



Revista Administración & Cidadanía, EGAP
Vol. 16_núm. 2_2021 | pp. 65-83
Santiago de Compostela, 2021
<https://doi.org/10.36402/ac.v16i2.4892>
© Simón Rego Vilar
ISSN-L: 1887-0279 | ISSN: 1887-0287
Recibido: 16/12/2021 | Aceptado: 21/12/2021

Editado baixo licenza Creative Commons Attribution 4.0 International License

Os OCEX e a auditoría dos fondos Next Generation: novo modelo de control?

Los OCEX y la auditoría de los fondos Next Generation: ¿nuevo modelo de control?

The OCEX (Autonomous external control bodies) and the audit of Next Generation funds: A new control model?



SIMÓN REGO VILAR

Conselleiro
Consello de Contas de Galicia (Área de Institucional)
Xunta de Galicia
rego@ccontasgalicia.es

Resumo: No artigo abórdase o papel dos órganos autonómicos de control externo nun cambio de época para estes. Por un lado, nun momento de redefinición do seu rol tradicional vinculado á auditoría financeira e de legalidade, afondando no ámbito da economía, eficacia e eficiencia dos programas de acción pública, co horizonte na avaliación de políticas públicas e na prevención da fraude e a corrupción. E, por outro, de responsabilidade coas xeracións futuras coa correcta utilización dos fondos vinculados á resposta europea á pandemia. Neste contexto, anúncianse posibles liñas de actuación dos OCEX, para complementar a súa función de exame de proxectos concluídos.

Palabras clave: Órganos de control externo autonómicos, fondos Next Generation, financiamento baseado en rendemento, marcos de gobernanza, contexto español NGEU.

Resumen: En el artículo se aborda el papel de los órganos autonómicos de control externo en un cambio de época para estos. Por un lado, en un momento de redefinición de su rol tradicional vinculado a la auditoría financiera y de legalidad, profundizando en el ámbito de la economía, eficacia y eficiencia de los programas de acción pública, con el horizonte en la evaluación de políticas públicas y en la prevención del fraude y la corrupción. Y, por otro, de responsabilidad con las generaciones futuras con la correcta utilización de los fondos vincu-

lados a la respuesta europea a la pandemia. En este contexto, se anuncian posibles líneas de actuación de los OCEX, para complementar su función de examen de proyectos concluidos.

Palabras clave: Órganos de control externo autonómicos, fondos Next Generation, financiación basada en rendimiento, marcos de gobernanza, contexto español NGEU.

Abstract: The article addresses the role of regional audit institutions in a change of era for them. On the one hand, at a time of redefining its traditional role linked to financial and legality audits, enhancing the audits into the field of economics, effectiveness and efficiency of public action programs, with the horizon in the evaluation of public policies and in the prevention of fraud and corruption. And on the other, the responsibility with future generations with the correct use of funds linked to the European response to the pandemic. In this context, possible courses of action for the regional audit institutions are announced, in order to complement their function of examining completed projects.

Key words: Regional audit institutions, Next Generation European Unión, performance-based financing, governance framework, NGEU Spain.

SUMARIO: 1 O marco de gobernanza dos fondos NGEU no caso español. 1.1 O contexto comunitario NGEU. 1.2 O contexto español NGEU. 2. O financiamento baseado en rendemento. 2.1 A condicionalidade *ex ante*. 2.2 A reserva de eficacia. 2.3 Modelos de financiamento baseados no rendemento. 3. Novo modelo de control e o rol dos OCEX. 3.1 Auditorías de legalidade e regularidade do gasto. 3.2 A calidade dos datos de rendemento. 3.3 Auditorías operativas máis alá da economía, eficacia e eficiencia. 4 Bibliografía.

Hai uns meses, nun artigo conxunto de Klaus-Heiner Lehne, presidente do Tribunal de Contas Europeo, e Pierre Moscovici, presidente do Tribunal de Contas Francés, no diario *Le Monde*¹ –o diagnóstico é realmente atinado, máis alá de se estamos ou non nun momento hamiltoniano para a Unión Europea–, formulan que non se trata só de reparar os danos causados pola pandemia, senón de financiar investimentos para preparar o futuro ao servizo dos intereses das xeracións futuras mediante transicións económicas ben orquestradas no ámbito do desenvolvemento sustentable, a educación, a investigación e a transformación dixital.

Neste contexto, sinalan os representantes das máximas institucións de auditoría externa comunitaria e xurisdiccional financeira francesa, “(...) *as promesas e accións emprendidas pola Unión Europea deben ser supervisadas para garantir a responsabilidade dos dirixentes, a transparencia das medidas e a confianza dos cidadáns na acción pública*”, reservándolles un papel non menor aos órganos de control externo, tradicionalmente acostumados a mirar polo retrovisor, xa que o traballo se centra no exame e análise dos proxectos *ex post*, co fin de achegar luz sobre o uso dos fondos públicos e garantir a transparencia. Non obstante, no actual contexto adquire especial relevancia o papel que existe, e de importancia crecente, dos órganos de control externo de mirar ao presente e ao futuro, mediante a identificación de posibles riscos e proposta de recomendacións de mellora.

A isto dedicarei esta contribución, a valorar o posible papel tractor dos organismos de control externo para contribuír a evitar, en palabras do profesor Muñoz-Machado, o risco do “paso fugaz” pola nosa economía dos fondos Next Generation da Unión Europea e valorar a aplicabilidade a este novo contexto de esquemas de control xa coñecidos no eido do control externo.

1 O MARCO DE GOBERNANZA DOS FONDOS NGEU NO CASO ESPAÑOL

Antes de entrar a analizar o posible papel dos órganos de control externo, conviría efectuar unha referencia ao contexto da dita intervención, sequera con carácter introdutorio, partindo dun enfoque puramente cuantitativo arredor da resposta europea, para concluír co marco de gobernanza da desa resposta no caso español.

1.1 O contexto comunitario NGEU

Desde o punto de vista cuantitativo, dos 1,8 billóns de euros de investimento que se prevén para o período 2021-2027, excluindo os fondos do primeiro pilar da política agrícola común financiados a través do Fondo Europeo de Garantía Agrícola (FEAGA), España recibirá uns 200.000 millóns de euros.

Seguindo os cálculos efectuados por FEÁS e STEINBERG², o marco financeiro da contribución comunitaria para o período 2021-2027 será o seguinte, tendo en conta a flexibilidade en canto á extensión temporal aos tres exercicios posteriores dos prazos de execución do gasto comprometidos nos respectivos programas operativos dos fondos estruturais e de investimento (regra n+3 para a liberación automática dos compromisos; en síntese, poderán efectuarse gastos imputables ao marco financeiro plurianual 2021-2027 ata finais de 2030).

Figura 1. Estimación de fondos UE para España 2021-2027 (€ mn, a prezos correntes).

CONCEPTO	Importe (MEUR)	Comprometidos antes de...	A executar antes de...
NGEU	154.996		
REACT-EU	12.800	2020-2021	Finais 2022
MRR, doazóns	69.528		
– primeiro tramo (70%)	46.603	2021-2022	Finais 2024
– segundo tramo (30%) (1)	22.925	2022-2023	Finais 2026
MRR, préstamos (1)	71.600	2021-2026	Non aplicable
Fondo de Transición Xusta (2)	339	2021-2023	Finais 2026
FEADER (Desenvolvemento Rural)	729	2021-2023	Finais 2026
MFP 2021-2027 (salvo FEAGA)	43.813	2021-2027	Finais 2030
FSE (Fondo Social Europeo)	11.153	2021-2027	Finais 2030
FEDER	23.540	2021-2027	Finais 2030
Cohesión (ETC)	683	2021-2027	Finais 2030
FEADER (Desenvolvemento Rural)	7.802	2021-2027	Finais 2030
Fondo de Transición Xusta	451		
Fondo de Axuste do Brexit (tramo 1) (3)	184		
TOTAL NGEU + MFP (salvo FEAGA)	198.809		
Pro memoria:			
Remanente MFP 2014-2020	36.839		
FEAGA 2021-2027	39.193		
Pagamentos directos	37.412		
Outros pagamentos (1)	1.781		
SURE	21.300		

Notas: (1) estimación; (2) o Fondo de Transición Xusta conta con 790 millóns, 339 dos cales corresponden a Next Generation EU e os 451 restantes ao MFP 2021-2027; e (3) o Fondo do Brexit (incluído nesta figura como parte do MFP, aínda que xuridicamente é extraorxamentario) divídese en dous tramos (do primeiro, dun 79%, España recibirá 184 millóns).

Fonte: Feás e Federico, 2021.

Resulta así mesmo especialmente interesante destacar a relevancia dos fondos asignados ao Marco Financeiro Plurianual (MFP) para España, referendado por unanimidade polo Consello da Unión Europea, logo de aprobación do Parlamento Europeo, en virtude do foco autonómico na xestión dos ditos fondos, e, en consecuencia, a responsabilidade do control externo por parte de OCEX autonómicos. Dos 36.245 millóns de euros que España recibirá dentro do MFP para a política de cohesión no período 2021-2027, centrándonos no FEDER e FSE+, asignáronselles ás comunidades autónomas 34.693 millóns de euros, tendo en conta os criterios de clasificación rexional en función do PIB per cápita respecto ao PIB medio da UE (rexións menos desenvolvidas: Andalucía, Castela-A Mancha, Extremadura, Ceuta e Melilla; rexións en transición: Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castela e León, Comunidade Valenciana, Galicia, Rexión de Murcia e A Rioxa; e rexións máis desenvolvidas: Aragón, Cataluña, Navarra, Comunidade de Madrid e País Vasco), coa seguinte desagregación.

Figura 2. Asignación territorializada dos fondos estruturais e de investimento 2021-2027.

	MFP 2021-2027 FEDER e FSE+	% variación MFP 14-20
Andalucía	12.710	22,3 %
Castela-A Mancha	2.459	22,3 %
C.A. Ceuta	98	22,3 %
Estremadura	2.725	22,3 %
C.A. Melilla	108	22,3 %
Menos desenvolvida	18.100	22,3 %
Asturias	584	8,1 %
Illas Baleares	485	8,1 %
Canarias	2.785	14,3 %
Cantabria	187	8,1 %
Castela e León	1.204	8,1 %
C. Valenciana	2.473	8,1 %
Galicia	3.150	8,1 %
Murcia	1.231	8,1 %
A Rioxa	97	8,1 %
Transición	11.522	8,1 %
Transición máis RUP	12.195	9,5 %
Aragón	361	-6,4 %
Cataluña	2.052	-6,4 %
Madrid	1.476	-6,4 %
Navarra	112	-6,4 %
País Vasco	398	-6,4 %
Máis desenvolvida	4.398	-6,4 %
TOTAL	34.693	13,2 %

Fonte: Ministerio de Facenda.

Cal é o marco de gobernanza destes fondos? Partindo do inmediato, en concreto nos fondos Next Generation, dado que existe a confirmación de que o acordo de partenariado e os proxectos de programas do MFP 21-27 relativos a España se pospuxeron ao segundo trimestre de 2022 e ao final do terceiro trimestre de 2022 respectivamente.

Se partimos do Regulamento (UE) 2021/241 do Parlamento Europeo e do Consello, do 12 de febreiro de 2021, polo que se establece o Mecanismo de Recuperación e Resiliencia (MRR), apréciase, tal como destacou o *Informe de Comunidades Autónomas 2020* do Observatorio de Dereito Público IDP Barcelona (2021), unha clara tendencia á centralización da toma de decisións nas institucións comunitarias, especialmente en dúas, Consello e Comisión Europea.

O Regulamento do MRR fixa o marco de actuación para os Estados membros dado que se define non só un obxectivo xeral³ ambicioso, un obxectivo específico⁴, seis piares

en ámbitos de actuación de importancia europea (transición ecolóxica; transformación dixital; crecemento intelixente, sustentable e integrador; cohesión social e territorial; saúde e resiliencia económica, social e institucional; e políticas para a próxima xeración, a infancia e a xuventude), senón tamén os principios horizontais que deben guiar a actuación dos Estados membros, en concreto o principio de adicionalidade e o de “non causar un prexuízo significativo”.

Neste esquema de xestión no que se prevé a xestión directa do mecanismo pola Comisión Europea, debe destacarse o rol arbitral atribuído ao Consello (art. 20), xa que é a este ao que lle corresponde, logo de avaliación da Comisión Europea centrada na eficacia, eficiencia e coherencia do plan, a súa decisión de execución (*Council implementing decision - CID*) na que se establecen as reformas e os proxectos de investimento a executar, incluídos os fitos (cualitativos) e obxectivos (cuantitativos).

Esta decisión de aprobación do Plan de Recuperación e Resiliencia (CID) concrétase posteriormente nun acordo Comisión-Estado membro (*operational arrangements*⁵) que integra todos os aspectos operativos relativos á execución do plan; entre outros, conviría destacar o acceso aos datos relevantes para a verificación do cumprimento dos fitos e obxectivos, así como o marco de indicadores comúns que integran o sistema de información do mecanismo (art. 30), incluíndo o calendario exacto dos desembolsos das contribucións financeiras ao Plan en función do cumprimento dos fitos e obxectivos previstos:

Figura 3. Calendario de contribucións financeiras PRTR España.

	Contribución financeira (€)	Trimestre
Solicitude de pagamento para o primeiro desembolso	11.494.252.874	Q42021
Solicitude de pagamento para o segundo desembolso	13.793.103.448	Q12022
Solicitude de pagamento para o terceiro desembolso	6.896.551.724	Q32022
Solicitude de pagamento para o cuarto desembolso	11.494.252.874	Q12023
Solicitude de pagamento para o quinto desembolso	8.045.977.011	Q32023
Solicitude de pagamento para o sexto desembolso	9.195.402.299	Q12024
Solicitude de pagamento para o sétimo desembolso	3.995.348.232	Q12025
Solicitude de pagamento para o oitavo desembolso	4.597.701.149	Q32026

Fonte: *Operational Arrangement*.

Estes desembolsos estarán ligados non xa á tradicional perspectiva vinculada aos gastos contraídos, noutras palabras: capacidade de absorción financeira en prazo, senón a parámetros non financeiros, isto é, ao cumprimento de forma satisfactoria dos fitos e obxectivos pertinentes establecidos na decisión de execución do Consello de aprobación do plan.

As correspondentes solicitudes de pagamento dos Estados membros serán obxecto de avaliación preliminar pola Comisión Europea nun prazo máximo de dous meses, centrándose no cumprimento dos fitos e obxectivos. Se esta avaliación é positiva, sométese a ditame do Comité Económico e Financeiro do Consello (integrado por

representantes dos Estados membros), que debe ser tido en conta pola Comisión á hora de realizar a avaliación definitiva da solicitude de pagamento efectuada.

Polo tanto, xorde un novo esquema de xestión de fondos europeos ou, cando menos, afóndase nun modelo xa anticipado, como veremos posteriormente arredor da condicionalidade do gasto, no que os desembolsos non están vinculados aos pagamentos efectuados previamente polos Estados membros, é dicir, aos custos estimados das medidas adoptadas, senón á avaliación favorable da Comisión Europea, tendo en conta a documentación achegada polo Estado membro e aquelas outras fontes de información que a Comisión estime como relevantes que alimentan o sistema de información do mecanismo, acerca de se os fitos e obxectivos acordados foron cumpridos “satisfactoriamente”. Da énfase nos *inputs*, estamos en plena transición a un modelo baseado nos *outputs* e empezamos a enxergar a preocupación polos *outcomes* ou resultados das políticas públicas.

1.2 O contexto español NGEU

Esta centralización a nivel comunitario do MRR suscita a cuestión, esencial para o labor dos OCEX autonómicos, de se levará aparellada a súa proxección a nivel interno nos Estados membros, e especialmente no caso español, é dicir, se este *spending power* extraordinario do Estado membro a través dos Fondos NGEU determinará unha nova gobernanza na xestión dos fondos europeos, de forma que se proxectaría un modelo para os fondos de nova xeración e outro para os fondos estruturais e de investimento vinculados ao MFP 21-27, con xestión eminentemente territorializada conforme a repartición constitucional de competencias.

Este debate foi resolto non só polo Tribunal Constitucional, sinalando desde o primeiro momento que a orde constitucional de distribución de competencias non se altera pola promulgación de normas de dereito comunitario (STC 252/1988, 76/1991, 115/1991, 146/1996, 235/1999, entre outras), senón tamén pola propia execución do plan; no ano 2021 dos 19.000 millóns que recibe España do Mecanismo de Recuperación e Resiliencia un 55 % canalizaranse a través dos orzamentos autonómicos.

De forma sintética, o *Plan de Recuperación, Transformación e Resiliencia* (PRTR) para canalizar os fondos asignados a España establece un marco de xestión das 102 reformas, 109 investimentos e os 416 “fitos e obxectivos” que se concretan arredor de:

a) Desde o punto de vista funcional, 4 eixes transversais, que se desagregan en 30 compoñentes integrados por medidas que articulan os proxectos/subproxectos de investimentos e reformas. O primeiro nivel de desagregación defínese cos correspondentes fitos e obxectivos no CID a nivel de medida, que foron obxecto de desenvolvemento e concreción no OA aprobado pola Comisión Europea (fitos e obxectivos OA), de forma que permiten o seguimento e concreción do sistema de información do Mecanismo de Recuperación e Resiliencia e, en concreto, o seguimento e monitorización dos fitos e obxectivos acordados no CID.

Cada compoñente do plan ten asignados fitos e obxectivos de primeiro nivel (CID), relacionados con fitos e obxectivos de segundo nivel (OA), vinculados mediante indicadores de progreso asociados. Existe un terceiro nivel de desagregación de fitos e obxectivos, con indicadores asociados, ligados aos proxectos e subproxectos integrados nas medidas do plan. Todos os indicadores se relacionan xerarquicamente, de tal sorte que o progreso dos indicadores de nivel superior se obtén baseándose no cumprimento dos de nivel inferior, por agregación.

b) Desde o punto de vista orgánico, diferénciase entre entidades decisoras (departamentos ministeriais responsables de compoñentes do plan, con funcións de planificación e seguimento das reformas e investimentos asociados) e entidades executoras do plan (responsables da execución de proxectos (Administración xeral do Estado - AXE) e subproxectos (AXE, Administración autonómica, entidades locais e outros participantes do sector público). En cada entidade decidora existirá un órgano responsable que asume o marco de obrigas da entidade decidora no esquema de xestión e, de forma análoga, en cada entidade xestora, deberá individualizarse un órgano xestor.

c) Desde o punto de vista do control, o sistema de control descansa sobre dous piares fundamentais; en primeiro lugar, a asunción de que a finalidade principal do control será garantir a fiabilidade dos fitos e obxectivos, e, en segundo lugar, o mantemento da arquitectura institucional do control; o sistema de control non implica a xeración dunha estrutura de control, senón o mantemento da existente, a diferenza, por exemplo, do caso portugués⁶. En esencia, adáptase a estrutura do control ao feito de que este novo esquema de financiamento europeo se basea en esencia en parámetros non financeiros, reformas e investimentos, en lugar do tradicional enfoque de gastos contraídos.

2 O FINANCIAMENTO BASEADO EN RENDEMENTO

Un dos grandes consensos que se fraguou arredor da xestión dos fondos Next Generation é que se trata dun modelo de financiamento non vinculado aos custos, senón ao cumprimento de reformas e investimentos, ata o punto de que no programa español se sinala expresamente que “(...) se trata dun sistema totalmente diferente do que veu resultando de aplicación respecto dos fondos estruturais e resto de fondos europeos de xestión compartida, na medida en que o propio plan se separa da xestión destes fondos europeos⁷”.

É realmente iso así, ou estamos ante un afondamento nun modelo xa existente no eido da política de cohesión do período de programación 2014-2020, e mesmo con antecedentes no período 2007-2013?

Recentemente o Tribunal de Contas Europeo (TCE) publicou un informe especial sobre o financiamento baseado en rendemento na política de cohesión (2021), no que se analizan precisamente os resultados de tres esquemas de financiamento baseado no rendemento xa presentes no período de programación 2014-2020, a saber:

- A condicionalidade *ex ante*.
- A reserva de eficacia.

- Tres modelos de financiamento baseados no rendemento que anoaban a axuda financeira a realizacións ou resultados predefinidos.

A título ilustrativo, resulta interesante de cara á xestión dos fondos NGEU efectuar unha mención a estes esquemas e á avaliación destes que efectúa o Tribunal de Contas Europeo.

2.1 A condicionalidade *ex ante*

Foi unha das grandes novidades do período de programación 2014-2020, de cara a garantir un ámbito propicio ao investimento asociado aos fondos estruturais e de investimento europeos desde o inicio dos programas. Establécese un marco de condicións que deben cumprirse antes da adopción dos correspondentes programas operativos ou, en caso de non cumprimento, propor plans de acción e xustificar o seu cumprimento antes do 31 de decembro de 2016. Trátase dun requisito que só se verificaría antes da adopción dos programas, nun único momento e non ao longo de todo o período. Establécense vinte e nove condicións *ex ante* de temáticas vinculadas a investimentos en determinados ámbitos (I+D+i, cambio climático, educación, emprego, capacidade institucional e eficiencia do sector público...) e sete condicións *ex ante* xerais (loita contra a discriminación, igualdade de xénero, discapacidade, contratación pública, axudas de Estado, avaliación ambiental e sistemas estatísticos e indicadores de resultados).

Tendo en conta a vinculación desta condicionalidade á presente no esquema dos fondos NGEU cando se proxecta a condicionalidade do gasto, a condicionalidade vinculada ao semestre europeo e a condicionalidade vinculada a obxectivos, resulta de interese ver a avaliación do TCE desta condicionalidade *ex ante* da política de cohesión.

Neste sentido, o TCE formula o potencial do instrumento, en canto elemento de garantía previo á execución do gasto; non obstante, destaca os atrasos na execución (só dous Estados membros cumprían todas as condicións *ex ante* antes da aprobación dos programas operativos), as deficiencias vencelladas á súa definición como un exercicio único e illado, non continuado no tempo, a falta de análise do impacto das ditas condicións sobre a eficacia do gasto e, por último, o feito de que o incumprimento das ditas condicións non implicou, como regra xeral, consecuencias financeiras.

Para o período 2021-2027 estas condicións *ex ante* foron substituídas polas denominadas condicións favorecedoras (*enabling conditions*⁸), reducindo o seu número de 36 a 20, destacando as condicións horizontais vinculadas á contratación pública e as axudas de Estado e a constatación da súa aplicabilidade durante todo o período e non nun único momento previo, de forma illada.

2.2 A reserva de eficacia

Consiste nunha reserva de rendemento do 6% do gasto en cohesión (aproximadamente 20.200 millóns de euros) que, baseándose en catro tipos de indicadores (de recursos financeiros, de realizacións, de resultados e de etapas clave na execución), se liberarían en 2019 en función dos datos de rendemento notificados polos Estados membros para

o período 2014-2020, en virtude do cumprimento dos fitos establecidos nos programas operativos para cada eixe prioritario.

Desta reserva de eficacia liberouse un 82%; deste aparente éxito para os efectos do esquema NGEU cabe extraer conclusións relevantes:

a) De non se ter producido cambios nos fitos e indicadores de forma previa ao exame de rendemento, teríase liberado un 56% da reserva, en lugar do 82% definitivo. No caso de España, por exemplo, teríanse liberado 458 M€ en lugar dos 1.220 M€ efectivos baseándose nas modificacións efectuadas dos fitos e indicadores durante a execución dos programas operativos.

b) Só 13 dos 5.802 indicadores empregados medían o rendemento dos programas en canto aos seus resultados: 3.260 eran indicadores financeiros (*inputs*); 1.920, indicadores de realización (*outputs*); e 609, indicadores de etapas clave na execución.

2.3 Modelos de financiamento baseados no rendemento

Preséntanse dous modelos de financiamento que vinculan o financiamento comunitario a resultados predefinidos, dado que os custos simplificados se configuran, en puridade, máis como unha simplificación da xestión arredor da redución da carga administrativa:

a) *Plans de acción conxuntos*⁹

Trátase dun modelo de financiamento baseado en resultados acerca dos obxectivos específicos dun programa operativo, non vinculado a infraestruturas. A produtividade e os resultados dun plan de acción conxunto deben ser acordados entre o Estado membro e a Comisión e contribuír á consecución de obxectivos específicos dos programas operativos, constituíndo a base da axuda dos fondos. Os resultados farán referencia a efectos directos do plan de acción conxunto.

Restrinxiuse a grandes operacións cun limiar mínimo de gasto de 10 millóns de euros, que posteriormente se reduciu a 5 millóns de euros. En todo o período 2014-2020, só Polonia presentou un Plan de Acción Conxunto, finalmente retirado. Tivo que ser a Comisión Europea directamente a que impulsase un proxecto piloto de plans de acción conxuntos en Portugal ("*Training2Work*") e os Países Baixos ("Promoción do crecemento sustentable e inclusivo activando o talento oculto dos ninis e os migrantes").

b) *Financiamento non vinculado aos custos*

Configúrase como un modelo de financiamento para investimentos do FEDER ou do Fondo de cohesión nos eidos da eficiencia enerxética e enerxía procedente de fontes renovables, proporcionando financiamento por kWh de aforro de enerxía ou tonelada de redución de emisións de CO₂. Só Austria propuxo un modelo arredor deste esquema no ámbito da eficiencia enerxética.

Para os efectos desta análise, interesa destacar como o financiamento está acordado con carácter previo coa Comisión Europea e os desembolsos non están vinculados a gastos subxacentes, senón a parámetros non financeiros, correspondéndolles aos Estados membros garantir a legalidade e regularidade do gasto, xa que as condicións

para o pagamento están asociadas ao cumprimento dos fitos e do obxectivo predefinidos de antemán.

O TCE destaca a moi limitada aplicación destes modelos innovadores de financiamento que van ser cuasiexclusivos (financiamento non baseado en custos) en relación co Mecanismo de Recuperación e Resiliencia, tal como se sinala expresamente no considerando 18 do Regulamento MRR: “(...) Os pagamentos da Comisión aos Estados membros como beneficiarios deben constituír financiamento non vinculado aos custos, independentemente do reembolso, en calquera modalidade, das contribucións financeiras dos Estados membros aos perceptores finais”.

Esta limitada aplicación deste modelo de financiamento obedece ás dificultades de adaptar o rol tradicional de control de legalidade e regularidade do gasto vinculado a parámetros eminentemente financeiros, con desembolsos asociados basicamente á capacidade de absorción financeira e no que a comprobación do cumprimento da normativa en materia de contratación pública e axudas de Estado se configuraban como auténticas condicións para o pagamento, a un modelo de xestión baseado en resultados nos que a comprobación destes se configura como a última *ratio* para efectuar os desembolsos previamente acordados.

As dificultades de aplicación deste novo modelo de financiamento vinculado ao rendemento, xeneralizado no marco dos fondos do MRR, apréciase no feito de que a propia Comisión, nos debates iniciais acerca da política de cohesión post-2027, o proxecta como un dos escenarios posibles, en ningún caso como a única alternativa ao pagamento baseado nos custos reais, ao modelo centrado en parámetros eminentemente financeiros.

Figura 4. Escenarios da política de cohesión post-2027.

	Status Quo model	Territorial Cohesion model	National Cohesion and Reform model	Devolved Coordination model
Objectives	-Territorial cohesion -Contributing to European semester	-Territorial cohesion -Driving a 'territorialised' European semester and 'territorial agenda 2030'	-Delivering European semester -National cohesion	-Delivering European semester -National cohesion -Domestic regional policy
EU budget/ instruments	-Stable budget -Direct grants mainly	-Increased budget to address uneven consequences of crisis/recovery -Direct grants mainly	-Reduced budget -Stronger role for repayable loans	- Very limited budget, for territorial cooperation mainly -direct grants mainly
Territorial targeting	Yes. Focus on less-developed regions, but declining over time in favour of developed/transition regions	Yes. Re-focussing in favour of less-developed regions, with less for developed/transition regions	No. Discontinuation of explicit regional targeting.	No. Discontinuation of explicit regional targeting.
National co-financing	Yes. 15-50% from national sources	Yes. 15-50% from national sources	No. 0% from national sources (100% EU funded)	Yes. 100% national funding, limited EU contribution for territorial cooperation only
Governance	Multilevel. Strong role for regions esp. federal/devolved systems	Multilevel. Strong role for all regions	Centralised. Limited role for regions.	Devolved. Based on existing Member State policies and governance
Budget implementation	Shared	Shared	Direct/indirect	Devolved
Structural Reform Conditionality	Coherence with investment-related CSRs	Coherence with 'relevant' investment and 'territorialised' CSRs	Payments linked to 'all' CSRs	No. Soft coordination only
Macro-economic conditionality	Yes. Discretionary, but increased automatically	No. Discontinuation of macro conditionality	Yes. Automatic enforcement of sanctions	No. Soft coordination only
Payments	Based on actual expenditure	Based on actual expenditure	Linked to milestones/targets	No.
Programming	-Partnership Agreements -National/regional programmes -Approved by Commission	-Partnership Agreements -more regional programmes -Approved by Commission	-National Plans/programmes -Stronger role for EU / Council of Ministers approval	-National plans -Submitted to EU institutions for information only
Administrative conditions	-bureaucratic, some proportionality (by risk, funding levels) -Minor simplification	-Flexible, proportionality based on risk -Minor simplification	-Flexible -Major simplification	-Full flexibility -Based on domestic systems and rules

Source: EPRC

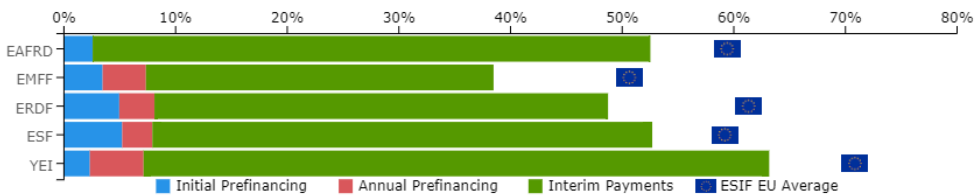
Fonte: Comisión Europea.

3 NOVO MODELO DE CONTROL E O ROL DOS OCEX

Tal como se sinalou no apartado anterior, o esquema de xestión do MRR centrado no cumprimento satisfactorio de fitos e obxectivos obrigará a redefinir o control interno. Ata este momento, as experiencias de financiamento baseado en rendemento son moi limitadas no relativo ao alcance e á eficacia e non centradas en resultados (*outcomes*).

España, co modelo anterior, nos dous últimos MFP pechados 2000-2006 e 2007-2013 foi capaz de absorber arredor do 92% dos seus compromisos de gasto, nivel lixeiramente inferior ao de Alemaña e Francia (95%), pero superior ao de Italia por exemplo (90%). A pesar de certo ton catastrofista na análise dos niveis de execución dos programas operativos para o período 2014-2020, descoñecendo a regra de gasto N+3 para a liberación automática dos compromisos, e a tendencia histórica de incremento significativo da execución no último exercicio en que é posible comprometer gasto, o modelo comunitario anterior de xestión e control dos pagamentos constituíu unha experiencia de éxito no caso español.

Figura 5. Execución financeira dos fondos previstos no MFP 2014-2020 España (datos actualizados en 14/12/2021).



Fonte: Comisión Europea.

Para a adaptación ao novo modelo (fitos e obxectivos), no marco do PRTR de España mantense a estrutura de control interno, pero reorientanse os roles tradicionais vinculados á legalidade e regularidade do gasto, xa que a finalidade principal do control será a fiabilidade dos fitos e obxectivos, así como previr, detectar e corrixir (*ciclo da fraude*) as irregularidades relativas á fraude, a corrupción, o conflito de intereses ou o dobre financiamento.

O control previo ao pagamento a efectuar pola Comisión Europea basearase neste cumprimento de fitos e obxectivos, e, *a posteriori*, a declaración de fiabilidade das contas anuais da Comisión polo Tribunal de Contas Europeo acerca da legalidade e regularidade do gasto pronunciarase baixo unha seguridade razoable ou limitada, en función de se os sistemas de control e probas substantivas garanten que menos do 2% do gasto declarado ao MRR se efectuou baseándose no cumprimento non satisfactorio de fitos e obxectivos.

O cumprimento dos principios de legalidade, tanto nacional como europea, en materia de, por pór dous exemplos significativos, axudas de Estado e contratación

pública, de boa xestión financeira, de adicionalidade e complementariedade non se tratarán como condicións para o pagamento, atribuíndoselles aos Estados membros a responsabilidade directa de ofrecer garantías suficientes da execución conforme os ditos principios do mecanismo, pero, a diferenza do marco habitual, os erros con impacto financeiro para a Comisión Europea estarán vencellados ao incumprimento de fitos e obxectivos.

Tal como se sinala no considerando 54 do Regulamento do MRR: *“A Comisión debe velar pola protección efectiva dos intereses financeiros da Unión. Aínda que é principalmente responsabilidade do propio Estado membro garantir que o mecanismo se execute de conformidade co dereito da Unión e nacional pertinente, a Comisión debe recibir garantías suficientes dos Estados membros nese sentido. Para tal fin, á hora de executar o mecanismo, os Estados membros deben garantir o funcionamento dun sistema de control interno eficaz e eficiente e recuperar os importes pagados ou utilizados indebidamente. A ese respecto, os Estados membros deben poder recorrer aos seus sistemas nacionais habituais de xestión orzamentaria. Os Estados membros deben recompilar categorías harmonizadas de datos e información que permitan previr, detectar e corrixir irregularidades graves, tales como a fraude, a corrupción e os conflitos de intereses no que respecta ás medidas financiadas polo mecanismo. A Comisión debe pór á disposición un sistema de información e seguimento, que inclúa unha única ferramenta de extracción de datos e puntuación de riscos, para acceder a estes datos e información e analízalos, con miras a unha aplicación xeneralizada por parte dos Estados membros”.*

Tendo en conta este esquema, ¿cal pode ser o papel dos órganos de control externo autonómicos para contribuír ao enorme desafío que implica a xestión dos fondos NGEU?

Partindo da Declaración de Moscova da Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de setembro de 2019, no que se alenta as entidades de fiscalización a contribuír a unha rendición de contas sobre os resultados máis eficaz, transparente e informativa, a desenvolver un enfoque estratéxico en materia de auditoría pública e a fomentar unha mentalidade experimental para reforzar a innovación e o desenvolvemento, avánzanse tres escenarios posibles para os OCEX autonómicos no ámbito NGEU, de menor a maior nivel de innovación: o primeiro, de reforzamento das garantías de legalidade e regularidade do gasto; o segundo, arredor da potenciación da información de resultados e da exhaustividade, coherencia e plausibilidade dos datos de rendemento facilitados; e, por último, un terceiro escenario máis prospectivo, a aplicación neste contexto de modelos de auditorías xa coñecidas no ámbito dos OCEX, como son os relativos á preparación para a implementación da Axenda 2030 e os Obxectivos de Desenvolvemento Sustentable (ODS) das Nacións Unidas.

3.1 Auditorías de legalidade e regularidade do gasto

Nun contexto de control como o sinalado, o papel do control externo como mecanismo adicional para verificar o funcionamento do sistema de control interno, e a recuperación dos importes pagados indebidamente, resulta esencial. E iso a través

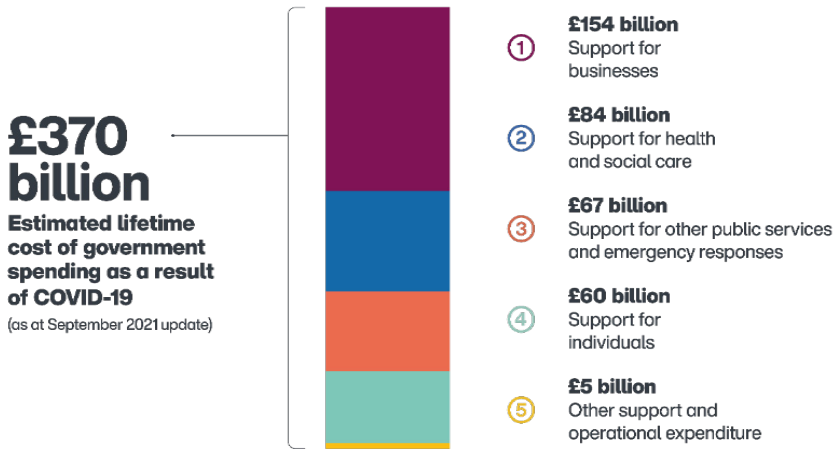
das auditorías de cumprimento na xestión territorializada dos fondos NGEU centradas en comprobar se as actividades, operacións financeiras e informacións cumpren, en todos os aspectos significativos, coa normativa que regula a actividade das entidades fiscalizadas. Noutras palabras, e segundo normas internacionais de auditoría, garantir a fiabilidade das contas, a legalidade e regularidade das transaccións financeiras, e o funcionamento satisfactorio dos sistemas de control interno, con especial mención á prevención, detección e corrección da fraude, a corrupción e os conflitos de intereses, o cumprimento da normativa en materia de axudas de Estado e prevención do dobre financiamento e a identificación dos perceptores finais dos fondos.

Deste xeito, configúrase un cuarto nivel de control e garantía, adicional aos tres previstos no PRTR: en primeiro lugar, o control polos propios xestores e sistemas de apoio; en segundo lugar, o control dos órganos independentes da propia xestión (órganos de control interno); e o terceiro nivel, de control *ex post* a través das auditorías da autoridade de control do Mecanismo de Recuperación e Resiliencia.

3.2 Calidade dos datos de rendemento

Un segundo escenario estaría vinculado ao reforzamento do papel externo no marco do modelo de financiamento por rendemento do MRR. Trataríase de examinar nas auditorías financeiras e operativas, se é o caso, vinculadas á xestión de fondos europeos a fiabilidade dos datos de rendemento facilitados a nivel de subproxecto polas entidades executoras do plan a nivel territorial. Esta análise debería levar a un reforzamento das estratexias de datos abertos dos órganos de control externo, de forma análoga á realizada pola National Audit Office do Reino Unido no marco da resposta pública á pandemia, de forma que se facilite a lexibilidade, en palabras de ROSANVALLON¹⁰, dos resultados da xestión dos fondos e dos impactos das reformas e investimentos acometidos, isto é, non só que a información sexa de coñecemento público, senón que sexa intelixible para a cidadanía.

Figura 6. Cost-tracker COVID-19 UK - National Audit Office.



Fonte: National Audit Office.

3.3 Auditorías operativas máis alá da economía, eficacia e eficiencia

O Tribunal de Contas francés no seu Plan Estratéxico 2021-2025 comprométese a multiplicar por catro os traballos de avaliación de políticas públicas, aos que na actualidade dedica o 5 % dos recursos, ata o punto de convertela na segunda actividade principal das xurisdicións financeiras francesas en 2025.

Desde o ano 2015, o Consello de Contas de Galicia asume, xunto ás funcións nucleares de fiscalización e asesoramento, a función de colaboración en materia de prevención da fraude e a corrupción e o fomento de marcos de integridade pública¹¹.

Desde o ano 2016, a INTOSAI destacou o rol das entidades de fiscalización na implementación dos Obxectivos de Desenvolvemento Sustentable (ODS) das Nacións Unidas, baseándose en catro enfoques:

- a) A avaliación da preparación dos gobernos para implementar os ODS.
- b) A realización de auditorías operativas no contexto dos ODS.
- c) A avaliación e o soporte da aplicación dos ODS 16, que prevé institucións transparentes, eficientes e responsables.
- d) A configuración das entidades de fiscalización en modelos de transparencia e rendición de contas nas súas operacións.

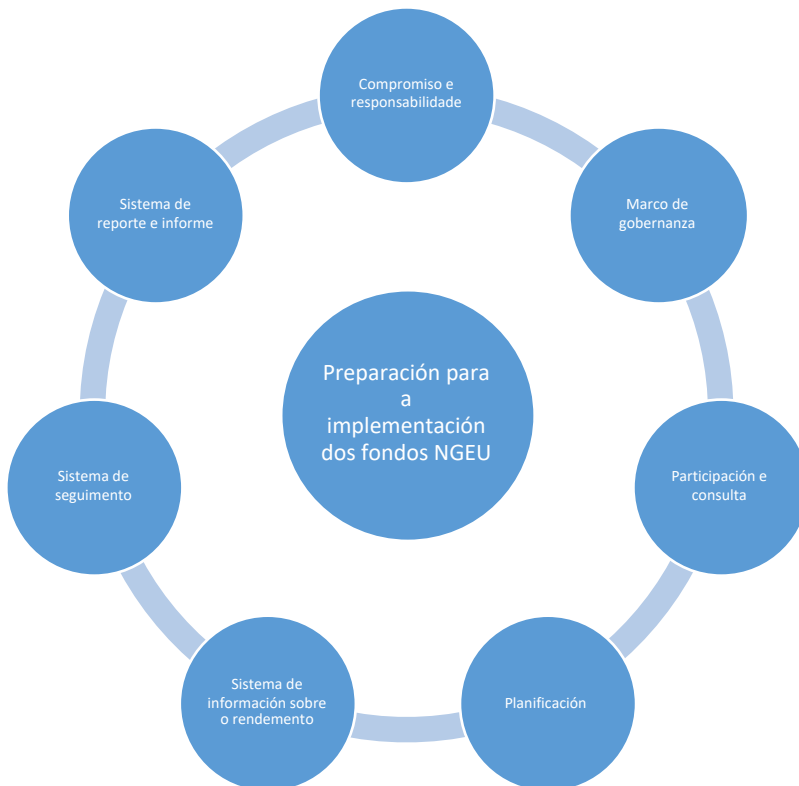
É neste contexto de redefinición do rol dos órganos de control externo, máis alá das auditorías de regularidade, financeiras e operativas clásicas, por dicilo así, no que se propón un novo papel dos OCEX autonómicos no marco da xestión territorial dos fondos NGEU, un papel prospectivo, complementario ao do retrovisor tradicional das entidades de fiscalización, co que se iniciaba este traballo, acostumadas mesmo no

ámbito das auditorías operativas a avaliar a economía, eficacia e eficiencia *ex post* dos programas de actuación pública.

Centrándonos no momento actual inicial da xestión dos fondos NGEU, no modelo de xestión dos ditos fondos, así como no sistema de información asociado a estes, trataríase de aplicar un modelo de auditorías operativas prospectivas baseadas na experiencia, ampla a nivel internacional, de avaliación da preparación para o cumprimento dos ODS, para, nun segundo estadio, formular auditorías operativas arredor da execución dos subproxectos.

Neste sentido, a INTOSAI adoptou un modelo en sete etapas para a avaliación da preparación dos gobernos en relación cos ODS.

Figura 7. Adaptación do modelo das sete etapas para a avaliación da preparación das entidades executoras de subproxectos en relación coa xestión dos fondos NGEU.



Fonte: Elaboración propia, a partir do modelo INTOSAI.

Desta forma, trataríase de analizar a infraestrutura de xestión desde un marco conceptual e outro operativo, máis alá do mero cumprimento das exixencias previstas na

Orde HFP/1030/2021, do 29 de setembro, pola que se configura o sistema de xestión de Plan de Recuperación, Transformación e Resiliencia:

- Mecanismos para a prevención, detección e corrección da fraude, a corrupción e os conflitos de intereses.
- Mecanismos para o cumprimento da normativa en materias de axudas de Estado e prevención do dobre financiamento.
- Seguimento dos valores comprometidos nos proxectos e subproxectos e avaliación destes a partir das liñas de base dos correspondentes indicadores.
- Identificación do perceptor final dos fondos.

De forma esquemática, adaptando o modelo das sete etapas da INTOSAI, estreitamente vinculado aos cinco compoñentes do control interno integrado do modelo COSO¹² (contorno de control, administración de riscos, actividades de control, información e comunicación e supervisión e control):

- *Obxecto da auditoría*
Avaliación da preparación das entidades executoras de subproxectos para a xestión dos fondos NGEU.
- *Alcance*
Mostra de entidades executoras de subproxectos a nivel rexional.
- *Criterios e etapas*
Marco de xestión
Elementos clave: infraestrutura ética da organización, sistema de xestión de riscos e medidas de prevención, marco de avaliación.
Marco analítico
Elementos clave: sistema de información sobre o rendemento na execución dos subproxectos.

A modo de tenteo, trataríase de avaliar con carácter previo a preparación para a xestión dos fondos, mediante a revisión do contorno interior da organización, a súa estrutura organizativa, recursos humanos e eventuais delegacións de funcións en axentes internos ou externos; as actividades de control da xestión e a axeitada pista de auditoría destas; a avaliación, xestión e seguimento dos riscos, a seguridade dos sistemas de información e, finalmente, o seguimento continuo de todo o proceso mediante actividades de control interno.

Sen ánimo exhaustivo, por exemplo no eido do contorno interior da organización, trataríase de verificar a asignación clara de funcións e competencias, a formación do persoal na xestión de fondos comunitarios, a sensibilización ante a fraude e a existencia dunha política de integridade institucional, a disposición de políticas de rotación do persoal en postos sensibles ou de incremento da supervisión, a existencia de manuais de procedementos, listas de controis das verificacións a efectuar, plans de controis financeiros, a identificación, avaliación e análise de riscos de xestión, entre outros aspectos, para nunha segunda etapa transitar cara a un modelo de auditoría

con enfoque avaliador¹³ centrado nos efectos e impacto das intervencións financiadas polo marco NGEU.

Ata aquí a análise tentativa. En cuestión de meses esperamos que teña o seu reflexo nos sucesivos plans de traballo dos órganos de control externo, para transitar das teorías ás prácticas de auditoría e evitar o “tránsito fugaz” ao que se aludía ao comezo.

4 BIBLIOGRAFÍA

- Carreiras Souto, C. 2021. «El Consello de Contas. Un proyecto de colaboración para la construcción de una política de integridad», en *Revista de Auditoría Pública*, 78.
- Cour des Comptes. 2021. *Strategic Project of the Court and the Regional and Territorial Chambers of Accounts (CRTC) for the next five years*, 25/02/21. Disponible en: <https://www.ccomptes.fr/en/news/jf2025-new-strategic-project-french-cour-des-comptes>.
- INTOSAI. 2019. *Declaración de Moscú*. Moscú: INTOSAI. Disponible en: https://www.contraloria.gob.cu/sites/default/files/documento/2020-01/SP_23_Moscow_Decl_300919_0.pdf.
- Feás, E. e Steinberg, F. 2021. «Las cifras para España del Plan de Recuperación Europeo», en *Análisis del Real Instituto Elcano (ARI)*, 25.
- Forte-Campos, V. e Rojas, J. 2021. «Evolución histórica de los fondos estructurales y de inversión europeos», en *Boletín Económico – Banco de España*, 3.
- Genaro Moya, M.^ªD. e López Hernández, A. 2019. «La evaluación de programas y políticas públicas como reto de las instituciones de control externo españolas», en *Revista de Auditoría Pública*, 74.
- Gobierno de España. 2021. *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía*.
- Governo da República Portuguesa. 2021. *Recuperar Portugal, Construindo o futuro. Plano para a Recuperação e a Resiliência*.
- Netherlands Court of Auditors. 2018. *A practical guide to government SDG preparedness review. Based on the experiences and reflections of seven supreme audit institutions*.
- Observatorio de Dereito Público IDP. 2021. *Informe Comunidades Autónomas 2020*.
- Rosanvallon, P. 2018. *Good government. Democracy beyond elections*. Cambridge (Mass.): Harvard University Press.
- Tribunal de Contas Europeo. 2021. *Informe especial: Financiación basada en el rendimiento de la política de cohesión: una respetable ambición, pero persistían los obstáculos en el período 2014-2020*.

NOTAS

1 Diario *Le Monde*, 31 de maio de 2021.

2 Feás e Steinberg, 2021.

3 “Fomentar a cohesión económica, social e territorial da Unión mellorando a resiliencia, a preparación fronte ás crises, a capacidade de axuste e o potencial de crecemento dos Estados membros, mitigando o impacto social e económico da dita crise, en particular nas mulleres, contribuíndo á aplicación do pilar europeo de dereitos sociais, apoiando a transición ecolóxica, contribuíndo á consecución dos obxectivos climáticos da Unión para 2030 establecidos no artigo 2, punto 11, do Regulamento (UE) 2018/1999 e cumprindo o obxectivo de neutralidade climática da UE para 2050 e de transición dixital, contribuíndo así ao proceso de converxencia económica e social á alza, á restauración e á promoción do crecemento sustentable e a integración das economías da Unión, fomentando a creación

- de emprego de calidade, e contribuíndo á autonomía estratéxica da Unión xunto cunha economía aberta e xerando valor engadido europeo”.
- 4 Proporcionarlles aos Estados membros axuda financeira para que alcancen os fitos e obxectivos das reformas e investimentos establecidos nos seus plans de recuperación e resiliencia.
 - 5 Dispoñible en: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Documents/2021/101121_Countersigned_ES-RRF-OA1_1.pdf.
 - 6 No caso portugués, créase unha Comisión de Auditoría e Control específica para o programa presidida por un representante da Inspección Xeral de Finanzas e integrada por un representante da axencia encargada da coordinación e monitorización do programa (*Agência de Desenvolvemento e Coesão*, I. P.) e unha personalidade de recoñecido prestixio na área da auditoría e o control, conforme o establecido no Decreto-lei n. 29-B/2021 do 4 de maio.
 - 7 Dispoñible en: https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf, p. 201.
 - 8 Regulamento (UE) n. 2021/1060, anexos III e IV.
 - 9 Artigo 104 do Regulamento (UE) n. 1303/2013.
 - 10 Rosanvallón, 2018.
 - 11 Carreiras Souto, 2021.
 - 12 O Comité das Organizacións Patrocinadoras da Comisión Treadway, na súa versión COSO III, propón un modelo integral de control interno arredor de cinco compoñentes que se articulan en 17 principios que o conforman, sobre a base dun concepto de control interno amplo, que engloba o conxunto da organización e o conxunto dos procesos que contribúen ao cumprimento dos obxectivos da organización.
 - 13 Genaro Moya e López Hernández, 2019: 17.

