



Revista Administración & Cidadanía, EGAP
Vol. 16_núm. 2_2021 | pp. 261-280
Santiago de Compostela, 2021
<https://doi.org/10.36402/ac.v16i2.4892>
© Simón Rego Vilar
ISSN-L: 1887-0279 | ISSN: 1887-5270
Recibido: 16/12/2021 | Aceptado: 21/12/2021

Editado bajo licencia 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
srego@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 vinculados 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 El marco de gobernanza de los fondos NGEU en el caso español. 1.1 El contexto comunitario NGEU. 1.2 El contexto español NGEU. 2. La financiación basada en rendimiento. 2.1 La condicionalidad *ex ante*. 2.2 La reserva de eficacia. 2.3 Modelos de financiación basados en el rendimiento. 3. Nuevo modelo de control y el rol de los OCEX. 3.1 Auditorías de legalidad y regularidad del gasto. 3.2 La calidad de los datos de rendimiento. 3.3 Auditorías operativas más allá de la economía, eficacia y eficiencia. 4 Bibliografía.

Hace unos meses, en un artículo conjunto de Klaus-Heiner Lehne, presidente del Tribunal de Cuentas Europeo, y Pierre Moscovici, presidente del Tribunal de Cuentas Francés, en el diario *Le Monde*¹ –el diagnóstico es realmente certero, más allá de si estamos o no en un momento hamiltoniano para la Unión Europea–, plantean que no se trata solo de reparar los daños causados por la pandemia, sino de financiar inversiones para preparar el futuro al servicio de los intereses de las generaciones futuras, mediante transiciones económicas bien orquestadas en el ámbito del desarrollo sostenible, la educación, la investigación y la transformación digital.

En este contexto, señalan los representantes de las máximas instituciones de auditoría externa comunitaria y jurisdiccional financiera francesa, “(...) *las promesas y acciones emprendidas por la Unión Europea deben ser supervisadas para garantizar la responsabilidad de los dirigentes, la transparencia de las medidas y la confianza de los ciudadanos en la acción pública*”, reservando un papel no menor a los órganos de control externo, tradicionalmente acostumbrados a mirar por el retrovisor, por cuanto el trabajo se centra en el examen y análisis de los proyectos *ex post*, con el fin de arrojar luz sobre el uso de los fondos públicos y garantizar la transparencia. Sin embargo, en el actual contexto adquiere especial relevancia el papel que existe, y de importancia creciente, de los órganos de control externo de mirar al presente y al futuro, mediante la identificación de posibles riesgos y formulación de recomendaciones de mejora.

A esto dedicaré esta contribución, a valorar el posible papel tractor de los organismos de control externo para contribuir a evitar, en palabras del profesor Muñoz-Machado, el riesgo del “paso fugaz” por nuestra economía de los fondos Next Generation de la

Unión Europea y valorar la aplicabilidad a este nuevo contexto de esquemas de control ya conocidos en el ámbito del control externo.

1 EL MARCO DE GOBERNANZA DE LOS FONDOS NGEU EN EL CASO ESPAÑOL

Antes de entrar a analizar el posible papel de los órganos de control externo, conven-
dría efectuar una referencia al contexto de dicha intervención, siquiera con carácter
introdutorio, partiendo de un enfoque puramente cuantitativo en torno a la respuesta
europea, para concluir con el marco de gobernanza de dicha respuesta en el caso español.

1.1 El contexto comunitario NGEU

Desde el punto de vista cuantitativo, de los 1,8 billones de euros de inversión que se
prevén para el período 2021-2027, excluyendo los fondos del primer pilar de la política
agrícola común financiados a través del Fondo Europeo de Garantía Agrícola (FEAGA),
España recibirá en torno a 200.000 millones de euros.

Siguiendo los cálculos efectuados por FEÁS y STEINBERG², el marco financiero de
la contribución comunitaria para el período 2021-2027 será el siguiente, teniendo en
cuenta la flexibilidad en cuanto a la extensión temporal a los tres ejercicios posterior-
es de los plazos de ejecución del gasto comprometidos en los respectivos programas
operativos de los fondos estructurales y de inversión (regla n+3 para la liberación
automática de los compromisos; en síntesis, podrán efectuarse gastos imputables al
marco financiero plurianual 2021-2027 hasta finales de 2030).

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

CONCEPTO	Importe (MEUR)	Comprometidos antes de...	A ejecutar antes de...
NGEU	154.996		
REACT-EU	12.800	2020-2021	Finales 2022
MRR, donaciones	69.528		
– primer tramo (70%)	46.603	2021-2022	Finales 2024
– segundo tramo (30%) (1)	22.925	2022-2023	Finales 2026
MRR, préstamos (1)	71.600	2021-2026	No aplicable
Fondo de Transición Justa (2)	339	2021-2023	Finales 2026
FEADER (Desarrollo Rural)	729	2021-2023	Finales 2026
MFP 2021-2027 (salvo FEAGA)	43.813	2021-2027	Finales 2030
FSE (Fondo Social Europeo)	11.153	2021-2027	Finales 2030
FEDER	23.540	2021-2027	Finales 2030
Cohesión (ETC)	683	2021-2027	Finales 2030
FEADER (Desarrollo Rural)	7.802	2021-2027	Finales 2030
Fondo de Transición Justa	451		
Fondo de Ajuste del 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		
Pagos directos	37.412		
Otros pagos (1)	1.781		
SURE	21.300		

Notas: (1) estimación; (2) el Fondo de Transición Justa cuenta con 790 millones, 339 de los cuales corresponden a Next Generation EU y los 451 restantes al MFP 2021-2027; y (3) el Fondo del Brexit (incluido en esta figura como parte del MFP, aunque jurídicamente es extrapresupuestario) se divide en dos tramos (del primero, de un 79%, España recibirá 184 millones).

Fuente: Feás y Federico, 2021.

Resulta asimismo especialmente interesante destacar la relevancia de los fondos asignados al Marco Financiero Plurianual (MFP) para España, refrendado por unanimidad por el Consejo de la Unión Europea, previa aprobación del Parlamento Europeo, en virtud del foco autonómico en la gestión de dichos fondos, y, en consecuencia, la responsabilidad del control externo por parte de los OCEX autonómicos. De los 36.245 millones de euros que España recibirá dentro del MFP para la política de cohesión en el período 2021-2027, centrándonos en el FEDER y FSE+, se ha asignado a las comunidades autónomas 34.693 millones de euros, teniendo en cuenta los criterios de clasificación regional en función del PIB per cápita respecto al PIB medio de la UE (regiones menos desarrolladas: Andalucía, Castilla-La Mancha, Extremadura, Ceuta y Melilla; regiones en transición: Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Galicia, Región de Murcia y La Rioja; y regiones más desarrolladas: Aragón, Cataluña, Navarra, Comunidad de Madrid y País Vasco), con el siguiente desglose.

Figura 2. Asignación territorializada de los fondos estructurales y de inversión 2021-2027.

	MFP 2021-2027 FEDER y FSE+	% variación MFP 14-20
Andalucía	12.710	22,3 %
Castilla-La Mancha	2.459	22,3 %
C.A. Ceuta	98	22,3 %
Extremadura	2.725	22,3 %
C.A. Melilla	108	22,3 %
Menos desarrollada	18.100	22,3 %
Asturias	584	8,1 %
Islas Baleares	485	8,1 %
Canarias	2.785	14,3 %
Cantabria	187	8,1 %
Castilla y León	1.204	8,1 %
C. Valenciana	2.473	8,1 %
Galicia	3.150	8,1 %
Murcia	1.231	8,1 %
La Rioja	97	8,1 %
Transición	11.522	8,1 %
Transición más 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 %
Más desarrollada	4.398	-6,4 %
TOTAL	34.693	13,2 %

Fuente: Ministerio de Hacienda.

¿Cuál es el marco de gobernanza de estos fondos? Partiendo de lo inmediato, en concreto en los fondos Next Generation, dado que existe la confirmación de que el acuerdo de partenariado y los proyectos de programas del MFP 21-27 relativos a España se han pospuesto al segundo trimestre de 2022 y al final del tercer trimestre de 2022 respectivamente.

Si partimos del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR), se aprecia, tal y como ha destacado el *Informe de Comunidades Autónomas 2020* del Observatorio de Derecho Público IDP Barcelona (2021), una clara tendencia a la centralización de la toma de decisiones en las instituciones comunitarias, especialmente en dos, Consejo y Comisión Europea.

El Reglamento del MRR fija el marco de actuación para los Estados miembros por cuanto se define no solo un objetivo general³ ambicioso, un objetivo específico⁴, seis pilares en ámbitos de actuación de importancia europea (transición ecológica: transformación digital; crecimiento inteligente, sostenible e integrador; cohesión social y territorial; salud y resiliencia económica, social e institucional; y políticas para la próxima generación, la infancia y la juventud), sino también los principios horizontales que han de guiar la actuación de los Estados miembros, en concreto el principio de adicionalidad y el de “no causar un perjuicio significativo”.

En este esquema de gestión en el que se prevé la gestión directa del mecanismo por la Comisión Europea, debe destacarse el rol arbitral atribuido al Consejo (art. 20), ya que es a este al que le corresponde, previa evaluación de la Comisión Europea centrada en la eficacia, eficiencia y coherencia del plan, la decisión de ejecución del mismo (*Council implementing decision - CID*) en la que se establecen las reformas y los proyectos de inversión a ejecutar, incluidos los hitos (cualitativos) y objetivos (cuantitativos).

Esta decisión de aprobación del Plan de Recuperación y Resiliencia (CID) se concreta posteriormente en un acuerdo Comisión-Estado miembro (*operational arrangements*⁵) que integra todos los aspectos operativos relativos a la ejecución del Plan; entre otros, convendría destacar el acceso a los datos relevantes para la verificación del cumplimiento de los hitos y objetivos, así como el marco de indicadores comunes que integran el sistema de información del mecanismo (art. 30), incluyendo el calendario exacto de los desembolsos de las contribuciones financieras al Plan en función del cumplimiento de los hitos y objetivos previstos:

Figura 3. Calendario de contribuciones financieras PRTR España.

	Contribución financiera (€)	Trimestre
Solicitud de pago para el primer desembolso	11.494.252.874	Q42021
Solicitud de pago para el segundo desembolso	13.793.103.448	Q12022
Solicitud de pago para el tercer desembolso	6.896.551.724	Q32022
Solicitud de pago para el cuarto desembolso	11.494.252.874	Q12023
Solicitud de pago para el quinto desembolso	8.045.977.011	Q32023
Solicitud de pago para el sexto desembolso	9.195.402.299	Q12024
Solicitud de pago para el séptimo desembolso	3.995.348.232	Q12025
Solicitud de pago para el octavo desembolso	4.597.701.149	Q32026

Fuente: *Operational Arrangement*.

Estos desembolsos estarán ligados no ya a la tradicional perspectiva vinculada a los gastos contraídos, en otras palabras: capacidad de absorción financiera en plazo, sino a parámetros no financieros, esto es, al cumplimiento de forma satisfactoria de los hitos y objetivos pertinentes establecidos en la decisión de ejecución del Consejo de aprobación del plan.

Las correspondientes solicitudes de pago de los Estados miembros serán objeto de evaluación preliminar por la Comisión Europea en un plazo máximo de dos meses, centrándose en el cumplimiento de los hitos y objetivos. Si esta evaluación es positiva, se somete a dictamen del Comité Económico y Financiero del Consejo (integrado por representantes de los Estados miembros), que debe ser tenido en cuenta por la Comisión a la hora de realizar la evaluación definitiva de la solicitud de pago efectuada.

Por tanto, se plantea un nuevo esquema de gestión de fondos europeos o, cuando menos, se profundiza en un modelo ya anticipado, como veremos posteriormente en torno a la condicionalidad del gasto, en el que los desembolsos no están vinculados a los pagos efectuados previamente por los Estados miembros, es decir, a los costes estimados de las medidas adoptadas, sino a la evaluación favorable de la Comisión Europea, teniendo en cuenta la documentación aportada por el Estado miembro y aquellas otras fuentes de información que la Comisión estime como relevantes que alimentan el sistema de información del mecanismo, en torno a si los hitos y objetivos acordados han sido cumplidos “satisfactoriamente”. Del énfasis en los *inputs*, estamos en plena transición a un modelo basado en los *outputs* y empezamos a vislumbrar la preocupación por los *outcomes* o resultados de las políticas públicas.

1.2 El contexto español NGEU

Esta centralización a nivel comunitario del MRR plantea la cuestión, esencial para la labor de los OCEX autonómicos, de si llevará aparejada su proyección a nivel interno en los Estados miembros, y especialmente en el caso español, es decir, si este *spending power* extraordinario del Estado miembro a través de los Fondos NGEU determinará una nueva gobernanza en la gestión de los fondos europeos, de forma que se plantearía un modelo para los fondos de nueva generación y otro para los fondos estructurales y de inversión vinculados al MFP 21-27, con gestión eminentemente territorializada conforme al reparto constitucional de competencias.

Este debate ha sido resuelto no solo por el Tribunal Constitucional, señalando desde el primer momento que el orden constitucional de distribución de competencias no se altera por la promulgación de normas de derecho comunitario (STC 252/1988, 76/1991, 115/1991, 146/1996, 235/1999, entre otras), sino también por la propia ejecución del plan; en el año 2021 de los 19.000 millones que recibe España del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia un 55% se canalizarán a través de los presupuestos autonómicos.

De forma sintética, el *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* (PRTR) para canalizar los fondos asignados a España establece un marco de gestión de las 102 reformas, 109 inversiones y los 416 “hitos y objetivos” que se concretan en torno a:

a) Desde el punto de vista funcional, 4 ejes transversales, que se desagregan en 30 componentes integrados por medidas que articulan los proyectos/subproyectos de inversiones y reformas. El primer nivel de desagregación se define con los correspondientes hitos y objetivos en el CID a nivel de medida, que han sido objeto de desarrollo y

concreción en el OA aprobado por la Comisión Europea (hitos y objetivos OA), de forma que permiten el seguimiento y concreción del sistema de información del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia y, en concreto, el seguimiento y monitorización de los hitos y objetivos acordados en el CID.

Cada componente del plan tiene asignados hitos y objetivos de primer nivel (CID), relacionados con hitos y objetivos de segundo nivel (OA), vinculados mediante indicadores de progreso asociados. Existe un tercer nivel de desagregación de hitos y objetivos, con indicadores asociados, anudados a los proyectos y subproyectos integrados en las medidas del plan. Todos los indicadores se relacionan jerárquicamente, de tal suerte que el progreso de los indicadores de nivel superior se obtiene basándose en el cumplimiento de los de nivel inferior, por agregación.

b) Desde el punto de vista orgánico, se diferencia entre entidades decisoras (departamentos ministeriales responsables de componentes del plan, con funciones de planificación y seguimiento de las reformas e inversiones asociadas) y entidades ejecutoras del plan (responsables de la ejecución de proyectos (Administración general del Estado – AGE) y subproyectos (AGE, Administración autonómica, entidades locales y otros participantes del sector público). En cada entidad decidora existirá un órgano responsable que asume el marco de obligaciones de la entidad decidora en el esquema de gestión y, de forma análoga, en cada entidad gestora, deberá individualizarse un órgano gestor.

c) Desde el punto de vista del control, el sistema de control descansa sobre dos pilares fundamentales; en primer lugar, la asunción de que la finalidad principal del control será garantizar la fiabilidad de los hitos y objetivos, y, en segundo lugar, el mantenimiento de la arquitectura institucional del control; el sistema de control no implica la generación de una estructura de control, sino el mantenimiento de la existente, a diferencia, por ejemplo, del caso portugués⁶. En esencia, se adapta la estructura del control al hecho de que este nuevo esquema de financiación europea se basa en esencia en parámetros no financieros, reformas e inversiones, en lugar del tradicional enfoque de gastos contraídos.

2 LA FINANCIACIÓN BASADA EN RENDIMIENTO

Uno de los grandes consensos que se ha fraguado en torno a la gestión de los fondos Next Generation es que se trata de un modelo de financiación no vinculada a los costes, sino al cumplimiento de reformas e inversiones, hasta el punto de que en el programa español se señala expresamente que *"(...) se trata de un sistema totalmente diferente del que ha venido resultando de aplicación respecto de los fondos estructurales y resto de fondos europeos de gestión compartida, en la medida en que el propio plan se separa de la gestión de estos fondos europeos"*⁷.

¿Es realmente eso así, o estamos ante una profundización en un modelo ya existente en el ámbito de la política de cohesión del período de programación 2014-2020, e incluso con antecedentes en el período 2007-2013?

Recientemente el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) ha publicado un informe especial sobre la financiación basada en rendimiento en la política de cohesión (2021), en el que se analizan precisamente los resultados de tres esquemas de financiación basado en el rendimiento ya presentes en el período de programación 2014-2020, a saber:

- La condicionalidad *ex ante*.
- La reserva de eficacia.
- Tres modelos de financiación basados en el rendimiento que anudaban la ayuda financiera a realizaciones o resultados predefinidos.

A título ilustrativo, resulta interesante de cara a la gestión de los fondos NGEU efectuar una mención a estos esquemas y a la evaluación de los mismos que efectúa el Tribunal de Cuentas Europeo.

2.1 La condicionalidad *ex ante*

Fue una de las grandes novedades del período de programación 2014-2020, de cara a garantizar un entorno propicio a la inversión asociada a los fondos estructurales y de inversión europeos desde el inicio de los programas. Se establece un marco de condiciones que deben cumplirse antes de la adopción de los correspondientes programas operativos o, en caso de no cumplimiento, proponer planes de acción y justificar su cumplimiento antes del 31 de diciembre de 2016. Se trata de un prerequisite que solo se verificaría antes de la adopción de los programas, en un único momento y no a lo largo de todo el período. Se establecen veintinueve condiciones *ex ante* de temáticas vinculadas a inversiones en determinados ámbitos (I+D+i, cambio climático, educación, empleo, capacidad institucional y eficiencia del sector público...) y siete condiciones *ex ante* generales (lucha contra la discriminación, igualdad de género, discapacidad, contratación pública, ayudas de Estado, evaluación ambiental y sistemas estadísticos e indicadores de resultados).

Teniendo en cuenta la vinculación de esta condicionalidad a la presente en el esquema de los fondos NGEU cuando se plantea la condicionalidad del gasto, la condicionalidad vinculada al semestre europeo y la condicionalidad vinculada a objetivos, resulta de interés ver la evaluación del TCE de esta condicionalidad *ex ante* de la política de cohesión.

En este sentido, el TCE plantea el potencial del instrumento, en cuanto elemento de garantía previo a la ejecución del gasto; no obstante, destaca los retrasos en la ejecución (solo dos Estados miembros cumplían todas las condiciones *ex ante* antes de la aprobación de los programas operativos), las deficiencias vinculadas a su definición como un ejercicio único y aislado, no continuado en el tiempo, la falta de análisis del impacto de dichas condiciones sobre la eficacia del gasto y, por último, el hecho de que el incumplimiento de dichas condiciones no ha llevado aparejadas, como regla general, consecuencias financieras.

Para el período 2021-2027 estas condiciones *ex ante* han sido sustituidas por las denominadas condiciones favorecedoras (*enabling conditions*⁸), reduciendo su número de 36 a 20, destacando las condiciones horizontales vinculadas a la contratación pública y las ayudas de Estado y la constatación de su aplicabilidad durante todo el período y no en un único momento previo, de forma aislada.

2.2 La reserva de eficacia

Consiste en una reserva de rendimiento del 6 % del gasto en cohesión (aproximadamente 20.200 millones de euros) que, basándose en cuatro tipos de indicadores (de recursos financieros, de realizaciones, de resultados y de etapas clave en la ejecución), se liberarían en 2019 en función de los datos de rendimiento notificados por los Estados miembros para el período 2014-2020, en virtud del cumplimiento de los hitos establecidos en los programas operativos para cada eje prioritario.

De esta reserva de eficacia se liberó un 82 %; de este aparente éxito a efectos del esquema NGEU cabe extraer conclusiones relevantes:

a) De no haberse producido cambios en los hitos e indicadores de forma previa al examen de rendimiento, se habría liberado un 56 % de la reserva, en lugar del 82 % definitivo. En el caso de España, por ejemplo, se habrían liberado 458 M€ en lugar de los 1.220 M€ efectivos basándose en las modificaciones efectuadas de los hitos e indicadores durante la ejecución de los programas operativos.

b) Solo 13 de los 5.802 indicadores empleados medían el rendimiento de los programas en cuanto a sus resultados: 3.260 eran indicadores financieros (*inputs*); 1.920, indicadores de realizaciones (*outputs*); y 609, indicadores de etapas clave en la ejecución.

2.3 Modelos de financiación basados en el rendimiento

Se plantean dos modelos de financiación que vinculan la financiación comunitaria a resultados predefinidos, dado que los costes simplificados se configuran, en puridad, más como una simplificación de la gestión en torno a la reducción de la carga administrativa:

a) Planes de acción conjuntos⁹

Se trata de un modelo de financiación basado en resultados en torno a los objetivos específicos de un programa operativo, no vinculado a infraestructuras. La productividad y los resultados de un plan de acción conjunto deben ser acordados entre el Estado miembro y la Comisión y contribuir a la consecución de objetivos específicos de los programas operativos, constituyendo la base de la ayuda de los fondos. Los resultados harán referencia a efectos directos del plan de acción conjunto.

Se restringió a grandes operaciones con un umbral mínimo de gasto de 10 millones de euros, que posteriormente se redujo a 5 millones de euros. En todo el período 2014-2020, solo Polonia presentó un Plan de Acción Conjunto, finalmente retirado. Ha tenido que ser la Comisión Europea directamente la que impulsase un proyecto piloto de planes de acción conjuntos en Portugal ("*Training2Work*") y los Países Bajos

(“Promoción del crecimiento sostenible e inclusivo activando el talento oculto de los ninis y los migrantes”).

b) Financiación no vinculada a los costes

Se configura como un modelo de financiación para inversiones del FEDER o del Fondo de cohesión en los ámbitos de la eficiencia energética y energía procedente de fuentes renovables, proporcionando financiación por kWh de ahorro de energía o tonelada de reducción de emisiones de CO₂. Solo Austria ha planteado un modelo en torno a este esquema en el ámbito de la eficiencia energética.

A los efectos del presente análisis interesa destacar cómo la financiación está acordada con carácter previo con la Comisión Europea y los desembolsos no están vinculados a gastos subyacentes, sino a parámetros no financieros, correspondiendo a los Estados miembros garantizar la legalidad y regularidad del gasto, por cuanto las condiciones para el pago están asociadas al cumplimiento de los hitos y del objetivo predefinidos de antemano.

El TCE destaca la muy limitada aplicación de estos modelos innovadores de financiación que van a ser cuasiexclusivos (financiación no basada en costes) en relación con el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, tal y como se señala expresamente en el considerando 18 del Reglamento MRR “(...) *Los pagos de la Comisión a los Estados miembros como beneficiarios deben constituir financiación no vinculada a los costes, independientemente del reembolso, en cualquier modalidad, de las contribuciones financieras de los Estados miembros a los perceptores finales*”.

Esta limitada aplicación de este modelo de financiación obedece a las dificultades de adaptar el rol tradicional de control de legalidad y regularidad del gasto vinculado a parámetros eminentemente financieros, con desembolsos asociados básicamente a la capacidad de absorción financiera y en el que la comprobación del cumplimiento de la normativa en materia de contratación pública y ayudas de Estado se configuraban como auténticas condiciones para el pago, a un modelo de gestión basado en resultados en los que la comprobación de los mismos se configura como la última *ratio* para efectuar los desembolsos previamente acordados.

Las dificultades de aplicación de este nuevo modelo de financiación vinculada al rendimiento, generalizado en el marco de los fondos del MRR, se aprecia en el hecho de que la propia Comisión, en los debates iniciales en torno a la política de cohesión post-2027, lo plantea como uno de los escenarios posibles, en ningún caso como la única alternativa al pago basado en los costes reales, al modelo centrado en parámetros eminentemente financieros.

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

	Statis 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 automaticity	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

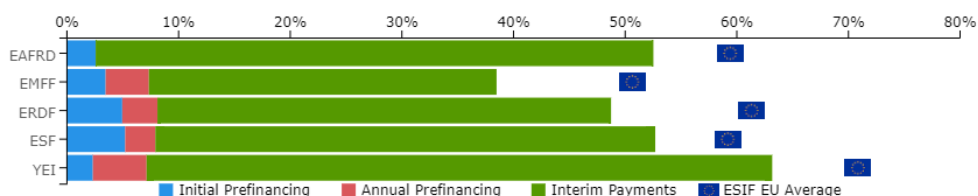
Fuente: Comisión Europea.

3 NUEVO MODELO DE CONTROL Y EL ROL DE LOS OCEX

Tal y como se ha señalado en el apartado anterior, el esquema de gestión del MRR centrado en el cumplimiento satisfactorio de hitos y objetivos obligará a redefinir el control interno. Hasta este momento, las experiencias de financiación basada en rendimiento son muy limitadas en cuanto a alcance y eficacia y no centradas en resultados (*outcomes*).

España, con el modelo anterior, en los dos últimos MFP cerrados 2000-2006 y 2007-2013 ha sido capaz de absorber en torno al 92 % de sus compromisos de gasto, nivel ligeramente inferior al de Alemania y Francia (95 %), pero superior al de Italia por ejemplo (90 %). A pesar de cierto tono catastrofista en el análisis de los niveles de ejecución de los programas operativos para el período 2014-2020, desconociendo la regla de gasto N+3 para la liberación automática de los compromisos, y la tendencia histórica de incremento significativo de la ejecución en el último ejercicio en el que es posible comprometer gasto, el modelo comunitario anterior de gestión y control de los pagos ha constituido una experiencia de éxito en el caso español.

Figura 5. Ejecución financiera de los fondos previstos en el MFP 2014-2020 España (datos actualizados a 14/12/2021).



Fuente: Comisión Europea.

Para la adaptación al nuevo modelo (hitos y objetivos), en el marco del PRTR de España se mantiene la estructura de control interno, pero se reorientan los roles tradicionales vinculados a la legalidad y regularidad del gasto, por cuanto la finalidad principal del control será la fiabilidad de los hitos y objetivos, así como prevenir, detectar y corregir (*ciclo del fraude*) las irregularidades relativas al fraude, la corrupción, el conflicto de intereses o la doble financiación.

El control previo al pago a efectuar por la Comisión Europea se basará en este cumplimiento de hitos y objetivos, y, *a posteriori*, la declaración de fiabilidad de las cuentas anuales de la Comisión por el Tribunal de Cuentas Europeo en torno a la legalidad y regularidad del gasto se pronunciará bajo una seguridad razonable o limitada, en función de si los sistemas de control y pruebas sustantivas garantizan que menos del 2% del gasto declarado al MRR se ha efectuado basándose en el cumplimiento no satisfactorio de hitos y objetivos.

El cumplimiento de los principios de legalidad, tanto nacional como europea, en materia de, por poner dos ejemplos significativos, ayudas de Estado y contratación pública, de buena gestión financiera, de adicionalidad y complementariedad no se tratarán como condiciones para el pago, atribuyéndoseles a los Estados miembros la responsabilidad directa de ofrecer garantías suficientes de la ejecución conforme a dichos principios del mecanismo, pero, a diferencia del marco habitual, los errores con impacto financiero para la Comisión Europea estarán vinculados al incumplimiento de hitos y objetivos.

Tal y como se señala en el considerando 54 del Reglamento del MRR: “La Comisión debe velar por la protección efectiva de los intereses financieros de la Unión. Si bien es principalmente responsabilidad del propio Estado miembro garantizar que el mecanismo se ejecute de conformidad con el derecho de la Unión y nacional pertinente, la Comisión debe recibir garantías suficientes de los Estados miembros en ese sentido. A tal fin, a la hora de ejecutar el mecanismo, los Estados miembros deben garantizar el funcionamiento de un sistema de control interno eficaz y eficiente y recuperar los importes pagados o utilizados indebidamente. A ese respecto, los Estados miembros deben poder recurrir a sus sistemas nacionales habituales de gestión presupuestaria. Los Estados miembros deben recopilar categorías armonizadas de datos e información que permitan prevenir, detectar y corregir

irregularidades graves, tales como el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses en lo que respecta a las medidas financiadas por el mecanismo. La Comisión debe poner a disposición un sistema de información y seguimiento, que incluya una única herramienta de extracción de datos y puntuación de riesgos, para acceder a estos datos e información y analizarlos, con miras a una aplicación generalizada por parte de los Estados miembros”.

Teniendo en cuenta este esquema, ¿cuál puede ser el papel de los órganos de control externo autonómicos para contribuir al enorme desafío que implica la gestión de los fondos NGEU?

Partiendo de la Declaración de Moscú de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de septiembre de 2019, en el que se alienta a las entidades de fiscalización a contribuir a una rendición de cuentas sobre los resultados más eficaz, transparente e informativa, a desarrollar un enfoque estratégico en materia de auditoría pública y a fomentar una mentalidad experimental para reforzar la innovación y el desarrollo, se avanza tres escenarios posibles para los OCEX autonómicos en el ámbito NGEU, de menor a mayor nivel de innovación: el primero, de reforzamiento de las garantías de legalidad y regularidad del gasto; el segundo, en torno a la potenciación de la información de resultados y de la exhaustividad, coherencia y plausibilidad de los datos de rendimiento facilitados; y, por último, un tercer escenario más prospectivo, la aplicación en este contexto de modelos de auditorías ya conocidas en el ámbito de los OCEX, como son los relativos a la preparación para la implementación de la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas.

3.1 Auditorías de legalidad y regularidad del gasto

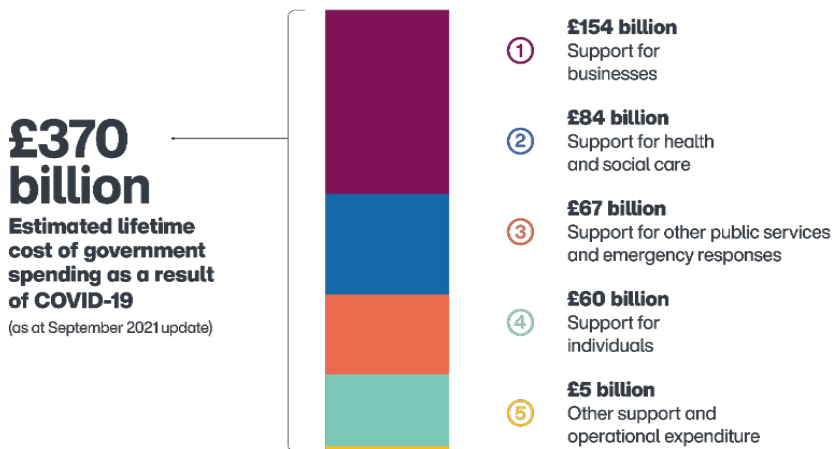
En un contexto de control como el señalado, el papel del control externo como mecanismo adicional para verificar el funcionamiento del sistema de control interno, y la recuperación de los importes pagados indebidamente, resulta esencial. Y ello a través de las auditorías de cumplimiento en la gestión territorializada de los fondos NGEU, centradas en comprobar si las actividades, operaciones financieras e informaciones cumplen, en todos los aspectos significativos, con la normativa que regula la actividad de las entidades fiscalizadas. En otras palabras, y conforme a normas internacionales de auditoría, garantizar la fiabilidad de las cuentas, la legalidad y regularidad de las transacciones financieras, y el funcionamiento satisfactorio de los sistemas de control interno, con especial mención a la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses, el cumplimiento de la normativa en materia de ayudas de Estado y prevención de la doble financiación y la identificación de los perceptores finales de los fondos.

De este modo, se configura un cuarto nivel de control y garantía, adicional a los tres previstos en el PRTR: en primer lugar, el control por los propios gestores y sistemas de apoyo; en segundo lugar, el control de los órganos independientes de la propia gestión (órganos de control interno); y el tercer nivel, de control *ex post* a través de las auditorías de la autoridad de control del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

3.2 Calidad de los datos de rendimiento

Un segundo escenario estaría vinculado al reforzamiento del papel externo en el marco del modelo de financiación por rendimiento del MRR. Se trataría de examinar en las auditorías financieras y operativas, en su caso, vinculadas a la gestión de fondos europeos la fiabilidad de los datos de rendimiento facilitados a nivel de subproyecto por las entidades ejecutoras del plan a nivel territorial. Este análisis debería llevar a un reforzamiento de las estrategias de datos abiertos de los órganos de control externo, de forma análoga a la realizada por la National Audit Office del Reino Unido en el marco de la respuesta pública a la pandemia, de forma que se facilite la legibilidad, en palabras de ROSANVALLON¹⁰, de los resultados de la gestión de los fondos y de los impactos de las reformas e inversiones acometidas, esto es, no solo que la información sea de conocimiento público, sino que sea inteligible para la ciudadanía.

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



Fuente: National Audit Office.

3.3 Auditorías operativas más allá de la economía, eficacia y eficiencia

El Tribunal de Cuentas francés en su Plan Estratégico 2021-2025 se compromete a multiplicar por cuatro los trabajos de evaluación de políticas públicas, a los que en la actualidad dedica el 5% de los recursos, hasta el punto de convertirla en la segunda actividad principal de las jurisdicciones financieras francesas en 2025.

Desde el año 2015, el Consello de Contas de Galicia asume, junto a las funciones nucleares de fiscalización y asesoramiento, la función de colaboración en materia de prevención del fraude y la corrupción y el fomento de marcos de integridad pública¹¹.

Desde el año 2016, la INTOSAI ha destacado el rol de las entidades de fiscalización en la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas, basándose en cuatro enfoques:

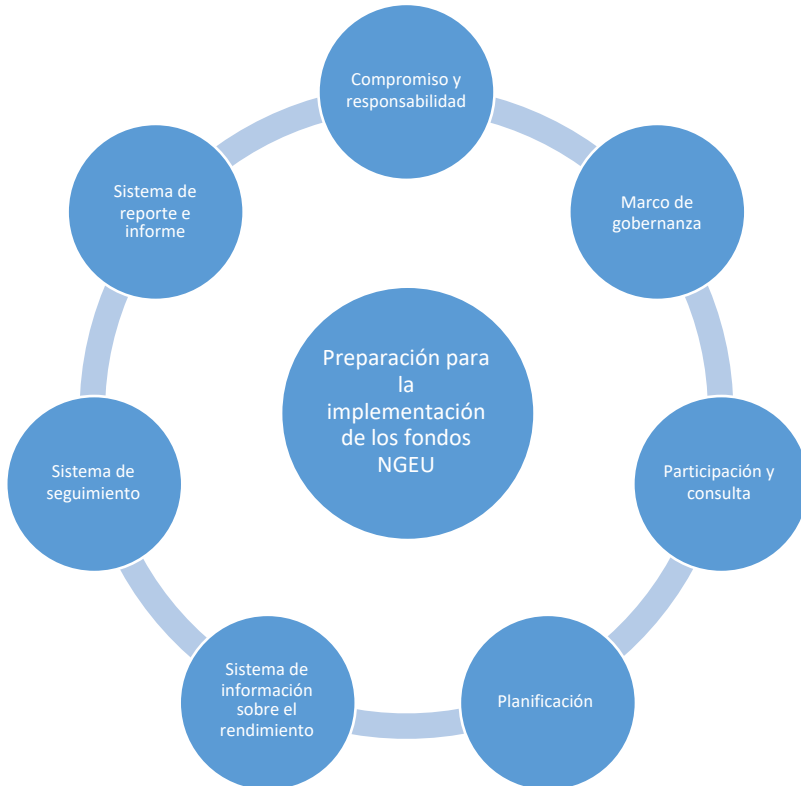
- a) La evaluación de la preparación de los gobiernos para implementar los ODS.
- b) La realización de auditorías operativas en el contexto de los ODS.
- c) La evaluación y el soporte de la aplicación de los ODS 16, que prevé instituciones transparentes, eficientes y responsables.
- d) La configuración de las entidades de fiscalización en modelos de transparencia y rendición de cuentas en sus operaciones.

Es en este contexto de redefinición del rol de los órganos de control externo, más allá de las auditorías de regularidad, financieras y operativas clásicas, por así decirlo, en el que se plantea un nuevo papel de los OCEX autonómicos en el marco de la gestión territorial de los fondos NGEU, un papel prospectivo, complementario al del retrovisor tradicional de las entidades de fiscalización, con el que se iniciaba este trabajo, acostumbradas incluso en el ámbito de las auditorías operativas a evaluar la economía, eficacia y eficiencia *ex post* de los programas de actuación pública.

Centrándonos en el momento actual inicial de la gestión de los fondos NGEU, en el modelo de gestión de dichos fondos, así como en el sistema de información asociado a estos, se trataría de aplicar un modelo de auditorías operativas prospectivas basadas en la experiencia, amplia a nivel internacional, de evaluación de la preparación para el cumplimiento de los ODS, para, en un segundo estadio, plantear auditorías operativas en torno a la ejecución de los subproyectos.

En este sentido, la INTOSAI ha adoptado un modelo en siete etapas para la evaluación de la preparación de los gobiernos en relación con los ODS.

Figura 7. Adaptación del modelo de las siete etapas para la evaluación de la preparación de las entidades ejecutoras de subproyectos en relación con la gestión de los fondos NGEU.



Fuente: Elaboración propia, a partir del modelo INTOSAI.

De esta forma, se trataría de analizar la infraestructura de gestión desde un marco conceptual y otro operativo, más allá del mero cumplimiento de las exigencias previstas en la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia:

- Mecanismos para la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses.
- Mecanismos para el cumplimiento de la normativa en materias de ayudas de Estado y prevención de la doble financiación.
- Seguimiento de los valores comprometidos en los proyectos y subproyectos y evaluación de los mismos a partir de las líneas de base de los correspondientes indicadores.
- Identificación del perceptor final de los fondos.

De forma esquemática, adaptando el modelo de las siete etapas de la INTOSAI, estrechamente vinculado a los cinco componentes del control interno integrado del modelo COSO¹² (entorno de control, administración de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión y control):

- *Objeto de la auditoría*
Evaluación de la preparación de las entidades ejecutoras de subproyectos para la gestión de los fondos NGEU.
- *Alcance*
Muestra de entidades ejecutoras de subproyectos a nivel regional.
- *Criterios y etapas*
Marco de gestión
Elementos clave: infraestructura ética de la organización, sistema de gestión de riesgos y medidas de prevención, marco de evaluación.
Marco analítico
Elementos clave: sistema de información sobre el rendimiento en la ejecución de los subproyectos.

A modo tentativo, se trataría de evaluar con carácter previo la preparación para la gestión de los fondos, mediante la revisión del entorno interior de la organización, su estructura organizativa, recursos humanos y eventuales delegaciones de funciones en agentes internos o externos; las actividades de control de la gestión y la adecuada pista de auditoría de estas; la evaluación, gestión y seguimiento de los riesgos, la seguridad de los sistemas de información y, finalmente, el seguimiento continuo del todo el proceso mediante actividades de control interno.

Sin ánimo exhaustivo, por ejemplo en el ámbito del entorno interior de la organización, se trataría de verificar la asignación clara de funciones y competencias, la formación del personal en la gestión de fondos comunitarios, la sensibilización ante el fraude y la existencia de una política de integridad institucional, la disposición de políticas de rotación del personal en puestos sensibles o de incremento de la supervisión, la existencia de manuales de procedimientos, listas de controles de las verificaciones a efectuar, planes de controles financieros, la identificación, evaluación y análisis de riesgos de gestión, entre otros aspectos, para en una segunda etapa transitar hacia un modelo de auditoría con enfoque evaluador¹³ centrado en los efectos e impacto de las intervenciones financiadas por el marco NGEU.

Hasta aquí el análisis tentativo. En cuestión de meses esperamos que tenga su reflejo en los sucesivos planes de trabajo de los órganos de control externo, para transitar de las teorías a las prácticas de auditoría y evitar el “tránsito fugaz” al que se aludía al comienzo.

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. y Steinberg, F. 2021. «Las cifras para España del Plan de Recuperación Europeo», en *Análisis del Real Instituto Elcano (ARI)*, 25.
- Forte-Campos, V. y Rojas, J. 2021. «Evolución histórica de los fondos estructurales y de inversión europeos», en *Boletín Económico – Banco de España*, 3.
- Genaro Moya, M.^ªD. y 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 Derecho Público IDP. 2021. *Informe Comunidades Autónomas 2020*.
- Rosanvallon, P. 2018. *Good government. Democracy beyond elections*. Cambridge (Mass.): Harvard University Press.
- Tribunal de Cuentas 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 mayo de 2021.
- 2 Feás y Steinberg, 2021.
- 3 “Fomentar la cohesión económica, social y territorial de la Unión mejorando la resiliencia, la preparación frente a las crisis, la capacidad de ajuste y el potencial de crecimiento de los Estados miembros, mitigando el impacto social y económico de dicha crisis, en particular en las mujeres, contribuyendo a la aplicación del pilar europeo de derechos sociales, apoyando la transición ecológica, contribuyendo a la consecución de los objetivos climáticos de la Unión para 2030 establecidos en el artículo 2, punto 11, del Reglamento (UE) 2018/1999 y cumpliendo el objetivo de neutralidad climática de la UE para 2050 y de transición digital, contribuyendo así al proceso de convergencia económica y social al alza, a la restauración y a la promoción del crecimiento sostenible y la integración de las economías de la Unión, fomentando la creación de empleo de calidad, y contribuyendo a la autonomía estratégica de la Unión junto con una economía abierta y generando valor añadido europeo”.
- 4 Proporcionar a los Estados miembros ayuda financiera para que alcancen los hitos y objetivos de las reformas e inversiones establecidos en sus planes de recuperación y resiliencia.
- 5 Disponible en: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Documents/2021/101121_Countersigned_ES-RRF-OA1_1.pdf.
- 6 En el caso portugués, se crea una Comisión de Auditoría y Control específica para el programa presidida por un representante de la Inspección General de Finanzas e integrada por un representante de la agencia encargada de la coordinación y monitorización del programa (*Agência de Desenvolvimento e Coesão*, I. P.) y una personalidad de reconocido prestigio en el área de la auditoría y el control, conforme a lo establecido en el Decreto-ley n. 29-B/2021 de 4 de mayo.

- 7 Disponible en: https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf, p. 201.
- 8 Reglamento (UE) n. 2021/1060, anexos III y IV.
- 9 Artículo 104 del Reglamento (UE) n. 1303/2013.
- 10 Rosanvallón, 2018.
- 11 Carreiras Souto, 2021.
- 12 El Comité de las Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, en su versión COSO III, plantea un modelo integral de control interno en torno a cinco componentes que se articulan en 17 principios que lo conforman, sobre la base de un concepto de control interno amplio, que engloba al conjunto de la organización y al conjunto de los procesos que contribuyen al cumplimiento de los objetivos de la organización.
- 13 Genaro Moya y López Hernández, 2019: 17.