidencias subvenciones concedidas. ○ Subsanan error en elaboración y aprobación de las cuentas.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

6.2.6. ENTE GESTOR DE LA RED DE TRANSPORTES Y DE PUERTOS DE LA GENERALITAT (GTP)

El Ente Gestor de la Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat (GTP) fue creado por la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana. Está adscrito a la Consellería de Infraestructuras y Transporte.

Tiene por objeto la construcción de infraestructuras de transportes y de puertos que le sean expresamente asignadas, así como la gestión, conservación, mantenimiento y explotación de las mismas.

❖ Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Empresa privada colaboradora: Audihispana Grant Thornton

Auditoría Financiera

El informe expresa una opinión con salvedades:

- ✓ Existe una incertidumbre de si es suficiente la provisión realizada para cubrir los recursos que en vía contencioso-administrativa se han interpuesto contra las expropiaciones forzosas realizadas por "Parque Logístico de Ribarroja".

Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad

Se analiza el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

Se ha evaluado el grado de cumplimiento de la legislación vigente, con especial incidencia en las disposiciones de carácter contable, presupuestario y de gestión que le son de aplicación.

Se pone de manifiesto varios aspectos relacionados con:

- ✓ Patrimonio
- ✓ Obligaciones mercantiles y contables
- ✓ Presupuesto y Programa de Actuación, Inversión y Financiación
- ✓ Obligaciones Fiscales
- ✓ Contratación de bienes y servicios
- ✓ Personal
- ✓ Información a rendir a la Intervención General de la Generalitat

- ✓ Aplicación del Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, del Consell de la Generalitat, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital.

No se realizan recomendaciones.

Auditoría Operativa

Ha consistido en verificar la revisión y análisis de las áreas o ciclos de inversiones, económico-financiera, ingresos, compras y gastos, personal, así como de la estructura interna y funciones, con la finalidad de evaluar en términos de eficacia y eficiencia, los procedimientos operativos, la gestión de los recursos y el logro de los objetivos. Asimismo, se ha realizado una revisión del sistema de control interno, al objeto de determinar su grado de fiabilidad y establecer, en base al resultado del mismo, la naturaleza, planificación y amplitud de las pruebas aplicables.

Se realizan las siguientes recomendaciones:

- ✓ Preparar el estado demostrativo de liquidación del Presupuesto Anual de Ingresos y Gastos y de Inversiones, con desviaciones y grado de ejecución.
- ✓ Establecer un sistema de indicadores básicos de su actividad referidos a períodos homogéneos.
- ✓ Suscribir las pólizas necesarias y suficientes que cubran los saldos contables vigente.

❖ **Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas**

Revisión Financiera

Ha tenido por objeto revisar la adecuada aplicación de la normativa contable y de gestión relacionada con las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas durante 2007, imputables tanto al inmovilizado como a las existencias, así como las bajas y traspasos, y en comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Al igual que el informe de la Intervención General pone de manifiesto la provisión para cubrir los recursos interpuestos por expropiaciones forzosas realizadas en las actuaciones del "Parque Logístico de Ribarroja".

Revisión del cumplimiento de la legalidad

Se ha revisado la legalidad vigente de aplicación a la gestión de los fondos públicos y a la actividad contractual.

Se realizan comentarios relativos a las siguientes áreas:

- ✓ Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- ✓ Inmovilizaciones materiales.
- ✓ Existencias.
- ✓ Contratación

Se mantienen una recomendación del informe del ejercicio anterior, y se realiza la siguiente para el ejercicio 2007:

- ✓ Que se analicen las inversiones realizadas en el "*proyecto de construcción de la Alameda y Avda. Francia con el Puerto de Valencia*".

TABLA Nº 14
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO AL GTP

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de las cuentas anuales. ✓ Grado de cumplimiento de la legalidad vigente en especial en área contable, presupuestaria y de gestión. ✓ Revisión de área de inversiones, económico – financiera, ingresos, compras y gastos, personal, estructura interna y funciones. ✓ Evaluación procedimientos operativos, gestión de recursos y logro de objetivos. ✓ Revisión del control interno. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formalización y presentación de las cuentas. ✓ Adecuada aplicación normativa contable y de gestión de adquisiciones de bienes y servicios. ✓ Revisión del cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos. ✓ Seguimiento de recomendaciones 2006
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Incertidumbre: suficiencia de la provisión para expropiación forzosa. ○ Preparación del estado demostrativo de liquidación del Presupuesto Anual. ○ Establecer indicadores de actividad de periodos homogéneos. ○ Pólizas de Seguros. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Incertidumbre: provisión para la expropiación forzosa. ○ Análisis de inversiones en “Proyecto Alameda – Avda. de Francia con el Puerto”.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría

6.2.7. CONSELL VALENCIÀ DE L'ESPORT

El Consell Valencià de l'Esport se crea, por la Ley 3/2006, de 12 de mayo, de la Generalitat. Le corresponde a la Consellería de Cultura y Deporte su dirección estratégica, así como la evolución y control de los resultados de la actividad.

Su principal función es la gestión de la política deportiva de la Generalitat.

❖ Control Interno efectuado por la Intervención General de la Generalitat

Empresa privada colaboradora: Audit Ibérica, S.A.

Auditoria Financiera

El informe presenta una opinión favorable sin salvedades.

Auditoria de Cumplimiento de la Legalidad

El examen realizado ha consistido en el análisis y verificación, mediante pruebas selectivas, del cumplimiento en los aspectos más relevantes, que se centran en las siguientes áreas:

- ✓ Personal
- ✓ Contratación (contratos menores, procedimientos..)
- ✓ Subvenciones concedidas por la entidad
- ✓ Área Fiscal

El informe pone de manifiesto un importe a reintegrar de 842.294,39 €, en aplicación del Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, sobre reintegro de transferencias corrientes de capital.

Auditoria Operativa

Ha consistido en verificar la revisión y análisis de las áreas o ciclos de inversiones, económico-financiera, ingresos, compras y gastos, personal, así como de la estructura interna y funciones, con la finalidad de evaluar en términos de eficacia y eficiencia, los procedimientos operativos, la gestión de los recursos y el logro de los objetivos. Asimismo, se ha realizado una revisión del sistema de control interno, al objeto de determinar su grado de fiabilidad y establecer, en base al resultado del mismo, la naturaleza, planificación y amplitud de las pruebas aplicables.

Se centra en las siguientes áreas:

- ✓ Estructura Organizativa
- ✓ Análisis de las retribuciones de personal
- ✓ Medios Materiales (Inmovilizado y política de aseguramiento)
- ✓ Control Presupuestario
- ✓ Cumplimiento de sus objetivos

Se realizan las siguientes recomendaciones:

- ✓ Suscribir una póliza de seguros adecuada al volumen de inversión.
- ✓ Incluir más información en las fichas de inmovilizado.
- ✓ Prestar especial atención en la contabilización de la dotación a la amortización del ejercicio.
- ✓ Facilitar en las Cuentas Anuales la información sobre remuneración de auditores y elaborar el Cuadro de Financiación.

❖ **Control Externo efectuado por la Sindicatura de Cuentas**

Revisión Financiera

Ha consistido en revisar la adecuada aplicación de la normativa contable y de gestión relacionada con los gastos por las subvenciones concedidas registrados en el ejercicio 2007 en el epígrafe *Otros gastos de explotación*, y en comprobar la adecuada formalización y presentación de las cuentas anuales.

Revisión de Cumplimiento de la legalidad

Se ha revisado la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

Se ha detectado el siguiente incumplimiento significativo:

- ✓ Se han realizado reajustes de anualidades y de los importes en subvenciones nominativas, siendo el Consell el órgano competente para aprobar esa clase de modificaciones.

Se realizan comentarios de las siguientes áreas:

- ✓ Balance y cuenta de pérdidas y ganancias
- ✓ Otros gastos de explotación

Se señalan algunas recomendaciones:

- ✓ Se debe incluir el cuadro de financiación en la memoria de las cuentas.
- ✓ Las líneas de subvención deben contar con una dotación de créditos necesaria y suficiente.
- ✓ En los procesos administrativos se recomienda implantar medidas para que la documentación que ya obre en poder de cualquier Administración, sea incorporada al expediente por ella misma.
- ✓ Que el beneficiario de líneas cofinanciadas por otras entidades, presente un presupuesto y la liquidación de ingresos y gastos.

TABLA Nº 15
ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTROL EFECTUADO AL CONSELL VALENCIÀ DE L'ESPORT

ORGANISMO FISCALIZADOR	INTERVENCIÓN GENERAL	SINDICATURA DE CUENTAS
TIPOS DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría Financiera • Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad • Auditoría Operativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión Financiera • Revisión de Cumplimiento de la Legalidad.
ASPECTOS A FISCALIZAR	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Examen de las cuentas anuales. ✓ Grado de cumplimiento de la legalidad vigente, en especial en las áreas de persona, contratación, subvenciones y fiscal. ✓ Revisión de área de inversiones, económico – financiera, ingresos, compras y gastos, personal, estructura interna y funciones. ✓ Evaluación procedimientos operativos, gestión de recursos y logro de objetivos. ✓ Revisión del control interno. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formalización y presentación de las cuentas. ✓ Adecuada aplicación de la normativa contable y de gestión de los gastos de subvenciones concedidas. ✓ Cumplimiento de la legalidad vigente. ✓ Seguimiento de recomendaciones 2006
RECOMENDACIONES / OBSERVACIONES	<ul style="list-style-type: none"> ○ Decreto 204/1990. ○ Póliza de seguros adecuada. ○ Fichas de inmovilizado. ○ Contabilización dotación de amortización. ○ Información remuneración de auditores y elaborar cuadro de financiación. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Aprobación del reajuste de anualidades y de subvenciones nominativas por el Consell. ○ Cuadro de financiación en la memoria. ○ Dotación de créditos para líneas de subvenciones. ○ Medidas que la documentación que obre en poder de la Administración se incorpore al expte. por la misma.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

6.3. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA ESTRUCTURA DE LOS INFORMES

En este apartado vamos a analizar la estructura de los informes de auditoría de las entidades de derecho público objeto de nuestro estudio. Primero vamos a analizar los informes de la Intervención General de la Generalitat y a continuación los de la Sindicatura de Cuentas.

Debemos tener en cuenta que cada una de las instituciones basa su trabajo en normas diferentes, la Intervención General se rige por las *Normas de Auditoría del Sector Público* aprobadas por resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración General del Estado, que recordemos fueron creadas por una necesidad de revisión de las anteriores normas, ya que desde 1983, la IGAE, había acumulado una gran experiencia en el ejercicio auditor, se había reglamentado en nuestro país la auditoría, se había creado el ICAC y los distintos organismos competentes (ICAC, Tribunal de Cuentas, etcétera) elaborando sus respectivas normas de auditoría. Se hacía preciso por tanto que la IGAE tras trece años de experiencia y en función también de los cambios institucionales, jurídicos y fácticos acaecidos en este ámbito en España, efectuase una revisión de las anteriores normas, corrigiéndolas, y sobre todo ampliándolas, a fin de adaptarse a la nueva realidad y a los nuevos métodos.

Por el contrario la Sindicatura de Cuentas, sin contrariar las *Normas de Auditoría del Sector Público* aprobadas por la IGAE, basa su trabajo en los *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público* aprobadas por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, que se creó en mayo de 1989, al objeto de definir criterios homogéneos para los órganos institucionales de control externo, así como para los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos.

6.3.1. INFORMES DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA GENERALITAT

Antes de analizar los informes de auditoría realizados por la Intervención General de la Generalitat, recordemos lo desarrollado en el punto 5.2 del presente trabajo, relativo al contenido mínimo de los informes según las Normas de Auditoría del Sector Público.

TABLA Nº 16
CONTENIDO MÍNIMO DE LOS INFORMES SEGÚN
LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

CONTENIDO DE LOS INFORMES
Título del informe
Identificación de auditados y destinatarios
Competencia y razones del control
Objetivos y alcance del trabajo
Declaración de que se ha realizado de acuerdo con la N.T.A.
Resultados y conclusiones
Alcance de la auditoría
Recomendaciones, si existen.
Mención expresa legislación aplicable.
Descripción de logros alcanzados por la entidad.
Consecuencias negativas de no corregir deficiencias.
Identificación cuestiones para estudio en un futuro.
Referencia a confidencialidades en informe separado.
Alegaciones de la entidad auditada.
Limitaciones en aplicación de las normas y procedimientos de auditoría.
Información de interés en anexo.
Fecha de emisión.
Firma del auditor/es.

Fuente: Elaboración propia basada en las Normas de Auditoría del Sector Público.

A continuación vamos a analizar los informes de auditoría de las ocho Entidades de Derecho Público que la Intervención General de la Generalitat ha auditado durante el ejercicio 2008.

En primer lugar vamos a señalar los puntos comunes que hemos encontrado en todos los informes. Observamos que la estructura de todos ellos es similar. Encontramos pequeñas diferencias dependiendo de la entidad privada que ha colaborado en la auditoría. En segundo lugar se indican las particularidades que nos hemos encontrado en cada entidad, y por último se indica el contenido adicional que deben contener los informes de auditoría financiera según las Normas de Auditoría del Sector Público.

6.3.1.1. OBSERVACIONES ENCONTRADAS EN TODOS LOS INFORMES

● El título del Informe e identificación de las personas, entidades u órganos auditados y el de aquellos a los que va dirigido el informe.

Todos los informes analizados llevan su correspondiente título que ayuda a identificar cada una de las auditorías efectuadas:

- Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales.
- Informe de Auditoría de Cumplimiento de la legalidad.
- Informe de Auditoría Operativa.

También en ellos se señala claramente la entidad auditada en cada caso.

Los destinatarios, en casi todos los casos, aparecen al principio del texto de los informes mediante las siguientes palabras "A la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat Valenciana".

● Competencia y razones del control financiero

Las Normas Técnicas de Auditoría dicen que hay "*que explicitar las razones por las que se efectúa la actuación auditora. Constatar en base a qué mandato o en función de qué competencia se ha decretado la auditoría, si ha surgido a iniciativa de la propia Intervención General o ha sido solicitada por alguna entidad u organismo. En especial, deberá indicarse si está contenida en el Plan General de Auditorías, si está determinada por algún contrato-programa, o si ha sido requerida por el gobierno o por la propia entidad auditada.*"

En ninguno de los informes analizados se especifican las razones del control financiero, excepto el realizado al Ente Gestor de Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat que especifica que realiza la auditoría por encargo de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo.

● **Objetivos y alcance del trabajo desarrollado**

En todos los casos se señalan claramente los objetivos perseguidos y se indica el tipo de auditoría que se ha efectuado en cada momento.

Se hace mención expresa del tipo de comprobaciones efectuadas en la evaluación de la información y en la formación del juicio u opinión del auditor, indicando la extensión con que se han aplicado los procedimientos y pruebas de auditoría.

● **Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas.**

Se entiende por normas de auditoría establecidas las aprobadas y adoptadas por la Intervención General de la Administración General del Estado. En todos los informes se declara esta circunstancia y se expresa, en todos ellos, prácticamente de la misma manera: *“Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el cumplimiento de la legalidad vigente y sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, respectivamente, de acuerdo con normas técnicas de auditoría generalmente aceptadas”*.

● **Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable.**

En todos los informes de auditoría del cumplimiento de la legalidad se relaciona la legislación que se ha verificado su cumplimiento, a excepción del IMPIVA que solamente hace mención de aquellos puntos en los que encuentra alguna incidencia.

Las Normas indican que se deberá referenciar el grado de cumplimiento de:

- a) Legislación general, principalmente la de carácter administrativo.
- b) Normas relativas a la gestión presupuestaria.
- c) Normas relativas a la organización, procedimiento y control interno del ente auditado.

En casi todas las auditorías analizadas se verifica la legislación de estas áreas, pero ninguna clasifica con claridad la legislación en estos tres apartados.

Este punto se debería cumplir con precisión, ya que el receptor del informe necesita conocer si los fondos públicos han sido utilizados de un modo adecuado.

- **Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada, particularmente cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra.**

A excepción de los informes del IMPIVA y del Cosell Valencià de l'Esport, no se describen los logros más notables alcanzados por cada entidad. Se debería cumplir ya que tal información facilita una presentación más objetiva de la realidad, proporcionando al informe el equilibrio adecuado.

- **Indicación de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas.**

No se indican las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas, pero personalmente, pienso que si no existen tales consecuencias no se debería hacer ninguna referencia en los informes.

- **Identificación de todas aquellas cuestiones que pudieran requerir un estudio más amplio y preciso, a efectos de ser tenidas en cuenta en la planificación de futuras auditorías.**

Las Normas indican que si en el transcurso del control financiero se descubriesen cuestiones importantes no relacionadas con los objetivos de la auditoría que se está realizando y que requirieran, por tanto, un trabajo adicional, los auditores deberán comunicarlo a la Intervención y reseñarlo en el informe.

En ninguno de los informes analizados se ha dado esta circunstancia.

- **Referencia a las informaciones relevantes excluidas del informe por su confidencialidad y que deberán figurar en un informe separado.**

En ninguno de los casos analizados se ha dado la circunstancia de encontrar informaciones que por su confidencialidad debieran figurar en un informe separado.

- **Las alegaciones que hayan hecho los responsables de la entidad, programa o actividad auditada respecto a los resultados, conclusiones, recomendaciones y acciones correctoras planteadas.**

Las alegaciones efectuadas por el órgano auditado deberán constar en el informe definitivo. Deben ser evaluadas objetivamente e introducidas en el informe, aunque si estos comentarios son contrarios a los juicios y conclusiones que aparecen en el borrador del informe, el auditor deberá considerar si introduce las modificaciones antes de elevarlo a definitivo, o por el contrario, los introduce igualmente pero añadiendo sus propias observaciones de por qué no acepta las alegaciones del órgano auditado.

De todos los informes analizados tenemos constancia de la conformidad de la entidad auditada al borrador del informe, a excepción del Instituto Valenciano de Finanzas y del Ente Gestor de la Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat. En ninguno de los casos se hace referencia de estas circunstancias.

● **Limitaciones encontradas en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría.**

El único informe que hace referencia a limitaciones encontradas para aplicar las normas y procedimientos de auditoría, es el de la Agencia Valenciana de la Energía. Por lo tanto en el resto de auditorías no han tenido lugar limitaciones significativas.

● **La fecha de emisión del informe y la firma del auditor o auditores.**

Todos los informes están firmados por el auditor privado que colabora con la Intervención para realizar el control y por el Viceinterventor General de Auditorías, en representación de la Intervención General, pero sólo lo hacen en la última página del informe y las Normas Técnicas de Auditoría indican en su apartado 6.3.16.: *“El informe debe ir firmado y rubricado en todas sus páginas por el auditor o auditores encargados del trabajo”*.

El informe de auditoría realizado por Iberaudit Auditores Levante, SL a la Agencia Valenciana de Turismo si esta rubricado en todas sus páginas, pero sólo por el auditor privado, y creemos que también debería firmar el Viceintervención General de Auditorías.

Las Normas de Auditoría del Sector Público nos indican que el informe deberá estar fechado. La fecha del informe será la del momento final de su elaboración, además se hará constar la fecha del último día de trabajo en los locales de la entidad con indicación de que el auditor ha considerado todos los asuntos que hayan ocurrido hasta ese momento. Todos los informes están fechados, y suponemos que corresponde con el momento final de la elaboración del informe, pero nos faltaría, tal y como

indican las normas, conocer la fecha del último día de trabajo en los locales de la entidad.

6.3.1.2. PARTICULARIDADES ENCONTRADAS EN CADA ENTIDAD AUDITADA

Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalitat (IMPIVA)

La Intervención General presenta tres informes elaborados en colaboración con la entidad privada Tam Auditores Asociados, S.L. En primer lugar presenta una página en la que nos presenta los tres informes que adjunta: de auditoría financiera, de cumplimiento y operativa.

Cada uno de ellos presenta la siguiente extensión:

Informe de cuentas anuales..... 3 páginas (de aquí en adelante el número de páginas se referirán incluyendo la portada)

Informe de cumplimiento de la Legalidad..... 4 páginas

Informe de auditoría operativa..... 5 páginas

A lo largo de los informes se expresan claramente los objetivos perseguidos en cada auditoría. También se señalan el tipo de comprobaciones efectuadas.

Los resultados obtenidos se indican claramente, en los informes de cumplimiento y de auditoría operativa se formulan observaciones a tener en cuenta.

No se hace mención de que se haya realizado ninguna verificación de los controles internos de la entidad.

Como ya hemos dicho anteriormente se realizan observaciones pero ninguna recomendación.

Se hace mención de que se ha verificado el cumplimiento de la legislación aplicable a la entidad, pero no especifica que normas son las que a comprobado, solamente nombra aquella que en la que detecta una incidencia, como es el Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital.

En el informe de auditoría operativa se describen los logros alcanzados por la entidad como es el *Plan de Competitividad de la Empresa Valenciana (2005 – 2007)*.

Ferrocarrils de la Generalitat Valenciana

La auditoría es efectuada por Deloitte, SL en colaboración con la Intervención General, y presenta tres informes de auditoría: financiera, de cumplimiento y operativa. Los informes constan de:

Informe de Auditoría financiera..... 3 páginas

Informe de Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad 4 páginas + anexo de 8 páginas

Informe de auditoría operativa..... 3 páginas + anexo de 16 páginas

Los informes señalan los objetivos perseguidos, indicándose el tipo de auditoría que se ha efectuado. También expresan los procedimientos y pruebas de auditoría que se han aplicado, esto último lo vemos más claramente en el informe de auditoría operativa.

Los resultados los encontramos explicitados en los tres informes pero sobre todo en el de cumplimiento de la legalidad y en el de la auditoría operativa lo hace con más profundidad, los dos están complementados con anexos en los que se estudian los resultados por áreas.

En este apartado nos llama la atención la falta de seguimiento de las medidas adoptadas en las conclusiones y recomendaciones contenidas en los anteriores informes de control financiero.

En el informe de auditoría operativa si se hace mención de la revisión del sistema de control interno, y aclara el alcance que tiene. En el se señala que no se incluyeron todos los procedimientos y técnicas de control y no fue diseñada con el fin de preparar recomendaciones detalladas para emitir una opinión sobre el control interno.

Si efectúa recomendaciones para introducir mejoras que ayuden a corregir las debilidades detectadas.

Se hace mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable.

Utiliza el término *incumplimiento*, tal y como indican las Normas, para referirse a si ha realizado actos ilegales.

Tanto los informes de auditoría de cumplimiento como la operativa, incluyen anexos con información suplementaria.

Agencia Valenciana de Turismo

El resultado del control efectuado por la Intervención General en colaboración con la auditora privada IBERAUDIT AUDITORES LEVANTE, SL. es la elaboración de 3 informes precedidos por un índice.

Los informes tienen la siguiente extensión:

Informe de Auditoría Financiera	3 páginas
Informe de Cumplimiento de la Legalidad	4 pág.+ anexo de 2 páginas
Informe de Auditoría Operativa.....	2 pág. + anexo de 3 páginas.

Se hace mención expresa de los objetivos y el alcance del trabajo.

Tanto el informe de cumplimiento como el de auditoría operativa adjuntan anexos en los que se desarrollan los resultados obtenidos.

En el informe de auditoría operativa se describe el alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos pero no se encuentra ninguna "causa" a tener en cuenta.

Normas Técnicas de Auditoría, apartado 6.3.6. : *En la auditoría operativa pueden aparecer debilidades significativas en los controles internos que sean el origen de un funcionamiento insatisfactorio. Al informar de estos resultados de debilidad del control será señalada como "causa".*

En el anexo III que acompaña el informe de auditoría operativa se realizan diversas recomendaciones.

Se realiza mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable. Se detallan las normas que se han verificado, agrupándolas en *Normas Autonómicas y Normas Nacionales*.

Instituto Valenciano De Finanzas

Nos encontramos con tres informes realizados por Audit Ibérica, S.A. en colaboración con la Intervención General, y constan de:

Informe de auditoría financiera	2 páginas
Informe de auditoría de Cumplimiento	2 páginas + anexo de 9 pág.
Informe de auditoría operativa.....	26 páginas

Los objetivos los encontramos plasmados a lo largo de los 3 informes, al igual que los resultados obtenidos.

En el informe de auditoría operativa se realiza una revisión del sistema de control interno instaurado por el I.V.F., al objeto de determinar su grado de fiabilidad y establecer, en base al resultado del mismo, la naturaleza, planificación y amplitud de las pruebas aplicables.

Se detallan ciertos aspectos que pueden mejorar la eficiencia y eficacia de la gestión desarrollada, de los procedimientos aplicados y de los sistemas de control interno instaurados.

Se hace mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable, pero no se encuentran *incumplimientos* relevantes.

El informe de auditoría operativa menciona la naturaleza y objeto social de instituto, su estructura organizativa y medios, sus medios humanos y materiales, y opina sobre el cumplimiento de sus objetivos, sin embargo no nombra en ningún momento los logros más notables conseguidos por la entidad.

No se adjuntan las alegaciones efectuadas por el Instituto al borrador de informe de auditoría, y tenemos constancia que el seis de junio de dos mil ocho tuvieron entrada en el registro de la Intervención General.

Entidad Pública de Saneamiento De Aguas Residuales de la CV (EPSAR)

Los informes realizados por la firma de auditoría CS & CO ACCOUNTANTS en colaboración con la Intervención General, de la auditoría realizada a la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la CV (en adelante EPSAR), se corresponden a la Auditoría Financiera, Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad y Auditoría Operativa, y tienen la siguiente extensión:

Informe de Auditoría Financiera 2 páginas

Informe de Auditoría de Cumplimiento 7 páginas

Informe de Auditoría Operativa..... 7 páginas

Cada uno de estos informes comienzan indicando sus destinatarios, y dicen así: “Al Consejo de Administración Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana”.

Los objetivos se señalan claramente, y se indican en cada caso la auditoría que se ha efectuado.

La declaración de que el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas técnicas de auditoría establecidas, solo se hace en el Informe de auditoría financiera.

Se señalan muy brevemente los resultados y conclusiones de las tres auditorías.

En esta ocasión no se verifican los controles internos de la entidad, ni se realiza ninguna recomendación.

Se señalan todas las áreas en las que se ha revisado la legislación aplicable.

Tenemos constancia de la conformidad de la entidad al borrador del informe de auditoría, pero como en el resto de ocasiones el informe no hace referencia a esta circunstancia.

Agencia Valenciana de la Energía (AVEN)

Los informes de auditoría realizados por Audit Ibérica, S.A. en colaboración con la Intervención General a la Agencia Valenciana de la Energía correspondientes al ejercicio 2007, tienen la siguiente extensión:

- Informe de Auditoría Financiera..... 2 páginas
- Informe de Auditoría de Cumplimiento 5 páginas + Anexo de 5 pág.
- Informe de Auditoría Operativa 44 pág. + 1 de recomendaciones.

En esta ocasión la entidad colaboradora ha tratado de que tenga apariencia de un informe único de 58 páginas en total, con los tres apartados correspondientes a las auditorías realizadas.

Una de las peculiaridades que nos encontramos en esta ocasión, es que no se expresan claramente los resultados ni conclusiones de las auditorías realizadas.

Como en otras ocasiones se verifica el control interno de la entidad, pero no se indica ninguna debilidad significativa detectada en el proceso de revisión.

Al final del informe se señalan tres recomendaciones en referencia a las tres auditorías realizadas.

Se hace mención expresa de la legislación aplicable, y en la páginas 7 se señalan determinados *incumplimientos* de la normativa aplicable, por parte de la Agencia Valenciana de la Energía.

Las Normas Técnicas de Auditoría indican que debe señalarse cualquier restricción en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, bien pues en este caso, se mencionan expresamente dos limitaciones halladas por el auditor.

En el informe de auditoría de cumplimiento si que se adjunta un anexo con toda aquella información suplementaria de interés, pero no se menciona en el informe su existencia, tal y como indican las Normas que debe hacerse: *“En el informe se hará referencia a aquellos aspectos que son objeto de ampliación en el anexo”*.

Ente Gestor Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat

Los Informes de auditoría, realizados por la firma privada Audihispana Grant Thornton en colaboración con la Intervención General, consta de:

Informe de Auditoría de Cuentas Anuales 2 pág.

Informe de Auditoría de Cumplimiento 3 pág. + Anexo 2 pág.

Informe de Auditoría Operativa..... 2 pág. + Anexo 5 pág.

Después del título de cada uno de los informes, dice así:

“Al Consejo de Administración de ENTE GESTOR DE LA RED DE TRANSPORTES Y DE PUERTOS DE LA GENERALITAT, por encargo de Consellería de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat.”

De todos los informes que hemos analizado es el único que indica en base a que mandato se ha realizado la auditoría, aunque si que se podría completar, en cumplimiento del punto 6.3.2. *“Competencia y razones del control financiero:*

Habrà que explicitar las razones por las que se efectúa la actuación auditora. Constatar en base a qué mandato o en función de qué competencia se ha decretado la auditoría, si ha surgido a iniciativa de la propia Intervención General o ha sido solicitada por alguna entidad u organismo. En especial, deberá indicarse si está contenida en el Plan General de Auditorías, si está determinada por algún contrato-programa, o si ha sido requerida por el gobierno o por la propia entidad auditada.”

A los largo de los tres informes nos encontramos con los resultados de las auditorías efectuadas. En los informes de auditoría del cumplimiento de la legalidad y operativa, se abren epígrafes para cada una de las áreas objeto de control, indicando aquellas circunstancias que se han puesto de manifiesto a lo largo de la verificación auditora.

Se hace mención del alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos y se indica la inexistencia de cualquier debilidad significativa detectada en ellos a lo largo del proceso.

Se realiza alguna recomendación, pero los informes carecen de un apartado específico que reúna las más significativas.

No se adjuntan las alegaciones efectuadas por la entidad al borrador del informe de auditoría, que tuvieron entrada en el registro de la Intervención General el 10 de junio de 2008.

Tanto el informe de auditoría de cumplimiento como el de auditoría operativa adjuntan un anexo en el que se detallan informaciones de interés que contribuyen a una mejor comprensión de los aspectos más importantes incluidos en ellos.

Consell Valencià de L'Esport

Los informes de las auditorías realizadas al Consell Valencià de l'Esport, por Audit Ibérica, S.A. en colaboración con la Intervención General, a primera vista se caracterizan por su extensión:

Informe de Auditoría Financiera	1 página
Informe de Auditoría de Cumplimiento	5 pág. + anexo 30 páginas
Informe de Auditoría Operativa.....	30 páginas

Se detallan claramente en ellos los resultados obtenidos, se incluye información suficiente para comprender los temas que expone. Se adjunta un anexo (y así se indica en el informe de cumplimiento), en el que se detallan ciertos aspectos observados en el transcurso de la revisión y se abren epígrafes para cada área objeto de control.

En el informe de auditoría operativa se proporciona toda la información de carácter general del Consell Valencià de l'Esport que los lectores necesitan saber para comprender mejor los resultados.

Se indica el alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos, pero no se pone de manifiesto los resultados obtenidos. Desconocemos si se observan debilidades significativas.

Nos encontramos un apartado claramente diferenciado denominado “Carta de Recomendaciones”, en el que se ponen de manifiesto ciertos aspectos que la entidad debe tener en cuenta para mejora su funcionamiento.

En el informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad se hace mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable, se detallan toda la legislación, que a juicio del auditor, es la más relevante.

En referencia al apartado 6.3.9. de las Normas Técnicas de Auditoría: “Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada...” podemos afirmar que de los informes analizados, este es el que más se aproxima a su cumplimiento, y que en el informe de auditoría operativa se dedica un apartado al cumplimiento de los objetivos del Consell Valencià de l’Esport, en él se describen sus actividades en cuatro grupos:

1. Promoción Deportiva y Actividades Náuticas.
2. Élite y Formación Deportiva.
3. Programas y Actuaciones singulares deportivas.
4. Infraestructuras y Equipamientos Deportivos.

Nos consta que el 10 de junio de 2008, tuvo entrada en el registro de la Intervención el escrito de conformidad al borrador del informe. Sin embargo en el citado escrito, la entidad manifiesta que ha remitido a la empresa auditora, Audit Ibérica, S.A. documentación para subsanar algunas de las incidencias puestas de manifiesto en el borrador del informe de auditoría de cumplimiento de la legalidad. En base a dicha documentación, se modifica el informe antes de elevarlo a definitivo. Este tipo de información debería constar en alguna de las partes del informe.

En el siguiente cuadro se sintetiza la información extraída de los informes hasta ahora. En el podemos observar más claramente el grado de cumplimiento de cada uno de los apartados que deben contener los informes según las Normas de Auditoría del Sector Público.

TABLA Nº 17
CUMPLIMIENTO DEL CONTENIDO EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL

CONTENIDO DE LOS INFORME	IMPIVA	FERROCARRILS	AVT	IVF	EPSAR	AVEN	GTP	C.V.ESPORT
Título del informe	X	X	X	X	X	X	X	X
Identificación de auditados y destinatarios	X	X	X	X	X	X	X	X
Competencia y razones del control	-	-	-	-	-	-	*	-
Objetivos y alcance del trabajo	X	X	X	X	X	X	X	X
Declaración de que se ha realizado de acuerdo con la N.T.A.	X	X	X	X	*	X	X	X
Resultados y conclusiones	X	X	X	X	X	X	X	X
Alcance del control interno	-	X	X	X	-	X	X	X
Recomendaciones, si existen.	-	X	X	X	-	X	X	X
Mención expresa legislación aplicable.	*	*	*	*	*	*	*	*
Descripción de logros alcanzados por la entidad.	X	-	-	-	-	-	-	X
Consecuencias negativas de no corregir deficiencias.	-	-	-	-	-	-	-	-
Identificación cuestiones para estudio en un futuro.	-	-	-	-	-	-	-	-
Referencia a confidencialidades en informe separado.	-	-	-	-	-	-	-	-
Alegaciones de la entidad auditada.	-	-	-	-	-	-	-	-
Limitaciones en aplicación de normas y procedimientos de auditoría.	-	-	-	-	-	X	-	-
Información de interés en anexo.	-	X	X	X	-	X	X	X
Fecha de emisión.	*	*	*	*	*	*	*	*
Firma del auditor/es.	*	*	*	*	*	*	*	*

Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría.

X APARECE _ NO APARECE * INCOMPLETO

6.3.1.3. CONTENIDO ADICIONAL EN LOS INFORMES FINANCIEROS

Las Normas de Auditoría indican que los informes que incluyan aspectos financieros, contendrán además de los temas indicados anteriormente, los siguientes:

- A) Mención expresa de que los estados financieros recogen la información necesaria y suficiente para una comprensión e interpretación adecuadas y que han sido elaborados de conformidad con los principios y normas contables establecidos.
- B) Declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El equipo auditor ha de determinar si los principios y las normas contables empleados para preparar los estados financieros han sido aplicados de manera uniforme con los utilizados en el ejercicio anterior. En el párrafo de opinión deberá indicarse expresamente tal uniformidad.

Si se hubiese producido un cambio justificado en los principios y normas contables que dificultara la comparación de los estados financieros de dos ejercicios, deberá mencionarse expresamente al emitir opinión, indicándose como salvedad.

- C) Indicación de si los estados financieros expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la situación económica y financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados.
- D) Opinión del equipo auditor en relación con los estados financieros tomados en su conjunto o bien la indicación de que no se puede emitir tal opinión.

En el siguiente cuadro exponemos si se cumplen o no los apartados señalados por las Normas de Auditoría en el Sector Público en los informes financieros.

TABLA Nº 18
CUMPLIMIENTO DEL CONTENIDO DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL

CONTENIDO DE LOS INFORME	IMPIVA	FERROCARRILS	AVT	IVF	EPSAR	AVEN	GTP	C.V.ESPORT
Estados Financieros: información necesaria y suficiente y de conformidad con los Principios y Normas Contables.	X	X	X	X	X	X	X	X
Normas y principios contables uniformidad con ejercicio anterior	-	X	X	X	X	X	-	X
Indicación de que los Estados Financieros expresan la imagen fiel de la entidad.	X	X	X	X	X	X	X	X
Opinión del equipo auditor	X	X	X	X	X	X	X	X

Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría

X APARECE - NO APARECE * INCOMPLETO

Hemos observado, que la mayoría de los informes, cumplen los contenidos mínimos que las Normas indican, en los únicos puntos que hemos encontrado alguna carencia han sido, como se puede observar en el cuadro, la declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. Tanto el Instituto de la Pequeña y Mediana Industria Valenciana como el Ente Gestor de la Red de Transportes y de Puertos de la Generalitat, no indican tal circunstancia.

Otro de los apartados que debemos hacer mención es el de la “*Opinión del Auditor*”, las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC indican que el informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

- Favorable,
- Con salvedades.
- Desfavorable.
- Denegada

En una **opinión favorable**, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales, expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Las circunstancias que puedan dar lugar a una **opinión con salvedades** son las siguientes:

1. Limitaciones al alcance del trabajo realizado.
2. Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptadas, incluyendo omisiones de información necesaria.
3. Incertidumbre cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable.
4. Cambios durante el ejercicio con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptados y utilizados en el ejercicio anterior.

La **opinión desfavorable** supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación

financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.

Por último la **opinión denegada**, se da cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

A modo de ejemplo se transcribe literalmente un párrafo de opinión favorable de uno de los informes de auditoría analizados:

“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2007 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales al 31 de diciembre de 2007 y de los resultados de sus operaciones durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuadas, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”

Mientras que un párrafo de opinión con salvedades:

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar las limitaciones descritas en los párrafos 3 y 4, y excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo 5, las cuentas anuales de ejercicio 2007 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Agencia Valenciana de la Energía a 31 de diciembre de 2007, así como de los resultados de sus operaciones, conteniendo la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

A continuación presentamos la opinión del auditor en cada uno de los informes analizados.

TABLA Nº 19
OPINIÓN DEL AUDITOR EN LOS INFORMES DE LA INTERVENCIÓN GENERAL

ENTIDAD AUDITADA	OPINIÓN FAVORABLE	OPINIÓN CON SALVEDADES	OPINIÓN DESFAVORABLE	OPINIÓN DENEGADA
IMPIVA	✓			
FERROCARRILS		✓		
A.V.T.		✓		
I.V.F.		✓		
EPSAR	✓			
AVEN		✓		
G.T.P.		✓		
C.V. ESPORT	✓			

Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría.

Observamos que tres de los ocho informes analizados presentan una opinión favorable, mientras que el resto presenta claramente, según las Normas Técnicas de Auditoría, una opinión con salvedades.

6.3.2. INFORMES DE LA SINDICATURA DE CUENTAS

Recordemos en el siguiente cuadro el contenido mínimo de los informe según los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo del Estado Español.

TABLA Nº 20
CONTENIDO MÍNIMO DE LOS INFORMES SEGÚN LOS PNAP DE LOS OCEX

CONTENIDO MÍNIMO DE LOS INFORMES
Título del informe
Identificación de auditados y destinatarios
Razones, objetivos y alcance de la fiscalización
Alcance y normas de auditoría aplicadas
Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes
Opinión o conclusión
Recomendaciones
Fecha de terminación de los trabajo y entrega del informe
Firma

Fuente: Elaboración Propia basada en los Principios y Normas de Auditoría del S.P. de la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo.

Observamos que la estructura de los informes realizados por la Sindicatura de Cuentas a las ocho Entidades de Derecho Público que estamos analizando es bastante homogénea en todos ellos. Por esta razón a continuación se hace un análisis conjunto de todos ellos.

La extensión de cada uno de los informes es la siguiente, con inclusión de su portada:

INSTITUTO PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIA 17 páginas

FERROCARRILS GV.....	19 páginas.
AGENCIA VALENCIANA TURISMO.....	17 páginas
INSTITUTO VALENCIANO FINANZAS.....	23 páginas
ENTIDAD SANEAMIENTO AGUAS RESIDUALES.....	52 + anexo 14 páginas
A.V.E.N.....	13 páginas
ENTE GESTOR RED TRANSPORTE Y PUERTOS.....	21 páginas
CONSELL VALENCIÀ DE L' ESPORT.....	13 páginas

Al contrario que la Intervención General, la Sindicatura de Cuentas realiza un sólo informe por cada entidad, diferenciando en su contenido las diferentes revisiones que realiza.

En todos ellos nos encontramos con el título claramente identificado en la portada del informe que consiste en la identificación de la entidad auditada.

Todos ellos se estructuran prácticamente de la misma manera, encontramos algunas diferencias pero no son significativas.

Se dividen en los siguientes apartados:

1. Objetivos y Alcance de la Fiscalización
2. Conclusiones
3. Información General
4. Comentarios sobre los aspectos más importantes de la fiscalización efectuada.
5. Recomendaciones

En el primer apartado se identifica la entidad auditada pero no a los destinatarios. No hallamos ninguna referencia de los destinatarios en ninguna de las partes de los cuatro volúmenes que forman el Informe de Fiscalización de la Cuenta de la Generalitat. También se señala que se realiza en virtud del artículo 8.3. de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo de Sindicatura de Cuentas, y de conformidad con lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 2008.

En este mismo párrafo se expresan claramente los objetivos de la auditoría, que en cada uno de ellos varían según la entidad.

También en este apartado se da a conocer el alcance y procedimientos de la fiscalización, estructurándose en las revisiones efectuadas, que coinciden siempre en una revisión financiera y otra revisión del cumplimiento de la legalidad. Se señala que se han efectuado las pruebas de auditoría financiera que se ha considerado pertinentes de conformidad con los "Principios y normas de auditoría del sector público, elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.

En el segundo apartado se indican las conclusiones obtenidas en cada una de las revisiones efectuadas. Según los *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público* en las auditorías de regularidad (financiera y de cumplimiento) se debe manifestar la opinión del auditor, que puede ser:

- Opinión sin salvedades.
- Opinión con salvedades.
- Opinión adversa.
- Abstención o denegación de la opinión.

Observamos que en ninguno de los informes se define como tal la opinión del auditor. En todos ellos aparece una de las siguientes explicación sin especificar que clase de opinión es la que manifiestan: "*Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance señalado, se han puesto de manifiesto los siguientes hechos o circunstancias que afectan de forma significativa a la adecuación de las áreas fiscalizadas de las cuentas anuales a los principios contables de aplicación*" o "*Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance señalado, no se han puesto de manifiesto hechos o circunstancias que afecten de forma significativa a la adecuación de las áreas fiscalizadas de las cuentas anuales a los principios contables de aplicación*".

En el tercer apartado el auditor nos presenta información general de la entidad, como su naturaleza, su objeto y la actividad que desarrolla.

En el cuarto se dedica íntegramente a realiza los comentarios sobre las cuestiones más relevantes. Y por último en el apartado sexto se realizan las recomendaciones oportunas y se señalan aquellas que se hicieron en informes anteriores, diferenciando las que se han atendido por la entidad y las que se mantienen en el presente ejercicio.

En cuanto a la fecha de la terminación de los trabajos no aparece en el informe. La única fecha de la que tenemos constancia es la que aparece al final del Volumen III

del Informe de Fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat del ejercicio 2007, que aparece junto a la firma del Síndic Major, y dice así:

“Este volumen, con los informes contenidos en el mismo, fue aprobado por el Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana en su reunión del día 9 de diciembre de 2008.”

TABLA Nº 21
CUMPLIMIENTO DEL CONTENIDO EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE LA SINDICATURA DE CUENTAS

CONTENIDO DE LOS INFORME	IMPIVA	FERROCARRILS	AVT	IVF	EPSAR	AVEN	GTP	C.V.ESPORT
Título del informe	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Identificación de la entidad auditada	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Identificación de los destinatarios	⊘	⊘	⊘	⊘	⊘	⊘	⊘	⊘
Razones, objetivos y alcance de la fiscalización	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Alcance y normas de auditoría aplicadas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Opinión o conclusión	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Recomendaciones	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Fecha de terminación de los trabajos y entrega del informe	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Firma	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría.

✓ COMPLETO ✗ INCOMPLETO ⊘ NO APARECE

Título 7

Seguimiento de las
recomendaciones de
los informes de auditoría

7.1. INTRODUCCIÓN

La finalidad del siguiente apartado es el análisis de las recomendaciones efectuadas tanto por la Intervención General de la Generalitat como por la Sindicatura de Cuentas. Pretendemos averiguar la efectividad real de las auditorías que soportan, por partida doble, las entidades públicas. Si las recomendaciones efectuadas son tenidas en cuenta o por el contrario no se toman medidas, por parte de la entidad, por subsanar las incidencias encontradas.

A mi parecer la responsabilidad del cumplimiento de las recomendaciones efectuadas en los informes, es tanto de la entidad auditada como del órgano de control, ya que estos últimos deben realizar un seguimiento del cumplimiento de sus propias recomendaciones. Observamos en el estudio de las recomendaciones, que la Sindicatura de Cuentas sí que efectúa dicho seguimiento, mientras que la Intervención General no realiza ningún trámite para su comprobación, ni siquiera suele nombrar en sus informes las incidencias encontradas en ejercicios anteriores.

Para realizar este estudio vamos a analizar las recomendaciones efectuadas durante tres ejercicios continuados para poder comparar los datos de los informes, en este caso seleccionamos los tres últimos ejercicios auditados: 2005, 2006 y 2007.

Las Entidades de Derecho Público seleccionadas siguen siendo las que ya hemos analizado en el título anterior.

Como ya se ha comentado anteriormente a lo largo del trabajo, solamente disponemos del acceso vía Internet de los informes de auditoría interna de las Entidades de Derecho Público correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007, por lo que nos ha sido de muy fácil acceso. Por el contrario los informes del ejercicio 2005 no aparecen publicados, por lo que para su consulta hemos acudido a su versión impresa, que se ha solicitado a la propia Intervención General.

En el caso de los informes de auditoría externa, los encontramos publicados desde el ejercicio 1983 hasta el 2007, en la página web de la Sindicatura de Cuentas.

A continuación analizamos en un primer apartado los informes realizados por la Intervención General y seguidamente los elaborados por la Sindicatura de Cuentas.

7.2. RECOMENDACIONES EFECTUADAS EN LOS INFORMES DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA GENERALITAT

Antes de comenzar con el estudio de las recomendaciones efectuadas en los tres últimos ejercicios, veamos de las ocho entidades de derecho público que habíamos seleccionado, de cuáles de ellas disponemos de los informes de ejercicios anteriores.

TABLA Nº 22
EJERCICIOS AUDITADOS POR LA INTERVENCIÓN GENERAL A LAS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICOS

ENTIDAD AUDITADA	AUDITORIA EJERCICIO 2005	AUDITORIA EJERCICIO 2006	AUDITORIA EJERCICIO 2007
IMPIVA	✦	✦	✦
FERROCARRILS G.V.	✦	✦	✦
AGENCIA VALENCIANA DE TURISMO	✦	✦	✦
INSTITUTO VALENCIANO DE FINANZAS	✦	✦	✦
EPSAR	✦	✦	✦
AGENCIA VALENCIANA DE LA ENERGÍA	✦	✦	✦
ENTE GESTOR TRANSPORTES Y PUERTOS	✦	✦	✦
CONSELL VALENCIÀ DE L'ESPORT			✦

Fuente: elaboración propia basada en las Cuentas Generales de 2005, 2006 y 2007.

Como podemos observar en el cuadro, todas las Entidades Derecho Público analizadas hasta ahora, excepto una, fueron auditadas durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007. El Consell Valencià de l'Esport fue la única entidad que no fue incluida en los Planes de Auditorías 2006 (que se auditaba el ejercicio 2005) y 2007 (que se auditaba el ejercicio 2006).

A continuación veamos las recomendaciones efectuadas en los tres últimos ejercicios de las siete Entidades de Derecho Público señaladas.

INSTITUTO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIA DE LA GENERALITAT VALENCIANA

(IMPIVA)

Recordemos que en el informe de auditoría del ejercicio 2007, que más que recomendaciones, lo que se hacía era señalar una incidencia detectada en cuanto al cumplimiento por parte del IMPIVA del Decreto 204/ 1990, de 26 de diciembre, del Consell de la Generalitat Valenciana, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital.

Esta misma incidencia es detectada en los informes de auditoría de los ejercicios del 2005 y 2006, y además en estos dos ejercicios se señala los litigios que mantiene el Instituto, desde 1996, con la Agencia Tributaria relativas al Impuesto sobre Sociedades.

En el ejercicio 2007 no hace mención del Impuesto sobre Sociedades, por lo que podríamos presumir que se ha subsanado.

TABLA Nº 23
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA I.G. AL IMPIVA

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
Cumplimiento Decreto 204/1990	✘	✘	✘
Impuesto s/ Sociedades	✘	✘	

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

✘= Recomendación efectuada; **SUB.**= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

FERROCARRILS DE LA GENERALITAT VALENCIANA

Los informes de la auditoría que la Intervención General realiza a Ferrocarrils de la G.V. son bastante extensos, por lo que se realizan numerosas observaciones y recomendaciones.

En el punto 6.2. "Análisis comparativo del contenido de los informes" se redactan las diferentes observaciones que se realizan en el ejercicio 2007 a los largo de los tres informes (auditoría financiera, de cumplimiento y operativa).

En los informes de auditoría de los ejercicios 2005 y 2006 ya se hacía referencia a los siguientes puntos:

- ✓ Se incumplen los plazos de presentación del Anteproyecto de los Presupuestos Anuales en cada uno de los ejercicios.
- ✓ No elabora el Plan Anual de vencimientos de obligaciones y derechos a remitir a la Tesorería de la Generalitat.
- ✓ Ya existían incidencias en materia de contratación.
- ✓ Según convenio la Entidad complementará las prestaciones que el trabajador perciba de la Seguridad Social en situaciones de Incapacidad Temporal hasta el 100% de la base de cotización desde el primer día de la baja. Dicha disposición contraviene la Disposición Adicional 48 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, Presupuestos Generales del Estado para 1986.
- ✓ El riesgo fiscal derivado de la interpretación que pudiera hacerse de las aportaciones de la Generalitat para la financiación de la actividad principal de la entidad, se viene observando desde el ejercicio 2005.
- ✓ En los tres ejercicios se observan incidencias en materia de IVA.
- ✓ Los presupuestos de gastos y de aportaciones de la Generalitat no incluyen la totalidad de los gastos financieros, ni aquella parte que asume la Generalitat.
- ✓ Es necesaria la ejecución de un amplio estudio de las necesidades de financiación a corto y medio plazo de la Entidad, para reequilibrar la tendencia descendente del patrimonio neto.
- ✓ En concepto de planificación estratégica se recomiendan las mismas cuestiones en los tres ejercicios.
- ✓ Desarrollar e implantar un Plan de Continuidad del Negocio.

- ✓ Se sigue recomendando durante los tres ejercicios procedimientos de externalización de las copias de seguridad.
- ✓ Se debe garantizar el nivel de seguridad en los sistemas de información.
- ✓ Se recomienda el establecimiento de una Manual de Procedimientos completo.
- ✓ Es aconsejable la realización de un estudio de personal sobre la organización y compensación que en la actualidad tienen los diferentes puestos de trabajo, sobre la eficiencia en la realización de las diferentes tareas.
- ✓ Se recomienda durante varios ejercicios instrumentar los contratos de seguros pertinentes.
- ✓ Desde 2005 se viene recomendando comenzar a amortizar antes las inversiones nuevas finalizadas, sin dejar pasar varios meses.
- ✓ Aplicar el mismo principio de devengo a las tarjetas de abono temporal, que a los BonoMetro y Bono 10.

En el ejercicio 2007 se realizan nuevas recomendaciones:

- ✓ La Entidad está incurso en distintos litigios de carácter laboral y civil desde el ejercicio 2005 de los que podrían derivarse responsabilidades y por las que la Entidad dota provisiones. Solo en 2007 se señala que existen otros procedimientos penales para los que la Entidad no ha dotado provisión.
- ✓ La necesaria regulación de la relación con el Ente Gestor de la Red de Transportes y Puertos.
- ✓ Regularizar las fichas de inmovilizado.

Solamente dos de las diecisiete recomendaciones que se están realizando desde el ejercicio 2005, se han subsanado:

- ✓ En los ejercicios 2005 y 2006 se recomendó implantar y cumplir formalmente con el procedimiento de gestión de bajas de usuarios, a fin de disponer de un conjunto de usuarios totalmente en línea con los empleados reales de la Entidad. Esta incidencia se soluciona en 2007.
- ✓ También en 2007 se eliminaron los elementos innecesarios del centro de proceso de datos a fin de minimizar el riesgo de incendios, tal y como se recomendaba en anteriores informes.

TABLA Nº 24
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA I.G. A FERROCARRILS

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
○ Calificación jurídica de los bienes adscritos a la entidad, y su adecuada contabilización.			×
○ Ingresos obtenidos insuficientes.			×
○ Incumplimiento de plazos de presentación Anteproyecto Presupuesto Anual 2008.	×	×	×
○ Elaboración Plan de vencimientos de obligaciones y derechos.	×	×	×
○ Incidencias en materia de contratación.	×	×	×
○ Prestaciones S.S. de trabajadores en Incapacidad Temporal.	×	×	×
○ Dotación provisiones para procedimientos penales.			×
○ Riesgo fiscal en aportaciones Generalitat.	×	×	×
○ Materia IVA.	×	×	×
○ Pptos. Gtos. No incluye gastos financieros	×	×	×
○ Estudio necesidades de financiación a corto y medio plazo.	×	×	×
○ Planificación estratégica.	×	×	×
○ Implantación de un Plan de Continuidad del Negocio.	×	×	×
○ Mantenimiento de usuarios	×	×	SUB.
○ Seguridad en el Centro Proceso de Datos	×	×	SUB.
○ Copias de seguridad y manual de recuperación de datos.	×	×	×
○ Manual de procedimientos completo.	×	×	×
○ Realización de un estudio de personal.	×	×	×
○ Pólizas para el inmovilizado material.	×	×	×
○ Regulación relación con Ente Gestor de la Red de Transportes y Puertos.			×
○ Amortizar antes las inversiones nuevas.	×	×	×
○ Regularizar fichas de inmovilizado.			×

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

×= Recomendación efectuada; SUB.= Recomendación Subsanaada;

En blanco= no se efectúa recomendación

AGENCIA VALENCIANA DE TURISMO

Analizados los informes de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 de la Agencia Valenciana de Turismo, observamos que durante los tres ejercicios, se observa la existencia de unos fondos propios y un fondo de maniobra negativos. Esta circunstancia produce la incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar con su actividad.

En los informes de auditoría correspondientes a los tres ejercicios analizados, se han detectado pequeñas incidencias en materia de contratación.

En el área de “*convenios y subvenciones*” solamente se han detectado incidencias en el ejercicio 2005.

En lo relativo a “personal” en 2005 se observó que no en todas las contrataciones se aplicaban los principios de mérito, capacidad y publicidad, incidencia que se subsanó en ejercicios posteriores. Sin embargo durante 2005 y 2006 se señalaba que ninguno de los expedientes revisados consta informe del área correspondiente sobre la motivación de la contratación.

Durante los tres ejercicios se observa un saldo a reintegrar por las subvenciones no destinadas a su finalidad, en aplicación del Decreto 204/1990.

Las siguientes recomendaciones se señalan exactamente igual en los tres ejercicios:

- ✓ Mejorar el control físico del inmovilizado.
- ✓ Estudio de las coberturas de seguros existentes, así como elaborar un registro de pólizas.
- ✓ Realizar gestiones encaminadas a un adecuado registro de elementos cedidos gratuitamente por otras entidades.
- ✓ En materia de contratación, se deberían realizar previsiones lo más completas posibles de los servicios a contratar en el ejercicio con el fin de solicitar distintas ofertas.
- ✓ Realizar un registro de contratos menores ejecutados.
- ✓ Elaborar un manual de procedimientos en materia de contratación laboral.

En los ejercicios 2005 y 2006 junto con la última recomendación señalada se recomienda elaborar un informe del responsable del departamento en los que se

determine los motivos para realizar la contratación. Suponemos que se ha subsanado la incidencia al no señalarla en el informe del ejercicio 2007.

TABLA Nº 25
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA I.G. A LA A.V.T.

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
o Fondos propios y de maniobra negativos. Necesidad de apoyo financiero de la Generalitat.	×	×	×
o Pequeñas incidencias en materia de contratación.	×	×	×
o Convenios y Subvenciones	×	SUB.	SUB.
o Principios mérito, capacidad y publicidad en contrataciones	×	SUB.	SUB.
o Falta de informe del área en expte. contratación	×	×	SUB.
o Cumplimiento Decreto 204/1990.	×	×	×
o Mejorar control físico del inmovilizado.	×	×	×
o Registro de pólizas de seguros existentes.	×	×	×
o Registro de elementos cedidos.	×	×	×
o Previsiones de servicios a contratar.	×	×	×
o Registro contratos menores.	×	×	×
o Manual de procedimientos en materia de contratación laboral.	×	×	×
o Informe del responsable con motivos de contratación.	×	×	SUB.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

× = Recomendación efectuada; **SUB.** = Recomendación Subsanaada;
En blanco = no se efectúa recomendación

INSTITUTO VALENCIANO DE FINANZAS

En los informes de auditoría del Instituto Valenciano de Finanzas observamos, durante los tres ejercicios, la existencia de una incertidumbre relativa a si las Cartas de Patrocinio y Avals que tienen suscritas les obligan o no a hacer frente a posibles impagos por parte de los beneficiarios de las mismas.

También se detecta un saldo pendiente de compensar, en aplicación del Decreto 204/1990, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital.

En el informe del ejercicio 2005 si se observa que la entidad debe devolver el importe de una subvención de la Generalitat Valenciana. Este importe es la diferencia entre el importe justificado y el importe total.

Durante 2005 y 2006 se recomienda:

- ✓ Como entidad no integrada en la Central de Información de Riesgos del Banco de España, no declara ni recibe información acerca de los riesgos directos e indirectos, en otras entidades financieras, de las sociedades que solicitan operaciones de préstamo
- ✓ Se debe constituir provisiones de los préstamos concedidos a distintas sociedades.

En 2005 se señala que la dotación de amortización correspondiente al edificio, se debe contabilizar como dotación del inmovilizado inmaterial y no como material.

TABLA Nº 26
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA I.G. AL I.V.F.

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
o Cartas de Patrocinio y Avaes	✘	✘	✘
o Decreto 204/1990	✘	✘	✘
o Devolución Subvención	✘	SUB.	SUB.
o Información riesgos directos e indirectos	✘	✘	SUB.
o Provisiones de los préstamos	✘	✘	SUB.
o Contabilización dotación del edificio	✘	SUB.	SUB.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

✘= Recomendación efectuada; **SUB.**= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

AGENCIA VALENCIANA DE LA ENERGÍA

Recordemos que en el informe de auditoría del ejercicio 2007 de la Agencia Valenciana de la Energía, nos encontrábamos con una limitación al alcance por no poder haber conciliado los saldos de los acreedores. Comprobamos que tal circunstancia ya se daba en el ejercicio 2006.

En el ejercicio 2005 se realizan las siguientes recomendaciones:

- ✓ Se espera que en próximas fechas se constituya formalmente el Comité de Dirección de la Agencia. En 2006 todavía no se ha efectuado debido a la carga de trabajo.
- ✓ La entidad no realiza la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos correspondiente al ejercicio anual terminado.

En el ejercicio 2006:

- ✓ Se sigue esperando la constitución formal del Comité de Dirección.
- ✓ La memoria no se realiza de acuerdo con lo que establece el Plan General de Contabilidad.
- ✓ Se recomienda un control más exhaustivo del cumplimiento de la legislación que regula las ayudas.

En el ejercicio 2007 se hacen nuevas recomendaciones:

- ✓ Periodificar los gastos por primas de seguros de los locales y vehículos de la entidad.
- ✓ Adecuar la póliza de seguros al volumen actual de inversión.
- ✓ Estructurar la Memoria conforme al modelo que establece el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, proporcionando una información adecuada y suficiente para la interpretación y comprensión de la Cuentas Anuales.

TABLA Nº 27
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA I.G. A LA AVEN

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
o Limitación al alcance: saldo de acreedores.		×	×
o Constitución formal del Comité de dirección	×	×	SUB.
o Liquidación del presupuesto	×	SUB.	SUB
o Control legislación ayudas		×	SUB
o Omisión información en Memoria.		×	×
o Formulación de las Cuentas Anuales por el Presidente, en vez por el Director.			×
o Incidencias exptes. contratación.			×
o Decreto 204/1990.	×	×	×
o Periodificar gastos por primas de seguros.			×
o Adecuar póliza de seguros.			×
o Estructurar Memoria según P.G.C.			×

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

×= Recomendación efectuada; SUB.= Recomendación Subsanaada;
 En blanco= no se efectúa recomendación

ENTIDAD PÚBLICA DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES DE LA C.V. (EPSAR)

Los informes de auditoría efectuados por la Intervención General de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 no señalan ningún comentario especial ni ninguna recomendación.

Por el contrario, observamos en el estudio realizado en el título anterior, que la Sindicatura de Cuentas, analizando aspectos coincidentes si que efectúa varias recomendaciones.

ENTE GESTOR RED DE TRANSPORTES Y DE PUERTOS DE LA GENERALITAT

Durante los tres ejercicios observamos que los informes de auditoría de cuentas anuales señalan una incertidumbre relativa a la provisión a realizar por el Ente para cubrir los recursos interpuestos contra las expropiaciones forzosas realizadas por el "Parque Logístico de Ribarroja". En el ejercicio 2005 se señala la necesidad de crear la provisión, en 2006 se crea una provisión de 10.000 €, pero no se tiene seguridad que sea suficiente, y en 2007, aunque existen más posibilidades que sea lo necesario para cubrir las contingencias que podrían derivarse de dichos recursos, se sigue planteando la incertidumbre.

Las recomendaciones que se llevan realizando desde 2005 y que todavía no se han llevado a cabo, son las siguientes:

- ✓ No se ha preparado el estado demostrativo de la liquidación del Presupuesto Anual de Ingresos y Gastos y de Inversiones, en el que deben constar las desviaciones respecto al presupuesto aprobado, así como el grado de ejecución del mismo.
- ✓ Adicionalmente, recomienda que se establezca un sistema de indicadores básicos de su actividad referidos a períodos homogéneos, trimestrales o semestrales.
- ✓ Se recomienda suscribir las pólizas necesarias y suficientes que cubran los saldos contables vigentes.

Las que se realizan en 2005 y 2006 pero se subsanan en 2007 son:

- ✓ Elaborar anualmente un Informe de Gestión que se acompañará a las cuentas anuales de cada ejercicio.
- ✓ Realizar las acciones necesarias para obtener la documentación que formalice la ocupación del edificio utilizado por el Ente Gestor, cuya titularidad corresponde a otras Entidades Públicas.

En 2006 se recomendó a la Entidad que se adaptará a las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, en el informe del 2007 se señala el cumplimiento de esta recomendación.

TABLA Nº 28
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA I.G. AL GTP

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
Provisión para expropiaciones forzosas	✘	✘	✘
Estado demostrativo liquidación del Pptos. Anual	✘	✘	✘
Indicadores básico de actividad	✘	✘	✘
Suscribir las pólizas necesarias	✘	✘	✘
Elaboración del Informe de Gestión	✘	✘	SUB.
Documentación del edificio que ocupan	✘	✘	SUB.
Adaptación Plan Gral. Contabilidad Emp. Inmobiliarias		✘	SUB.

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

✘= Recomendación efectuada; **SUB.**= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

7.3. RECOMENDACIONES EFECTUADAS EN LOS INFORMES DE LA SINDICATURA DE CUENTAS

Hagamos lo mismo ahora con los informes de auditoría realizados por la Sindicatura de Cuentas. En el siguiente cuadro podemos observar los informes de que disponemos para realizar el estudio.

TABLA Nº 29
EJERCICIOS AUDITADOS POR LA SINDICATURA DE CUENTAS A LAS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICOS

ENTIDAD AUDITADA	AUDITORIA EJERCICIO 2005	AUDITORIA EJERCICIO 2006	AUDITORIA EJERCICIO 2007
IMPIVA	♦	♦	♦
FERROCARRILS G.V.	♦	♦	♦
AGENCIA VALENCIANA DE TURISMO	♦	♦	♦
INSTITUTO VALENCIANO DE FINANZAS	♦	♦	♦
EPSAR	♦	♦	♦
AGENCIA VALENCIANA DE LA ENERGÍA	♦		♦
ENTE GESTOR TRANSPORTES Y PUERTOS	♦	♦	♦
CONSELL VALENCIÀ DE L'ESPORT			♦

Fuente: elaboración propia basada en el Informe de Fiscalización de la Cuenta General de la Administración de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Podemos observar en el cuadro realizado, que de las ocho Entidades de Derecho Público analizadas, seis fueron auditadas durante los tres últimos ejercicios, una durante 2006 y 2007 que sería la Agencia Valenciana de la Energía, y por último el Consell Valencià de l'Esport, que al igual que la Intervención General, no fue auditada durante los ejercicios 2005 y 2006.

A continuación analizamos las recomendaciones efectuadas por la Sindicatura de Cuentas a las siete entidades de las que disponemos información necesaria para ello.

Entre ellas incluimos a la Agencia Valenciana de la Energía, comprobaremos que las recomendaciones que se realizaron en el ejercicio 2005 han sido efectuadas en el 2007.

INSTITUTO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIA DE LA GENERALITAT (IMPIVA)

En el informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2005, se realizan las siguientes recomendaciones:

- ✓ Agilizar la publicación en el DOCV de las subvenciones concedidas.

Se señala por la Sindicatura de Cuentas que se recibe escrito de la entidad con las diversas actuaciones para corregir tal circunstancia.

En relación con el ejercicio 2006, se señala:

- ✓ Completarse los expedientes de personal con situación personal, académica y laboral de los trabajadores.
- ✓ Los procesos selectivos del personal temporal deben atender al criterio de publicidad y a todos los aspectos del II Convenio colectivo del personal laboral al servicio de la Administración Autonómica.
- ✓ Se recomienda que los procesos selectivos para cubrir de forma definitiva las plazas vacantes se efectúen con una periodicidad razonable.

En el informe correspondiente al ejercicio 2007 se mantienen recomendaciones de otros ejercicios:

- ✓ Implantación de una contabilidad de costes.
- ✓ Presupuestación de las cuantías que financian las ayudas concedidas con una mayor rigurosidad, para evitar tantas modificaciones presupuestarias.
- ✓ Definir y cuantificar los objetivos básicos de los programas y líneas de actuación.
- ✓ Dirigir las ayudas I+D a promover y financiar proyectos de investigación y desarrollo.
- ✓ La imputación al presupuesto de documentos contables debe realizarse una vez se hayan dictado los actos administrativos correspondientes.
- ✓ Estudiar sugerencias recibidas de los perceptores de ayudas.

- ✓ Adoptar medidas tendentes a la aprobación de las Relaciones de Puestos de Trabajo.

En la fiscalización del ejercicio 2007 se ponen de manifiesto las siguientes recomendaciones:

- ✓ Pequeños incumplimientos a tener en cuenta en la tramitación de subvenciones.
- ✓ Implantación de procedimientos informáticos de seguridad para la tramitación de los expedientes de ayudas.

TABLA Nº 30
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. AL IMPIVA

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
○ Agilizar publicación DOCV subvenciones concedidas	✘	SUBSANADO	
○ Completar expedientes de personal.		✘	SUB.
○ Criterio de publicidad en procesos selectivos		✘	SUB.
○ Periodicidad razonable de procesos selectivos		✘	SUB.
○ Pequeñas incidencias en tramitación de subvenciones			✘
○ Procedimientos informáticos de seguridad en los expedientes.			✘
RECOMENDACIONES REALIZADAS ANTES DEL 2005 Y QUE SE MANTIENEN EN 2007			
○ Implantación contabilidad de costes			✘
○ Rigurosidad presupuestación ayudas concedidas			✘
○ Definir y cuantificar objetivos			✘
○ Ayudas I+D			✘
○ Imputación documentos contables			✘
○ Sugerencias perceptores de ayudas			✘
○ Medidas para aprobar RPT			✘

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría.

✘= Recomendación efectuada; SUB.= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

FERROCARRILS DE LA GENERALITAT VALENCIANA

En el informe de auditoría del ejercicio 2005 la Sindicatura pone de manifiesto que se han solucionado ciertos aspectos señalados en ejercicios anteriores, pero sigue recomendando lo siguiente:

- ✓ Completar la información relativa a la situación jurídica de los bienes que gestiona.
- ✓ Acreditar que el valor contabilizado de los elementos cedidos por la Generalitat no resulta superior a su valor de recuperación.
- ✓ Procurar la firma de un nuevo Contrato-Programa que dé cobertura a las necesidades financieras de FGV.
- ✓ Revisar el saldo de tesorería y reclasificar los deudores.
- ✓ Cumplimiento de los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la selección de personal.
- ✓ Los ingresos por servicios publicitarios deberían ser objeto de un mayor seguimiento y control.
- ✓ Elaboración de una norma propia de contratación.
- ✓ Los contratos que puedan realizar FGV por delegación de la Consellería de Infraestructuras y Transportes, exigirán con carácter previo, la formalización y publicación del compromiso entre éstos.
- ✓ Pequeñas incidencias encontradas en expedientes de contratación.

En el informe correspondiente al 2006 se siguen señalando ciertos aspectos puestos de manifiesto en el ejercicio anterior. De las nueve recomendaciones realizadas relativas a la fiscalización del ejercicio 2005, solamente tres se han solucionado. Además se señalan nuevos aspectos:

- ✓ FGV debería dar de baja la provisión dotada en ejercicios anteriores para la cobertura de las previsiones de objetivos de los ejercicios 2001 y 2002.
- ✓ Se recomienda la elaboración y aprobación de una plantilla de personal.

Durante 2007 FGV ha atendido estas dos últimas recomendaciones realizadas, pero se siguen manteniendo cuatro de las que se realizaron en el ejercicio de fiscalización del 2005, y se señalan dos nuevas cuestiones:

- ✓ Acompañar las cuentas anuales rendidas con un informe de gestión.

- ✓ Adoptar las medidas necesarias para que sea posible atender los pagos en las fechas de vencimiento.

TABLA Nº 31
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. A FERROCARRILS DE LA G.V.

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
○ Situación jurídica de los bienes que gestiona	✘	✘	SUB.
○ Valor de los elementos cedidos	✘	✘	SUB.
○ Nuevo Contrato-Programa para necesidades financieras	✘	✘	✘
○ Revisar el saldo de tesorería	✘	SUBSANADO	
○ Principios en la selección de personal	✘	SUBSANADO	
○ Seguimiento y control de ingresos por servicios publicitarios	✘	✘	✘
○ Elaboración de una norma propia de contratación	✘	✘	✘
○ Formalización compromiso entre FGV y la Consellería	✘	SUBSANADO	
○ Revisión de expedientes de contratación	✘	✘	✘
○ Baja de la provisión dotada en ejercicios anteriores		✘	SUB.
○ Elaboración plantilla de personal		✘	SUB.
○ Informe de gestión			✘
○ Atender pagos en las fechas de vencimiento			✘

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría externa.

✘= Recomendación efectuada; SUB.= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

AGENCIA VALENCIANA DE TURISMO

Las recomendaciones sobre otros aspectos puestos de manifiesto en la fiscalización del ejercicio 2005, y anteriores, son las siguientes:

- ✓ Clarificar los términos de las cesiones de elementos de inmovilizado que le han sido efectuadas para el desarrollo de su actividad.

- ✓ Elaborar una memoria detallada del cumplimiento de contratos publicitarios.
- ✓ Los gastos de restauración con motivo de actuaciones promocionales deberían estar sujetos al TRLCAP.
- ✓ Los anticipos a cuenta de subvenciones a conceder deben contabilizarse en cuentas del balance y no como gastos del ejercicio.
- ✓ Establecer un régimen de firmas mancomunadas para los pagos de la AVT.
- ✓ Debe regularse de forma concreta el componente adicional para la concesión de ayudas a municipios.
- ✓ Solucionar problemas del personal relacionados con la elevada temporalidad de la plantilla.
- ✓ La AVT debe establecer procedimientos de control que eviten errores en los cálculos relativos a las subvenciones otorgadas.
- ✓ Los expedientes de concesión de subvenciones deberían presentarse completos y ordenados cronológicamente.
- ✓ Cumplimiento de los plazos de pago en la tramitación de los contratos.
- ✓ Las características técnicas deben incluirse en el Pliego de Prescripciones Técnicas y no en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.
- ✓ Elaborar manuales de procedimientos.

En el informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2006, se mantienen diez de las doce recomendaciones realizadas en el ejercicio anterior, y se destaca dos nuevos aspectos:

- ✓ En los casos mixtos sería aconsejable que parte del precio de licitación corresponde a cada tipo de contrato.
- ✓ Podría realizar gastos de imprenta significativos mediante la modalidad de contrato de suministros.

En el informe del 2007 se pone de manifiesto que se han atendido varias de las cuestiones señaladas en ejercicios anteriores, aunque se siguen manteniendo cuatro. Como resultado de la fiscalización del ejercicio 2007 se recomienda:

- ✓ La Agencia debe arbitrar unos procedimientos, para la concesión de subvenciones, que permitan unos porcentajes mayores de realización.

- ✓ Se debería promover cuantas actuaciones sean necesarias para que los expedientes, relativos a convenios, puedan contar con informe favorable de la Intervención General.
- ✓ Debería elaborar con mayor precisión los convenios de colaboración que formaliza.

TABLA Nº 32
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. A LA A.V.T.

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
○ Clarificar cesiones de inmovilizado	✘	✘	✘
○ Memoria de contratos publicitarios	✘	✘	SUB.
○ Gastos de restauración sujetos a TRLCAP	✘	✘	
○ Contabilización anticipos de cuentas de subvenciones	✘	✘	SUB.
○ Firmas mancomunadas para pagos	✘	✘	SUB.
○ Concesión ayudas a municipios	✘	SUBSANADO	
○ Problemas de personal	✘	✘	✘
○ Exptes. Concesión subv. Completos y ordenados	✘	✘	SUB.
○ Control de errores en cálculos de subvenciones otorgadas	✘	SUBSANADO	
○ Cumplimiento de plazos de pago.	✘	✘	SUB.
○ Pliego de Prescripciones Técnicas	✘	✘	
○ Manuales de procedimientos	✘	✘	✘
○ Contratos mixtos		✘	
○ Gastos de imprenta		✘	✘
○ Procedimientos concesión de subvenciones.			✘
○ Informe favorable de la Intervención General			✘
○ Mayor precisión convenios de colaboración			✘

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría externa.

✘ = Recomendación efectuada; **SUB.** = Recomendación Subsanaada;
En blanco = no se efectúa recomendación

INSTITUTO VALENCIANO DE FINANZAS

En el informe de auditoría realizado del ejercicio 2005 se hacen las siguientes recomendaciones:

- ✓ Cumplimiento de los principios de igualdad, mérito y capacidad en los expedientes relativos a los procesos de promoción interna y de adscripción del personal.
- ✓ El Pliego de Prescripciones Técnicas debe incluir las características técnicas que hayan de reunir los bienes o prestaciones del contrato, sin que contengan estos pliegos cláusulas que deban figurar en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.

En este informe se mantienen las siguientes cuestiones de ejercicios anteriores:

- ✓ Computar como retribución en especie, en las declaraciones IRPF, la diferencia entre el tipo de interés legal del dinero y el tipo aplicado en los préstamos concedidos al personal.
- ✓ Promover un desarrollo normativo de la actividad crediticia del Instituto.
- ✓ En los expedientes de personal debe figurar la resolución de reconocimiento de trienios.

En el informe correspondiente al ejercicio 2006 se pone de manifiesto el cumplimiento de varias de las recomendaciones efectuadas por la Sindicatura en ejercicios anteriores, pero se mantienen las dos primeras del párrafo anterior, junto con la necesidad de actualizar el artículo 26 del su propio Reglamento, para ajustarlo a la Ley 14/1997 de 26 de diciembre.

También en este ejercicio se realizan nuevas recomendaciones:

- ✓ La dotación a la provisión para riesgos y gastos por avales y cartas de patrocinio, debería realizarse con cargo al resultado ordinario del ejercicio.
- ✓ Debería observarse el límite del 25% de los recursos propios para la concesión de préstamos a un mismo sujeto.

Esta última recomendación, según el Instituto, se atiende durante el ejercicio 2007, y se siguen manteniendo lo relativo a su actividad crediticia, la actualización del artículo 26 de su Reglamento y computar como retribuciones en especie, la diferencia entre el

tipo de interés legal del dinero y el tipo aplicado en los préstamos concedidos al personal.

Como resultado de la fiscalización del ejercicio 2007 se recomienda el cumplimiento o modificación del artículo sexto del reglamento del IVF, relativo a la designación de vocales en el Consejo General.

TABLA Nº 33
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. AL I.V.F.

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
o Principios de igualdad, merito y capacidad.	×	SUBSANADO	
o Características técnicas en Pliego de Prescripciones Técnicas.	×	SUBSANADO	
o Retribuciones en especie.	×	×	×
o Desarrollo normativo actividad crediticia.	×	×	×
o Reconocimiento de trienios en los expés. personal.	×	SUBSANADO	
o Actualizar artículo 26 del Reglamento del IVF.		×	×
o Dotación a la provisión para riesgos y gastos por avales y cartas de patrocinio.		×	
o Límite 25% concesión de préstamos		×	SUB.
o Cumplimiento art. Sexto del reglamento del IVF			×

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría externa.

× = Recomendación efectuada; **SUB.** = Recomendación Subsanaada;

En blanco = no se efectúa recomendación

ENTIDAD PÚBLICA DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES DE LA C.V.

Como consecuencia de la fiscalización del ejercicio 2005 la sindicatura realiza las siguientes recomendaciones:

- ✓ Tomar las medidas adecuadas para evitar que las cuentas de recaudación del canon tengan que ser registradas informáticamente dos veces.
- ✓ Reanudar las funciones de control de instalaciones y funcionamiento de contadores u otros mecanismos de medida directa de autoconsumos de agua, en el ámbito territorial de las tres provincias.
- ✓ Realizar periódicamente nuevas gestiones ante la Dirección General de Tributos, con el fin de que se apruebe y publique la corrección de la orden por la que se aprobaron los modelos de liquidación.

Mantiene de ejercicios anteriores:

- ✓ Intensificar las gestiones para hacer efectivas las cantidades pendientes de cobro por subvenciones concedidas por parte de diversos ayuntamientos.
- ✓ Mejorar el control interno de tesorería.
- ✓ Regulación y planificación de las necesidades de financiación de EPSAR.
- ✓ Medidas de control interno para que las inmovilizaciones materiales se reflejen adecuadamente en la memoria.
- ✓ Mejorar la comunicación interna entre los distintos departamentos.
- ✓ Garantizar los principios de igualdad, mérito, capacidad, publicidad y concurrencia, aplicables en la contratación del personal.
- ✓ Adecuar la plantilla de la Entidad al volumen de actividad de la misma.
- ✓ Mejora de la gestión del canon de saneamiento.

En el informe del ejercicio 2006 se siguen manteniendo todas las recomendaciones anteriores, excepto la del cobro de las deudas de diversos ayuntamientos y la necesidad de mejorar la comunicación interna.

También se hacen nuevas recomendaciones, como:

- ✓ Utilizar el procedimiento que contempla el Plan General Contable adaptado para la dotación de la provisión para insolvencias.

- ✓ Aumentar, en los procedimientos de contratación, la ponderación que se otorga en los concursos a las ofertas económicas de los licitadores.

En 2007 se siguen encontrando incidencias relativas al Canon de Saneamiento. En este ejercicio se hacen las siguientes recomendaciones:

- ✓ Seguir en la línea actual inversora para dar cobertura a los déficits todavía existentes, en materia de la depuración de las aguas residuales.
- ✓ Fijación anual por la Entidad de objetivos específicos y cuantificados.
- ✓ Manual general para relaciones interdepartamentales (esta medida nos recuerda a la efectuada en el ejercicio 2005 de mejorar la comunicación interna).
- ✓ Debería contar con una relación de puestos de trabajo.
- ✓ Analizar las necesidades en términos de recursos humanos.
- ✓ Estudiar la necesidad de un espacio adecuado para el archivo de la documentación.
- ✓ Medidas adecuadas para mejorar acciones de cobro y evitar, en su caso, la prescripción de la deudas.

TABLA Nº 34
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. A EPSAR

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
○ Registro adecuado de cuentas de recaudación del canon.	✗	SUBSANADO	
○ Control instalaciones autoconsumos de agua.	✗	✗	
○ Gestiones con la D.G. Tributos para modelos de liquidación.	✗	SUBSANADO	
○ Cantidades pendientes de cobro Ayuntamientos.	✗	SUBSANADO	
○ Mejorar el control interno de Tesorería.	✗	✗	
○ Necesidades de financiación.	✗	✗	
○ Control interno inmovilizaciones materiales.	✗	✗	

Continúa en la siguiente página

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
o Comunicación interna.	×		×
o Principios básicos en la contratación de personal.	×	×	
o Adecuar la plantilla de EPSAR	×	×	
o Gestión Canon de Saneamiento.	×	×	×
o Dotación para la provisión de insolvencia (PGC)		×	
o Aumentar ponderación concursos		×	
o Misma línea inversora en aguas residuales			×
o Fijar objetivos específicos y cuantificados			×
o Relación de Puestos de Trabajo			×
o Análisis necesidades RR.HH.			×
o Espacio adecuado archivo.			×
o Mejorar acciones de cobro			×

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría externa.

×= Recomendación efectuada; **SUB.**= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

AGENCIA VALENCIANA DE LA ENERGÍA (AVEN)

En esta ocasión, tal y como hemos indicado antes, de la Agencia Valenciana de la Energía, solamente disponemos de los informes de auditoría del ejercicio 2005 y del ejercicio 2007.

La auditoría del ejercicio 2005, en virtud del Programa Anual de Actuaciones del 2006 de la Sindicatura de Cuentas, consiste en la realización solamente de una auditoría operativa a fin de evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente, así como el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos. Como resultado del trabajo se realizan las siguientes recomendaciones para la mejora de la gestión de la Agencia:

- ✓ Realizar un Plan estratégico de subvenciones.

- ✓ Debería incluir en sus presupuestos los objetivos de su actividad y los indicadores necesarios para medir su grado de realización.
- ✓ Elaborar un informe anual sobre el resultado de su gestión.
- ✓ Recoger las tareas realizadas en una memoria anual de actuaciones.
- ✓ Elaborar un manual de funciones que recoja las tareas a desempeñar por puestos de trabajo.
- ✓ Determinar con carácter previo a la presentación de solicitudes de subvenciones, los importes máximos que concederán por programas y proyectos.
- ✓ Pequeñas incidencias relativas a subvenciones.

Recordemos las recomendaciones que se realizaron al fiscalizar el ejercicio 2007:

- ✓ Implantar las medidas oportunas para que la documentación necesaria en los procesos administrativos, que ya obren en poder de cualquier Administración, sea incorporada al expediente por la propia Administración actuante.
- ✓ Incidencias en materia de subvenciones concedidas.
- ✓ Subsanan error en el procedimiento de elaboración y aprobación de las cuentas de la Agencia.

TABLA Nº 35
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. AL AVEN

RECOMENDACIONES	2005	-----	2007
○ Plan estratégico de subvenciones	✘		
○ Objetivos de su actividad en sus presupuestos.	✘		
○ Informe anual de gestión.	✘		
○ Memoria anual de actuaciones.	✘		
○ Manual de funciones de puestos a desempeñar.	✘		
○ Incidencias subvenciones	✘		✘

Continúa en la siguiente página

RECOMENDACIONES	2005	-----	2007
o Documentación expedientes			✘
o Subsanan errores en elaboración y aprobación de las cuentas.			✘

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría externa.

✘= Recomendación efectuada; **SUB.**= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

Como podemos observar en el cuadro, los resultados son dispares, ya que no parece que se haya realizado un seguimiento de las recomendaciones, ni por parte de la Agencia ni por parte de la Sindicatura de Cuentas, ya que en el informe de fiscalización del 2007 no se hace referencia a ninguna de las recomendaciones efectuadas en 2005.

Solo nos encontramos con una excepción, y es que nos encontramos con incidencias en materia de subvenciones en los dos ejercicios, pero aún así estas no coinciden.

ENTE GESTOR RED DE TRANSPORTES Y DE PUERTOS DE LA GENERALITAT

Como resultado de la fiscalización del ejercicio 2005, la Sindicatura de Cuentas efectúa las recomendaciones que se señalan a continuación:

- ✓ Formalización documental de la cesión del inmueble.
- ✓ Elaboración un manual de procedimientos de contratación.
- ✓ Iniciar las actuaciones pertinentes para comunicar el Registro Oficial de Contratos de la GV los expedientes sujetos a esta obligación de información.
- ✓ Deficiencias encontradas en la tramitación de los expedientes de contratación.

Durante el ejercicio 2006 se realiza la formalización documental de la cesión del inmueble y se comunica al Registro Oficial de Contratos de la Generalitat los expedientes sujetos a esta obligación de información. Por el contrario se siguen manteniendo las otras dos recomendaciones realizadas y además se ponen nuevos aspectos de manifiesto:

- ✓ Elaborar correctamente el informe de gestión.
- ✓ Se realizan algunas indicaciones para el procedimiento de enajenación de las parcelas iniciado en 2006 mediante concurso.

En el informe correspondiente al 2007 solamente sigue señalando de ejercicios anteriores lo relativo a los expedientes de contratación. Se efectúa una nueva recomendación:

- ✓ Analizar las inversiones realizadas en el "proyecto de construcción de la Alameda y Avda. de Francia con el Puerto de Valencia Marina Real Juan Carlos I" y contabilizar de acuerdo con el tipo de actuaciones previstas para su retorno económico, bien como inmovilizado o bien como existencias.

TABLA Nº 36
RECOMENDACIONES EFECTUADAS POR LA S.C. AL GTP

RECOMENDACIONES	2005	2006	2007
○ Formalización documental de la cesión inmueble	✘	SUBSANADO	
○ Manual procedimientos de contratación	✘	✘	SUB.
○ Registro Oficial de Contratos de la GV	✘	SUBSANADO	
○ Deficiencias expedientes de contratación	✘	✘	✘
○ Informe de Gestión		✘	SUB.
○ Procedimiento de enajenación parcelas		✘	
○ Analiza inversiones en Proyecto de construcción..			✘

Fuente: Elaboración propia basada en los informes de auditoría externa.

✘= Recomendación efectuada; SUB.= Recomendación Subsanaada;
En blanco= no se efectúa recomendación

7. 4. RESUMEN DE LOS DATOS ANALIZADOS

A continuación presentamos una tabla con un recuento de las recomendaciones efectuadas tanto por la Intervención General como por la Sindicatura de Cuentas y aquellas que fueron subsanadas en el ejercicio siguiente.

TABLA Nº 37
BALANCE DE RECOMENDACIONES EFECTUADAS Y SUBSANADAS

	RECOMENDACIONES	2005	2006	TOTAL
INTERVENCIÓN GENERAL	EFECTUADAS	47	46	93
	SUBSANADAS EN EL EJERCICIO SIGUIENTE	5	16	21
SINDICATURA DE CUENTAS	EFECTUADAS	48	41	89
	SUBSANADAS EN EL EJERCICIO SIGUIENTE	14	15	29

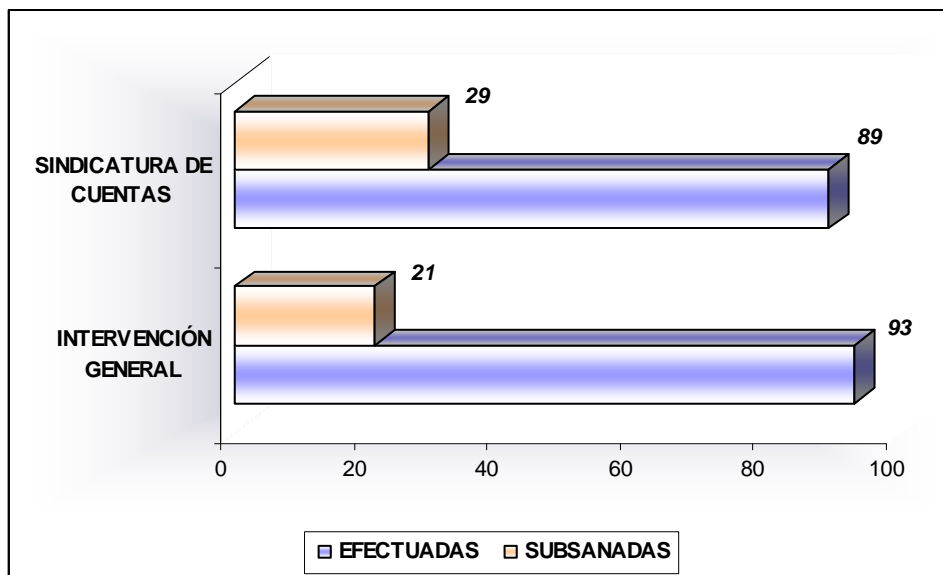
Fuentes: elaboración propia basada en los informes de auditoría.

Hemos realizado un recuento de las recomendaciones efectuadas en el ejercicio 2005 (subsanadas en 2006) y en el ejercicio 2006 (subsanadas en 2007), no hemos incluido el ejercicio 2007, ya que en nuestro estudio no tenemos los datos para comprobar si se han subsanado en el siguiente ejercicio.

En la tabla nº 37 observamos que de las 93 recomendaciones que efectuó la Intervención General en los ejercicios 2005 y 2006, solamente 21 se tuvieron en cuenta en el ejercicio siguiente por la entidad auditada, frente a 89 recomendaciones que realizó la Sindicatura de Cuentas, de las cuales 29 fueron subsanadas.

A continuación podemos observar gráficamente los datos analizados.

GRÁFICO Nº 1
BALANCE DE LAS RECOMENDACIONES EFECTUADAS Y SUBSANADAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA



Fuente: elaboración propia basada en los informes de auditoría

Título 8

Conclusiones

8. 1. CONCLUSIONES

Tras analizar el contenido y la estructura de los informes de auditoría, tanto de la Intervención General de la Generalitat como de la Sindicatura de Cuentas, y de realizar un seguimiento de las recomendaciones efectuadas por ambas instituciones a las entidades objeto de nuestro estudio, es el momento de plantearnos que conclusiones obtenemos del trabajo realizado.

8.1.1. Conclusiones sobre el contenido de los informes

Observamos que el tipo de control que realiza la Intervención General se mantiene igual en todas las auditorías realizadas: Auditoría Financiera, de Cumplimiento de la legalidad y Operativa. Por el contrario la Sindicatura de Cuentas opta por una fiscalización selectiva, concretando la extensión del alcance de la fiscalización a aquéllos aspectos que ha considerado oportuno. Como cada año, la Sindicatura determina qué entidades se van a fiscalizar y qué tipo de auditoría y con qué alcances se van a examinar. En el ejercicio analizado, observamos que en casi todas las entidades opta por una auditoría financiera y otra de cumplimiento de la legalidad, variando solo los aspectos analizados en la auditoría operativa.

Por lo tanto las entidades soportan por partida doble una auditoría de sus cuentas anuales y otra de cumplimiento de la legalidad. En todos los informes de auditoría financiera realizados por la Sindicatura se hace mención del resultado de la auditoría de cuentas anuales efectuada por la Intervención General, aunque ésta estima oportuno realizar otra auditoría financiera con un alcance limitado a determinadas áreas que considere de mayor importancia. Esto último puede ser discutible en algunos casos, por producir ciertos solapes, ya que la Sindicatura vuelve a fiscalizar prácticamente los mismos aspectos que la Intervención. Aún siendo así, no hemos encontrado ningún caso en que los resultados de las auditorías efectuadas se contradigan.

La Sindicatura de Cuentas en su Plan Trienal señala que los informes de auditoría de la Intervención General son adjuntados a sus informes para incrementar y mejorar la información disponible para sus destinatarios.

En el caso de las auditorías operativas, observamos que se complementan, pues cada una de las instituciones se centra en aspectos diferentes, por lo que hace que el control sea más completo.

Aun así la Sindicatura de Cuentas, en su Plan Trienal para 2008 – 2010, reconoce que en las fiscalizaciones de la Generalitat realizadas en los últimos años se ha producido un fenómeno de duplicidades parciales en la auditoría de determinados entes públicos, ya que las empresas públicas, fundaciones públicas, etc., han estado sujetas a una auditoría realizada por firmas privadas contratadas por la Intervención y a la fiscalización realizada por la Sindicatura, que incluye o puede incluir los mismos procedimientos que aquellas auditorías.

Esta situación ha ocasionado ineficiencias globales que con el anterior Plan Trienal (2005 -2007) ya se intentaron minimizar, ya que en un futuro inmediato será insostenible desde el punto de vista de la Sindicatura, por la necesidad de dedicar recursos humanos crecientes a la fiscalización de las entidades locales.

La determinación de los alcances de las fiscalizaciones por la Sindicatura de Cuentas (entes a fiscalizar y auditoría a realizar) debe basarse, además de en criterios de importancia relativa de los presupuestos de los entes a fiscalizar, en un enfoque de riesgo, clasificando los posibles trabajos de auditoría en función del riesgo de existencia de asuntos significativos que puedan afectar bien a los aspectos presupuestarios, financieros, patrimoniales o de legalidad.

8.1.2. Conclusiones sobre la estructura de los informes

Según las Normas de Auditoría aplicables en cada caso, los informes de auditoría deben recoger, un contenido mínimo, por lo que en el apartado 3 del título 6, hemos efectuado un análisis de su cumplimiento, por parte de la Intervención General y de la Sindicatura de Cuentas.

Como resultado del análisis, observamos que los informes de la Sindicatura siguen siempre una misma estructura, son fieles a los siguientes apartados:

1. Objetivos y alcance de la fiscalización
2. Conclusiones
3. Información General
4. Comentarios sobre los aspectos más importantes de la fiscalización efectuada

5. Recomendaciones

Por el contrario la Intervención General varía su forma de presentación, sobre todo en las auditorías operativas. Esto suponemos que es debido a la diversidad de firmas privadas que colaboran para efectuar las auditorías públicas. Cada una de estas firmas tiene una forma de trabajar diferente, y aunque el informe definitivo se elabora por la propia Intervención General, queda patente la forma de trabajar de cada una de ellas.

Observando los datos analizados en el punto 6.3 “Análisis comparativo de la estructura de los informes”, reparamos en el hecho de que las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE exigen mayor número de apartados en los informes, que los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público para los órganos de control externo.

Según los datos que hemos extraído del estudio realizado, observamos que de los 18 apartados que las normas exigen que contengan los informe de auditoría de la Intervención General, 8 aparecen prácticamente en todos los informes analizados, 7 no aparecen y 3 son incompletos (tabla nº 17).

Algunos apartados los denominamos incompletos porque se podrían mejorar, como la mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable, que aunque se verifica la legislación no se clasifican con claridad en los tres apartados que indican las normas:

- a) Legislación general, principalmente la de carácter administrativo.
- b) Normas relativas a la gestión presupuestaria.
- c) Normas relativas a la organización, procedimiento y control interno del ente auditado.

Como ya mencioné anteriormente, este punto se debería cumplir con precisión, ya que el receptor del informe necesita conocer si los fondos públicos han sido utilizados de un modo adecuado, y cumpliendo la Ley.

Otro apartado incompleto, serían la fecha de emisión del informe, que aunque si aparece podría completarse con la fecha del último día de trabajo en los locales de la entidad, tal y como indican las Normas de Auditoría del Sector Público que nos indican que: “El informe deberá estar fechado. La fecha del informe será la del momento final de su elaboración, además se hará constar la fecha del último día de trabajo en los locales de la entidad con indicación de que el auditor ha considerado

todos los asuntos que hayan ocurrido hasta ese momento.”. Asimismo debería completarse la firma de los auditores, que solo firman en la última página, siendo lo correcto firmar en cada una de las que forman el informe de auditoría.

Cuando hacemos referencia a los 7 apartados que no aparecen, no siempre se deben considerar incumplimientos por parte de la Intervención General, ya que en muchas de las ocasiones son porque no existe tal información, como puede ser la identificación de cuestiones para un estudio futuro, o limitaciones en aplicación de normas, incluso las alegaciones de la entidad auditada, aunque en este último caso, hemos comprobado que si existían alegaciones de casi todas las entidades auditadas y en ninguno de los informes se han adjuntado, tal y como indican las normas.

Entre los aspectos que aparecen correctamente en los informes de la Intervención General, se encuentran: una correcta identificación a las entidades auditadas y aquellos a los que va dirigido el informe, los objetivos y el alcance del trabajo, la declaración de que se ha realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría, señala correctamente sus resultados y conclusiones, y realiza las recomendaciones que considera oportunas en cada caso.

A los informes de la Sindicatura de Cuentas se le exigen 10 apartados fundamentales, de ellos 8 cumple correctamente, 1 es incompleto y otro no aparece (tabla nº 21).

El apartado que no aparece en sus informes es la identificación de los destinatarios del informe, que deberían aparecer al menos, en alguna de las partes que forman el Informe de Fiscalización de la Cuenta de la Generalitat. Se debería indicar tal y como lo indican en su Plan Trienal 2005 – 2007, en el que señala: *“Los principales destinatarios de nuestros informes son las Cortes Valencianas, los gestores públicos y en último término todos los ciudadanos de nuestra Comunidad”*.

La fecha de terminación de los trabajos y de emisión del informe no aparece individualmente en cada informe. Tal y como señalamos en el título 6, la única fecha de la que tenemos constancia es la que aparece al final del Volumen III del Informe de Fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat del ejercicio 2007, que aparece junto a la firma del Síndic Major, que es la fecha de aprobación por el Consell de la Sindicatura de Cuentas del volumen mencionado, con los informes contenidos en el mismo, por lo que suponemos que se corresponde con la fecha de emisión de los informes.

El resto de apartados pensamos que los plasma correctamente, como puede ser el título, la identificación de la entidad auditada, razones, objetivos y alcance de la

fiscalización, alcance y normas de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, conclusiones, recomendaciones y firma.

8.1.3. Breve reflexión de la auditoría pública en términos de transparencia

La auditoría pública es un valor en sí mismo, con independencia de su resultado, en tanto la conciencia de la existencia del control sobre el gestor público crea un estímulo a una gestión eficiente. Pues bien, si se avanza una etapa más en este proceso, hay un estímulo reforzado para una gestión más eficiente: que los resultados de esos trabajos de auditoría tengan proyección pública.

Una de las acciones derivadas del Plan Trienal 2005 – 2007 de la Sindicatura de Cuentas, fue la publicación de las cuentas anuales e informes de auditoría financiera de la Intervención en la página web de la Sindicatura, junto con los informes de fiscalización. De esta forma se consigue dar información económico-financiera completa dentro del plazo establecido por la Ley de Sindicatura, es decir aproximadamente un año después de la fecha a la que se refiere las cuentas fiscalizadas. Este plazo es uno de los más inmediatos de todos los OCEX españoles, suministrando además la información más completa relativa al sector público autonómico.

Dentro de esta línea de transparencia informativa, la Intervención General edita y publica a través de la página web de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo, la Cuenta General de la Generalitat, que comprende las cuentas de la Administración Autonómica, entidades autónomas, empresas y fundaciones públicas y los correspondientes informes de auditoría financiera, de legalidad y operativa. Previamente son presentadas ante la Sindicatura de Cuenta antes del 30 de junio de cada año.

Este hecho es destacable, ya que la Generalitat es la autonomía que publicita íntegramente las cuentas de todos sus entes públicos, junto con los informes de auditoría y en un plazo relativamente breve (solo Navarra publica en Internet una información comparable, aunque no tan completa).

Esta política de transparencia informativa iniciada por la Sindicatura y continuada por la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo, tiene como efecto secundario que de los dos componentes principales de los informes: el fiscalizador y el informativo, el segundo haya perdido buena parte de su utilidad, tanto en términos de contenido

como de oportunidad temporal, puesto que toda la documentación mencionada en el párrafo anterior ha sido hecha pública seis meses antes del plazo establecido para la Sindicatura.

Esta última circunstancia merece una reflexión especial. Dado que un objetivo de la Sindicatura es maximizar la utilidad de sus informes y un componente de ellos (el "informativo" ha perdido parte de su utilidad, la nueva situación aconseja reorientar el "componente" fiscalizador de los informes, enfatizando el trabajo sobre determinados aspectos de las cuentas o de la gestión.

Es decir esto nos obliga a profundizar en el proceso de racionalización de la actividad fiscalizadora que hemos comentado anteriormente, de forma que se puedan centrar los esfuerzos en la fiscalización en aquellas áreas y/o entidades autónomas, empresas y fundaciones públicas de la Generalitat que tengan mayor significación (cuantitativa y cualitativa), complejidad o riesgo de auditoría.

8.1.4. Conclusiones sobre las recomendaciones efectuadas en los informes de auditoría

En el capítulo 7 hemos realizado un seguimiento de las recomendaciones efectuadas por cada institución, resultado de las auditorías a los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Observamos que el número de recomendaciones efectuadas por la Intervención General en sus informes de auditoría que se repiten año tras año, es superior al número de incidencias que son subsanadas por la entidad auditada.

En los informes de la Sindicatura de Cuentas aunque nos encontramos con un mayor número de incidencias subsanadas, siguen siendo superiores aquellas recomendaciones que no se llevan a cabo por la entidad.

Nos llama la atención el seguimiento de recomendaciones que realiza la Sindicatura de Cuentas, ya que todos los años solicita a las entidades auditadas que comuniquen las medidas adoptadas o en estudio para subsanar las incidencias señaladas en el informe, tal y como se indica en el artículo 11.2. de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Cuentas: *"La Sindicatura de Cuentas comunicará, a los organismos autónomos controlados, el resultado del mismo, estando éstos obligados, dentro de los plazos concedidos a responder, poniendo en conocimiento de la Sindicatura de Cuentas las medidas adoptadas en base a las verificaciones de control efectuadas"*. También observamos que en todos sus informes, en el apartado de Recomendaciones,

diferencia claramente en distintos párrafos, las recomendaciones que mantiene de ejercicios anteriores, señalando aquellas medidas que la entidad ha comunicado a la Sindicatura para subsanarlas, y aquellas recomendaciones nuevas, fruto de la última auditoría efectuada.

Por el contrario los informes de la Intervención General no son tan extensos en este sentido, y en muchos de ellos no está claramente diferenciado el punto de *Recomendaciones* del resto de apartados que forman el informe. Tampoco nos consta que hagan un seguimiento de las recomendaciones efectuadas.

Claramente la Intervención General de la Generalitat se queda muy por detrás, en este tema, de la Sindicatura de Cuentas. Aun así, deberíamos preguntarnos si la Sindicatura hace todo lo que puede o podría hacer más.

Tanto en el Plan Trienal 2008-2010, como en el posterior, se plantea como objetivo estratégico la mejora del grado de aceptación e implantación de las recomendaciones que se hacen en los informes, mejorando los métodos relativos al seguimiento de las recomendaciones y su presentación en los informes.

Asimismo, nos podemos preguntar si cuando no se llegan a cumplir las recomendaciones señaladas, ¿Qué ocurre? ¿Se vuelven a incluir en el informe del ejercicio siguiente sin más? ¿Existe algún tipo de sanción?. Bien, debemos recordar que la Sindicatura de Cuentas solamente puede ejercer la función jurisdiccional por delegación del Tribunal de Cuentas, pero sí que según la Ley 6/1985, en su artículo 11.3. señala que la Sindicatura informará a las Cortes Valencianas del grado de cumplimiento de sus actuaciones de control por parte de los organismos controlados.

8. 2. PROPUESTAS ANTE EL FUTURO

La eficacia del control interno y del control externo, pasa por instaurar o mejorar, un marco de cooperación y coordinación entre la Intervención General y la Sindicatura de Cuentas, que debería incluirse dentro de uno más amplio como sería entre la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y el Tribunal de Cuentas, incluso también debería contemplarse al Tribunal de Cuentas Europeo, a todos los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas y, por su creciente peso económico-financiero, a los de Control Interno no sólo Autonómico, sino también Local. Con ello se avanzaría para conseguir lo que un día denominó, D. Ubaldo Nieto

de Alba, Presidente del Tribunal de Cuentas, como “*integración cooperativa de controles públicos*”.

Es necesario establecer un procedimiento coordinado de actuación, se deberían elaborar los respectivos programas de actuación anuales. La coordinación podría empezarse al establecer la Sindicatura de Cuentas las fiscalizaciones que forman necesariamente parte de su programa de fiscalización anual, por venir exigidos por la Leyes, haber sido solicitados por Les Corts, o por otros motivos. Seguidamente, con esta información la Intervención General podría elaborar su Plan anual de fiscalización provisional, que se pondría a disposición de la Sindicatura de Cuentas para que éste, a la vista del mismo, completase en su caso el suyo, que pondría en conocimiento de la Intervención para que ésta definiera su plan definitivo. Pensemos que la elaboración de programas o solapamientos y duplicidades más allá de los casos inevitables, produce consecuencias negativas: despilfarro de recursos públicos, humanos y materiales, serias perturbaciones para los gestores, ya que tienen que atender para las mismas finalidades, simultáneamente, a dos fiscalizadores, y por tanto se produce una mala imagen de las instituciones de control.

Asimismo, debería establecerse y aplicarse idénticos criterios, puesto que en caso contrario pueden acabar valorándose los mismo hechos y situaciones, en los informes correspondientes, de forma distinta e incluso contradictoria, lo que además de debilitar la validez de esos criterios, sitúa a los gestores en una posición complicada a la hora de decidir en qué sentido proceder. Tampoco ello quiere decir que sea bueno conseguir siempre la plena coincidencia de criterios entre la Sindicatura de Cuentas y la Intervención General, pero sí que sería conveniente que las discrepancias se redujesen lo máximo posible, con conocimiento recíproco de los criterios respectivos aplicados de su motivación.

Por tanto, sería recomendable que ambas Instituciones:

- a) Realizaran algunas reuniones tendentes a evitar actuaciones duplicadas, lo que podría suponer modificaciones en sus respectivas programaciones.
- b) Recabar de la Intervención los resultados y otros antecedentes de sus actuaciones de control sobre las entidades que deba fiscalizar la Sindicatura, para apoyarse en ellos en la mayor medida posible, evitando así repeticiones de pruebas que no sean imprescindibles y, en su caso, para contrastar y uniformar criterios. Habría que dejar siempre a salvo, naturalmente, el respeto

recíproco a las competencias de ambas instituciones y a su independencia de actuación.

Referente al seguimiento de las recomendaciones que se realiza, sería conveniente que la Intervención General elaborase un procedimiento a seguir para comprobar el grado de aceptación e implantación de las recomendaciones que efectúa en sus informes de auditoría.

Por parte de la Sindicatura de Cuentas debería revisar los métodos relativos al seguimiento de las recomendaciones. Al igual que debería estudiar el número de recomendaciones aceptadas y aplicadas por las entidades fiscalizadas, y realizar un informe especial de seguimiento de las recomendaciones efectuadas en los informes de fiscalización realizados en los últimos años de aquellas entidades que se considere más necesario.

Finalmente, tengo el convencimiento de que las relaciones entre la Sindicatura de Cuentas y la Intervención General cada vez son más fluidas y fructíferas, y que están sentadas las bases para que así continúen, bajo un espíritu de colaboración y mutua confianza, y que la concurrencia en las actividades de control esta alejada de cualquier recelo de malsana competencia, y se orientan por una dinámica de cooperación , que contribuye a otorgar valor añadido a sus funciones y , en definitiva, a una mayor satisfacción en el cumplimiento de sus fines, y por ende, a una mejora de la gestión pública.

Bibliografía

BIBLIOGRAFÍA

Apuntes de las asignaturas cursadas en la carrera de Gestión y Administración Pública

- Auditoría Contable cursada en 3º curso de GAP (Curso 2005 - 2006).
- Gestión Administrativa I cursada en 2º curso de GAP (Curso 2004 – 2005).

Artículos de revista

- Díaz Zurro, Alicia (2002). *El control externo visto desde el control interno*. Revista Española de Control Externo, nº 12, 2002 pp. 89 – 112.
- Garcés Sanagustín, Mario (2006). *La eficacia de la auditoría pública: en especial, el seguimiento de recomendaciones*. Revista Partida Doble, nº 180 septiembre pp. 94 – 103.
- García Fernández, Roberto; Suárez Álvarez, Eva (2003). *Estructura y funcionalidad del control interno en el sector público español*. Revista Auditoría Pública, nº 30 junio pp. 72 – 79.
- Marques de Almeida, José Joaquim; Costa Marques, María da Conceição da (2004). *Intensificar el papel de la auditoría en el sector público: una oportunidad para reforzar la eficiencia de las organizaciones*. Revista Auditoría Pública, nº 32 abril pp. 31 – 43.
- Melián Hernández, José A. (2006). *Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público*. Revista Auditoría Pública, nº 39 junio pp. 33 – 40.
- Montesinos Julve, Vicente (1994). *La normalización en la auditoría del sector público*. Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XXIV, nº 79 abril – junio pp. 433 – 462.
- Velarde Fuertes, Juan (2002). *Utilidad del control interno para el control externo: Propuestas para una mayor eficacia*. Revista IGAE, nº 5 octubre pp. 46 – 62.

Contribuciones

- Cuñado Ausín, Gregorio (2006). *El sistema de control sobre la actividad económico – financiera del sector público y la colaboración de las firmas privadas de auditoría en el control de la gestión pública*. En el II Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Sevilla.
- González Pérez, Agustín (2008). *Auditorías de servicios públicos gestionados a través de Entes Instrumentales y de concesionarios, las funciones de la*

Intervención General como Órgano de Control Interno. En el III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Pamplona.

- López – Quiñones Maján, Luís (2008). *El marco general del control y sus especificidades sobre este tipo de entidades.* En el III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Pamplona.
- Olivas Arroyo, Miguel (2008). *La experiencia de los órganos de control externo en esa colaboración: actividades contratadas y resultados de las mismas.* En el III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Pamplona.

Documentos electrónicos

- Cuenta General de la Intervención General ejercicios 2005 al 2007, http://portales.gva.es/c_economia/web/html/LaConselleria/InfoGeneralLaIntervencionGeneralCuentas_c.htm (Febrero 2009).
- Informe de Fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat del ejercicio 2005 al 2007, <http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/vInformes/CastellanoCGGV?openview> (Febrero 2009)
- Normas de Auditoría del Sector Público (01/09/1998), y Normas Técnicas de Auditoría, http://www.igae.meh.es/Internet/Cln_Principal/ClnControlGastoPublico/NormasAuditoriaSectorPublicoYNormasTecnicas.htm?FRAMELESS=true (Febrero 2009)
- Página Web de la Sindicatura de Cuentas, extracto de las siguientes figuras: ¿Cómo nos organizamos? (<http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/organizacion>) y ¿Qué hacemos? (<http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/quehacemos>) (Mayo 2009)
- Plan trienal 2005 – 2007 de la Sindicatura de Cuentas, http://www.funiovi.org/fiscalizacion/plan_trienal_cas.pdf
- Plan Trienal 2008 – 2010 de la Sindicatura de Cuentas, [http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/plantrienal2008/\\$file/plan%20trienal%202008-2010.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/plantrienal2008/$file/plan%20trienal%202008-2010.pdf) (Mayo 2009).
- Principios y normas de auditoría del Sector Público, Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, [http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/normasauditoria/\\$file/PNASP.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/normasauditoria/$file/PNASP.pdf) (Febrero 2009).
- Programa Anual de Actuación 2009 de la Sindicatura de Cuentas, [http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/programaanual/\\$file/PAA2009.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/programaanual/$file/PAA2009.pdf) (Mayo 2009)

Leyes y Normas

- Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, del Consell de la Generalitat, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana.
- Decreto 72/2005, de 8 de abril, del Consell de la Generalitat, por el que se aprueba el Reglamento del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Generalitat.
- Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Cuentas.
- Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.
- Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, modificado por Ley Orgánica 1/2006, de 10 de Abril, de Reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de Julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana.
- Reglamento de Régimen Interior de la Sindicatura de Cuentas, aprobado mediante Acuerdo el 19 de septiembre de 1986, de la Comisión de Coordinación, Organización y Régimen de las Instituciones de la Generalitat de las Cortes Valencianas.

Libros

- Comisión de Normas Técnicas de Auditoría Pública (2008). *Documento nº 1 Marco General de Auditoría del Sector Público*. Edita la Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP).
- Hernández García, Salvador M. (1999) *El Control Financiero del Gasto Público de España*. Edita la Fundación Auren.
- Manual de Auditoría del Sector Público (2001) Barcelona. Edita Faura-Casas.
- Polo Garrido, F.; Martín Yeste, A.M. (2008) *Introducción a la Auditoría del Sector Público*. Edita la Universidad Politécnica de Valencia.
- Torres Pradas, L. (2002) *La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública*. Edita la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).