

# El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. El Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio

---

**Enriqueta Chicano Jávega**

**Ana Cossío Capdevila**

**Manuel Ángel Aguilar Belda**

**Manuel Lagarón Comba**

## **RESUMEN**

Podría afirmarse que una forma adecuada de cerrar el ciclo de fiscalización llevado a cabo por un órgano como el Tribunal de Cuentas (TCu) es el seguimiento de las recomendaciones reflejadas en cualquiera de sus informes. Si esta labor se llevara a cabo de forma recurrente en cada entidad u organismo fiscalizado y, en cualquier caso, siempre después de cada proceso de revisión, el impacto de la actividad fiscalizadora del Tribunal, no sólo sería apreciable en lo referente al cumplimiento de los principios clásicos de buena gestión por parte de tales organismos; sino que el efecto podría ser medible también en términos monetarios y, de este modo, cuantificado. Sería, por tanto, la huella financiera positiva producida por la citada actividad, también llamado impacto financiero de la fiscalización (en adelante IF).

Quizá, los tiempos actuales inviten a los órganos de control a esforzarse en evidenciar mejor su cometido, tanto por el empeño en la observancia del cumplimiento de dichos principios clásicos, como por su propia eficiencia, al poner de manifiesto el valor eco-

nómico de todo aquello que ha supuesto una mejora o un beneficio público como consecuencia del ejercicio de su tarea.

Los ámbitos de gestión que son más proclives a ser fiscalizados desde esta perspectiva; la importancia del diseño de las recomendaciones para que su adopción permita un adecuado seguimiento y evaluación de las mismas; la propuesta de una metodología a seguir, así como la presentación de un caso real, son algunos de los aspectos que se intentan abordar en el presente artículo.

## **1. INTRODUCCIÓN: LA DECLARACIÓN DE IMPACTO FINANCIERO**

En la esfera pública, la gestión llevada a cabo por cualquier entidad en el cumplimiento de sus objetivos debiera traer consigo beneficios a la ciudadanía, los cuales se convertirían en mejoras o utilidades mensurables y que cualquier parte interesada podría constatar como metas conseguidas. Tales mejoras o utilidades pueden ser financieras y no financieras, en función de que sean o no medibles también desde una perspectiva monetaria; es decir, cuantificables.

Por ejemplo, un programa presupuestario cuya ejecución origine la creación de espacios verdes en ciertas zonas urbanas, u otro que permita una percepción por parte de la población de que se ha reducido notablemente la inseguridad ciudadana; ambos son mensurables por cuanto que pueden ser evaluados mediante indicadores, por ejemplo, de salud o de satisfacción, si bien ni una ni otra son por sí mismas cuantificables en términos monetarios.

Por su parte, de un programa presupuestario cuya ejecución suponga ahorro en los gastos o aumento de los ingresos, no sólo son medibles sus resultados, sino que son también cuantificables puesto que puede conocerse el monto total del ahorro o de los ingresos derivados de su cumplimiento.

En este sentido, las recomendaciones, medidas o propuestas establecidas en el último apartado de los informes presentados por el Tribunal de Cuentas (TCu) es quizá donde se sustancie el objeto último de su acción fiscalizadora, que es el de promover la mejora de la acción pública poniendo en evidencia sus deficiencias, al tiempo de proponer medidas para su consecución. Igualmente, son éstas las que se configuran como el instrumento propicio para que los entes controlados dispongan de una ruta de actuación que permita subsanar los errores detectados.

Un seguimiento bien diseñado y recurrente sobre el cumplimiento de las propuestas puede concluir en lo que se denominaría Declaración de IF, que sería el reconocimiento explícito por parte del Tribunal de que aquéllas han sido tenidas en cuenta y han producido beneficios que son mensurables en términos monetarios; es decir, cuantificables.

Por tanto, el control de los resultados que puedan producir las fiscalizaciones está siempre referido a las utilidades que tal acción del TCu haya podido promover en la gestión posterior de las entidades previamente fiscalizadas, especialmente en lo referente al cumplimiento de la legalidad y de la eficiencia de los procedimientos de gestión. No obstante, cuando dichas utilidades sean cuantificables, se convierten en IFs; y éste es el caso concreto al que se hará referencia a lo largo de este trabajo.

## **2. PRINCIPIOS APLICABLES A LOS IMPACTOS FINANCIEROS DE LA FISCALIZACIÓN**

La Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (NAO) y la Oficina General de Rendición de Cuentas de los EEUU (GAO), ambas tradicionalmente implicadas en la evaluación de los IFs generados por sus respectivas labores auditoras, establecen una serie de principios que les son de aplicación. Tomando como referencia los de la NAO<sup>1</sup>, y una vez adaptados a nuestro ordenamiento, podrían definirse como sigue:

**Causalidad:** ha de haber una relación causal entre el trabajo llevado a cabo por el TCu y la mejora obtenida por el ente fiscalizado. Dicha causalidad puede ser directa, cuando éste haga cambios en la línea de las recomendaciones del TCu; o indirecta, cuando en condiciones normales dicha mejora se hubiera producido por sí misma; no obstante, la acción del TCu aceleró su obtención al verse estimulado aquél por las propuestas planteadas.

**Realización:** los IFs han de ser constatados antes o a lo largo del año natural en el que son declarables. A veces, y como consecuencia del examen efectuado, pueden advertirse errores que son corregidos inmediatamente. No obstante, lo normal es que transcurra un periodo entre la aceptación de una recomendación por parte del

---

<sup>1</sup> 2011 *Financial Impacts Guidance. National Audit Office.*

ente fiscalizado y la constatación de las utilidades que ésta pueda brindar. Por ejemplo:

- En el caso de que la acción del TCu haya supuesto la introducción de un nuevo escenario jurídico, la declaración de IF no debe llevarse a cabo en tanto en cuanto la normativa correspondiente no sea aprobada, los sistemas de gestión puestos en marcha y las mejoras económicas obtenidas debidamente verificadas.
- Cuando la actuación haya originado avances en el proceso de recuperación de deudas pendientes a favor del organismo, sólo se debe declarar el IF una vez que se haya observado un claro incremento en la recuperación de las mismas.
- En el caso de que la acción suponga una mayor eficiencia en la gestión posterior del ente, no se debe declarar el IF hasta que no exista evidencia clara de que los objetivos han sido alcanzados con un rendimiento superior.
- Cuando se hayan producido pagos duplicados o indebidos, no se debe declarar el IF hasta que las devoluciones no se hagan efectivas en la tesorería del organismo o de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, en su caso.

**Atribución:** es la parte proporcional del IF que se deba a la actuación del TCu y no a otros agentes externos.

- En este caso, es posible que se solapen las propuestas emitidas en el informe con las mejoras que la entidad fiscalizada haya puesto en marcha, así que es preciso establecer cuál es el grado de contribución del órgano fiscalizador al beneficio obtenido y qué parte le corresponde a aquélla. En el caso de que el efecto se deba a otros agentes distintos del fiscalizador y del fiscalizado, no se hablaría de solapamiento, sino de atribución referida a otros factores externos.
- Téngase en cuenta que esta operación de cálculo no responde a una regla exacta, por lo que el responsable de determinarla (evaluador de impacto) ha de considerar en cada caso qué hubiera sucedido si el fiscalizador no hubiera llevado a cabo su revisión.

**Validación:** todos los IFs que sean atribuibles a la acción del TCu debieran ser confirmados por la entidad fiscalizada al máximo nivel de gestión, lo que añadiría gran valor a las declaraciones correspondientes. Éstas, a su vez, necesitarían de evidencia suficiente de conformidad por parte de aquélla, como cartas o infor-

mes de reconocimiento explícito de que el avance se ha obtenido a raíz de la intervención del TCu.

### **3. TIPOS DE IMPACTOS FINANCIEROS**

También la NAO, en el documento ya referenciado, ha puesto énfasis en la clasificación de los IFs. Adaptados éstos al ámbito de la fiscalización en nuestro país, podría establecerse la siguiente:

- Cuantificables: los que traen consigo de forma directa ahorros en los gastos o aumento de los ingresos del organismo revisado.
- Con mejoras y cuantificables a posteriori: los que conllevan un incremento en la productividad o un avance en la calidad de los servicios, aunque aplicando proporcionalmente menos recursos. Esto podría suponer ahorros, los cuales sí pueden ser cuantificados.
- Con beneficios a terceros y cuantificables a posteriori: los que, debidos a la acción del TCu, pueden afectar directa o indirectamente a los consumidores, contribuyentes o a la economía en general.

Ejemplos:

- Impacto cuantificable:
  - El que se derivaría de la recomendación de obtener ahorros en el sector de la defensa nacional mediante una renegociación de los contratos de catering y suministro de alimentos. Esto significaría reducciones en los gastos.
- Impacto con mejoras y cuantificable a posteriori:
  - El que se derivaría de la recomendación de optimizar el programa de productividad de los funcionarios de prisiones. Ello puede traer consigo la reducción de la tasa de absentismo laboral y, por tanto, la recuperación de jornadas de trabajo. La consecuencia es la aplicación de recursos proporcionalmente menores destinados al servicio en sí mismo, los cuales podrían generar ahorros también cuantificables.
- Impacto con beneficios a terceros y cuantificable a posteriori:
  - El que se derivaría de la recomendación de utilizar software libre en los equipos informáticos de uso en las administraciones públicas. Esta propuesta, no sólo evita-

ría costes cuantiosos para el erario público que serían fácilmente cuantificables, sino que traería consigo un acto de imitación por parte del usuario privado que le redundaría positivamente como consumidor.

#### 4. LA IMPORTANCIA EN EL DISEÑO DE LAS RECOMENDACIONES

Respecto de una declaración de IF emitida por un órgano fiscalizador, cuanto más precisas y detalladas sean las recomendaciones del informe al que estén referidas tanto más facilidad habrá para llevar a cabo su seguimiento, y de evaluarlo y declararlo posteriormente tras la adopción de éstas por parte del ente fiscalizado.

En este sentido, las vigentes Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas<sup>2</sup>, si bien están actualmente sometidas a revisión, no ayudan especialmente a su valoración posterior, por cuanto que en ellas se dice: «No será necesario establecer una correspondencia directa entre las conclusiones y las recomendaciones, ni en número ni en contenido». Según este enfoque, quizá se dé pie a cierta generalización y ambigüedad que pueda dificultar la evaluación del seguimiento de las propuestas y, consecuentemente, de su declaración de impacto.

Por su parte, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público<sup>3</sup> sí que establecen cierta correlación al afirmar: «En la opinión o conclusiones se pone de manifiesto si existe conformidad entre las cuentas y hechos auditados y los principios, criterios y normas que le sean de aplicación; se trata de una constatación lo más objetiva posible de los hechos, que ha de presentarse de forma concreta y concisa. El órgano auditor, sin embargo, suele disponer de una valiosa información sobre la entidad auditada, y está en condiciones de señalar como recomendaciones, medidas concretas que mejoren sus actuaciones».

También en esta dirección, Luis Carlos Sánchez Sánchez, en su artículo *El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos*<sup>4</sup>, manifiesta:

---

<sup>2</sup> Normas Internas de Fiscalización del tribunal de Cuentas. Ediciones Tribunal de Cuentas de España, 1997 (en revisión en 2013).

<sup>3</sup> Principios y Normas de Auditoría del Sector Público. Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, 1992.

<sup>4</sup> El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos. Revista Española de Control Externo. Vol. 8, N.º 22, 2006.

*«De acuerdo con la opinión de diversos profesionales en la materia, las siguientes cuestiones contribuirían a favorecer el cierre del ciclo de control, haciendo posible la valoración de la eficacia de las recomendaciones establecidas en los informes censores:*

- Incluir en los mencionados informes recomendaciones claras, concisas, aplicables y de beneficios superiores a los costes que generaría su implantación, lo que fomentará su adopción por los gestores (al crear un «estímulo»).*
- Idear mecanismos que faciliten el seguimiento posterior de las mencionadas recomendaciones, a través de sistemas como los antes expuestos e, incluso, fomentar la elaboración de indicadores sobre los resultados realmente obtenidos en el control.*
- En el caso de realizar auditorías periódicas sobre una entidad, la verificación del cumplimiento de las recomendaciones emitidas en informes anteriores debería incluirse siempre entre los objetivos del nuevo trabajo.*
- Si las fiscalizaciones no fueran periódicas, pueden elaborarse posteriormente procedimientos específicos de seguimiento, por ejemplo, al cierre de cada legislatura parlamentaria.»*

No hay duda de que, en este caso, el evaluador se verá tanto más favorecido en su labor en cuanto que las medidas estén diseñadas con la debida precisión y detalle, aumentando así su capacidad para ser evaluada la adopción posterior.

Por otra parte, cabe añadir que un correcto y exhaustivo seguimiento de aquéllas también redundaría en beneficio de la planificación, orientando los programas y evitando, en algunos casos, fiscalizaciones de repetición.

## **5. ÁMBITOS Y ÁREAS DE GESTIÓN MÁS PROCLIVES A LA DECLARACIÓN DE IMPACTO FINANCIERO**

Hay algunos ámbitos de gestión que son especialmente proclives a la declaración de IF por parte del órgano fiscalizador:

### **Área: Contratación de suministros y bienes**

- Impactos declarables:

El valor económico derivado de:

- La reducción de costes a través de la renegociación de contratos, compras masivas, etc.;
- La aplicación de criterios de economías de escala;

- La racionalización del uso de las instalaciones;
- El fomento de la competitividad entre proveedores.
- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Sistema de contratación para el suministro de alimentos y catering en el sector público;
  - Encomienda de gestión en el sector público;
  - Modernización del sistema de contratación de suministros del Ministerio de Defensa;
  - Modernización del sistema de contratación de suministros de la D. G de Instituciones Penitenciarias.

#### **Área: Gestión interna**

- Impactos declarables:

El valor económico producido por:

  - La reducción de la burocracia y de la complejidad de los procesos;
  - La mejora en la eficiencia de los procesos.
- Ejemplo de una posible fiscalización:
  - Ampliación del acceso al aprendizaje a través de las nuevas tecnologías en las Administraciones Públicas.

#### **Área: Gestión de activos y de almacenes en los servicios de emergencia**

- Impactos declarables:

El valor económico obtenido de:

  - Un mejor control y gestión de activos y recursos, optimizando la capacidad de gestión de los servicios a damnificados;
  - Un control más eficaz sobre los inventarios y almacenes, mejorando los procedimientos de reducción de la capacidad almacenada con vistas a reducir posibles pérdidas;
  - El incremento de los ingresos mediante la venta de activos en desuso.



- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Defensa de la población frente a las inundaciones;
  - Renovación de los alojamientos sociales en caso de emergencias.

**Área: Recursos humanos**

- Impactos declarables:

El valor económico procedente de:

  - El incremento de la productividad;
  - El avance en la gestión del servicio de atención al ciudadano;
  - La reducción de los niveles de baja por enfermedad y otros absentismos.
- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Gestión de las causas de absentismo laboral en las instituciones penitenciarias;
  - Gestión de las causas de absentismo laboral del personal de justicia.

**Área: Ahorros o beneficios directos a la ciudadanía:**

- Impacto declarable:

El valor económico resultante de:

  - Un progreso en la gestión de los servicios mediante menos cargas económicas al consumidor.
- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Beneficios a los consumidores derivados de la competitividad en el mercado del software en las Administraciones Públicas.

Por su parte, dentro de las distintas áreas de gestión, los aspectos en los que suelen obtenerse IFs para su posterior valoración son:

- Pagos duplicados o indebidos;

- Recuperación de las subvenciones en los casos en los que no se hayan observado las condiciones establecidas;
- Intereses previstos en las cuentas bancarias y demás productos financieros no cumplidos;
- Recuperación de deudas no satisfechas;
- Recuperación de tasas no pagadas, etc.

## **6. ALGUNOS APUNTES SOBRE UNA METODOLOGÍA A DESARROLLAR EN LA EVALUACIÓN DE IMPACTOS FINANCIEROS**

A veces, puede ser relativamente fácil cuantificar algunos IFs fruto de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal. Esto ocurre con los ahorros directos registrados por los organismos fiscalizados que, tras aplicar las propuestas, obtienen una reducción de gastos o, simplemente, corrigen errores por pagos duplicados o indebidos en los que hayan incurrido.

En otras ocasiones, la dificultad que genera el solapamiento de los impactos hace que su cálculo sea más complejo. Esto sucedería si el TCu propusiera, por ejemplo, sistemas a través de los cuales se podrían obtener los mismos efectos a costes más bajos, pero cuando también el propio organismo fiscalizado hubiera introducido ya los suyos para conseguirlos.

En estas situaciones de solapamiento sería preciso, entre otras tareas:

- Efectuar una comparación entre el «antes y después» de aplicar los sistemas propios, pero sin tener en cuenta la recomendación;
- Efectuar una comparación entre el «antes y después» de aplicar los sistemas propios, pero teniendo en cuenta la recomendación; y
- Analizar el «después» de ambas comparaciones y extraer las conclusiones correspondientes.

Por su parte, en las circunstancias en las que no se aprecia solapamiento, que son las más sencillas, el método de cálculo se enfoca directamente, bien sobre los resultados de aquellas propuestas que han producido una reducción de costes o bien sobre los resultados

de las que han mostrado un claro incremento en los ingresos obtenidos. Ejemplos de cálculo:

**Caso en el que se reducen los costes:** Una fiscalización del sistema de suministro de bienes y servicios del Ministerio de Justicia puede recomendar buscar alternativas de mercado para reducir los precios de compra. El IF es, obviamente, el valor del ahorro obtenido.

Un ejemplo claro lo encontraríamos en las operaciones relativas a la adquisición de bienes y servicios gestionados por los centros penitenciarios adscritos a la Dirección General de Instituciones Penitenciarias. Tras el análisis de los costes absorbidos por dichos centros para el suministro de bienes alimenticios, la medida podría centrarse en sustituir el sistema individualizado de compra llevado a cabo por cada uno de ellos por otro centralizado y masivo para todos. Esto supondría un ahorro en los costes de adquisición.

En consecuencia, existen al menos dos métodos para calcular el IF:

- Efectuar una comparación entre el gasto total anual, una vez aplicada la recomendación, y lo que se hubiera gastado en caso de no haberla tenido en cuenta; o,
- Efectuar una comparación entre el coste unitario por recluso, una vez aplicada aquélla, y el coste unitario antes de su aplicación.

**Caso en el que se incrementan los ingresos obtenidos:** Un examen de los ingresos procedentes de la venta de entradas a los museos gestionados por la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales, y por el que se comprobaran discrepancias entre los partes de visitas y los justificantes de ingreso, permitiría recomendar a la Subdirección General de Museos Estatales el desarrollo de una aplicación informática que garantizase los criterios de calidad en materia de observación en el acceso a los museos y su correspondiente ingreso por venta de entradas.

- Aquí, el cálculo se haría mediante la simple comparación entre los ingresos anuales recaudados, una vez aplicada la medida, con los que se hubieran seguido recaudando en caso de no haberla tenido en cuenta.

Otra posibilidad que puede plantearse es la de valorar el IF cuando la calidad de los resultados se ha optimizado aplicando el mismo o menor coste; es decir, aumentando la eficiencia. Esto ocurriría si se observara un avance en la calidad de los servicios prestados a los visitantes de los referidos museos. No obstante, aquí el resultado no es tan fácil de cuantificar pero igualmente importante que cuando sí lo es.

En una situación como la descrita, se hace imprescindible la utilización de indicadores adecuados, como los de satisfacción, e intentar asignar a dicho indicador un valor al que luego habría que poner en relación con el coste del servicio prestado, una vez optimizado. La consecuencia de la comparación traería consigo la cuantificación del avance.

Otro aspecto relevante a considerar es que la cuantificación de un IF ha de medirse siempre en términos netos, o sea, deduciendo de las mejoras obtenidas por la entidad fiscalizada, a raíz de la aplicación de la medida, los costes asociados para su ejecución. Cuando la determinación de dichos costes sea compleja o no pueda estimarse, es aconsejable que, en función de las circunstancias de cada caso, se considere una reducción ponderada y justificada sobre el impacto bruto generado para no distorsionar la contribución de aquélla sobre la mejora obtenida realmente.

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

Por otra parte, y en lo referente a cómo registrar en papeles de trabajo un IF, el TCu ha de prever siempre el seguimiento de sus propuestas y conocer las acciones emprendidas por la institución fiscalizada para acometerlas: esto permitirá conocer los posibles resultados procedentes de aquéllas. En este sentido, bastaría con registrar en una hoja de cálculo y en forma de matriz dichas propuestas, la actualización rutinaria de las acciones emprendidas para adoptarlas y, finalmente, la estimación del IF neto derivado de su aplicación.

Ejemplo de matriz de evaluación con costes de implementación asociados:

*Una entidad ha puesto en marcha las recomendaciones del TCu, lo que le ha supuesto unos costes de 100 u. m. La entidad considera que los bene-*

*ficios derivados de la recomendación se harán efectivos durante cuatro años a razón de 50 u. m. anuales, a partir del segundo año desde la implementación.*

	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
IF tras la recomendación	0	50	50	50	50
Costes de implementación aplicados	(100)	0	0	0	0
IF acumulado	0	50	100	150	200
Costes de implementación acumulados	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)
IF neto anual declarable	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>50</b>	<b>50</b>

La matriz, de forma muy esquemática, revela que, pese a que los beneficios resultantes de la recomendación se esperan a partir del segundo año desde su adopción, los costes de ejecución sufragados en el primer año no son absorbidos hasta el tercero, de modo que sólo durante los dos años restantes el órgano fiscalizador podría declarar IF por la cantidad prevista para cada uno.

Finalmente, cabe resaltar en este apartado la figura del evaluador de IF. No se trata de una figura indefinida sino que, muy por el contrario, es la persona encargada de, una vez concluido el examen y establecidas sus medidas de forma clara y detallada, evaluar el impacto tras realizar el oportuno seguimiento de la adopción y ejecución de las mismas.

El evaluador ha de llevar a cabo, al menos, las siguientes tareas:

*a)* Finalizados los trabajos de revisión, participar en la elaboración de las medidas a consignar en el informe correspondiente, con vistas, fundamentalmente, a que las que sean susceptibles de posible IF reúnan los parámetros necesarios para su análisis posterior.

*b)* Incorporar en el expediente de seguimiento de la fiscalización toda la documentación precisa para la valoración de IF, entre la que cabe destacar las matrices, la agenda y la declaración.

*c)* Pasado el tiempo previsto en las propuestas, promover el contacto con el ente revisado para que éste informe por escrito de la marcha de implementación de aquéllas, cuando hayan sido adoptadas; y determine, desde su perspectiva, cuál es el IF que se haya podido generar gracias a la fiscalización, por cuántos años y cuáles han sido los costes asociados.

d) Proponer, si es preciso y de forma razonada, la realización de un nuevo proceso de seguimiento de tales propuestas.

e) Colegir de toda la información existente y de la que pueda obtenerse a posteriori, si se trata de un IF, por tanto, cuantificable en términos monetarios; o de un impacto no financiero, el cual se evaluaría a través de los indicadores adecuados, pero no formaría parte de la estimación de IF sino de impacto general, la cual tendría un tratamiento distinto.

f) Efectuar el análisis de acuerdo con una metodología creada específicamente por el TCu.

g) Agregar los resultados de cada evaluación a aquello que podría denominarse Informe Anual de Impactos, el cual sería centralizado por las autoridades correspondientes de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, una vez recibidas todas las evaluaciones procedentes de cada Departamento.

## **7. EL IMPACTO FINANCIERO DERIVADO DE LA FISCALIZACIÓN DEL CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES (CSD): UN CASO DE ESTUDIO**

Se describe a continuación un caso real desarrollado por el Departamento del Área Político-Administrativa del Estado, del TCu, y que refleja, por su casuística, una de las situaciones más comunes que pueden plantearse: la del reintegro de subvenciones pagadas por el organismo fiscalizado pero indebidamente justificadas por el receptor de las mismas.

El 20 de julio de 2006, el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó el informe N.º 719 relativo a la Fiscalización de la financiación pública de la Real Federación Española de Fútbol y Control del destino de dichos fondos por parte del Consejo Superior de Deportes (Ejercicios 2002 y 2003).

En el apartado VII de dicho informe constan las siguientes recomendaciones:

*7.1 El Tribunal de Cuentas recomienda en primer lugar que el Consejo Superior de Deportes revise rigurosamente y explicité formalmente los fundamentos y criterios en los que basa su política de subvenciones a las federaciones deportivas, de modo que se cumplan estrictamente los principios básicos (legalidad, igualdad, transparencia, publicidad, concurrencia, eficacia, eficiencia, y economía) en la concesión, aplicación y rendición de cuentas de estos fondos públicos.*

*7.2 Se estima indispensable también que el Consejo Superior de Deportes desarrolle un sistema de control efectivo sobre la correcta gestión y justificación de las subvenciones que concede a la RFEF y, en cuanto resulten de aplicación los supuestos analizados en este informe, a los demás beneficiarios de las subvenciones que gestiona, tanto las correspondientes al deporte en general como las relativas a la distribución de la participación de las distintas entidades en la recaudación de las apuestas deportivas.*

*7.3 En cuanto a las deficiencias e irregularidades concretas reseñadas en este informe que suponen la falta de justificación de las subvenciones percibidas por la RFEF en el período de referencia, se considera necesario que el Consejo Superior de Deportes inste a la debida rendición en forma de las mismas por parte de la RFEF y, en su caso, se proceda, de acuerdo con la normativa vigente, al reintegro de las cantidades insuficientemente justificadas. Todo ello sin perjuicio de las actuaciones que el Tribunal de Cuentas considere oportuno iniciar, de acuerdo con su jurisdicción y competencias.*

Unos meses después, y con cierta demora –es fundamental que disminuyan en lo posible los retrasos para no alterar el normal proceso de seguimiento–, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, a la vista de dicho informe, acordó en su sesión de 19 de diciembre de 2006 instar al Gobierno a que tomara una serie de medidas, entre las cuales cabe destacar las siguientes:

*Que el Consejo Superior de Deportes mantenga congeladas las subvenciones correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006 hasta que se produzca el reintegro de las cantidades insuficientemente justificadas percibidas en el periodo de referencia objeto del Informe de fiscalización, por la Real Federación Española de Fútbol.*

*Que sean reclamadas, a través del Consejo Superior de Deportes, la justificación de los gastos de la Real Federación que el Tribunal de Cuentas detecta como no justificados y en caso de no hacerlo en el plazo de tres meses, se articule un procedimiento para la devolución de las cantidades no justificadas que tienen origen en la subvención pública del Estado.*

*Que encomiende al Consejo Superior de Deportes la incoación de expedientes de reintegro de las subvenciones que deriven de las actuaciones del Tribunal de Cuentas, así como de las propias actuaciones del Consejo Superior de Deportes.*

Por su parte, y pasados ya seis años desde el citado acuerdo, el Tribunal de Cuentas decidió solicitar información a la entidad fiscalizada en relación con la marcha de implementación de las propuestas formuladas en su informe de 2006, a través de un escrito dirigido a ésta, el 13 de febrero de 2013.

Pocos días después, el CSD respondió en los siguientes términos (se incluyen sólo los apartados más relevantes):

*En contestación a dicho requerimiento le informo sobre el seguimiento de dichas recomendaciones que se concretaron en las siguientes:*

*1. Revisión de los fundamentos y criterios en los que el Consejo Superior de Deportes basa su política de subvenciones a las federaciones deportivas.*

*En función de esta recomendación, mediante Orden ECI/2768/2007, de 20 de septiembre, del Ministerio de Educación y Ciencia, se aprobaron las bases reguladoras para la concesión de subvenciones y ayudas por el Consejo Superior de Deportes en las que se concretan y establecen la finalidad, objetivos y límites de las subvenciones y ayudas concedidas por este Organismo, bases que se han visto actualizadas a través de la reciente publicación de la Orden del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte ECD/2681/2012, de 12 de diciembre.*

*2. Desarrollo de un sistema de control efectivo sobre la correcta gestión y justificación de las subvenciones que el Consejo Superior de Deportes concede a la RFEF y a los demás beneficiarios de las subvenciones que gestiona.*

*Con relación a la RFEF, el Consejo Superior de Deportes modificó el sistema de cobro de la subvención por parte de la RFEF, pasando al sistema de pago en firme; esto es, la RFEF no percibía los fondos de la subvención hasta que no estuviera correctamente justificada la misma, anteriormente se seguía un sistema de pago anticipado de las subvención.*

*3. Rendición en forma de las subvenciones concedidas por el Consejo Superior de Deportes en los ejercicios objeto de revisión por el Tribunal de Cuentas.*

*Mediante acuerdo del Director General de Deportes, de 8 de noviembre de 2006, se comisionó a tres funcionarios del Consejo Superior de Deportes para la realización de un procedimiento de comprobación de las subvenciones percibidas por la RFEF en los ejercicios 2002 y 2003 que fueron objeto de reparo por el Tribunal de Cuentas en su informe, y de la apertura de tres expedientes de reintegro, que tras la exhaustiva comprobación realizada se concretaron en tres resoluciones que supusieron el reintegro, por parte de la RFEF, de un importe de 4.384.035,39 €, incluidos los intereses de demora, resoluciones que, tras ser todas ellas recurridas por la RFEF en vía contencioso administrativa, han sido confirmadas.*

A la vista de esta información, el Tribunal consideró preciso ampliar suficientemente la contestación anterior, si bien no estimó necesario iniciar un nuevo proceso de control, en este caso, del seguimiento de las propuestas. El escrito de aclaración se redactó como sigue:

*En relación con su escrito de 21 de febrero de 2013, informando sobre seguimiento de las recomendaciones que el Consejo Superior de Deportes ha llevado a cabo a raíz del Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de 20 de julio de 2006, se interesa que facilite a este Tribunal la siguiente*



información referida a los tres expedientes de reintegro mencionados en el apartado 3 de dicha contestación:

1. Identificación de las subvenciones a las que tales expedientes de reintegro están referidas y en qué fecha y por qué importe fueron anticipadas por el CSD a la RFEF.

2. Fechas en las que tuvo lugar el reintegro de dichos expedientes y cuantía de dicho reintegro en el Tesoro Público por parte de la RFEF.

3. En su caso, cuantía pendiente de reintegro por parte la RFEF.

4. Información, si la hubiere, relativa a los costes que para la RFEF y/o para el CSD se originaron como consecuencia de las actuaciones dirigidas a obtener el reintegro del importe de 4.384.035,39 € que se menciona en el apartado 3º de su respuesta.

El CSD respondió con prontitud facilitando toda la información solicitada. De forma resumida, los datos más relevantes fueron:

- En cuanto a la identificación de las subvenciones con los expedientes de reintegro, el gestor manifiesta que a lo largo del periodo 2002-2003, y con cargo a las aplicaciones presupuestarias que se indican, se concedieron subvenciones por un valor en euros de:

Aplicación presupuestaria	2002	2003	Total
457-A 483.01 Subvenciones ordinarias a clubes	4,950.933,66	1,609.308,00	<b>6,560.241,66</b>
457-A 489 1% de las quinielas «Actividades»	324.395,22	320.540,00	<b>644.935,22</b>
457-A 784 1% de las quinielas «Instalaciones»	3,557.489,00	3,422.158,49	<b>6,979.647,49</b>
<b>Total</b>	<b>8,832.817,88</b>	<b>5,352.006,49</b>	<b>14,184.824,37</b>

- En cuanto a los años en los que tuvo lugar el reintegro de los expedientes correspondientes, y la cuantía que de los mismos fue ingresada en el Tesoro Público:

Aplicación presupuestaria	2007	2008	Total
457-A 483.01 Subvenciones ordinarias a clubes	2,645.387,10	0,00	<b>2,645.387,10</b>
457-A 489 1% de las quinielas «Actividades»	164.007,89	243.912,59	<b>407.920,48</b>
457-A 784 1% de las quinielas «Instalaciones»	1,103.431,63	227.296,18	<b>1,330.727,81</b>
<b>Total</b>	<b>3,912.826,62</b>	<b>471.208,77</b>	<b>4,384.035,39</b>

Con toda esta información, el evaluador extrajo las siguientes conclusiones:

**Conclusión N.º 1.** En relación con los principios aplicables a los IFs:

- a) Se cumple el principio de causalidad, por cuanto que existe una relación causal entre el trabajo llevado a cabo por el TCu y el beneficio obtenido por el CSD en la adopción de las recomendaciones, así como por el Tesoro Público, en lo referente al reintegro recibido procedente de la RFEF. Dicha causalidad es directa, ya que el CSD ha llevado a cabo cambios en la línea de lo propuesto por el TCu, tanto en la normativa como en la nueva gestión de las subvenciones; y el reintegro, por su parte, se ha producido a tenor de lo señalado en la recomendación 7.3.
- b) Se cumple el principio de realización, ya que, por una parte, los IFs han sido constatados antes del momento en el que serán declarados; y por otra, porque ha transcurrido un periodo entre la aceptación de aquéllas por parte del CSD y la constatación de los efectos beneficiosos que han traído consigo.

Por ejemplo, la acción del TCu ha dado origen a la introducción de un nuevo escenario jurídico en forma de nuevas bases reguladoras para la concesión de subvenciones, si bien en este apartado, la declaración del IF no puede llevarse a cabo en tanto en cuanto los efectos beneficiosos no se hayan constatado de forma clara y evidente.

En lo referente a los tres expedientes de reintegro que se han sustanciado en ingresos para el Tesoro Público, es posible declarar el IF por 4,4 millones de € brutos, si bien habría que descontar, en su caso, los costes asociados para obtener dicho reintegro.

- c) Se cumple el principio de atribución en su totalidad, debido a que es el propio CSD quien atribuye a la propuesta del Tribunal las mejoras desempeñadas y el reintegro obtenido para el Tesoro Público, y sin que hayan mediado agentes externos. No existe, por tanto, ningún solapamiento entre las recomendaciones formuladas y las mejoras que, en su caso, hubiera puesto en marcha el CSD.
- d) Se cumple, finalmente, el principio de validación, por cuanto que el IF atribuible a la acción del TCu ha sido confirma-

do por el CSD al más alto nivel de la gestión, que es el Presidente del Consejo Superior de Deportes, a través de su escrito de 21 de febrero de 2013, lo cual se considera evidencia suficiente de conformidad por parte de la institución fiscalizada.

De este modo, el evaluador de impacto está en disposición de cumplimentar la siguiente **matriz de cumplimiento de requisitos**:

Causalidad	¿Existe relación causal?	¿Es directa la relación causal?	¿Es indirecta la relación causal?
	Sí	Si	No
Realización	¿Impacto posterior a la recomendación?	¿Nuevo escenario jurídico?	¿Se han generado ingresos o reducido gastos?
	Sí	Sí	Sí
Atribución	¿Es una atribución total?	¿Es una atribución parcial?	¿Existe solapamiento?
	Sí	No	No
Validación	¿Existe confirmación del impacto por parte del fiscalizado?	¿Proviene del más alto nivel de la gestión?	¿Existe evidencia?
	Sí	Sí	Sí

**Conclusión N.º 2.** En relación con la determinación de IF o de impacto no financiero:

No hay duda de que la segunda y la tercera recomendaciones formuladas por el TCu, con el apoyo y refrendo de las medidas a las que insta al Gobierno la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, y tras su adopción por parte del CSD, han generado o generarán IFs a corto o medio plazo. Y deben considerarse así ya que, en los dos casos, los resultados son susceptibles de cuantificación económica. Sin embargo, la recomendación primera debiera calificarse como generadora de impacto no financiero, ya que ha traído consigo un cambio normativo del que hay que esperar un periodo razonable para conocer hasta qué punto pueda suponer un avance, y sobre el que habría que aplicar, probablemente, indicadores de naturaleza no económica para su valoración.

En lo referente a la segunda y la tercera, la prueba de IF la daría la comparación entre cuál sería la situación financiera del CSD antes y después de seguir ambas medidas, por cuanto que de no se-

guir la N.º 7.2, por un tiempo el Consejo seguiría anticipando subvenciones sin justificación suficiente; y de no seguir la N.º 7.3, no hubiera recuperado para el Tesoro Público los 4,4 millones de € que manifiesta haber reintegrado para el Estado.

En este caso, la **matriz de determinación de impacto** sería:

Recomendación	Impacto financiero	Impacto no financiero
N.º 7.1	No	Sí
N.º 7.2	Sí	No
N.º 7.3	Sí	No

**Conclusión N.º 3.** En relación con la evaluación de impacto en sí misma:

En este caso, se presenta la más sencilla de las situaciones posibles, aquélla en la que el fiscalizado (CSD) confirma mediante su escrito de respuesta de 21 de febrero de 2013, en su apartado de CONCLUSIÓN, que:

*Con relación a las deficiencias detectadas en la justificación de la RFEF en los ejercicios 2002 y 2003, siguiendo indicaciones de ese Tribunal se realizó una exhaustiva comprobación que ha supuesto unos ingresos para la Hacienda Pública, a través de los reintegros llevados a efecto, por un importe de 4.384.035,39 €.*

Además, cuando el CSD fue preguntado acerca de los posibles costes asociados a la recuperación de los reintegros, éste respondió:

*El Consejo Superior de Deportes no sufrió coste alguno por la obtención de los reintegros de referencia ya que, tanto la comprobación de la subvención por la Comisión creada al efecto como la tramitación de los expedientes de reintegro fueron llevados a cabo por personal de este Organismo.*

Por lo dicho, podría considerarse como valor neto del IF el mismo que el del reintegro declarado por el CSD.

**Conclusión N.º 4.** Imputación temporal del IF:

El asunto que nos ocupa muestra también un ámbito temporal evidente a la hora de determinar el periodo al que corresponden los beneficio obtenidos, en este caso para el Tesoro Público y por mediación del CSD.

De acuerdo con la información facilitada por el Consejo, en la que se aporta la secuencia de reintegros habidos en años posteriores, la **matriz de imputación temporal** en euros sería la siguiente:

Año	2007	2008	Total
Importe de las subvenciones devueltas mediante expediente de reintegro	3,912.826,62	471.208,77	<b>4,384.035,39</b>
Importe de los costes de implementación asociados a la recomendación	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Valor neto del IF de la recomendación	<b>3,912.826,62</b>	<b>471.208,77</b>	<b>4,384.035,39</b>

**Conclusión N.º 5.** Imputación, en su caso, de los costes atribuibles al órgano fiscalizador en la determinación del IF:

Esta es la única conclusión que no puede extraerse del análisis de la información facilitada por el CSD, sino que ha de ser el propio Tribunal el que convenga en la necesidad de incorporar o no dicho coste con vistas a su posible deducción del IF bruto de esta fiscalización, en particular; o de actuar de igual manera con todas, en general.

No hay duda de que aquí se trata de un gasto necesario para la obtención del ingreso, tal y como ha tenido lugar. Aunque, por otra parte, los gastos se producirían, en cualquier caso, hubiera o no beneficios en forma de menos gastos o de más ingresos como consecuencia de su labor.

En relación con esta cuestión, no es imaginable calcular cuál sería el rendimiento neto de la promulgación de las leyes que emanan del poder legislativo, o el rendimiento neto de la defensa de la ciudadanía frente a perjuicios causados por negligencias de las administraciones públicas. Sin embargo, sí es factible plantear cuál es el coste de instituciones como el Parlamento o el Defensor del Pueblo. Por la misma razón, puede y debe saberse cuál es el coste del precepto constitucional de la fiscalización de las cuentas del Estado y del sector público; incluso, cuál es la diferencia entre todo lo que se gasta en fiscalizar y todo lo que se recupera gracias a esa actividad, pero sin que ello suponga una necesaria vinculación entre ambos aspectos, por cuanto que quizá se cayera en el error de afrontar sólo fiscalizaciones con el ánimo de que fueran productivas económicamente, y éste no debiera ser el caso.

Cabe recordar, además, que la tarea del Tribunal de Cuentas es productiva en sí misma, produzca o no retornos, por cuanto que garantiza el correcto uso de los caudales públicos y el cumplimiento de la normativa en vigor.

En el supuesto puntual de que el Tribunal considerase conveniente determinar cuál es el coste asociado a ejemplos como el descrito, habría que contemplar, al menos, los costes laborales directos e indirectos del personal auditor que estuvo vinculado a la misma y durante el periodo en el que éste actuó. Por otra parte, en su caso, los costes de transporte, alojamiento y manutención a los que hubiera dado lugar el desarrollo de sus trabajos de campo.

Teniendo en cuenta los datos siguientes:

- Periodo correspondiente a los trabajos de campo: enero-abril de 2006
- La Unidad Fiscalizadora estuvo compuesta permanentemente por:
  - 1 Subdirector Adjunto al Jefe de la Unidad.
  - 1 Asesor Técnico.
  - 2 Jefes de Grupo de Unidad Fiscalizadora.
- El lugar donde se desarrollaron los trabajos de campo no supuso el devengo de gastos de transporte, pero sí de dietas por manutención.

La **matriz de coste de fiscalización asociado** a la determinación del IF, sería:

Componentes de la UF	Retribución bruta prorrateada (€)	Costes sociales prorrateados con cargo al TCu (€)	Locomoción (€)	Dietas (€)	Total (€)
1 SAJ	22.179	683	0	800	<b>23.662</b>
1 AT	21.787	683	0	800	<b>23.270</b>
2 JGF	31.468	1.093	0	1.120	<b>33.681</b>
Total	<b>75.434</b>	<b>2.459</b>	<b>0</b>	<b>2.720</b>	<b>80.613</b>

**Conclusión N.º 6.** Declaración de IF:

Con toda la información analizada y las matrices de impacto elaboradas, el evaluador ya está en condiciones de redactar la declaración de IF que, como ya se ha indicado, sería el documento en el que el Tribunal, a través del Órgano que se considerase competente, consignaría el valor neto de los beneficios causados por el trabajo emprendido.

En este caso, y si se tuviera en cuenta los costes de fiscalización asociados, dicho impacto ascendería a la cifra de 4.303.422,39 €, al descontar los 80.613 € reflejados en la matriz anterior al importe reintegrado al Tesoro Público.

A partir de este momento, la declaración pasaría a manos de las más altas instancias del Tribunal para que, junto con todas las demás procedentes de otros departamentos, configurasen el Informe Anual de Declaración de IF de la Actividad Fiscalizadora del Tribunal de Cuentas para el año correspondiente.

**8. CONCLUSIONES**

A lo largo del presente trabajo, entre otros, se ha puesto de manifiesto la oportunidad de evaluar los IFs de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. Ello es importante, especialmente en momentos en los que la sensibilidad pública y los movimientos sociales son cada vez más exigentes con el ejercicio de la transparencia en el desarrollo de las funciones del Estado y de las administraciones públicas. Con esta perspectiva, y de forma resumida, cabe repasar los siguientes conceptos:

- El impacto generado por la acción fiscalizadora es el efecto positivo que ésta produce sobre la gestión posterior de la institución fiscalizada. En tanto en cuanto dicho efecto pueda ser valorado en términos monetarios, se puede hablar de IF.
- Declarar un IF trae consigo el cumplimiento previo de ciertos requisitos, entre los cuales está el de la validación, que supone que la institución fiscalizada admita explícitamente que, tras la oportuna revisión, se adoptaron las recomendaciones del Tribunal y que éstas produjeron mejoras mensurables.
- Los IFs lo son en su condición de ser medibles y cuantificables en términos monetarios. En el caso de que un impacto sea medible pero no cuantificable, pierde su condición de financie-

ro, pero no de impacto, el cual podría ser también evaluado por otros sistemas.

- En este sentido, la importancia de unas medidas bien diseñadas radica en su capacidad para ser evaluadas posteriormente por el evaluador de impacto.
- El establecimiento de una metodología basada en una secuencia de pasos que permitan estimar el IF de una fiscalización, es una tarea que ayudaría grandemente en los trabajos de valoración. Si bien es cierto que tal metodología, materializada quizá en un formato de guía, debiera adaptarse a cada caso concreto. No es posible establecer un procedimiento único y genérico, por cuanto que la evaluación depende, entre otros, de factores como el ámbito y las áreas, del diseño adecuado de las recomendaciones establecidas, así como del grado de colaboración y calidad en la respuesta por parte de la institución fiscalizada.