

Comparativa de sistemas de control de España y Perú: Identificación de diferencias,  
semejanzas y oportunidades de mejora del control externo ejercido por entidades superiores

Víctor José Gabriel Chino Cárdenas

Trabajo dirigido por Antoni Mora Puigvi

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BARCELONA

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES

MASTER EN GESTION PÚBLICA

BARCELONA

2020

## Tabla de Contenidos

1. Presentación de la problemática a analizar y justificación del su interés
2. Objetivos
3. Metodología
4. Análisis:
  - 4.1. El sistema de control en España
    - 4.1.1. El Tribunal de Cuentas
    - 4.1.2. Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas
    - 4.1.3. El control externo del sector publico en España
    - 4.1.4. Las fiscalizaciones externas, su regulación y resultados
    - 4.1.5. La aplicación de estándares internacionales de auditoría a España
  - 4.2. El sistema de control del Perú
    - 4.2.1. La Contraloría General de la República
    - 4.2.2. El control externo en Perú
    - 4.2.3. Los servicios de control externo, regulación y resultados
    - 4.2.4. La aplicación de estándares internacionales de auditoría a Perú
  - 4.3. Análisis comparativo de los sistemas de control externo de España y Perú
    - 4.3.1. Cuadro comparativo
    - 4.3.2. Descentralización y desconcentración
    - 4.3.3. Sistema único vs sistema agregado
    - 4.3.4. Diferencias en el liderazgo del órgano supremo fiscalizador
    - 4.3.5. La participación ciudadana
    - 4.3.6. La publicación de los resultados del Control
    - 4.3.7. La incorporación de las Normas ISSAI a los sistemas de control
    - 4.3.8. Publicaciones técnicas sobre el control gubernamental
5. Identificación de oportunidades de mejora
6. Conclusiones
7. Recomendaciones
8. Referencias

## Lista de Tablas y Figuras

### Tablas

Tabla 1	Características señaladas como clave para el control y las entidades fiscalizadoras superiores según INTOSAI y IIA (orden modificado.)
Tabla 2	Principios de fiscalización del sector público español
Tabla 3	Tipos de fiscalización señalados en las ISSAI-ES-100
Tabla 4	Fiscalizaciones del TCU por año y ámbito de fiscalización
Tabla 5	Fiscalizaciones de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña por año y tipo de fiscalización
Tabla 6	Presupuesto inicial aprobado (PIA) para el Tribunal de Cuentas de España por año (Euros) y porcentaje que representa en el presupuesto nacional (P.N.)
Tabla 7	<i>Listado de Normas ISSAI-ES</i>
Tabla 8	Servicios de control externo del sistema de control gubernamental en Perú
Tabla 9	Servicios de control externo y la normativa que los regula
Tabla 10	Numero de Servicios de control externo por año
Tabla 11	Presupuesto inicial aprobado (PIA) para la Contraloría General de la República por año (soles) y porcentaje que representa en el presupuesto nacional (P.N.)
Tabla 12	Cuadro comparativo de los sistemas de control de España y Perú
Tabla 13	Oportunidades de mejora identificadas

### Figuras

Figura N.º 1 Organigrama de la Contraloría General de la República

**Comparativa de sistemas de control de España y Perú: Identificación de diferencias, semejanzas y oportunidades de mejora del control externo ejercido por entidades superiores**

*“El precio de la libertad es la eterna vigilancia”*

-Varios autores

**1. Presentación de la problemática a analizar y justificación del su interés**

Aunque la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) ha establecido estándares internacionales para la auditoría y control de entidades públicas; los sistemas de control gubernamental y los métodos correspondientes a cada país varían enormemente según su propia tradición de control.

Esta es la situación en que se encuentran los sistemas de control de España y Perú, encabezadas respectivamente por el Tribunal de Cuentas y la Contraloría General de la República. Así, por su propia naturaleza y organización, ambos países han desarrollado distintos métodos y prácticas de control gubernamental.

Ambos sistemas se encargan de la fiscalización del sector público, entendido como la verificación del correcto uso de los recursos públicos en cumplimiento de la ley aplicable. Dentro de este concepto se destaca el control externo que es “aquel en el que no existe relación alguna de dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular” (López y Ortiz, 2005), en contraposición del control interno que realiza cada entidad titular.

El objetivo de este control es informar sobre el cumplimiento de la normativa al Estado y a sus ciudadanos, y, de ser el caso, iniciar las medidas administrativas o judiciales necesarias. Para conocer los hechos, ambos sistemas de control se basan en métodos y procedimientos de investigación.

En esta labor, ambos sistemas comparten semejanzas y diferencias. La primera semejanza, que se desprende del primer párrafo de esta sección, es la aceptación de los estándares internacionales para la auditoría y control de entidades públicas propuestas por la INTOSAI. La segunda semejanza notable es la existencia de una entidad Fiscalizadora Suprema: los ya mencionados Tribunal de Cuentas y Contraloría General de la República, cuya competencia puede extenderse a todas las otras administraciones públicas de cada país. La tercera semejanza se basa en el método de control titular del presente trabajo: en ambos países existe el control externo claramente diferenciado del control interno.

Sin embargo, también existen grandes diferencias entre los sistemas de control externo, pues cada tradición estatal constituye un enfoque diferente sobre el control gubernamental (Hood et al, 2004). Por ejemplo, si bien es cierto las normas de INTOSAI son tomadas como referencia, también es cierto que han sido adaptadas a la realidad de cada país, como señala el Tribunal de Cuentas en su portal web: “las Normas ISSAI-ES constituyen una adaptación a la realidad española de determinadas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, de tercer y cuarto nivel”, de INTOSAI. Asimismo, el método y terminología empleados en ambos contextos es distinto, desde el nombre de la entidad suprema fiscalizadora hasta los procedimientos de investigación.

Son estas semejanzas y diferencias las que el presente trabajo, formulado como informe de consultoría, busca determinar y detallar como objetivo principal para así detectar oportunidades de mejora para cada uno de los sistemas, como objetivo subsidiario. Considerando que el control gubernamental en general y el control externo en particular, velan por el adecuado funcionamiento de la administración pública, los esfuerzos destinados a su estudio se encuentran justificados.

Por último, es importante señalar que el conocimiento de las semejanzas y diferencias en cómo España y Perú satisfacen la necesidad de controlar sus administraciones públicas permitirá comprender mejor al control gubernamental de los países hispanohablantes.

## **2. Objetivos**

Los objetivos del presente trabajo son los siguientes:

- Determinar las diferencias y semejanzas de los sistemas de control externo de España y Perú.
- Identificar oportunidades de mejora para ambos sistemas de control a partir del análisis comparativo.
- Elaborar conclusiones y recomendaciones en base a los resultados obtenidos.

## **3. Metodología**

La metodología seleccionada para el presente trabajo será el método comparativo en el contexto de un estudio cualitativo. Según Colino (2009) los objetivos de un estudio comparativo son la identificación o investigación de las semejanzas y diferencias entre sistemas, mediante un análisis comparativo de dos entidades macrosociales.

En este sentido, se analizará y comparará la información de los sistemas de control de España y Perú, teniendo como premisa que ambos entes a estudiar comparten la característica de ser el conjunto de órganos y métodos mediante los cuales dichos países verifican el correcto uso de los recursos públicos y el cumplimiento de la ley aplicable empleando el control externo. Así, al compartir esta característica, ambos sistemas son comparables, por lo cual es válida la aplicación del método seleccionado.

En específico, se comparará la estructura del sistema de control, los órganos y entidades que lo conforman y los mecanismos de control externo que son usados por cada uno de los sistemas para determinar las diferencias y semejanzas de los mismos como parte de las

conclusiones del presente trabajo, detallando las oportunidades de mejora que se encuentren a partir de dicho análisis como recomendaciones. Con tal finalidad, se expondrá las principales características de ambos sistemas para posteriormente reseñar las semejanzas y diferencias encontradas.

Las características a comparar se basaran en los prerequisites para el funcionamiento de las entidades supremas auditoras publicados por INTOSAI y los “Elementos clave para la actividad de auditoría pública en el sector público” del Institute of Internal Auditors (IIA); además de caracteres e indicadores notorios que provengan de los autores consultados o que tengan clara contraparte entre los estados analizados. En este sentido, se presenta un abstracto seleccionado de las características y principios abanderados por INTOSAI y IIA:

Tabla 1  
*Características señaladas como clave para el control y las entidades fiscalizadoras superiores según INTOSAI y IIA (orden modificado.)*

Características	Fuente
Base constitucional de las competencias de control y marco legal adecuado.	INTOSAI & IIA
Independencia de entidades	INTOSAI & IIA
Independencia funcional y organizativa	INTOSAI
Liderazgo competente, sin influencia administrativa o política indebida	IIA
Facultades de investigación para acceder a documentos relacionados con las operaciones fiscalizadas y acceso irrestricto a la información	INTOSAI & IIA
Necesidad de una entidad fiscalizadora superior	INTOSAI
Fondos suficientes para desarrollar su labor	INTOSAI & IIA
Intercambio internacional de experiencias, incluyendo publicaciones técnicas.	INTOSAI
División del control en previo y posterior; e Interno y externo	INTOSAI
Contar con métodos de control y procedimientos	INTOSAI
La actividades control debe ser entendida y apoyada por los stakeholders incluyendo ciudadanos involucrados	ISSAI
Rendición de informes al parlamento y al público y el derecho y la obligación de informar sobre su trabajo	INTOSAI
La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS	INTOSAI

Fuente: ISSAI P1 y 10, y sección Key Elements of an Effective Public Sector Audit Activity de “The role of auditing in public sector governance” por IIA

Es importante señalar que no es posible calificar como positivo o negativo determinadas características del control de cada país pues esto requiere de un diseño y desarrollo de investigación de mayor complejidad que las especificaciones que regulan el presente trabajo.

Debe señalarse que se realizará una consulta bibliográfica sobre la literatura que se ha desarrollado sobre ambos sistemas de control en forma independiente y las normativas que regulan los aspectos comparables de ambos sistemas.

Por último, el enfoque principal del trabajo estará centrado en el control externo realizado por las entidades fiscalizadoras superiores de España y Perú, detallando además la labor realizada por los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas de España, con énfasis en el caso de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña.

#### **4. Análisis:**

##### **4.1. El sistema de control en España**

La Constitución de España considera los criterios de eficiencia y economía en el gasto público, que forman parte de la buena gestión de la administración pública y que implican la ejecución de procedimientos de control (López y Ortiz, 2005). Dentro del control gubernamental, el control externo se aprecia como necesario para evitar la corrupción, el despilfarro y el fraude de los recursos del Estado (Abellán, 2018).

En el modelo español, se desarrollan actividades de control interno realizadas por las propias entidades públicas españolas y paralelamente actividades de control externo, en donde no existe dependencia entre la entidad de control y la entidad controlada. Las referidas actividades de control externo en España corresponden al Tribunal de Cuentas del Reino, también denominado TCU, y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, también llamados autonómicos u OCEX, (López y Ortiz, 2005).

Mediante su labor fiscalizadora, el TCU y los OCEX someten a escrutinio la actividad económica y financiera del estado a los precitados principios de económica, eficacia y



legalidad (Arias y Riera, 2017). Al respecto, de acuerdo a la norma ISSAI-ES-100, adaptada por el TCU y los OCEX de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores:

*“En general, la fiscalización del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa la evidencia, para determinar si la información o la actividad realizada están de acuerdo con los criterios establecidos. La fiscalización del sector público es esencial, ya que proporciona a los órganos legislativos y de supervisión, a los responsables de la gestión pública y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas relativas a la administración y el rendimiento de las políticas, programas u operaciones ejecutadas por las entidades públicas”*

Ahora bien, debe señalarse que, aunque los OCEX no están mencionados en la Constitución Española, la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de setiembre da la posibilidad de creación de órganos de control económico en las Comunidades Autónomas, sin que exista dudas que los OCEX formen parte del sistema de control externo español (García y Pérez, 2016), admitiéndose también su coexistencia en la Ley 7/1988 de Funcionamiento del TCU.

En este sentido, el sistema de control español es complejo y compulsivo. Complejo debido a que el Tribunal Constitucional ha señalado que el TCU es supremo pero no único por existencia de los OCEX y compulsivo pues de forma anual tanto los OCEX como el TCU deben informar sus resultados a los parlamentos (Arias y Riera, 2017; y González, 2016). A esto debe añadirse que solamente doce de las diecisiete comunidades autónomas cuentan con un OCEX, originando un sistema llamado asimétrico en el marco de un estado con comunidades autónomas (Delgado, 1999).

Resulta preciso indicar que la literatura sobre el control español ha citado algunos obstáculos o problemas a superar (García y Pérez, 2016):

- Falta de rendición de cuentas
- Omisión de documentación necesaria para el control
- Escaso apoyo de asambleas legislativas
- Críticas desproporcionadas e injustificadas por parte de la prensa
- Politización de los órganos de control por su dependencia al parlamento
- Escasa atención a las recomendaciones formuladas
- Riesgos de duplicidad de controles entre las entidades fiscalizadoras (Informe CORA, 2013)
- Escasez de recursos (Abellán, 2018).

Estas situaciones han motivado a varias propuestas y llamados para reformar el modelo de control en España como García y Pérez (2016), Biglino (2016), Consejo de Cuentas de Castilla y León (2019), González (2016), el informe CORA (2013), entre otros.

Los referidos trabajos y reformas tienen amplio rango, encontrándose literatura que analiza la posibilidad de una reforma constitucional para mejorar la articulación del sistema de control (Biglino, 2016), a visiones de reformas estructurales drásticas que proponen eliminar a los OCEX (Informe Cora, 2013), pasando por cambios normativos precisos para mejorar la fiscalización y obtener mejores resultados como González, 2016 y Consejo de Cuentas de Castilla y León (2019).

Al margen de las críticas al sistema de control español y las ideas de reforma, la verdad esencial que se desprende de lo expuesto es que el sistema de control español posee características únicas al contar con múltiples entidades que ejecutan el control externo lo cual hace vital la coordinación entre sí para ampliar el espectro de control del sistema, mejorar su eficiencia y evitar duplicidades.

Aunque no es el propósito del presente trabajo, la interesante naturaleza del control externo español hace necesario aumentar los análisis comparativos de la labor de

fiscalización en las comunidades autónomas, entre los propios OCEX y también con el trabajo del TCU en las comunidades autónomas que no cuenten con OCEX. Asimismo, en España el control interno es llevado a cabo también mediante la función interventora, que se centra en asegurar en forma previa el ajuste a normativa de los actos del sector público (López y Ortiz, 2005).

Al respecto, la Intervención General de la Administración del Estado es el órgano de control interno del sector público estatal y el director y gestor de la contabilidad pública, encargada de verificar que la actividad del sector público se adecua a los principios de legalidad, económica, eficiencia y eficacia (IGAE, s.f). En esta labor, usa los procedimientos de control previo de legalidad, el control financiero permanente, la auditoría pública y el control financiero de subvenciones. Debido a la similitud en la denominación de los procedimientos del control interno y en determinadas normas, es importante recalcar que el presente trabajo está contextualizado en el control externo.

Por último, es necesario añadir que en España existe todavía la discusión si los órganos de control externo deben luchar directamente con la corrupción (Benítez, 2017), en el contexto de la aparición de las denominadas “agencias anticorrupción o antifraude”, dedicadas primordialmente a esta cruzada, por ejemplo, la Oficina Antifraude de Cataluña, la Agencia de Prevención y Lucha contra el Fraude y la Corrupción de la Comunidad Valenciana, la Oficina Municipal contra el Fraude y la Corrupción del Ayuntamiento de Madrid, la Oficina de Prevención y Lucha contra la Corrupción en las Islas Baleares, entre otras (Oficina Antifrau de Catalunya, s.f). A criterio personal, no es posible que el TCU y el OCEX realicen su función fiscalizadora en comunión con los principios de económica, eficiencia y eficacia si no se asume una postura adversativa, frontal y preventiva en contra de la corrupción, pues la fiscalización busca garantizar lo que la corrupción intenta destruir, como también señalan algunos autores españoles (Minguillon, 2014).

Considerando la pluralidad de entidades que conforman el sistema de control español, resulta imprescindible la coordinación para evitar un uso ineficiente de los recursos destinados al control y a la lucha anticorrupción.

#### **4.1.1. El Tribunal de Cuentas**

Como estipula el artículo 136 de la Constitución Española de 1978, el TCU, es el órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Según García-Pando y Fernández (2016) con respecto a la naturaleza jurídica del TCU, este es un órgano de relevancia constitucional, sin ser un órgano parlamentario, que tiene plena independencia para ejercer sus funciones, tanto de los fiscalizados como de las Cortes, sin que pueda ser sustituido por estas en las funciones de fiscalización. De acuerdo a la ley orgánica 2/1982, de 12 de mayo, el TCU tiene dos funciones: la fiscalización externa y el enjuiciamiento contable.

Según el Tribunal de Cuentas de España (s.f.), el enjuiciamiento contable es:

*“El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. La función de enjuiciamiento contable (...) se ejercerá respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos (...)”*

Como se advierte, la función de enjuiciamiento contable no corresponde directamente al control gubernamental sino al campo de la denominada “justicia contable”; función jurisdiccional tiene antecedentes históricos legislativos de 600 años (Medina y Pajares, 2005). De esta forma, el TCU juzga en materia contable y sus titulares son jueces independientes, inamovibles y responsables (Medina y Pajares, 2005); no siendo esta función materia del presente trabajo.

La función fiscalizadora del TCU se refiere al “sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y económica” (Méndez, 2018, p. 232), ejerciéndose esta función con relación a la ejecución del ingreso y gasto público. En este sentido, esta función fiscalizadora es la que se centra en controlar los recursos del estado español, constituyendo un control externo pues no existe relación de dependencia entre el TCU y las entidades a fiscalizar (López y Ortiz, 2005).

Es preciso indicar que, según García-Pando y Fernández (2016), se ha dictaminado que la función fiscalizadora del TCU no se limita a una labor técnico contable de la ejecución presupuestal, sino que también se extiende a lo que debe haber sido, en base a los principios constitucionales de eficiencia y economía. Así, a las tradicionales tareas de control de legalidad y regularidad de operaciones propias de las entidades fiscalizadoras, como es el TCU, se suman el enfoque orientado a la rentabilidad y a la utilidad.

Sobre la organización del TCU, este se encuentra formado por su pleno, el presidente, la comisión de gobierno, las secciones de fiscalización y de enjuiciamiento, la fiscalía y la secretaria general (Tribunal de Cuentas, s.f.).

El presidente representa a la institución, teniendo la facultad de convocar y presidir el pleno, además de funciones administrativas relacionadas con el personal y la administración del TCU según el artículo veinte de la Ley Orgánica 2/1982 del 12 de mayo del TCU.

Por su parte, el pleno está integrado por doce consejeros de cuentas contando al presidente y el fiscal, contando con un quórum de dos tercios de sus componentes, tomando sus acuerdos por mayoría de asistentes. Al estar compuesto por una pluralidad de miembros consejeros la naturaleza principal de esta organización es colegiada, integrándose las opiniones profesionales en una sola voluntad (Bonell, 2006). Entre otras funciones, le corresponde al pleno:

- Ejercer la función fiscalizadora.

- Plantear los conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal.
- Conocer de los recursos de alzada contra las resoluciones administrativas dictadas por órganos del tribunal.
- Aprobar y modificar los reglamentos del TCU.

Asimismo, a la comisión de gobierno, constituida por el presidente y los consejeros de cuentas presidentes de la sección de fiscalización y la sección de enjuiciamiento, le corresponde establecer el régimen de trabajo del personal, ejercer la potestad disciplinaria interna y distribuir los asuntos entre las secciones.

Las secciones de fiscalización y enjuiciamiento se encargan de las dos funciones principales delegadas al TCU. A la primera le corresponde, de acuerdo a la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del TCU, “la verificación de la contabilidad de las Entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal” y a la segunda se organiza en salas que conocerán las apelaciones contra las resoluciones de primera instancia dictadas por los consejeros de cuentas en los juicios de cuentas.

En específico, la sección de fiscalización cuenta con ocho departamentos, cinco de los cuales se destinan a las actividades del Estado, como son: el Área de administración económica del Estado, el Área político-administrativa del Estado, el Área de la administración socio-laboral y de la seguridad social, Departamento de empresas Estatales y otros entes públicos y Departamento financiero y de fundaciones y otros entes estatales. Los otros tres departamentos se encargan de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas; Entidades Locales; y Partidos Políticos (Tribunal de Cuentas de España, s.f).

La Fiscalía del TCU depende funcionalmente del Fiscal General del Estado y cuenta con un fiscal jefe miembro del pleno. Tiene la atribución de ser oída en los procedimientos de fiscalización antes de su aprobación definitiva y de emitir dictámenes en los demás informes

y otros documentos que emita el TCU, así también debe tomar conocimiento de todos los procedimientos fiscalizadores para esclarecer posibles responsabilidades en los mismos, entre otras.

Por último, la Secretaría General ejerce funciones de gestión, tramitación, documentación y registro de asuntos correspondientes al Presidente, al Pleno y a la Comisión de Gobierno.

#### **4.1.2 Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas**

La Constitución Española ha optado por un modelo de organización territorial en el que las Comunidades Autónomas son los engranes de la organización administrativa del estado español, esto ha propiciado la existencia de órganos de control externo en las comunidades autónomas (Figueroa, 2017).

De acuerdo al artículo 29 de la Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal, los Órganos Autonómicos de las Comunidades Autónomas coordinan sus actuaciones conjuntamente con el TCU, “mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras” (Biglino, 2016), contando con una comisión de coordinación para tal fin (Consejo de Cuentas de Castilla y León, 2019).

Sin perjuicio de lo anterior, no existen relación de subordinación entre el TCU y los OCEX (Caramés y Cadaval, 2016). Aunque ambos realizan funciones fiscalizadoras, la constitución española no ha establecido que el TCU sea el único órgano fiscalizador, sin embargo, si cuenta con una relación de supremacía frente a los otros órganos fiscalizadores (Biglino, 2016). Asimismo, la obligación de los OCEX de remitir informes al TCU no es considerado como control político según el Tribunal constitucional, siendo esto una técnica de colaboración que hace más efectivo el control (Duran, 335, 2018).

La misma norma señala que los referidos órganos de control externo de las comunidades autónomas remitirán sus informes al TCU, pudiendo este realizar ampliaciones y

comprobaciones, e incorporar sus propias conclusiones. Asimismo, el TCU, por acuerdo plenario, puede solicitar a los órganos de fiscalización externa de las comunidades autónomas la realización de concretas funciones fiscalizadoras.

Es preciso indicar, con respecto a la interacción del TCU con los OCEX, que la creación de estos últimos no supone una limitación a la función de enjuiciamiento ni a la de fiscalización del TCU, cuyo alcance abarca todo el territorio español, siendo en España la fiscalización una actividad concurrente que puede ser desarrollada por el TCU y los OCEX (Biglino, 2016).

De acuerdo con ASOCEX (s.f.), la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos, actualmente doce comunidades autónomas cuentan con un órgano de control externo: Cataluña, Comunidad Valenciana, Navarra, Galicia, Andalucía, Canarias, Islas Baleares, Madrid, Castilla y León, Asturias, Aragón y País Vasco. Asimismo, se realizan reuniones periódicas entre los presidentes del TCU y los OCEX y se planifica y programa la labor de control en forma conjunta (Abellán, 2018). En España, los OCEX tienen diferentes nombres como: Sindicatura de Cuentas, Cámara de Cuentas, Audiencia de Cuentas, Consejo de Cuentas y Tribunal de Cuentas (Abellán, 2016).

Los OCEX carecen de potestad jurisdiccional, la cual está reservada exclusivamente para el TCU, extendiéndose su fiscalización al ente regional y a las entidades locales, verificando el aspecto financiero y el cumplimiento de legalidad (Caramés y Cadaval, 2016).

Debe señalarse que en un periodo relativamente reciente, un decimo tercer OCEX, el conocido como Sindicatura de Cuentas de Castilla – La Mancha fue desactivado mediante la Ley 1/2014 de 24 de abril (Ordoki, 2014), empleando los argumentos del Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas, aprobado por el Consejo de Ministro el 21 de junio de 2013.



En este sentido, es posible afirmar que en la última década la existencia de los OCEX ha sido criticada tanto por el Gobierno Central de España y al menos una de las comunidades autónomas. Los fundamentos en contra de la existencia de los OCEX, se exponen a continuación:

- Los recursos destinados a los OCEX tienen bajo rendimiento (Informe CORA, 2013).
- Existe heterogeneidad en las estructuras, composición y resultados de las funciones de los OCEX (Informe CORA, 2013).
- Las Comunidades Autónomas sin OCEX no carecen de una correcta fiscalización de sus cuentas públicas (Informe CORA, 2013).
- Se evitaría duplicidades y redundancias en la rendición de cuentas de las Entidades Locales al TCU y al órgano autonómico al desactivar a los OCEX (Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, 2013).
- El TCU puede garantizar la función fiscalizadora de los fondos públicos regionales (Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, 2013).

No obstante lo anterior, se han alzado voces que rescatan las ventajas de la existencia de los OCEX:

- No existe duplicidad en las funciones pues el TCU elabora un informe anual conjunto en base a sus fiscalizaciones y las de los OCEX (Abellán, 2018).
- Los programas de fiscalización de las entidades locales se coordinan con los OCEX para evitar solapamientos (Abellán, 2018)
- Los informes de las instituciones autonómicas refuerzan la transparencia y control financiero a nivel de autonómico y local (Ordoki, 2014)

- El control ejercido por el TCU y sus informes en comunidades autónomas sin OCEX ha sido escaso y lejano en el tiempo (Ordoki, 2014).
- La eliminación de un órgano de control externo autonómico se traduce en eliminación de controles, lo cual incrementaría el gasto público (Ordoki, 2014).
- El control de los OCEX es más cercano, directo, inmediato y recurrente que el de el TCU (Ordoki, 2014)

El centro de la discusión se basa en la eficiencia en como emplear los recursos destinados a la fiscalización pues, como señala Abellán (2018), el problema principal es la insuficiencia de recursos tanto del TCU como de los OCEX para cumplir sus funciones.

Con respecto a la eliminación de los OCEX por motivos económicos, resalta que se busque ahorrar recursos mediante la eliminación de los fiscalizadores. (Duran, 2018).

En todo caso, aun cuando el sistema español de control externo busque reformas en la articulación de los OCEX y el TCU (Biglino, 2016 y Duran, 2018), ambas entidades aseguran el control externo en España, siendo este necesario para evitar la corrupción, el despilfarro y el fraude de los recursos del Estado y, por tanto, un elemento de interés para todos los ciudadanos (Abellan, 2018).

#### **4.1.2.1. El caso de Cataluña: la Sindicatura de Cuentas**

La Sindicatura de Cuentas de Cataluña, en adelante SDC, es el órgano fiscalizador externo de las cuentas y gestión de la Comunidad Autónoma de Cataluña. Esta comunidad fue una de las cuatro que en su estatuto previeron la figura de un órgano de cuentas, junto con Galicia, Navarra y la Comunidad Valenciana, además de ser junto con Navarra, la primera en constituir OCEX en 1984 (Abellán, 2016).

La principal función de la SDC es fiscalizar la gestión económica y financiera de las entidades públicas, verificar el respeto de la legalidad y evaluar la eficiencia y la eficacia de

sus operaciones mediante el control externo, siendo independiente del gobierno y cuenta con autonomía organizativa, funcional y presupuestaria (Revista Cont4b13,2013)

La SDC cumple su función fiscalizadora con una gran amplitud, no solamente analizando la legalidad del gasto público sino también verificando la aplicación de los principios de oportunidad, racionalización, además de los principios de eficacia y economía. Ahora bien, dejando en claro esta función, también es necesario señalar que el SDC actúa sin perjuicio de la actuación del TCU (Font i Llovet, 2005). Así, en la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de Reforma del estatuto de autonomía de Cataluña, se establece que el SDC, que depende del Parlamento Catalán, ejerce sus funciones con plena autonomía organizativa, funcional y presupuestaria, debiéndose establecer relaciones de cooperación entre este órgano autonómico y el TCU.

Con respecto a su organización, la SDC se encuentra formada por siete síndicos, que son elegidos por mayoría parlamentaria durante seis años. Estos síndicos conforman un pleno, con un síndico mayor y una secretaría general, además de contar la SDC con una comisión de gobierno (Abellán, 2016). Como se advierte, la SDC cuenta con una organización colegiada (Font i Llovet, 2005).

La Sindicatura de Cuentas se organiza en departamentos de fiscalización, cada Síndico dirige un departamento sectorial, lo cuales tienen asignada la fiscalización de diferentes áreas a controlar, en el sector local y en la Generalitat de Catalunya (Abellán, 2016). Cada departamento sectorial está formado por un equipo de auditores, ayudantes de auditor y personal de apoyo, supervisados y coordinados por un auditor supervisor. Las funciones detalladas de cada órgano están contenidas en el Reglamento de régimen interior de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña.

Con las particularidades propias de la SDC, es posible afirmar que su estructura recuerda a la del TCU en la organización destinada a la fiscalización, al contar con un pleno colegiado y

departamentos sectoriales de fiscalización. Una diferencia notable y lógica, es la ausencia de una sección de enjuiciamiento, pues esta labor es exclusiva del TCU.

De acuerdo al Reglamento de régimen interior de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, el Pleno de la Sindicatura debe aprobar el marco plurianual de actividades, que debe recoger una previsión a tres años vista de los criterios de selección y del alcance de los informes, que es preciso tener en cuenta para elaborar los programas anuales de actividades, el cual es la relación de los informes de fiscalización que la Sindicatura prevé elaborar durante el año y de los que prevé finalizar de los programados en años anteriores.

Además de lo anterior es necesario indicar que todos los procedimientos de la SDC para llevar a cabo trabajos de fiscalización y elaborar sus informes, están contenidos en el Manual de fiscalización de la entidad, de acuerdo al artículo 35 del Reglamento de régimen interior de la Sindicatura de Cuentas, documento que es aprobado y modificado por el pleno.

#### **4.1.3 El control externo del sector público en España**

Como se desprende de los párrafos precedentes, en España los encargados para ejercer el control externo son el TCU, en el marco de su función fiscalizadora a nivel nacional, y los OCEX, en su respectivo ámbito territorial. A este conjunto de entidades se conoce como Instituciones Públicas de Control Externo, o ICEX (López y Minguillon, 2016).

Es preciso indicar que en España, se ha distinguido el concepto de “fiscalización” del de “auditoría” en el Glosario adjunto a las Normas de Fiscalización del TCU aprobadas el 23 de diciembre de 2013. Asimismo, el término «fiscalización» se emplea en las ISSAI-ES para designar la función constitucional, estatutaria o legal asignada a las ICEX, mientras que el término «auditoría» designa una de las técnicas empleadas para ejercer esa función (Tribunal de Cuentas, s.f.).

Con respecto al TCU, se distinguen tres tipos de fiscalizaciones: la Fiscalización de cumplimiento, la fiscalización financiera y la fiscalización operativa o de gestión, también

llamada auditoria de desempeño (Fundación ¿Hay Derecho?, 2016), las cuales se detallan en la sección siguiente.

Con respecto a los OCEX, debido a su naturaleza autonómica y regional, estos tienen distintas características organizativas y funciones distintas, con distintas denominaciones, funciones y metodologías de trabajo (Fundación ¿Hay Derecho?, 2016).

Sin embargo, en 1991 la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo, integrada por el TCU y los OCEX, trabajaron para unificar y normalizar el control externo, emitiendo un documento denominado “Principios y normas de auditoría del sector público” (López y Minguillon, 2017).

Este documento, publicado en los portales web de los OCEX, contiene la clasificación de las auditorias del sector público español y elabora los principios por los cuales se rige la auditoria (Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, 1991).

Posteriormente, en 2014, la Comisión de Normas y Procedimientos del TCU y los OCEX realizó una adaptación de las Normas ISSAI, brindando un marco de referencia para la fiscalización del sector público, explicando la labor de fiscalización y sus elementos, denominado como ICEX a las Instituciones de Control Externo, para hacer referencia al TCU y a los OCEX. Asimismo, se detallan los siguientes principios de la fiscalización del sector público:

Tabla 2  
*Principios de fiscalización del sector público español*

Tipo	Principios
Principios generales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ética e independencia.</li> <li>• Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional</li> <li>• Control de calidad</li> <li>• Gestión y habilidades del equipo de auditoría</li> <li>• Riesgo de auditoría</li> <li>• Materialidad</li> </ul>

Tipo	Principios
Principios relacionados con el proceso de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentación y confidencialidad</li> <li>• Comunicación</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planificación adecuada de los trabajos.</li> <li>• Empleo de los criterios de importancia relativa y riesgo en auditoría.</li> <li>• Obtención de evidencia suficiente y adecuada que fundamente los resultados.</li> <li>• Documentación apropiada.</li> <li>• Comunicación ágil con la entidad fiscalizada.</li> <li>• Elaboración de un informe conforme a los objetivos de la fiscalización, ponderado, imparcial, objetivo y claro.</li> <li>• Seguimiento de las recomendaciones.</li> </ul>

Fuente: Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a España, ISSAI-ES

#### 4.1.4. Las fiscalizaciones externas, su regulación y resultados

La ISSAI-ES-100 describe los tres tipos principales de fiscalizaciones del sector público:

Tabla 3

*Tipos de fiscalización señalados en las ISSAI-ES-100*

Tipo de fiscalización	Descripción
Fiscalización financiera	Basada en determinar si la información financiera de una determinada entidad se presenta de conformidad con el marco de información financiera que se resulte aplicable, para ello se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada para expresar una opinión
Fiscalización operativa	Busca determinar si las actividades se gestionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, buscando oportunidades de mejora. Para realizarlo se compara las actividades con los criterios adecuados, analizando las causas de las desviaciones de estos criterios.
Fiscalización de cumplimiento	Empleada en determinar si una determinada materia cumple con las leyes y disposiciones regulatorias.

Fuente: Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a España, ISSAI-ES

La fiscalización del TCU se regula en general por tres documentos normativos: Normas de Fiscalización del TCU, aprobadas por el pleno el 23 de diciembre de 2013; Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad, aprobadas por el pleno el 30 de junio de 2015, que regulan la fiscalización de cumplimiento y la fiscalización financiera; y el Manual de fiscalización operativa o de gestión, aprobado por el pleno TCU el 30 de abril de 2015.

Las Normas de Fiscalización del TCU, incluyen dos partes diferenciadas, una de Normas Técnicas y otra de Normas de Procedimiento, además de un Glosario. En este contexto, las normas técnicas regulan la planificación, ejecución y exposición de resultados de los procedimientos del TCU, mientras que las normas de procedimiento tiene por objeto la regulación de la tramitación interna de los procedimientos a través de los que se ejerce la función fiscalizadora (TCU, 2013).

Del análisis de las precitadas normas técnicas, es posible afirmar lo siguiente:

- a) Se establecen principios y normas de conducta para el personal, para garantizar su independencia, objetividad, imparcialidad y capacidad. Se consagra también el secreto durante el desarrollo de la fiscalización.
- b) Se plantea el trabajo de fiscalización bajo el modelo de equipos, que son organizados por los consejeros del TCU. Estos equipos cuentan con una dirección, jefes de equipo, jefes de grupo y técnicos de áreas
- c) Se establece y detalla la planificación de las actuaciones fiscalizadoras, estableciendo los procedimientos a ejecutar que sean necesarios para los objetivos previstos, entre otros.
- d) La ejecución de la fiscalización busca recolectar evidencia adecuada y suficiente para fundamentar los resultados, las conclusiones y las recomendaciones del informe de fiscalización. Las pruebas de fiscalización consisten en exámenes, análisis y verificaciones destinadas a conocer los hechos.
- e) Se emplean papeles de trabajo, incluyendo los documentos elaborados y recibidos en la fiscalización.
- f) Se establecen normas para archivar y custodiar la documentación.
- g) Se define la supervisión para garantizar el cumplimiento de las normas de fiscalización, los objetivos de la fiscalización y la ejecución de programas de trabajo.

- h) Regulación de los resultados, indicando que estos podrán adoptar la forma de informes además de memorias, mociones y notas, que deben estar acorde a los objetivos, ser emitidos de forma celer, guardando la objetividad e imparcialidad. Garantizando la publicidad, claridad y concisión. Asimismo, se establece que los informes de fiscalización tendrán una estructura y presentación similares.
- i) Las conclusiones de los informes deben expresar su correspondencia con los objetivos. Estas conclusiones contendrán los principales resultados de la fiscalización reflejando en forma clara y precisa la opinión del TCU, dejándose constancia de las limitaciones u otros asuntos que hayan afectado o podido afectar la fiscalización o la interpretación. Se expondrán luego de los resultados de la fiscalización.
- j) Si durante la ejecución se advierte irregularidades con supuesta responsabilidad penal, tributaria, administrativo y otras, se informara al consejero para que lleve el asunto a conocimiento del pleno, con objeto de decidir su traslado a la instancia especializada que corresponda. Cuando la supuesta responsabilidad sea contable, se trasladara el asunto a los consejeros.
- k) Se incluirán recomendaciones para mejorar la gestión de las entidades fiscalizadas, expuestas luego de las conclusiones. No se expresaran de modo imperativo y concederán un margen de actuación suficiente en la puesta en práctica, de manera que se respete la autonomía organizativa de la entidad destinataria.
- l) Se pondrán de manifiesto las actuaciones practicadas a las personas o entidades fiscalizadas, que contaran con un plazo de 30 días presenten sus alegatos.
- m) Se consagra el control de calidad en cada departamento de fiscalización.
- n) Se incluye un seguimiento a las recomendaciones aprobadas por el pleno del TCU.



En contraste, las normas de procedimiento, detallan los plazos y trámite para la fiscalización, incluyendo la planificación, la elaboración de informes, las alegaciones, y la tramitación de proyectos de informes.

Asimismo, el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad, incluye las disposiciones que regulan la fiscalización financiera y de cumplimiento. El objetivo de la fiscalización de cumplimiento tiene por objeto verificar las disposiciones legales y reglamentarias que regulan determinadas actividades de la entidad fiscalizada. El referido manual recalca que las disposiciones normativas que regulan la materia a fiscalizar son el elemento más importante, pues su estructura y contenido permiten fijar los criterios objetivos de la fiscalización. Esta fiscalización puede ser general o específica, según su contenido y alcance, y cuantitativa o cualitativa, según su naturaleza. El resultado de la fiscalización se refleja en un informe, que contendrá conclusiones basadas en el trabajo realizado, pudiendo incluir recomendaciones.

Por otro lado, la fiscalización financiera tiene como materia fiscalizada a los estados financieros, y tiene la finalidad de verificar la razonabilidad de la información contable. El resultado, como en la fiscalización e cumplimiento, se presenta en un informe con la opinión sobre los estados, que puede ser favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegada.

Las dos fiscalizaciones de regularidad señaladas se amparan en las técnicas de inspección documental y física, examen analítico, observación e indagaciones; empleando muestras para seleccionar aspectos específicos a fiscalizar.

Por su parte, la fiscalización operativa o de gestión se regula por su propio manual, en donde se señala que *“la fiscalización operativa consiste en la revisión independiente, objetiva y fiable (...) que tiene por objeto verificar si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades, organizaciones y empleo de los recursos de la entidad fiscalizada cumplen con*

*los principios de eficacia, eficiencia y economía, con la finalidad de, una vez concretadas las posibles deficiencias, recomendar las oportunas*”, diferenciándose de las otras dos fiscalizaciones por que no tiene normas de fondo que sirvan como referencias. Asimismo, se da relativa libertad y flexibilidad a los fiscalizadores para elegir la forma de cumplir los objetivos y los métodos de trabajo.

Con respecto a los OCEX, algunos de estos órganos mantienen sus procedimientos regulados en “manuales de fiscalización “o “manuales de procedimientos” que reúnen los procedimientos aplicables. Este es el caso de la Sindicatura de cuentas de la Comunidad Valenciana, la Sindicatura de cuentas de Catalunya, la Cámara de Cuentas de Navarra y la Cámara de Cuentas de Andalucía.

Sin perjuicio de ello, los OCEX se guían por tres grupos de documentos para realizar su labor. a) Principios y Normas de Auditoria del Sector Publico de 1991; b) Normas ISSAI-ES, que constituyen la adaptación de las normas ISSAI emitidas por INTOSAI a la realidad española y c) las Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX), siendo estas una adaptación de normas técnicas de rango superior para acelerar la implementación de las normas ISSAI-ES (López y Minguillon, 2016) (López y Minguillon, 2017).

Con respecto a los resultados del control, el TCU remite anualmente sus Memorias anuales a las cortes generales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 136 de la Constitución Española y en los artículos 13 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del TCU, y 28 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del TCU. Asimismo, el TCU publica anualmente sus informes anuales (Tribunal de Cuentas, 2018, 2017, 2016, 2015). De la revisión de estos documentos se ha extraído un breve resumen de las actuaciones en fiscalización del TCU:

Tabla 4

*Fiscalizaciones del TCU por año y ámbito de fiscalización*

Ámbito de Fiscalización	2014	2015	2016	2017	2018
Sector público estatal	31	28	30	29	32
Sector público autonómico	13	15	20	20	9
Sector público Local	9	13	8	10	6
Partidos Políticos	2	6	2	2	-
Total	55	62	60	61	47

Como se advierte, el mayor volumen de fiscalizaciones del TCU se realiza en el sector público estatal. Debe considerarse que en el sector público autonómico y local a) se coordina con los OCEX para evitar duplicidades y b) algunas comunidades autónomas no cuentan con estos órganos. Adaptado de las memorias e informes anuales del TCU, 2018, 2018, 2016 y 2015.

Sobre los resultados de la fiscalización de los OCEX, de acuerdo a la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del TCU, los OCEX remitirán al TCU los resultados de los exámenes que practiquen, así como sus informes o memorias anuales. Para tal finalidad, en la sede electrónica del TCU se creó un aparatado específico denominado “Relaciones con los OCEX”.

En el caso específico de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, se expone el detalle de sus fiscalizaciones:

Tabla 5

*Fiscalizaciones de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña por año y tipo de fiscalización*

Tipo de fiscalización	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Regularidad y limitada de regularidad	20	16	21	20	6	4
Legalidad y limitada de legalidad	3	4	1	1	4	-
Financiera y Limitada financiera		1	2	1	5	2
Limitada financiera y legalidad	4	-			8	11
Gestión	-	-	2		2	1
Cuentas generales	2	2	2	2	2	2
Otras (Elecciones, indicadores, etc.)	5	10	7	3	5	3
Total	34	33	35	27	32	23

Adaptado de la Memoria de actividades de la Sindicatura de cuentas de Cataluña 2019, 2018, 2017, 2016, 2015 y 2014.

Asimismo, se expone el presupuesto inicial del TCU. Es preciso indicar que este presupuesto es usado tanto para la función fiscalizadora, expuesta en la presente sección como para la función de enjuiciamiento contable.

Tabla 6  
*Presupuesto inicial aprobado (PIA) para el Tribunal de Cuentas de España por año (Euros) y porcentaje que representa en el presupuesto nacional (P.N.)*

Concepto/Año	2016	2017	2018	2019
PIA TCU (1)	62.897.820,00	62.199.270,00	63.016.620,00	63.016.620,00
P.N. (2)	436.370.000.000,0	443.133.000.000,0	449.785.000.000,0	449.739.000.000,0
	0	0	0	0
Porcentaje (1) sobre (2)	0.0144%	0.0140%	0.0140%	0.0140%

Adaptado de la información de transparencia del TCU.

#### **4.1.5. La aplicación de estándares internacionales de auditoría a España**

España es miembro de Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa, también denominada EUROSAI o EURORAI por sus siglas en inglés, la cual está adscrita a INTOSAI; participando activamente en sus actividades pues de acuerdo con los artículos 13 y 14 de los Estatutos de EUROSAI, la Secretaría de EUROSAI recae permanentemente en la presidencia del TCU de España (EUROSAI, s,f).

Tanto el INTOSAI como el EUROSAI mantienen reuniones internacionales para discutir temas de auditoría con las otras organizaciones regionales de INTOSAI. Así, dentro del Plan Estratégico de EUROSAI 2017-2023, se ha previsto mejorar esta cooperación y continuar con el intercambio de conocimientos.

INTOSAI ha emitido las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores o Normas ISSAI, constituidas por (López y Minguillon, 2016):

- Declaración de Lima o ISSAI-nivel 1 o INTOSAI-P1 y 10, “Principios integrales sobre auditoría en el sector público.”
- ISSAI-nivel 2 o INTOSAI-P12 a 50, “Requisitos previos para funcionamiento de las entidades fiscalizadoras superiores”
- ISSAI- nivel 3 o ISSAI 100 a 400: “Principios fundamentales de auditoría”
- ISSAI-nivel 4: Directrices de Auditoría

En base a estos estándares internacionales, el 27 de junio y 30 de noviembre de 2014,, el TCU y los OCEX acordaron la aprobación de dos grupos de normas ISSAI-ES, según se detalla a lo continuación (Tribunal de Cuentas, s,f):

Tabla 7

*Listado de Normas ISSAI-ES*

Código	Fecha de aprobación	Denominación
ISSAI-ES 100	27/06/2014	Principios fundamentales de fiscalización del sector público
ISSAI-ES 200	27/06/2014	Principios fundamentales de la auditoría financiera
ISSAI-ES 300	27/06/2014	Principios fundamentales de la fiscalización operativa
ISSAI-ES 400	27/06/2014	Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento
ISSAI-ES 1000	30/11/2014	Directriz de auditoría financiera. Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de las ICEX
ISSAI-ES 1003	30/11/2014	Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera
ISSAI-ES 1700	30/11/2014	Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros
ISSAI-ES 3000	30/11/2014	Normas y directrices para la fiscalización operativa
ISSAI-ES 3100	30/11/2014	Anexo a las directrices para la fiscalización operativa
ISSAI-ES 4000	30/11/2014	Directrices para la fiscalización de cumplimiento

Adaptado de las presentaciones de las Normas ISSAI-ES

Así, España ha incorporado a su sistema normativo las Normas ISSAI bajo una adaptación propia.

Con respecto al caso de la Sindicatura de Comptes de Cataluña, el 24 de julio de 2012, el pleno acordó aprobar los Principios y normas de auditoría del sector público de la Comisión de Coordinación de los OCEX y, de forma supletoria, las normas ISSAI (Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2012).

#### **4.2. El sistema de control del Perú**

El Sistema Nacional de Control peruano se encuentra normado por la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República (CGR), cuyo artículo 12 lo define como el “conjunto de órganos de control, normas, métodos y procedimientos, estructurados e integrados funcionalmente, destinados a conducir y desarrollar el ejercicio del control gubernamental”, considerando se a la CGR como su ente rector (Mesa, 2015),

Según Leonarte (2014) los órganos de control que conforman este sistema son los siguientes:

- a) La CGR, en su calidad de ente técnico rector del SNC.
- b) Los Órganos de Control Institucional, que son unidades orgánicas responsables de la función de control gubernamental en las entidades, sean estas de carácter sectorial, regional, institucional o se regulen por cualquier otro ordenamiento organizacional.
- c) Las sociedades de auditoría externa independientes, cuando son designadas por la CGR y contratadas durante un período determinado, para realizar servicios de auditoría en las entidades los servicios de auditoría económica, financiera, de sistemas informáticos, de medio ambiente y otros.

Cabe señalar que, de acuerdo al artículo 6 de la citada ley N° 27785, señala que el ejercicio del control gubernamental, consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes

En forma similar a España, el control gubernamental en Perú se clasifica en (Dextre, 2016):

- Control gubernamental interno: Implica la adopción de acciones por parte de la entidad para asegurar la correcta y eficiente gestión de las operaciones, recursos y bienes del Estado.
- Control gubernamental externo: Es el que realiza la CGR u otro órgano del sistema por encargo o designación de esta en el ejercicio del control gubernamental

Además de lo anterior debe señalarse que en el Perú también se clasifica al control gubernamental de acuerdo al momento de su ejercicio en:

- Control previo: Es ejercido con anterioridad a la ejecución de un acto u operación de la entidad a controlar
- Control Simultáneo: Se ejerce sobre las “actividades de un proceso en curso” de una entidad sujeta a control gubernamental
- Control Posterior:

Ambas clasificaciones están recogidas en las Normas Generales de Control Gubernamental, aprobadas mediante la Resolución de Contraloría n.º 273-2014-CG, de 12 de mayo de 2014.

Resulta necesario aclarar que aunque los Órganos de Control Institucional se encuentran ubicadas en cada entidad pública, de acuerdo con la Ley N° 30742, Ley de Fortalecimiento de la CGR y del Sistema Nacional de Control, sus jefes son designados directamente por la CGR. Aunado a ello, mediante el citado cuerpo normativo se ha autorizado la incorporación de los órganos de control institucional de las entidades del Gobierno Nacional, gobiernos regionales y gobiernos locales a la CGR.

Como se advierte, la labor desempeñada por los Órganos de Control Institucional, dejando de lado su ubicación física y su formal inclusión dentro de cada entidad del Estado se asemeja al control externo antes que al control interno.

En consecuencia, el sistema de control gubernamental peruano se encuentra claramente regido por la CGR, no existiendo duplicidades formales en el sistema.

#### **4.2.1. La Contraloría General de la República**

La Contraloría General, de acuerdo al artículo 16º de su ley orgánica, es definida como el ente técnico rector del Sistema Nacional de Control, dotado de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera, cuya misión dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia

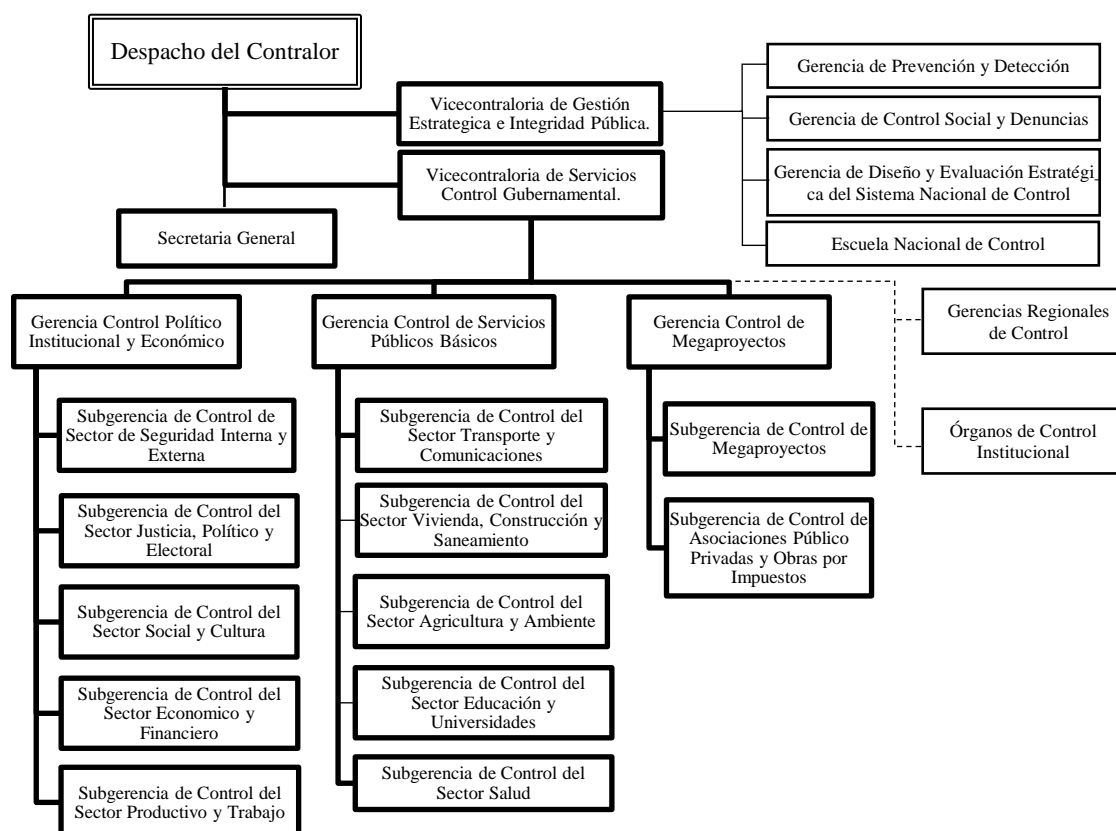
el control gubernamental, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las entidades, la promoción de valores y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, así como, contribuir a los Poderes del Estado en la toma de decisiones y con la ciudadanía para su adecuada participación en el control social.

Asimismo, tiene como principales funciones: supervisar la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control, según el artículo 82° de la Constitución Política del Perú.

Por otra parte, la estructura organizacional de la Contraloría se encuentra detallada en el Reglamento de Organización y Funciones (ROF), aprobado mediante Resolución de Contraloría N°030-2019-CG, contando con el siguiente organigrama:

Figura N.º 1

*Organigrama de la Contraloría General de la República*



**Elaboración propia**

**Fuente:** Resolución de Contraloría N° 069-2020-CG de 18 de febrero de 2020.



El Contralor General de la República es el funcionario de mayor rango que ejerce la conducción del SNC, siendo responsable de establecer políticas, estrategias y objetivos institucionales. El contralor tiene las facultades de aprobar y dictar la normativa para regular y supervisar sus acciones y funcionamiento, entre otras, según la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control; sin que sea delegable la facultad de dictar normas.

Las Vicecontralorías están a cargo de funcionarios que se encuentran en el segundo rango del SNC, las mismas que son responsables de la Gestión estratégica e integridad pública, y de los Servicios de Control Gubernamental, la primera a cargo de proponer, orientar y monitorear la gestión estratégica del SNC, además del fortalecimiento de la integridad pública; mientras que la segunda se encuentra a cargo de la ejecución de servicios de control y de los servicios relacionados a cargo de órganos y unidades orgánicas bajo su ámbito y demás órganos de SNC, de acuerdo a los artículos 10°, 11° y 13° de la Resolución de Contraloría N° 030-2019-CG de 23 de enero de 2019 y su modificatoria.

Como órganos de línea, la CGR cuenta con gerencias que dependen de las Vicecontralorías. Entre otras funciones, las gerencias que dependen de la vicecontraloría de Control gubernamental son responsables de conducir y supervisar los servicios de control y servicios relacionados que ejecuten las unidades orgánicas a su cargo en las entidades comprendidas en sus respectivos ámbitos de control.

Asimismo, las subgerencias se forman según los ámbitos de control de las entidades a fin de dirigir y ejecutar los servicios de control y servicios relacionados, respectivos; además de supervisar a los órganos de control institucional bajo su ámbito.

Respecto, a las Gerencias regionales de control, son órganos desconcentrados de la CGR, responsables de dirigir y ejecutar los servicios de control gubernamental en las entidades comprendidas en sus respectivos ámbitos de control, los mismos que comprenden 24 sedes regionales y 1 en el ámbito territorial Lima Metropolitana y Callao.

#### **4.2.2 El control externo en Perú**

El control externo, comprende de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos, y le compete aplicar estas a la CGR u otro órgano del Sistema, con la finalidad de supervisar, vigilar y verificar la gestión, la captación y el uso de los recursos y bienes del Estado. Esta actividad se rige por los siguientes principios:

- La universalidad y el carácter integral
- La autonomía funcional
- El carácter permanente
- El carácter técnico y especializado del control
- La legalidad
- El debido proceso de control
- La eficiencia y economía,
- La oportunidad
- La objetividad
- La materialidad
- El carácter selectivo del control
- La presunción de licitud
- El acceso de la información
- La reserva
- La continuidad
- La publicidad
- La participación ciudadana
- La flexibilidad

El control externo podrá ser previo, simultáneo o posterior (Leonarte, 2014)

- Control Previo: Se ejerce antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas.
- Control Simultáneo: Presencia en forma simultánea al desarrollo de las operaciones o actividades a cargo de la Entidad, a fin de prevenir que ésta incurra en desviaciones que limiten su correcta ejecución. Siendo una de las modalidades las Acción simultánea.
- Control Posterior: Se ejerce para efectuar la verificación y evaluación objetiva de los actos y resultados ya producidos por las entidades en su gestión y ejecución de los recursos públicos.

El ejercicio del control externo se realiza mediante la ejecución de “servicios de control” que constituyen procesos diseñados para satisfacer los requerimientos del control gubernamental (Mesa, 2015). Los servicios de control externo se listan en la siguiente tabla:

Tabla 8

*Servicios de control externo del sistema de control gubernamental en Perú*

Entidad del Sistema de Control	Control Previo	Control Simultaneo	Control Posterior
<b>CGR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Autorizar presupuestos adicionales de obra y mayores servicios de supervisión.</li> <li>• Informar sobre las operaciones que en cualquier forma comprometan el crédito o capacidad financiera del Estado.</li> <li>• Opinar sobre las contrataciones con carácter de secreto militar o de orden interno.</li> <li>• Otros establecidos por normativa expresa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Control concurrente.</li> <li>• Visita de control.</li> <li>• Orientación de oficio.</li> <li>• Operativo de control simultaneo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría Financiera.</li> <li>• Auditoría de Cumplimiento.</li> <li>• Servicio de Control Específico a Hechos con Presunta Irregularidad.</li> <li>• Auditoría de Desempeño</li> <li>• Auditoria Forense</li> <li>•</li> </ul>
<b>OCI</b>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Control concurrente.</li> <li>• Visita de control.</li> <li>• Orientación de oficio.</li> <li>• Operativo de control simultaneo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría Financiera.</li> <li>• Auditoría de Cumplimiento.</li> <li>• Servicio de Control Específico a Hechos con Presunta Irregularidad</li> </ul>
<b>SOAS</b>	-	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría Financiera.</li> </ul>

**Fuente:** Normas Generales de Control Gubernamental y modificaciones.

### 4.2.3. Los servicios de control externo, regulación y resultados

En forma general, los servicios de control externo son regulados en extenso por las Normas Generales de Control Gubernamental, emitidas por la CGR, “*desarrolladas con base en la normativa y buenas prácticas internacionales sobre el ejercicio del control gubernamental y la auditoría; entre las cuales destacan las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI*” (Contraloría General de la República, s.f.). Esta normativa incluye un marco conceptual, normas de desempeño profesional, normas de gestión de la calidad y normas comunes y especiales para el control previo control simultáneo y control posterior.

Debido a la amplia cantidad de servicios de control en Perú, se ha considerado pertinente presentarlos en la siguiente tabla, adaptada de la normativa e información publicada por la CGR. Las normas que rigen específicamente cada servicio de control son directivas aprobadas por Resoluciones de Contraloría, como se presenta a continuación:

Tabla 9  
*Servicios de control externo y la normativa que los regula*

Servicio de Control	Normativa reguladora principal	Descripción
Servicios de Control Previo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Directiva N° 011-2016-CG/GPROD</li> <li>• Directiva 012-2014-CG/GPROD</li> <li>• Directiva 012-2016-CG/GPROD</li> <li>• Directiva N° 007-2001-CG/B140</li> </ul>	Servicios de control orientados a las obras publicas, el endeudamiento del Estado y contrataciones sujetas de carácter secreto militar u orden interno, con anterioridad a su ejecución.
Servicio de Control Simultaneo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Directiva N° 002-2019-CG/NORM</li> </ul>	Estos servicios se enfocan en examinar procesos en curso para detectar hechos que puedan afectar a la continuidad y resultados de los procesos.
Servicio de Control Posterior	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Directiva N° 007-2014-CG/GCSII</li> </ul> Directiva N° 005-2014-CG/AFIN	La auditoria de cumplimiento busca verificar el cumplimiento de la normativa aplicable. Puede ser derivada de los servicios de control simultáneo.  La auditoría financiera examina la información presupuestaria y los estados financieros de las entidades, que se practica para expresar una opinión técnica sobre la razonabilidad de dichos estados.

Servicio de Control	Normativa reguladora principal	Descripción
	Directiva N° 008-2016-CG/GPROD	La auditoría de desempeño se basa en un examen de eficacia, eficiencia, economía y calidad de la producción y entrega de los servicios que realizan las entidades públicas.
	Directiva N° 019-2015-CG/GPROD “Auditoría Forense”	Examen especializado para evidenciar la ocurrencia de hechos contrarios a normas legales aplicando procedimientos forenses.

**Fuente:** Normas Generales de Control Gubernamental y directivas citadas y modificaciones.

Con respecto a los resultados del control en Perú, la CGR ha publicado memorias anuales e informes ejecutivos de gestión para presentar sus resultados y avances en el control gubernamental.

Tabla 10  
*Numero de Servicios de control externo por año*

Tipo de control	2017	2018	2019
Control Previo	113	118	112
Control Simultaneo	11788	18221	22748
Control Posterior	4209	3705	2285
Total de Servicios	16110	22044	25139

Fuente: Memorias anuales e informes ejecutivos de gestión de la CGR.

Asimismo, se presenta el presupuesto inicial de la CGR por año, advirtiéndose que los recursos invertidos en la CGR representan un porcentaje de 0.35% sobre el presupuesto nacional. Al respecto, Bonilla (2015) concluyó que el presupuesto institucional permite una adecuada administración del control de los recursos públicos. La siguiente tabla, muestra los datos relevantes:

Tabla 11  
*Presupuesto inicial aprobado (PIA) para la Contraloría General de la República por año (soles) y porcentaje que representa en el presupuesto nacional (P.N.)*

Concepto/Año	2016	2017	2018	2019
PIA CGR (1)	484.207.204,00	538.212.210,00	537.686.900,00	583.794.791,00
P.N. (2)	138.490.511.244,00	142.471.518.545,00	157.158.747.651,00	168.074.407.244,00
Porcentaje (1) sobre (2)	0.35%	0.38%	0.34%	0.35%

Fuente: Consulta amigable del Ministerio de Economía y finanzas.

No obstante ello, la literatura consultada indica que existen determinados problemas con el control gubernamental en el Perú, como la incapacidad de ejecutar una labor efectiva de

lucha anticorrupción y que no todas las irregularidades o castos de corrupción son investigadas, y de las que si son investigadas, no todos son sancionados (Roza, 2013).

#### **4.2.4. La aplicación de estándares internacionales de auditoría a Perú**

La CGR, forma parte de la INTOSAI (Contraloría General de la República s,f). Asimismo, la CGR es miembro Pleno de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores - OLACEFS, grupo regional conformado por 22 Entidades Fiscalizadoras Superiores, adscrito a INTOSAI.

Es apropiado resaltar que del 17al 26 de octubre de 1977 se emitió la Declaración de Lima o ISSAI-nivel 1, “Principios integrales sobre auditoría en el sector público”, que es una de las normas fundamentales que rigen la auditoria publica en el contexto de INTOSAI.

Al respecto, la normativa peruana ha recogido los principios y normas de INTOSAI tomando los como base para la emisión de las Normas Generales de Control Gubernamental, y son referenciadas expresamente en dicha normativa peruana, la misma que es de observancia obligatoria para los órganos y personal del Sistema Nacional de Control peruano.

Aunado a lo anterior, las Normas Generales de Control Gubernamental establecen que las normas de INTOSAI se podrán tomar como referencia técnica para las auditorias de desempeño, cumplimiento y otras auditorias especializadas en los aspectos que no estén expresamente desarrollados por la normativa nacional.

### **4.3. Análisis comparativo de los sistemas de control externo de España y Perú**

#### **4.3.1. Cuadro comparativo**

Como se señaló anteriormente, las características a comparar se basaron en los prerequisites para el funcionamiento de las entidades supremas auditoras publicados por INTOSAI y los “Elementos clave para la actividad de auditoría publica en el sector público” del Institute of Internal Auditors (IIA), que se centran en la independencia, regulación normativa, estructura, reconocimiento por normativa legal, recursos asignados, entre otros;

además de caracteres e indicadores notorios que provengan de los autores consultados o que tengan una clara contraparte entre los estados analizados.

Tabla 12

*Cuadro comparativo de los sistemas de control de España y Perú*

<b>Característica</b>	<b>España</b>	<b>Perú</b>
<b>Reconocimiento Constitucional</b>	Sí, por la Constitución de 1978. No sobre los OCEX.	Sí, por la Constitución de 1993.
<b>Independencia</b>	Se garantiza la autonomía del TCU.	Los principios de control incluyen la autonomía funcional.
<b>Jerarquía del Sistema de Control Gubernamental</b>	Coordinado conjuntamente por el TCU y los Órganos de las Comunidades Autónomas. No jerárquico	Dirigido funcionalmente por la Contraloría General de la República. Altamente Jerárquico.
<b>Organización</b>	Parcialmente descentralizado. Coordinación.	Centralizado pero desconcentrado. Jerarquizado.
<b>Estructura</b>	Asimétrica, además del TCU, la mayoría de comunidades tiene un OCEX con normas específicas y otras comunidades no cuentan con ninguno.	Simétrica, la CGR rige todo el sistema de control en todo el país bajo las mismas normas y órganos.
<b>Liderazgo</b>	El presidente del TCU, elegido del pleno colegiado de consejeros de cuentas.	Contralor General de la República, puesto único con funciones indelegables.
<b>Acceso a la información para el control</b>	Las entidades tienen el deber de brindar la información necesaria para el control. Se pueden celebrar convenios para acelerarlo.	Las entidades tienen el deber de brindar la información necesaria para el control.
<b>Órgano fiscalizador supremo</b>	Sí, TCU	Si, CGR
<b>Recursos de entidad fiscalizadora superior</b>	El presupuesto de TCU representa el 0.0144% del presupuesto estatal en 2019.	El presupuesto de la CGR representa el 0.35% del presupuesto estatal en 2019.

<b>Característica</b>	<b>España</b>	<b>Perú</b>
<b>Normas ISSAI</b>	Adaptadas para la realidad española mediante el ISSAI-ES.	Tomadas como base para legislación doméstica. Se pueden usar supletoriamente.
<b>Intercambio de experiencias internacionales</b>	Sí, mediante EUROSAI que es parte de INTOSAI	Si, mediante OLACEFS que es parte de INTOSAI (OLACEFS, 2019)
<b>Publicaciones Técnicas</b>	Revista Española de Control Externo por el TCU y Revista de auditoría publica por ASOCEX, que constituyen publicaciones periódicas para estudiar el control y la fiscalización en el sector público, publicadas en su portal institucional.	Los trabajos de investigación de la CGR son irregulares. Se publica un boletín enfocado en los resultados de control y en la actividad de la CGR, como se puede evidenciar en su portal web.
<b>Clasificación del control</b>	Externo e Interno. Las fiscalizaciones a cargo del TCE y los OCEX se realizan posteriormente a la ejecución de las actividades.	Externo e Interno Los servicios de control a cargo de la CGR pueden ejecutarse previa, simultánea y posteriormente a las actividades auditadas.
<b>Responsabilidad de ejecución de control externo</b>	TCU y OCEX.	Contraloría General de la República y sociedades de auditoría por encargo de la primera.
<b>Denominación de las actividades</b>	Fiscalizaciones	Servicios de Control
<b>Tipos de actividades de control externo</b>	Fiscalización operativa, financiera y de cumplimiento.	Auditoría de cumplimiento, auditoría financiera, auditoría de desempeño. Servicios de control concurrente, Visita de control, Orientación de oficio, Operativo de control simultáneo y servicios de control previo.



<b>Característica</b>	<b>España</b>	<b>Perú</b>
<b>Métodos de control y procedimientos</b>	Sí, mediante las ISSAI-ES, las Normas de Fiscalización del TCU, Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad y el Manual de fiscalización operativa o de gestión	Sí, mediante Normas Generales de Control Gubernamental y a las directivas de control que desarrollan los distintos servicios de control.
<b>Participación Ciudadana</b>	No, con excepciones como los OCEX de Galicia y Canarias.	Sí, a nivel nacional.
<b>Publicación de los resultados del control</b>	Los resultados de control son publicados	Los resultados de control son publicados
<b>Seguimiento de recomendaciones</b>	Los informes pueden contener recomendaciones a las cuales se realiza seguimiento para verificar su implementación.	Los informes pueden contener recomendaciones a las cuales se realiza seguimiento para verificar su implementación.

**Elaboración:** Propia.

Además de lo anterior, en las siguientes secciones se analizará algunas semejanzas y diferencias de los sistemas de control analizados.

#### **4.3.2. Descentralización y desconcentración**

Un aspecto que diferencia enormemente los sistemas de control externo español y peruano es la descentralización de los servicios de control externo. En el modelo español, doce de las diecisiete comunidades autónomas tienen Órganos de Control Externo, contando estas con personería jurídica propia y funciones de fiscalización en su ámbito territorial, con un modelo parcialmente descentralizado.

En contraste, el Perú la CGR ha desconcentrado sus funciones en sus gerencias regionales, no obstante ello, todas dependen directa y estrictamente del órgano supremo de control, la CGR, cuya sede se encuentra en la capital del país y en la figura del contralor quien tiene la función indelegable de “Dictar las normas y las disposiciones especializadas que aseguren el funcionamiento del proceso integral de control”, entre otras señaladas en la Ley Organica de

la CGR, Ley 27785, por lo que no se ha llevado a cabo la descentralización del control. Llama la atención que la Ley 27783, de Bases de la Descentralización peruana, establece en su artículo 21.3 que la CGR debe organizarse en una estructura descentralizada.

#### **4.3.3. Sistema único vs sistema agregado**

Con respecto a la integridad del sistema, el sistema español se ha caracterizado por tener una entidad fiscalizadora suprema pero no única. En este contexto surgen los OCEX como órganos que también cuentan con entes que pueden realizar el control externo.

Como se indicó previamente, existen ventajas la pluralidad de órganos de control en cada Comunidad Autónoma, como:

- Control inmediato
- Autónomo e independiente
- Competitividad

Empero, no todas las Comunidades Autónomas cuentan con un ente de control, siendo el TCU el encargado de realizar la fiscalización en estos casos.

Esta situación contrasta fuertemente con el sistema peruano que es un sistema único, en el que el principal protagonista en el control externo es la Contraloría General de la República, pues tanto las gerencias regionales como los órganos de control institucional, depende directamente de dicho ente supremo fiscalizador.

A partir de las ideas señaladas en el párrafo anterior, se desprende que todo el control externo en Perú tiene reconocimiento constitucional, en contraste con España, en el cual solamente el control ejercido por el TCU es señalado en la constitución española. No obstante ello, las OCEX tienen un respaldo legal provisto por las Comunidades Autónomas en su estatuto.

#### **4.3.4. Diferencias en el liderazgo del órgano supremo fiscalizador**

España emplea un pleno colegiado de consejeros de cuentas con un presidente del TCE, formula que es emulada por los OCEX en gran medida.

Por su parte, Perú tiene un único Contralor General de la República. Sin embargo, es preciso indicar que el país latinoamericano recientemente ha tenido experiencias negativas que han implicado problemas en la elección de su contralor (Andina, 2017) y la destitución de una persona que ocupó dicho cargo (Gestión, 2017) (La república, 2017).

Al respecto, un sistema colegiado impediría que la institución peruana se encontrara acéfala, considerando que las funciones para dictar normativas que tiene el Contralor son indelegables.

#### **4.3.5. La participación ciudadana**

Con respecto a la participación ciudadana, en España se ha indicado que es inexistente en el ámbito del control, al estar tanto el TCU como los OCEX avocados al servicio de su respectivo parlamento, con determinadas excepciones como el OCEX de Galicia. (García, 2017).

Inclusive, el artículo 32.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, señala que no se dará curso por el Tribunal de Cuentas a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982 (De la Prieta, 2005)

Por su parte, la CGR trabaja activamente para fomentar la participación ciudadana mediante el servicio de atención de denuncias, con la finalidad de promover el control social en los ciudadanos, funcionarios y servidores públicos (Contraloría, s.f). Este servicio se encarga de encauzar las denuncias de la ciudadanía y puede originar servicios de control, de encontrarse evidencia suficiente. Además de ello, se provee un marco legal para la protección de estos denunciantes.

#### **4.3.6. La publicación de los resultados del Control**

Aunque la presentación de los informes de fiscalizaciones de España y los informes de los servicios de control de Perú son dispares como es de esperar en tradiciones de control distintas, ambos tienen un aspecto en común que es de gran importancia para justificar el presupuesto en el control: la publicación de resultados.

Mediante esta actividad ambos sistemas de control producen informes que son publicados en los portales web de las entidades fiscalizadoras con un sistema de búsqueda y opciones avanzadas para tal fin.

#### **4.3.7. La incorporación de las Normas ISSAI a los sistemas de control**

Uno de los puntos en común que tiene la experiencia española y peruana es su sujeción a la INTOSAI y a las normas ISSAI. En este sentido, ambos países han configurado su sistema de control en conjunción a estos principios internacionales.

Sin embargo, los países analizados lo han realizado de forma distinta. De forma explícita, España ha expedido las normas ISSAI-ES, que son una adaptación de las normas ISSAI, mientras que Perú prefirió incluir los precitados principios en un cuerpo normativo independiente, las Normas Generales de Control Gubernamental, declarando que las normas ISSAI se aplicarían de forma supletoria.

#### **4.3.8. Publicaciones técnicas sobre el control gubernamental**

Mientras que España mantiene publicaciones regulares y científicas sobre el control público por parte del TCU y la ASOCEX, la CGR solo cuenta con trabajos de investigación no periódicos y boletines periódicos que se centran principalmente en la divulgación de los resultados de control, antes que constituir publicaciones técnicas sobre el control, como se evidencia en el portal institucional de la CGR; advirtiéndose que los dos países contrastan fuertemente en esta característica.

## 5. Identificación de oportunidades de mejora

A partir del análisis realizado se han identificado determinados aspectos y problemas del control externo, encontrados durante la revisión bibliográfica realizada para el presente trabajo, sobre los cuales, uno de los dos países analizados no ha tomado acciones concretas, por lo que existe la posibilidad de desarrollar políticas públicas, actividades de investigación o estudiar un cambio de modelo.

Tabla 13

*Oportunidades de mejora identificadas*

Tema	Oportunidad	País	Justificación
Participación ciudadana	Desarrollo de política publica	España	<p>La participación ciudadana en España en el control esta relegada a los escasos OCEX que alientan a sus ciudadanos a participar activamente en el control público mediante sus denuncias o escritos. En España, la fiscalización se debe a los parlamentos y las cortes. Sin embargo, esta postura tradicional no toma en cuenta que estos no son los únicos interesados en el buen uso de los recursos públicos, sino que todos los ciudadanos tienen legitimidad para señalar irregularidades y actos de corrupción en buena fe y de forma ordenada y segura.</p> <p>Crear una política pública que permita la participación pública en control no significa obligar a los entes fiscalizadores a atender casos infundados o de poca materialidad sino ampliar el alcance del ojo vigilante del control y acercar a la ciudadanía a los principios de economía, eficiencia y control en el buen uso de los recursos públicos.</p>
Organización y centralización	Desarrollo de políticas publicas	Perú	<p>Actualmente, en Perú el control gubernamental está viviendo una transformación para que todos los órganos de control institucionales dependan económica, funcional y jerárquicamente de la CGR. En este sentido, todas las fiscalizaciones son dirigidas por una única entidad suprema y única que reside en la capital. Esta situación va mas allá de la estructura organizativa, pues</p>

Tema	Oportunidad	País	Justificación
			<p>solamente la figura del contralor de la república puede dictar la normativa de control, siendo esta una facultad indelegable. Asimismo, aunque se han llevado esfuerzos para desconcentrar el control con las gerencias regionales de la CGR, estas carecen de autonomía, pues dependen estrictamente de la CGR.</p> <p>En este contexto, Perú puede trabajar para descentralizar el control y obtener determinadas ventajas como la cercanía, eficiencia, efectividad y la inmediatez, teniendo en cuenta que Perú es un país multicultural y que la Ley de Bases de Descentralización peruana prescribe que la estructura de la CGR debe ser descentralizada.</p>
Asimetría del control gubernamental	Investigación	España	<p>La asimetría del control gubernamental en España despierta varias interrogantes. Por ejemplo, la eficiencia del control en las comunidades autónomas que tienen OCEX, las que no lo tienen, además de las diferencias de resultados entre los propios OCEX</p> <p>Esta diferente actividad de control y resultados deben ser investigados a profundidad y comparados para comprender mejor el control público en España. A partir de los resultados de estos eventuales trabajos, se podrá justificar las reformas que ha sugerido varios autores españoles, las cuales contrastan enormemente, con ideas relativas, por ejemplo, a la eliminación de los OCEX o a la implementación de un OCEX en todas las comunidades autónomas.</p>
Publicaciones técnicas sobre el control gubernamental	Desarrollo de políticas públicas e investigación	Perú	<p>En el Perú, la literatura de control es escasa y con mas barreras de acceso que su contraparte española. Al respecto, el sector público español encargado del control ha tomado las riendas de la investigación en este campo, realizando un abundante trabajo, que ha constituido un caldo de cultivo para los llamados serios a la reforma y modernización del control español, publicando estos resultados en los portales</p>

Tema	Oportunidad	País	Justificación
			<p>institucionales del TCU y los OCEX, en línea con los principios de INTOSAI.</p> <p>Este excelente ejemplo puede ser seguido por Perú, considerando que la INTOSAI. De esta forma Perú ampliaría su existente pero limitado material de investigación en la materia.</p>
Liderazgo del sistema de control	Posibilidad de cambio de modelo e investigación.	Perú	<p>La figura del contralor en Perú tiene prerrogativas indelegables y exclusivas, regidas por la ley orgánica de CGR</p> <p>Sin embargo, en los últimos años existieron cuestionamientos a la figura del contralor, que ocasionaron la destitución del contralor de la república en 2017, tras un año en el cargo.</p> <p>Al respecto, esta situación brinda la oportunidad de considerar el modelo colegiado, donde las funciones no son indelegables en única persona sino compartidas por un grupo selecto de profesionales en donde la opiniones profesionales se integran en una sola voluntad (Bonell 2006). Esto debe estudiarse considerando que la figura del contralor en Perú tiene funciones indelegables, en la emisión de normativas de control.</p>

**Elaboración:** Propia.

## 6. Conclusiones

- Ambos países cuentan con un sistema de control con una entidad fiscalizadora suprema con reconocimiento constitucional. Sin embargo, en España, el TCU, no tiene una relación de jerarquía ni pertenencia con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Así, en el país europeo, las instituciones de control externo coordinan para aumentar la eficiencia del sistema y evitar duplicidades en el control.
- Los sistemas de control gubernamental en ambos países están encaminados a realizar una fiscalización de las actividades públicas en base a los principios de economía, eficiencia y eficacia, desarrollando modalidades de control en forma de fiscalizaciones para España y servicios de control para Perú. Además de ello, consagran la independencia, el acceso a la información en sus sistemas de control, el seguimiento de recomendaciones y la publicación de los resultados de control. Asimismo, tanto Perú como España cuentan con métodos de control y procedimientos ordenados y regulados para la actividad fiscalizadora.
- Ambos países se sujetan a la normativa ISSAI del INTOSAI. El modelo español ha optado por adaptar dichos estándares emitiendo el INTOSAI-es mientras que Perú se ha basado en los referidos estándares internacionales y ha señalado su aplicación supletoria. Asimismo, ambos países realizan un intercambio de experiencias internacionales mediante la EUROSAI y la OLACEFS, que pertenecen a INTOSAI.
- En el campo de publicaciones técnicas, existe un claro contraste, considerando que el TCU y los OCEX españoles cuentan con publicaciones periódicas técnicas en forma de revistas de control, mientras que el sistema peruano publica irregularmente determinados trabajos de investigación.



- En España el control externo es ejercido por el TCU y los OCEX, siendo el primero la entidad fiscalizadora superior pero no única. En Perú, el control externo es ejercido por la CGR y sus órganos dependientes. Puede ser delegado a determinadas empresas denominadas sociedades de auditoría.
- La participación ciudadana en el control no está desarrollada en España, carencia que ha sido reseñada por autores españoles, mientras que en Perú es una política del Sistema Nacional de control mediante las denuncias ciudadanas.
- Con respecto a la lucha anticorrupción, ambas entidades fiscalizadoras supremas conviven con otros órganos creados para combatir específicamente la corrupción.
- Se identificaron cinco oportunidades de mejora, descritas en el apartado quinto del presente trabajo.

## 7. Recomendaciones

- España debe trabajar para reconocer y permitir que los ciudadanos interesados participen en el control externo de las entidades públicas, como ha sucedido en determinados OCEX para ampliar el alcance del ojo vigilante del control y acercar a la ciudadanía a los principios de economía, eficiencia y control en el buen uso de los recursos públicos.
- La república del Perú si bien ha desconcentrado el control gubernamental, debe trabajar en disminuir su alta centralización y dependencia al único jefe institucional. La crisis de confianza en la figura del contralor recientemente removido no debe afectar la imagen institucional de la Contraloría General de la República. Para lograr estos fines, surge como alternativa el modelo español colegiado con un pleno de consejeros, que se repite en las Comunidades Autónomas y que podría emularse.
- Las diferencias en los resultados y actividades de fiscalización de los OCEX y los del TCU debe ser estudiada y comparada para comprender a fondo el sistema de control español e identificar y replicar las prácticas exitosas de control. Esta actividad investigadora, además de su merito académico, permitirá tomar decisiones más inteligentes para eventuales modificaciones del sistema de control Español.
- La CGR debe organizar e implementar publicaciones técnicas regulares sobre el control gubernamental para aumentar el conocimiento en la materia y comprender mejor el sistema de control peruano. Los resultados de este trabajo deben ser publicados en su portal institucional y ser de rápido acceso para los interesados, además de ser útil para el intercambio internacional de experiencias.

- Perú debe considerar la posibilidad de un cambio de modelo en la figura centralizada del contralor de la república hacia un modelo colegiado en donde las opiniones profesionales sean integradas por un grupo de profesionales, considerando las precitadas facultades indelegables del contralor sobre la emisión de normativa. Este eventual cambio debe buscar impedir que los cuestionamientos hacia el contralor provoquen que la institución quede acéfala, al no depender de una sola persona.

## 8. Referencias

- Abellán, M. (2016). La modernización del control y de la rendición de cuentas en España: El caso de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (1985-2015). Tesis doctoral. Departamento de estudios jurídicos del Estado. Universidad de Alicante. 21-25; 79, 167-226.
- Abellán, M. (2018) Rendición de Cuentas y Control Externo de España. Una aproximación a las instituciones fiscalizadoras desde el contexto de la modernización político administrativa. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Valencia, España.
- Andina (2017) Eligen a Edgar Alarcón nuevo contralor (Ampliación). Recuperado de: <https://andina.pe/agencia/noticia-eligen-a-edgar-alarcon-nuevo-contralor-ampliacion-616279.aspx>
- Arias, A. y Riera, M. (2017). El sistema español de control externo: algunas cuestiones incómodas. Presupuesto y Gasto Público. 86/2017: 91-108 [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/86\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/86_06.pdf).
- ASOCEX (s.f.). ¿Qué son los OCEX? Recuperado de <http://asocex.es/que-son-los-ocex>
- Benítez, E. (2017). La convivencia entre los Órganos de Control Externo (OCEX) y las Agencias Autonómicas de prevención y lucha contra la corrupción. Auditoría Pública. 69. 9 – 18.
- Biglino, P. (2016) .El control de cuentas: un contenido necesario de la reforma constitucional. En Repensar la constitución. Ideas para una reforma de la Constitución de 1978: reforma y comunicación dialógica. Parte primera. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, España. 151 -155.

- Bonell, R. (2006). El Tribunal de Cuentas. Revista Saberes. Vol. 4. Universidad Alfonso X El Sabio. 4-19.
- Bonilla, F. (2015) Control público y el impacto social en las entidades estatales en el Perú. Tesis doctoral. Universidad Inca Garcilaso de la Vega. 105-108.
- Caramés, L. y Cadaval, M. (2016). El control externo en los gobiernos subcentrales una visión neoinstitucionalista. Auditoria Publica. 69. 57-68.
- Colino, C. (2009). Método comparativo. En Diccionario Crítico de Ciencias Sociales. Terminología Científico-Social. Ed. Plaza y Valdés. Madrid, España. Recuperado de [https://webs.ucm.es/info/eurotheo/diccionario/M/metodocomparativo\\_a.htm](https://webs.ucm.es/info/eurotheo/diccionario/M/metodocomparativo_a.htm)
- Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1991). Principios y normas de auditoría del sector público
- Consejo de Cuentas de Castilla y León (2019). Los órganos de control externo piden a los Parlamentos reformas normativas y más medios para mejorar su trabajo. Actualidad. Portal web del Consejo de Cuentas de Castilla y León. <https://www.consejodecuentas.es/es/actualidad/actualidad/organos-control-externo-piden-parlamentos-reformas-normativ>
- Consejo de Cuentas de Castilla y León (2019). Tribunal de Cuentas y órganos de control coordinan sus actuaciones conjuntas: dependencia y contabilidad analítica en las universidades. Actualidad. Portal institucional del Consejo de Cuentas de Castilla y León. Recuperado de: <https://www.consejodecuentas.es/es/actualidad/actualidad/tribunal-cuentas-organos-control-coordinan-actuaciones-conj>
- Constitución Española, aprobada por las cortes en sesiones plenarias del congreso de los diputados y del senado el 31 de octubre de 1978
- Constitución Política del Perú, Lima, 29 de diciembre de 1993.

- Contraloría General de la República (2016). Servicios y herramientas del control gubernamental. Documento de consulta para autoridades, funcionarios y servidores públicos. Recuperado de: [https://doc.contraloria.gob.pe/PACK\\_anticorrupcion/documentos/2\\_CONTROL\\_GUBERNAMENTAL\\_2016.pdf](https://doc.contraloria.gob.pe/PACK_anticorrupcion/documentos/2_CONTROL_GUBERNAMENTAL_2016.pdf)
- Contraloría General de la República (2017, 2018, 2019). Memorias anuales de gestión. Recuperado de: [https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/cgrnew/as\\_contraloria/as\\_portal/publicaciones/as\\_memorias](https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/cgrnew/as_contraloria/as_portal/publicaciones/as_memorias)
- Contraloría General de la República (2019) Publicaciones. Trabajos de Investigación. Portal Institucional de la CGR, recuperado de [https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/CGRNew/as\\_contraloria/as\\_portal/publicaciones/as\\_trab\\_Investigacion/](https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/CGRNew/as_contraloria/as_portal/publicaciones/as_trab_Investigacion/)
- Contraloría General de la Republica (s.f.) Normas de control. Recuperado de: [https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/CGRNew/as\\_contraloria/as\\_portal/Conoce\\_la\\_contraloria/Normatividad/NormasControl/](https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/CGRNew/as_contraloria/as_portal/Conoce_la_contraloria/Normatividad/NormasControl/)
- De la Prieta, V (2005) Los órganos de control externo en España y el derecho de petición. Auditoría publica n,º 37. 75-84.
- Delgado, L. (1999). Los órganos de control externo autonómicos como elementos asimétrico competencial. Debates constitucionales. 2. 4-20.
- Dextre Flores, José Carlos (2016). Un encuentro con la auditoría gubernamental, Revista Lidera, (11), 34 – 38.
- Duran, J. (2018). ¿Qué hacer con el control sobre las cuentas públicas? Teoría y realidad constitucional. 41. 319-336.

- EUROSAI (2016). Plan estratégico 2017-2023. 27. Recuperado de: [https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/document/s/magazines/eurosai\\_N24\\_ES.pdf](https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/document/s/magazines/eurosai_N24_ES.pdf)
- EUROSAI (s.f.) Portal Institucional de EUROSAI. Recuperado de: <https://www.eurosai.org/es/about-us/secretariat/>
- Figueroa, F. (2017). Las fiscalizaciones de gestión en el sector público. El Tribunal de Cuentas y los principios constitucionales de economía, eficiencia y eficacia. Tesis Doctoral. Facultad de Ciencias Sociales. Universitat Abat Oliba. 24-25.
- Font i Llovet, Tomas (2005). Les institucions de rellevància estatutària: Consell Consultiu, Síndic de Greuges, Sindicatura de Comptes. Veinticinco años de estatuto 1979-2004. Jornadas con motivo del 25 aniversario del Estatuto de Autonomía de Catalunya. Parlamento de Catalunya. Recuperado de: <https://www.parlament.cat/document/cataleg/48091.pdf>
- Fundación ¿Hay Derecho? (2016) Análisis del funcionamiento del tribunal de cuentas. Comparativa europea. Fundación ¿Hay Derecho? Recuperado de: <https://hayderecho.com/wp-content/uploads/2016/09/FHD-AnalisisTribunalCuentas-VF.pdf>.
- García, J. y Pérez, J. (2016). Hacia un new deal en control externo español. Evolución o distrofia. Auditoría pública, núm. 67, 31-38.<http://asocex.es/wp-content/uploads/2016/08/Auditoria-Publica-67-pag-31-38.pdf>
- García, M (2017). Indiferencia o acción. El auditor público ante el fraude. Auditoria publica n.º 69. 41-48.
- García-Pando, J. y Fernández, M.(2016). Algunas consideraciones sobre el artículo 136 de la Constitución análisis particular del informe que debe remitir el Tribunal de Cuentas anualmente a las Cortes. Revista de las cortes generales. 97-99.33-77

- Gestión (2017) Edgar Alarcón gastó S/ 8,896 en compras indebidas en la Contraloría entre 2012 y 2013. Recuperado de <https://gestion.pe/peru/politica/edgar-alarcon-gasto-s-8896-en-compras-indebidas-en-la-contraloria-entre-2012-y-2013-nndc-noticia/?ref=gesr>
- Gonzales, O.(2016). El modelo español de control externo algunas propuestas para su reforma. Presupuesto y Gasto Público. 82. 49-68.
- Hood, James, Peters y Scott. (2004) Controlling Modern Government. Edward Elgar Publishing.12.  
[https://www.camaracuentasaragon.es/download/normativa/normas-issai-es\\_iv\\_nivel/Introduccion-ISSAI-ES-Nivel-IV.pdf](https://www.camaracuentasaragon.es/download/normativa/normas-issai-es_iv_nivel/Introduccion-ISSAI-ES-Nivel-IV.pdf)
- IGAE (s.f.). Intervención General de la Administración del Estado. Recuperado de: <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Paginas/inicio.aspx>.
- Informe CORA, (2013) Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas, aprobado por el Consejo de Ministro el 21 de junio de 2013. Recuperado de: <https://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:b1c69477-9882-41a5-9f6d-5cbb46fa12b4/reforma-AAPP.PDF>.
- Institute of Internal Auditors (2012) Supplemental Guidance. The role of auditing in public sector governance. Recuperado de [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Public_Sector_Governance1_1_.pdf)
- INTOSAI (1997-2019). ISSAI. Normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores.
- INTOSAI (s.f.) Documentos de Acceso Libre. Portal Institucional de INTOSAI. Recuperado de <https://www.intosai.org/es/documentos/open-access>
- La República (2017) Edgar Alarcón fue removido del cargo de contralor. Diario La República. Recuperado de: <https://gestion.pe/peru/politica/contraloria-queda-cargo-salida-edgar-alarcon-138621-noticia/>



- Leonarte, J. (2014). Control Gubernamental: comentarios, legislación, jurisprudencia. Gaceta jurídica, 43 – 44.
- Ley 1/2014, de 24 de abril, de supresión de la Sindicatura de Cuentas de Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha
- Ley 27783, de Bases de la Descentralización de 17 de julio de 2002.
- Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.
- Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República. 22 de julio de 2002.
- Ley N° 30742, Ley de Fortalecimiento de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control. 28 de marzo de 2018.
- Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, de Tribunal de Cuentas.
- Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de Reforma del estatuto de autonomía de Cataluña
- Ley Orgánica 8/1980 de 22 de setiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- López, A. y Minguillón, A. (2016). El Informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público. Auditoria Publica. 68. 9-18.
- López, A. y Minguillón, A. (2017). Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX. Normas técnicas, ejecuciones e informes. Revista española de control externo. 19-56. 15-42.
- Lopez, A. y Minguilon,A. (2017) La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público por parte de los Órganos de Control Externo. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. ICJCE. 10-20. Recuperado de:  
<http://asocex.es/wp-content/uploads/2017/02/adopcion-nias-ocex.pdf>

- López, A. y Ortiz, D. (2005). El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en La ciencia de la contabilidad. Universidad de Barcelona. 501- 518.
- Manual de fiscalización operativa o de gestión, aprobado por el pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de abril de 2015
- Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad, aprobadas por el pleno el 30 de junio de 2015
- Méndez, O. (2018). Análisis comparativo de las facultades del Tribunal de Cuentas de España y la Auditoría Superior de la Federación de México. Doctorado en Unión Europea. Escuela internacional de doctorado. UNED. 231-235.
- Mesa Pinto, Marushka. (2015). Normas generales de control gubernamental y servicios de control. *Actualidad Gubernamental*, 77, IX1-IX6.
- Mesa Pinto, Marushka. (2015). Sistema Nacional de Control. *Actualidad Gubernamental*, 76, IX1-IX6.
- Minguillón, A. (2014). Las ICEX deben ser implacables en la lucha contra el fraude. *Auditoría pública*. 64. 21-24.
- Ministerio de Hacienda de España (2020) Estadísticas 2011-2019 Prorrogado. Presupuestos Generales del Estado Consolidados 2020. <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/DocumentacionEstadisticas/Estadisticas/Documents/2019-P/01%20Presupuestos%20Generales%20del%20Estado%20Consolidados.pdf>
- Modificaciones al Reglamento de Organización y Funciones (ROF) de la Contraloría General de la República. Resolución de Contraloría N° 069-2020-CG de 18 de febrero de 2020
- Normas de Fiscalización del TCU, aprobadas por el pleno el 23 de diciembre de 2013

- Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas aprobadas el 23 de diciembre de 2013
- Normas Generales de Control Gubernamental, aprobada por la RC N° 273-2014-CG de 12 de mayo de 2014.
- Oficina Antifraude de Cataluña (s.f.) Las agencias anticorrupción existentes en España crean una red estable para compartir políticas anticorrupción. Recuperado de: <https://www.antifrau.cat/es/1274-las-agencias-anticorrupcion-existent-en-espana-crean-una-red-estable-para-compartir-politicas-anticorrupcion.html>
- OLACEFS, (2019) Postulación EFS de Peru. Portal Institucional de OLACEFS, recuperado de <https://www.olacefs.com/postulacion-efs-de-peru-2/>
- Ordoki, L. (2014). "Requiem" por la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Auditoria Publica. 64. 35-40. <http://asocex.es/requiem-por-la-sindicatura-de-cuentas-de-castilla-la-mancha>
- Pajares, J. y Medina, J. (2005). La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su "propia jurisdicción" en la historia y en la Constitución Española. Revista española de control externo. Vol. 7-21. 33-68.
- Reglamento de Organización y Funciones (ROF) de la Contraloría General de la República, aprobado mediante Resolución de Contraloría N°030-2019-CG.
- Reglamento de régimen interior de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, aprobado por resolución de 26 de noviembre de 2012.
- Resolución de Contraloría N° 069-2020-CG de 18 de febrero de 2020.
- Revista Cont4bl3 (2013). Los órganos de control externo de las comunidades autónomas II. Revista Cont4bl3. 47. 30-33.
- Roza, A (2013) El impacto social de control publico en el Peru. Tesis Doctoral. Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

- Sindicatura de Cuentas de Cataluña (2012). Certificación de acata de reunión del pleno de sindicatura de cuentas del 24 e julio del 2012. Recuperado de: <http://www.sindicatura.cat/documents/16/438183/Acord+ple+adopci%C3%B3+normes+OCEX+-+ISSAI+-+INTOSAI+%281%29.pdf>
- Sindicatura de Cuentas de Cataluña (2014-2019) Memoria de actividades de la Sindicatura de cuentas de Cataluña 2019, 2018, 2017, 2016, 2015 y 2014.
- The Institute of Internal Auditors. (2012) Supplemental guidance: the role of auditing in public governance. IIA. 22.
- Tribunal de Cuentas (2016, 2017, 2018 y 2019) Presupuesto del Tribunal de Cuentas. Transparencia. Recuperado de : <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/transparencia/index.html>
- Tribunal de Cuentas (2018, 2017, 2016, 2015). Informes anuales. Recuperados de: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/search/alfresco/index.html?entrance=FIS>
- Tribunal de Cuentas (s.f). Introducción a normas ISSAI-ES 1000-4000. Recuperado:
- Tribunal de Cuentas (s.f). Introducción a normas ISSAI-ES 100-400. Recuperado: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ISSAI-ES/00-PRESENTACION.pdf>
- Tribunal de Cuentas (s.f). Relaciones con los OCEX. Recuperado de: <https://sede.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/RelOcex/RemisionDocumentacionOCEX.pdf>
- Tribunal de Cuentas de España (s.f). Normas y Manuales. Portal institucional del Tribunal de Cuentas. Recuperado de <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/fiscalizacion/NormasManuales/>

- Tribunal de cuentas. (s.f). Funciones de Fiscalización y Enjuiciamiento. Portal institucional del tribunal de cuentas. <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/regimen-juridico-y-economico/funciones/>
- Tribunal de cuentas. (s.f). Órganos del tribunal de cuentas. Portal institucional del tribunal de cuentas. Recuperado de <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/>