

El control interno (*)

Alicia Díaz Zurro

Interventora General del Estado

I. INTRODUCCIÓN: ANTECEDENTES

Una exigencia metodológica obliga a unas breves acotaciones históricas. El esquema básico de modelo de control vigente en los dos últimos siglos en España, salvo un muy corto período de tiempo, 1924-1930, lo establece la Constitución de Cádiz de 1812. En ese Cádiz, los representantes de la Nación española elaboran la primera Constitución democrática española. Pues bien, ese cimiento histórico del modelo democrático español establece un modelo de control de la actividad financiera del Estado basado en el siguiente esquema tripartito:

- Control político ejercido por las Cortes, el tradicional Parlamento español.
- Control administrativo o interno, a cargo de las Contadurías de Valores y de Distribución, antecedente de la actual Intervención General de la Administración del Estado, que, como veremos, se creará poco después.
- Control jurisdiccional, de la competencia de la Contaduría Mayor de Cuentas, antecedente del posteriormente creado Tribunal de Cuentas.

(*) Ponencia presentada en el Seminario sobre «La Reforma de la Ley General Presupuestaria», celebrado en Formigal (Huesca) los días 10 y 11 de septiembre de 2001 dentro de los Cursos Pirineos 2001, de la UIMP

Paradójica a la par que coherentemente, el esquema reproduce el modelo francés, que, básicamente, va a perdurar a lo largo de los dos siguientes siglos.

La siguiente parada en el camino de la historia nos lleva a 1870, en medio del conocido como sexenio democrático, que comprende la caída de la monarquía tradicional borbónica y la instauración de la primera República española, hasta su posterior fracaso, y la Restauración de la dinastía borbónica. Es en ese momento en el que se crea la actual Intervención General de la Administración del Estado, en el marco de la Ley de Administración y Contabilidad de 1870, con la denominación de Dirección General de Contabilidad, existente con anterioridad, si bien expresamente se señala que a su titular se le confiere el carácter de Interventor General de la Administración del Estado. La Ley de 1874, una vez producida la Restauración monárquica que da fin a ese sexenio democrático y turbulento, va a mantener la figura y cambiar la denominación a la que se ha mantenido hasta la actualidad. Como curiosidad cabe reseñar que la autoría de dicha Ley corresponde a una personalidad muy destacada de ese período, D. José Echegaray.

En el mismo año se produce la creación del Cuerpo especial de Contabilidad y Tesorería del Estado al servicio del ejercicio de las funciones propias de la nueva institución, pero no es hasta 1894 cuando se crea el Cuerpo Pericial de Contabilidad, origen del actual Cuerpo especial de Interventores y Auditores del Estado, que, desde entonces, se halla íntimamente ligado al ejercicio de las funciones de la Intervención General de la Administración del Estado. Con ello se daba culminación a la trilogía que, durante mucho tiempo, ha constituido la base del esquema de control interno de la Administración estatal española. Una función, la de intervención y fiscalización de los ingresos y gastos del Estado, fuertemente ligada a la contabilidad, un centro directivo de ambas actividades integrado orgánicamente en el Ministerio de Hacienda, pero con independencia funcional y un Cuerpo de Funcionarios especializados, dependiente del Centro y al servicio de las funciones asignadas.

En 1851 se crea el Tribunal de Cuentas como tal, constituyéndose en el órgano de control externo a la Administración, de carácter esencialmente jurisdiccional, con dependencia, en algunos momentos históricos, del Parlamento español. Con él se mantiene esa dualidad órgano centralizado de control interno junto a órgano de control externo que caracteriza al sistema español.

El esquema de control interno de la actividad financiera del estado, históricamente, venía marcado por tres notas esenciales: su natu-

raleza de control de legalidad, su carácter previo y su realización acto por acto al conjunto de los generadores de derechos y obligaciones para el Estado. La legalidad financiera constituía el objeto de la comprobación a realizar con carácter previo a la realización de todas y cada una de las actuaciones que pudieran dar lugar al nacimiento de derechos u obligaciones para el Estado. Por su misma naturaleza, la fiscalización producía un efecto suspensivo del acto hasta tanto no se daba la conformidad al mismo.

El crecimiento y la complejidad de la actuación financiera del Estado, que caracteriza su evolución a lo largo del siglo XX, habían generado consecuencias que determinaban críticas considerables a esta forma de ejercicio del control. Por un lado, la legalidad como único elemento a considerar parecía una restricción considerable al ejercicio del control. Por el lado contrario, la labor de fiscalización previa de carácter suspensivo podía originar en ocasiones retrasos criticables desde el punto de vista de los gestores. En ese marco de puesta en cuestión del modelo tradicional nos acercamos al siguiente momento histórico a tener en cuenta: la Constitución Española de 28 de diciembre de 1978.

En el marco político de restauración de las libertades democráticas, poco antes de la promulgación de la Constitución, se dicta la Ley General Presupuestaria de 1977, que va asentar los cimientos del actual modelo de control al ampliar el objeto de la actividad de control interno, introduciendo los conceptos de eficiencia, economía y eficacia como elementos a tener en cuenta a la hora de la fiscalización del gasto público. La nueva forma fiscalizadora, cuya dirección se asigna a la Intervención General de la Administración del Estado, que recibe la denominación legal de control financiero, se convierte en el fundamento de la utilización de la auditoría pública.

Desde una perspectiva más general, la Constitución de 1978 va a dar rango normativo fundamental a la exigencia de control de la eficiencia, economía y eficacia en la actividad financiera pública. Con ello se consolida lo que la Ley General Presupuestaria había introducido. Adicionalmente, la Constitución mantiene el esquema tripartito iniciado en 1812 con la consolidación del Tribunal de Cuentas como supremo fiscalizador externo, dependiente del Parlamento. Mantiene su tradicional función jurisdiccional como órgano judicial especializado para la exigencia de las responsabilidades contables, pero le asigna adicionalmente competencias fiscalizadoras sobre el conjunto del sector público español.

La integración de España en la Unión Europea supone la participación española en el proceso de creación de una unidad supranacional que implica, igualmente, una cierta cesión de competencias.

La situación actual del Estado español se caracteriza por ser la resultante de dos vectores de sentido relativamente contrapuestos. De un lado, la integración supranacional en la unidad europea. De otro, el proceso de descentralización política y administrativa, de gran importancia cuantitativa y cualitativa que supone el Estado de las Autonomías. La Intervención General de la Administración como órgano de control interno de la actividad económico-financiera del Estado se ve plenamente inmersa en esa problemática, que, pese a la plena voluntad de seguimiento de ambos caminos, como ustedes podrán fácilmente imaginar, no se produce sin la aparición de zonas de fricción y rozamiento que nos toca superar en la medida de lo posible.

En este terreno, la Intervención General de la Administración del Estado se encuentra especialmente implicada en varios y diversos escenarios: por un lado, la Unión Europea ha establecido una serie de Fondos comunitarios que se conceden a algunos Estados miembros. El tema es de especial actualidad al estar en proceso de discusión con bastante relevancia mediática el efecto que la proyectada ampliación hacia los países del Este pueda tener sobre la continuidad de percepción de esos Fondos. En los medios de información aparecen continuamente noticias sobre posibles discrepancias. Dada la estructuración de España como Estado de las Autonomías, la mayoría de los Fondos comunitarios percibidos se dirigen a proyectos gestionados en el ámbito autonómico. El control de esta actividad, de gran importancia y con gran trascendencia política por el seguimiento del tema por el conjunto de los ciudadanos europeos, presenta un esquema representativo de las complejidades del modelo. Por un lado, en el mismo intervienen los órganos de control interno de la Comisión Europea, así como su órgano de control externo; el Tribunal de Cuentas Europeo. Por otra parte, en los proyectos receptores de Fondos comunitarios tienen competencia los órganos de control interno de cada una de las Comunidades que los gestionan, las Intervenciones Generales de las mismas, y en el ámbito externo, los Órganos de Control Externo, que, en sus Estatutos de Autonomía, han establecido muchas de ellas. En una posición intermedia entre ambas se encuentra la Intervención General de la Administración del Estado, que tiene atribuidas las funciones de coordinación de las labores de control en el ámbito interno entre la Comisión Europea y las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas.

II. SITUACIÓN ACTUAL DEL CONTROL INTERNO

En la actualidad, la función de control de la gestión económico-financiera del sector público estatal que corresponde a la Intervención

General de la Administración del Estado encuentra dos vías fundamentales de desarrollo, previstas en la Ley General Presupuestaria y en su vigente Texto Refundido, y reguladas ambas en el Real Decreto 2188/1995, de 25 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la IGAE:

1ª La función interventora.

2ª El control financiero.

Como ya he señalado en el esbozo histórico, el esquema de control tradicional hasta 1977 se concretaba en el análisis de la legalidad de todos y cada uno de los actos de la administración de contenido económico, realizado con carácter previo, constituyendo la fiscalización realizada un requisito previo a la perfección de los mismos, lo que determinaba un carácter suspensivo. Desde 1977 se amplían los objetivos del control, dando paso a la consideración a los criterios de eficiencia, economía y eficacia. Este hecho significa el comienzo de un proceso de progresiva modificación del esquema de control, que, en la actualidad, viene marcado por la confluencia de dos tipos de actividad: por un lado, lo que la Ley denomina función interventora, y por otro, el control financiero.

Puede hablarse en este sentido de dos sistemas de control, en cuanto cada uno de ellos aparece incluido en un marco diferenciado de normas y técnicas de actuación, que le confiere propia sustantividad; dos sistemas de control, pero con unas notas comunes que permiten considerarlos desde una perspectiva general. Estas características comunes serían las siguientes, partiendo de la elemental concretada en su atribución a un mismo órgano:

a) La autonomía funcional del control, como exponente de la cual puede citarse el Real Decreto 1733/1998, de 31 de julio, sobre procedimientos de actuación de la Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda, que en su artículo 3 la reconoce explícitamente, pese a su carácter de control interno, respecto de los órganos, servicios y entes controlados.

En este sentido, el artículo 3 del citado Real Decreto 2188/1995: «El control interno de la IGAE se ejercerá con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión sea objeto del control. A tales efectos, los funcionarios que realicen el mismo tendrán independencia funcional respecto de los titulares de las entidades cuya gestión controlen y ajustarán sus actuaciones a las instrucciones impartidas al efecto por el citado Centro directivo.»

b) La dependencia funcional directa, como reafirmación de dicha autonomía, del órgano superior de dirección del Poder Ejecutivo: el

Consejo de Ministros. Aspecto este que resulta básico en el modelo de control interno, permite diferenciarlo de otros mecanismos de control directamente dependientes de los propios gestores y que en todo caso no debe verse afectado, en el aspecto funcional, por la ubicación orgánica del Centro Directivo en un Departamento concreto (el de Hacienda).

La atribución al Consejo de Ministros de la resolución última de las «discrepancias» que en uno u otro sistema puedan plantearse entre IGAE y órganos gestores es el exponente fundamental de ello (artículo 38 R. D. 2188/1995), así como su consideración de destinatario último de los informes de control (arts. 38.4 y 39).

c) Su carácter contradictorio, principio general por el que en todo caso la opinión del órgano de control ha de ser contrastada o valorada con la del órgano gestor, de modo que se tenga conocimiento de ambas por quien deba adoptar decisiones de gestión (arts. 3.3 y 7.4).

Vamos a analizar a continuación ambas modalidades de control.

1. Función interventora

Su objeto es controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la Administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso.

La función interventora tiene las siguientes características:

a) Es de carácter interno y preventivo, y tiene por objeto garantizar, en todo caso y para cada acto, el cumplimiento de las normas relativas a la disciplina presupuestaria, a los procedimientos de gestión de gastos, ingresos y aplicación de fondos públicos.

b) Se ejerce en todas las fases del proceso de ejecución del gasto público, es decir, con ocasión de la autorización o aprobación de gastos, la comprobación de inversiones, la liquidación de gastos o reconocimiento de obligaciones y la ordenación de pagos, así como en el reconocimiento y liquidación de derechos, y en la realización de los ingresos y pagos que de ellos se deriven.

c) Tiene efectos suspensivos; es decir, el incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa vigente determina la paralización del acto objeto de control.

El régimen de ejercicio de la función interventora puede ser el tradicional, es decir, la verificación del cumplimiento, en los actos objeto de control, de todos los extremos y requisitos exigidos por la normativa vigente y la fiscalización limitada previa; en la actualidad es el procedimiento general, en el que el control previo de carácter suspensivo se limita a determinados extremos en el caso de que así lo acuerde el Gobierno, previo informe de la IGAE. Estos extremos, que se recogen en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 4 de julio de 1977, por el que se regula actualmente este régimen de fiscalización previa de requisitos básicos, son los siguientes:

- La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es adecuado a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.
- Que las obligaciones o gastos se generan por el órgano competente.
- Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determina el Consejo de Ministros, a propuesta de la IGAE.

En el procedimiento de fiscalización previa de requisitos básicos, sólo la falta de estos requisitos básicos tiene efectos suspensivos.

Como un complemento a esta actuación, con carácter posterior se efectúan comprobaciones de la totalidad de los elementos del acto, utilizando técnicas de muestreo, por lo que se refiere a la regularidad de los mismos de acuerdo con la normativa legal aplicable. Esta actuación *a posteriori*, con un planteamiento muestral, introduce las técnicas de la auditoría pública también en el terreno de la función interventora.

Para terminar esta exposición sobre la función interventora me gustaría hacer una reflexión sobre algunas deficiencias que en este momento presenta la fiscalización previa:

Partiendo de la base de una concepción independiente del control, pero integrado en la gestión administrativa controlada a la que debe tratar de coadyuvar, el carácter suspensivo de la fiscalización previa hace necesario que la determinación del ámbito, objetivo y subjetivo, sobre el que recae esta modalidad de control esté determinado con toda claridad en la ley, así como que su desarrollo, por parte de los interventores, sea riguroso y preciso.

Creo que no me equivoco al afirmar que el régimen de fiscalización previa desarrollado por la Intervención General responde a es-

tas características. No obstante, en la necesidad de seguir mejorando nuestro sistema de control resulta necesaria la autocrítica. En este sentido, me gustaría destacar algunos aspectos que debemos corregir.

En primer lugar, el procedimiento para la convalidación de gastos por el Consejo de Ministros en los supuestos de omisión de la fiscalización previa. En segundo lugar, las declaraciones de emergencia que permiten de hecho la ejecución de un gasto sin la preceptiva fiscalización.

Por lo que se refiere al procedimiento de convalidación de gastos, su regulación, en estos momentos, está recogida en el artículo 32 del Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre. Este procedimiento se completa y desarrolla en la Circular 3/1996 de la IGAE.

Como todos conocen, en dicha norma se establece la necesidad de someter a Consejo de Ministros los expedientes que se hubieran tramitado con omisión de la preceptiva fiscalización al no resultar posible el reconocimiento de obligaciones o la tramitación de pagos sin dicho trámite.

La finalidad que tácitamente persigue este procedimiento es evitar una reclamación de indemnización de daños y perjuicios por parte del particular afectado que prestó su servicio a la Administración. De esta manera, la Resolución de Consejo de Ministros, acordando la convalidación de un gasto, evita que los perjuicios que derivarían de una actuación administrativa que no ha seguido el procedimiento previsto con carácter general para la ejecución del gasto público y su consiguiente control previo recaigan sobre terceros que se encuentran en una relación acreedora con la Hacienda Pública, como consecuencia de anteriores prestaciones realizadas a favor de ésta.

Resulta aconsejable, en primer lugar, su regulación en una disposición de rango legal, al tratarse de una excepción en materia de gasto al procedimiento previsto con carácter general; por otro lado, considero necesario que se aborde esta cuestión con mayor profundidad con el establecimiento de mecanismos que dificulten y disuadan al gestor de la realización de gastos sin fiscalización previa.

El otro aspecto que preocupa a la Intervención General desde el punto de vista de control del gasto se refiere a las declaraciones de emergencia. Como todos ustedes conocen, se trata de un procedimiento excepcional regulado en el artículo 72 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, previsto únicamente para acontecimientos catastróficos, situaciones que supongan grave peligro o necesidades que afecten a la defensa nacional.

Si bien el procedimiento resulta justificado, su regulación jurídica es, desde luego, mejorable, ya que resultan muy imprecisas las situaciones señaladas, permitiendo de esta manera un cierto abuso o un uso inadecuado de dicho procedimiento excepcional por determinados órganos gestores.

2. Control financiero

Como hemos comentado anteriormente, la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 introdujo como novedad en relación con las funciones encomendadas a la Intervención General de la Administración del Estado el establecimiento de un nuevo sistema de control junto al de función interventora antes indicado: el sistema de control financiero.

Puede decirse que la citada Ley se limitó a introducir dicho sistema, no conteniendo una regulación completa del mismo al que dedicaba dos artículos consecutivos, que, sucesivamente, delimitaban su ámbito de aplicación:

a) La actividad de los servicios, organismos autónomos, sociedades estatales y demás entes públicos, esto es, los distintos sujetos que integran el sector público dependiente del Estado (art. 17).

b) Las sociedades y personas físicas privadas, en tanto en cuanto sean receptoras de subvenciones u otras ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (art. 18).

En el primer caso (control sobre Entes públicos), al control financiero se le asignaba como objeto «comprobar su funcionamiento en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan» (art. 17.1), contemplándose complementariamente el que se denominaba control de eficacia a ejercer «mediante análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas» (art. 17.2).

Desde el comienzo de la década de los ochenta las posibilidades que abrió la Ley de 1977 fueron desarrollándose de manera continuada con una serie de medidas normativas y orgánicas que han tratado de regular y enmarcar el proceso de cambio cultural más importante vivido por la Intervención General de la Administración del Estado en su historia. Diversos textos legales han ido plasmando normativamente la evolución, culminando en la revisión, en 1997, de las Normas de Auditoría del sector público y el establecimiento de una unidad específica dentro de la IGAE, la Oficina Nacional de Auditoría.

Sobre la base de las citadas normas, la Intervención General de la Administración del Estado fue progresivamente ampliando las posibilidades que ofrecía el nuevo sistema, en cuanto se consideró ajustado en mayor medida a la realidad del actual sector público:

- Engloba en su ámbito todos los entes del sector público estatal, y no sólo los de carácter estrictamente administrativo.

- Se ejerce predominantemente con posterioridad a la realización de la actividad controlada mediante la auditoría como técnica básica de trabajo.

- Toma como referencia de valoración no sólo el aspecto legal o de cumplimiento normativo, sino otras cuestiones fundamentales en la actuación del sector público (su economía, eficiencia y eficacia).

- Supera la visión parcial de expedientes o actos considerados aisladamente, alcanzando una consideración global de los procedimientos de gestión.

En el ámbito de las actuaciones de control financiero es donde la utilización de la auditoría tiene su manifestación más importante; por ello, si algo marca el presente de la actividad de control es la utilización de la auditoría pública.

El Real Decreto 2188/1995 desarrolla el concepto de auditoría en el ámbito del control financiero público y, dentro del apartado correspondiente a las formas de ejercicio del control financiero, se refiere a ellas como disyuntiva a otras técnicas de control que enumera. Al mismo tiempo establece que consistirán en la comprobación de la actividad económico-financiera realizada de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones singulares, seleccionadas al efecto.

Tal formulación supone aceptar la auditoría como forma esencial del ejercicio del control financiero, decantándose por un concepto amplio de la misma en línea con los desarrollos de los países más avanzados en el ámbito del control. Ello puede verse reflejado en la referencia que efectúa a los siguientes modelos de auditoría: financiera, de cumplimiento, operativa, de programas presupuestarios y planes de actuación, y de sistemas y procedimientos de gestión financiera.

Tal esquema es muy cercano al que la General Accounting Office de los Estados Unidos establece en sus Normas de Auditoría de Organizaciones Gubernamentales, Programas, Actividades y Funciones. En ellas considera como elementos de una auditoría la comprobación

financiera y de cumplimiento, de economía y eficiencia, y de los resultados de los programas.

Es, por tanto, en el ámbito público donde se han ido dando pasos más claros en la dirección de ampliación del alcance de los trabajos de auditoría. Tal proceder no resulta casual, sino que responde a la diferencia del objetivo perseguido por la auditoría en ambos campos. La auditoría privada ha cumplido fundamentalmente el propósito de garantizar una calidad homogénea en la presentación de la situación financiera y los resultados de las empresas en orden a facilitar su utilización por todos los interesados en las mismas.

Las peculiaridades del sector público han generado exigencias adicionales a ese esquema de homogeneización de la calidad de la presentación contable, imponiendo la consideración de otros ámbitos de comparación. El sometimiento a la legalidad aplicable al sujeto público de que se trate y la exigencia de eficiencia y economía en la gestión pública, con la dificultad que comporta su naturaleza de suministradora de servicios públicos con *outputs* difícilmente cuantificables, han sido elementos que han obligado a extender el trabajo de comprobación más allá de la mera verificación contable.

Por todas estas razones, la auditoría se consideró como un procedimiento idóneo, entre otros, para llevar a la práctica el denominado legalmente control financiero. Desde entonces se comenzaron a aplicar en el sector público procedimientos de auditoría, inspirados en los que se emplean en el sector privado, pero tratando de adaptarlos a esas peculiaridades de lo público.

Por tanto, el modelo de auditoría pública vigente se distingue del de auditoría de cuentas privado, tal como se aplica por las firmas privadas, pudiendo esquematizarse las principales diferencias entre ambos modelos de actuación como sigue:

- La auditoría pública debe revisar y valorar especialmente el cumplimiento de la legalidad.
- Es preciso dedicar mayor atención al informe de control interno, con especial incidencia en el apartado de recomendaciones, a fin de conseguir que la auditoría pública sea fundamentalmente constructiva.
- En la auditoría pública se tiene que verificar de manera específica la debida aplicación de los principios presupuestarios a fin de emitir una opinión técnica sobre el estado de liquidación del presupuesto. La auditoría pública, cuando se aplica al sector público administrativo, deberá definir los procedimientos adecuados para obte-

ner evidencia de que el presupuesto ha sido ejecutado de acuerdo a los principios presupuestarios que le son de aplicación. Cuando se aplica a otros sectores, en los que las transferencias de los Presupuestos Generales del Estado tengan importancia, será preciso prestar especial atención a su destino y aplicación efectiva.

– Los responsables de la entidad auditada deberán conocer y discutir con los auditores el informe antes de elevarse a definitivo. En caso de que no estén de acuerdo con las conclusiones y recomendaciones efectuadas, deberán adjuntarse al informe sus comentarios por escrito.

– La auditoría pública tiene que poner de manifiesto las dificultades o circunstancias adversas en las que se desenvolvían los responsables de la gestión de la entidad auditada en los supuestos que esto suceda.

– La auditoría se deberá adaptar a las especiales características del ente público en cuestión, dada la existencia de un conjunto numeroso de entes y organismos de naturaleza jurídica heterogénea, con regímenes económicos, presupuestarios, financieros y de control diversos.

En este sentido, la aprobación de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado supuso una modificación del esquema organizativo hasta entonces vigente, que ha conllevado, a su vez, una adecuación de la Ley General Presupuestaria, que se caracteriza, en lo que concierne al control financiero, por:

a) Establecimiento de un marco gradual y diferenciado en el que cada diferente tipo de agente público tendrá un diferente tipo de control, con mayor o menor intensidad, cuanto más cerca se encuentre de lo que podríamos denominar el sector público administrativo, donde en mayor medida rige el Derecho público y la normativa de este carácter (legislación de función pública, de contratación administrativa, presupuesto limitativo).

b) Provisión de mecanismos de flexibilidad para atender casos concretos por vía de excepción y cuya consideración se efectuará por decisión del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, previa iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, lo que igualmente racionaliza el análisis de estos supuestos, superando la situación anterior en la que se planteaban soluciones concretas y particulares no suficientemente sustentadas y al margen, en muchas ocasiones, de la opinión del propio órgano general de control.

En el artículo 99 de la Ley General Presupuestaria se contempla el régimen de control aplicable a los organismos autónomos del Estado, entidades públicas empresariales, entes públicos a que se refieren las Disposiciones Adicionales novena y décima de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y Sociedades Mercantiles Estatales, dedicando un apartado a cada uno de ellos.

1. En cuanto a los organismos autónomos del Estado, se establece, al igual que para los Servicios de la Administración del Estado, un régimen de control previo, ejercido a través de la función interventora, y como complemento a la misma el sometimiento a control financiero permanente, mediante la realización de auditorías, evaluaciones u otras técnicas de control.

No obstante dicha regulación general, en el mismo apartado se establece la posibilidad de que el Consejo de Ministros, de forma motivada, acuerde, a propuesta de la Intervención General, la aplicación del control financiero permanente, como único sistema de control, en aquellos organismos autónomos en los que la naturaleza de sus actividades lo justifique.

2. En lo referente a las entidades públicas empresariales se establece su sometimiento a control financiero permanente, realizado por la Intervención Delegada destacada ante el centro, organismo o entidad correspondiente, recogándose, asimismo, la posibilidad de que el Consejo de Ministros apruebe, a propuesta de la IGAE, que en determinadas entidades el control financiero permanente se sustituya por su ejercicio centralizado desde la propia IGAE, en ejecución del Plan anual en que se incluya su realización.

3. En cuanto a los entes públicos a que se refieren las Disposiciones Adicionales novena y décima de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, estarán sometidos al sistema de control de su gestión económico-financiera por parte de la IGAE, establecido en su Ley reguladora, y, en su defecto, al establecido para las entidades públicas empresariales.

4. Las sociedades mercantiles estatales quedan sometidas a control financiero, ejercido de forma centralizada por la IGAE, en ejecución del Plan Anual en que se incluya su realización. Régimen de control que se considera compatible con la auditoría de cuentas anuales a que, en su caso, puedan estar obligadas de acuerdo con lo establecido por la legislación vigente.

Por último, cabe señalar que, asimismo, se estableció en la Ley General Presupuestaria que la IGAE realizará anualmente la auditoría

de las cuentas que deban rendir los organismos autónomos, las Entidades públicas empresariales y los organismos públicos y las entidades, a que se refieren las Disposiciones Adicionales novena y décima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, y las entidades del Sistema de Seguridad Social, así como las de las fundaciones estatales y las de las sociedades mercantiles estatales que, no estando sometidas a la obligación de auditarse en virtud de su legislación específica, se hubieran incluido en el Plan Anual.

En la evolución del control financiero, debemos destacar la creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) dentro de una serie de medidas, de carácter normativo y organizativo, adoptadas a fin de perfeccionar los mecanismos de control a cargo de la IGAE, y en particular, el control financiero y la auditoría, en cuanto técnica de control que ha adquirido una importancia crucial entre las funciones asignadas a este órgano, tanto en el volumen de recursos dedicado a su ejercicio como en el número de actuaciones y resultados que viene generando.

En definitiva, el establecimiento de la ONA deriva del impulso y nuevos cometidos que *de facto* se están requiriendo a la IGAE en materia de control financiero y de auditoría del sector público, a cuyo fin resulta imprescindible contar con una estructura operativa, ágil y con profesionales cualificados para llevar a buen término el impulso que se quiere dar al sistema de auditoría nacional como instrumento de control del gasto público.

La ONA se constituye en el eje central del Sistema de Auditoría Nacional y asume, como competencia propia, la realización de las distintas modalidades de ejercicio del control financiero previstas por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y sus normas de desarrollo, en particular por el Real Decreto 2188/1995 y la Circular 1/1998, de 26 de marzo, de control financiero.

A) Modalidades de ejercicio del control financiero

– *Control financiero centralizado*, en aplicación del Plan Anual de Auditorías aprobado para cada ejercicio por el Interventor General de la Administración del Estado, en el que se van incluyendo los distintos órganos y entidades sometidos a este tipo de control. Para la realización de estos controles, la IGAE puede recabar la colaboración de firmas privadas de auditoría.

– *Control financiero permanente*, que se ejerce de forma desconcentrada y continuada por una intervención delegada en el organismo o

ente objeto de control. Existen también algunos procedimientos concretos sometidos a esta modalidad de control (por ejemplo, los gastos realizados con motivo de los procesos electorales).

En la consolidación del control financiero ha tenido una gran importancia la obligación, establecida en la Ley de Presupuestos de 1984, de que la IGAE elaborase un Plan Anual de Auditorías, en el que se irían incluyendo la totalidad de los sujetos que forman parte del sector público.

B) Valoración del control financiero: sus efectos

Los controles financieros que se incluyen en los sucesivos Planes de Auditoría tienen, desde su regulación inicial, una importante carencia, como es la indeterminación de sus efectos, tanto prácticos como jurídicos. En su primera etapa, año 1983 e inmediatos siguientes, se consiguió, por la vía de hecho, que las auditorías efectuadas en el ejercicio de las competencias de control financiero se elevasen al Consejo de Ministros a través del Ministro de Economía y Hacienda. Posteriormente esta costumbre administrativa decayó y estos trabajos dejaron de enviarse al órgano superior de la Administración, con lo que su eficacia quedó muy disminuida. La consecuencia inevitable fue que los efectos del control financiero, en general, quedasen rehenes de un cierto voluntarismo de los auditados, ya que dependía fundamentalmente de ellos la corrección de las deficiencias puestas de manifiesto en los trabajos de auditoría.

Si tenemos en cuenta que el control previo de legalidad ha disminuido su intensidad, aligerándose a través de medidas como la fiscalización limitada, debe concluirse que el sistema de control se encaminaba hacia una paulatina pérdida de eficacia.

Es preciso insistir en dotar de unos efectos normativamente determinados al control financiero como un elemento esencial para que funcione el nuevo sistema de control que se quiere implantar. Por ello deben valorarse en la buena dirección las últimas disposiciones normativas contenidas en el Real Decreto 339/1998, de 6 de diciembre, que modifica y amplía el Real Decreto 2188/1985, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la IGAE. Destacamos básicamente las actuaciones más significativas para conseguir que el control financiero surta efectos específicos:

- La ya referida obligación de que las cuentas anuales de todos los organismos y entes públicos vayan acompañados de un informe de auditoría financiera de la IGAE cuando se rindan al Tribunal de Cuentas.

- Los informes de actuación y los informes al Consejo de Ministros, así como las medidas de corrección de anomalías detectadas en el control financiero previstas en el artículo 38 bis del citado Real Decreto.

Con estas dos medidas se trata de buscar las consecuencias naturales que se derivan de los controles financieros-auditorías en el Sector Público, diferenciando el órgano al que van dirigidos los informes, en función de la mayor o menor objetividad que son inherentes al trabajo realizado. En aquellos, como la auditoría financiera, donde existe un parámetro objetivo de referencia, que es la normativa financiera aplicable al ente auditado, el informe sale del ámbito interno de la Administración y se dirige a un órgano externo, el Tribunal de Cuentas, máximo órgano fiscalizador del Estado, que acumula además una función jurisdiccional: la jurisdicción contable.

Si se consigue convertir esta jurisdicción en una efectiva exigencia de responsabilidad administrativa a los gestores públicos por los incumplimientos culpables de la normativa financiera presupuestaria y de contabilidad, las auditorías financieras remitidas por la IGAE, sin perjuicio de las que realice el propio Tribunal en el ejercicio de sus competencias, jugarían un papel esencial como elementos desencadenantes de esta renovada función jurisdiccional.

La otra medida mencionada cae dentro del campo de las auditorías denominadas operativas, que engloban todos aquellos trabajos destinados a enjuiciar el grado de cumplimiento de los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión de los entes públicos y si se aplican satisfactoriamente los procedimientos y sistemas administrativos implantados. No existen en este tipo de auditorías criterios objetivos de referencia que permitan valorar rígidamente la buena y correcta gestión pública, aunque se trata siempre de introducir el máximo de objetividad; por su propia naturaleza estos trabajos pueden y son motivo de opiniones diversas e incluso contradictorias. En estos supuestos se prevé que el destino de los informes propuestas, que son el resultado último de este control financiero-auditoría operativa, vayan inicialmente a los gestores de los entes auditados, y sólo en aquellos casos de confrontación o de actitudes abiertamente pasivas se regula la elaboración de unos informes de actuación cuyo último destinatario, en caso de discrepancias, es el máximo órgano de la Administración: Consejo de Ministros. Se observa, pues, que los efectos de este tipo de controles se producen dentro del ámbito interno de la propia Administración, lo que parece completamente lógico si tenemos en cuenta la naturaleza y característica de los mismos.

C) El control financiero de subvenciones

En esta exposición sobre el control financiero merece especial mención el control financiero de particulares y sociedades mercantiles, empresas y entidades, por razón de las subvenciones, y demás ayudas públicas percibidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a Fondos de la Unión Europea.

La Ley de Presupuestos para 1991 estableció una regulación de la gestión y control de las subvenciones, y por otro lado, las normas dictadas en este tema posibilitaron la participación decisiva de la IGAE en el ámbito del control financiero de los Fondos Comunitarios. En efecto, la reforma de 1991 configura a la IGAE como órgano de coordinación de los controles en este terreno, así como la configura como «servicio específico» de control previsto en la Reglamentación del FEOGA-Garantía (Reglamento CE 4045/89).

A nivel de gestión, debo hacer referencia a la publicación de la Orden de 12 de enero de 2000, por la que se regula remisión de información sobre subvenciones y ayudas públicas para la creación de la base de datos nacional a la que se refiere el artículo 46 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre.

El citado artículo 46 establece, en su apartado 1, la obligación de los titulares de los Departamentos ministeriales y de los Presidentes o Directores de los organismos autónomos y entes públicos de facilitar información a la Intervención General sobre las ayudas públicas por ellos gestionadas, y en el apartado 2 dispone que con esta información la Intervención General formará una base de datos nacional que facilite la planificación y el seguimiento de las actuaciones de control cuya ejecución tiene atribuidas por el texto refundido de la Ley General Presupuestaria. También establece que la creación de la base de datos se efectuará por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

Esta Orden Ministerial viene a dar respuesta a las obligaciones que, de acuerdo tanto por la normativa nacional como por la normativa comunitaria, tiene encomendadas la Intervención General en relación a las subvenciones financiadas con fondos comunitarios. Funciones relativas a realizar controles financieros y funciones de coordinación nacional de controles.

La competencia de coordinación es de extraordinaria importancia si tenemos en cuenta la multiplicidad de controles existentes y órganos que intervienen en los mismos, situación que se verá agravada en el futuro con la continua transferencia de competencias sobre gestión de ayudas a las Comunidades Autónomas. Para facilitar el ejercicio de

esta función la Orden Ministerial establece que la Intervención General, con el objeto de alcanzar una mayor eficacia en la gestión control de las subvenciones, instará a la celebración de los oportunos convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales en el ámbito de sus correspondientes competencias, con el fin de que la base de datos pueda integrar la información de las subvenciones y ayudas concedidas en todo el ámbito nacional.

No cabe duda de que para dar cumplimiento a estas obligaciones es imprescindible disponer de sistemas de información que permitan coordinar la lucha contra el fraude al presupuesto comunitario y la realización de verificaciones que sólo la disposición del conjunto de la información permite realizar.

En aplicación de esta Orden, la Intervención General ha desarrollado el sistema de información TESEO, orientado a la creación y actualización de la base de datos a que nos venimos refiriendo.

No obstante lo anterior, la importancia paulatina que ha ido adquiriendo la política subvencional en los últimos tiempos ha puesto de manifiesto la necesidad de una regulación completa de todos los aspectos de la actividad subvencional; es decir, la gestión, el control y su seguimiento, siendo en estos momentos una importante carencia en nuestro ordenamiento que preocupa seriamente a la Intervención General.

El volumen de recursos económicos destinados a las políticas de ayudas y subvenciones en los Presupuestos Generales del Estado ha ido creciendo paulatinamente en los últimos ejercicios. Adicionalmente, a este crecimiento se han ido detectando insuficiencias normativas, debilidades de los procesos de gestión y control y una creciente propensión al fraude, que resulta ineludible atajar.

El control de la Intervención General ha ayudado y debe seguir ayudando, sin perjuicio de sus objetivos concretos que se persiguen con cada modalidad de control, al control del gasto público como medio para conseguir los objetivos de política económica marcados por el Gobierno. No podemos olvidar las responsabilidades que corresponden a la Intervención General en relación con las cuentas del sector público y en el control de déficit público en particular. La política económica y presupuestaria desarrollada en los últimos años ha permitido, como todos conocen, un importante incremento de nuestra economía y de la creación de empleo y la reducción del déficit público, haciendo compatible esta política con el mantenimiento del estado de bienestar.

El objetivo de una política de estabilidad presupuestaria exigida y propiciada por la Unión Europea, y para cuyo cumplimiento el Gobierno ha elaborado dos proyectos de ley de estabilidad presupuestaria, en tramitación parlamentaria en estos momentos, va hacer necesario reforzar y mejorar los mecanismos de control.

En este sentido, supongo que coincidirán conmigo en que no resulta explicable que la única regulación a nivel legal de las subvenciones sea la contenida en los artículos 81 y 82 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, regulación orientada, como no podía ser de otra manera, a su control.

Por ello, desde la Intervención General se aboga por la necesidad de un régimen jurídico propio y específico, esto es, por la necesidad de una Ley General de Subvenciones y Ayudas públicas, que debería abordar los siguientes objetivos:

- Definir con precisión los elementos de la relación jurídica, especialmente las obligaciones y deberes de los beneficiarios y entidades colaboradoras.

- Establecer las bases y principios esenciales del procedimiento de concesión. Delimitar, en el ámbito del control, la competencia para su ejercicio, la obligación de colaboración de los beneficiarios, entidades colaboradoras y terceros, así como los deberes y facultades del personal controlador y de las líneas básicas del procedimiento.

- Establecer el procedimiento de reintegro.

- Configurar a la IGAE en el ejercicio del control financiero de subvenciones, como órgano competente para exigir de beneficiarios y entidades colaboradoras los reintegros que procedan.

- Y, finalmente, tipificar los tipos de infracciones y sus sanciones.

En todo caso resulta ineludible la necesidad de regular estos extremos, ya sea en un proyecto independiente, ya sea en el nuevo proyecto de Ley General Presupuestaria. Es un proyecto difícil, complejo y que debería tener carácter de «Ley básica» en algunos aspectos, en el que la Intervención General ha desarrollado un profundo y riguroso estudio sobre la base de los conocimientos que el ejercicio de control de subvenciones nos ha proporcionado.

La oportunidad de un proyecto de ley específico permitiría la clarificación del ámbito objetivo y subjetivo del régimen legal de subvenciones, la reducción de riesgos de dispersión normativa, la desaparición de incertidumbres y la homogenización de criterios técnicos, orientar su gestión en términos de cumplimientos de objetivos,

reconducir la diferente tipología de procedimientos de concesión, modificar los procedimientos complejos e ineficaces de reintegros por un sistema de restitución, superar debilidades de control, etc.

D) Otras actuaciones de control financiero

Otro aspecto del control financiero que ha tenido importancia en estos últimos años ha sido la realización de auditorías de los procesos de privatización que ha venido efectuando la IGAE a raíz del Acuerdo de Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996, por el que se establecen las bases del Programa de Modernización del Sector Público Empresarial del Estado.

A los efectos del Acuerdo, se entiende por privatización la «transferencia total o parcial de la propiedad de empresas, participaciones en el capital de sociedades, acciones, activos o unidades de negocio y, en todo caso, cuando la misma suponga para el sector público estatal la pérdida de influencia decisiva en la empresa de que se trate».

El Acuerdo determina los agentes gestores de los procesos de privatización, que son la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI), la Sociedad Estatal de Participaciones Patrimoniales (SEPPA) y la Agencia Industrial del Estado (AIE), y establece las funciones de estos agentes en relación con los citados procesos.

Con la política de privatizaciones emprendida se pretende conseguir los siguientes objetivos:

- Reducción del sector público empresarial, dando entrada al sector privado y canalizando el ahorro del mismo hacia el sector empresarial productivo y rentable.
- Liberar recursos públicos cuya aplicación tiene prioridad en otras finalidades distintas al mantenimiento del sector público empresarial, que, por otra parte, puede tener continuidad en el sector privado.
- Corregir desequilibrios fiscales, reducir la deuda pública y el déficit público.
- Posibilitar la continuidad de las empresas inviables sin aportaciones de fondos públicos, dando entrada en su accionariado a socios que la incluyan en sus estructuras dentro de una economía globalizada.

En lo que respecta al control de estas operaciones, el apartado décimo del Acuerdo establece que la IGAE deberá efectuar una auditoría sobre el desarrollo de cada proceso de privatización. La compe-

tencia para la realización de estas auditorías debe entenderse sin perjuicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

III. REFLEXIONES FINALES

Como conclusión, creo necesario señalar que la eficacia del control financiero, como control posterior, dependerá directamente de la utilidad efectiva que los destinatarios, a diversos niveles, de los informes den a los mismos. En este sentido se trata de una eficacia indirecta, o inductiva, que guarda relación inmediata con la puesta en marcha por los órganos de gestión de medidas consecuencia de las conclusiones de los informes.

Conviene recordar que no es sino hasta el Real Decreto 2118/1995 cuando se aclaran y regulan cuestiones tan primordiales para posibilitar esa eficacia como los destinatarios, el proceso de elaboración de los informes o la posibilidad de que cuestiones controvertidas entre gestión y control puedan elevarse, vía discrepancia, a decisión del Consejo de Ministros para evitar su perpetuación en los sucesivos informes.

Es importante reiterar que es mediante el Real Decreto 339/1998 como se sientan las bases que posibilitan una máxima eficacia del control financiero, que pasa ya a depender en su mayor parte de la propia bondad o calidad del trabajo efectuado.

Los mecanismos de seguimiento de los informes, antes citados, que comprometen tanto al órgano gestor (que ha de comunicar sus actuaciones posteriores) como al órgano de control (que ha de recabar tales comunicaciones y poner en marcha mecanismos adicionales de no producirse aquéllas o de no ser, a su juicio, las procedentes) presentan una perspectiva radicalmente diferente en la que los comentarios sobre la no toma en consideración de los informes («no se leen» o «se guardan en los cajones») dejan de tener argumentos normativos para poder explicarse sólo como una actuación irresponsable del destinatario y, desde la perspectiva del control, impiden su posible utilización como excusa para no centrarse en el perfeccionamiento de los trabajos.

También el compromiso asumido de generar informes periódicos a los órganos superiores de dirección (Ministro de Hacienda, Consejo de Ministros) es un elemento clave para incrementar la eficacia del control financiero, entendido en este caso como «sistema» de control, que produce cada año un número elevado de informes, más de mil sobre gestión económico-financiera.

Finalmente, creo necesario resaltar la importancia que debe tener la regulación del control en la nueva Ley General Presupuestaria, norma que deberá articular un modelo de gestión pública basado en la responsabilidad del gestor y la vinculación presupuestaria entre medios y resultados.