

Octubre 2002

número 5

# Cuenta con

# IGAE

**En Opinión de**  
D. Íñigo Cavero Lataillade

**Análisis**

Presupuestos Generales  
del Estado 2003:  
Los primeros de la  
Ley de Estabilidad

**Entorno**

Utilidad del control interno para  
el control externo: propuestas para  
una mayor eficacia

Vol. IV  
MAYO 2002  
N.º 11

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## ARTÍCULOS

- LA REFORMA DE LA LEGISLACIÓN PRESUPUESTARIA Eduardo Bandrés Moliné
- LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA DURANTE LA VIGENCIA DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA José Barea Tejero
- HACIA UNA TEORÍA GENERAL SOBRE LA CORRUPCIÓN EN LA VIDA PÚBLICA Carlos Cubillo Rodríguez
- EL TESORO Y LA DEUDA PÚBLICA ANTE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA Leopoldo Gonzalo y González
- LA ADMINISTRACIÓN CONTRATANTE Y LOS CONTRATISTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Juan José Torres Fernández
- LOS RIESGOS ASOCIADOS A LA FINANCIACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS: LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS PARA LAS ACTIVIDADES I+D+I José Andrés Dorta Velázquez  
Javier de León Ledesma

DOCUMENTACIÓN Y TEXTOS,  
COMUNICACIONES Y NOTAS,  
LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA,  
PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

Publicación recomendada por "Cuenta con IGAE"



**S**i bien la personalidad y relevancia académica y pública de D. Iñigo Cavero Lataillade constituyen por sí mismas razones suficientes para recoger sus opiniones y reflexiones en cualquier publicación o medio de comunicación, su condición actual de Presidente del Consejo de Estado hace ineludible que “Cuenta con IGAE” ofrezca a sus lectores el parecer del máximo representante del supremo órgano consultivo del Gobierno. En las primeras páginas de este número D. Iñigo Cavero habla de aspectos competenciales del Consejo de Estado y de la situación en que desarrolla sus funciones, del momento actual de la Unión Europea, de la organización administrativa, ofreciendo, finalmente, su punto de vista sobre el control interno y del órgano que lo realiza, la Intervención General.



La sección “Análisis” recoge en primer lugar el artículo de Jaime Sánchez Revenga sobre los primeros presupuestos elaborados al amparo de las leyes de estabilidad, los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2003. No puede negarse el interés de la materia tratada “presupuestos y estabilidad” ni su vigente actualidad que culminará con su aprobación, en su caso, por las Cortes Generales a finales del mes de diciembre.

Sin que resulte un número monográfico, podemos decir que este número de “Cuenta con IGAE” dedica una parte importante de su contenido al ámbito del control que es tratado desde diversas perspectivas: el sector privado y la información económico-financiera; la documentación del trabajo del auditor; el control interno y el control externo y la organización de la Oficina Nacional de Auditoría. Así, bajo el sugerente título ¿Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza a los inversores? Marisol Hernández reflexiona sobre los recientes escándalos contables y financieros producidos en algunas multinacionales y realiza un estudio de las medidas que se contemplan en la Ley de Protección de Inversores –Ley Sarbanes-Oxley–. La auditoría sin papeles o TeamMate es el artículo que, de la mano de José Antonio Peláez García-Rico, nos adentra en aspectos prácticos de la auditoría y su “revolución” gracias a las herramientas que las nuevas tecnologías de la información ofrecen.

El profesor Juan Velarde, realiza en la sección “Entorno” una profunda reflexión sobre la relación “control externo-control interno”. Sobre la base del modelo político e ideológico vigente en cada momento hace un innovador análisis de las instituciones de control interno y externo en la evolución histórica de nuestro país, un repaso de las actuales competencias del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado, para terminar planteado un interesante número de propuestas que conducirán a mejorar la eficacia en los resultados de ambos tipos de control.

José Juan Blasco nos presenta, en “la IGAE de puertas adentro”, la Oficina Nacional de Auditoría. Su creación ha sido la modificación orgánica más importante producida en la IGAE en los últimos tiempos.

“La externalización de servicios en la Administración Pública” un tema siempre debatido para la sección “A Debate”, contando con el punto de vista, en esta ocasión, de Paloma Muro Ayuso, del CSI-CSIF, y de Enrique Arias, socio de Accenture.

La revista cierra con las secciones fijas “novedades legislativas, mundo editorial y la Web de la IGAE”, con contenidos de diversa índole que esperamos sean de utilidad e interés para todos nuestros lectores.

# SUMARIO

Nº 5 Mes de Octubre

**IGAE**  
(Intervención General  
de la Administración  
del Estado)

## Realización y coordinación:

Intervención General  
María de Molina, 50 • 28006 Madrid  
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

## Consejo de Redacción:

**Presidenta:**  
Alicia Díaz Zurro

**Consejeros:**  
José Juan Blasco Lang  
Juan Francisco Martín Seco  
Teresa Salón Clemente  
José María Sobrino Moreno  
José Luis Torres Fernández  
Mercedes Vega García

## Fotografía:

Material fotográfico cedido por:

Gabinete de Prensa  
del Ministerio de Hacienda  
Gabinete de Prensa  
del Tribunal de Cuentas  
Bolsa de Madrid  
Cuenta con IGAE agradece  
su colaboración

## Edición y Distribución:

Secretaría General Técnica  
Centro de Publicaciones y  
Documentación del Ministerio de  
Hacienda

## Cuenta con IGAE Digital:

<http://www.igae.minhac.es>

NIPO: 101-02-011-0  
ISSN: 1578-0317  
Deposito Legal: M-26.658-2001

## Diseño e impresión:

MARÍN ÁLVAREZ HNOS. S.A.  
Tel.: 91 656 71 25  
Fax: 91 656 77 50  
E-mail: marinalvarez@infonegocio.com  
Polígono Industrial "Las Monjas"  
C/Invierno, 17  
28850 Torrejón de Ardoz (MADRID)

4 IGAE



## En opinión de

D. Íñigo Cavero Lataillade 5

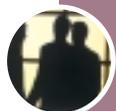


## Análisis

Presupuestos Generales del Estado 2003:  
Los primeros de la Ley de Estabilidad 9

¿Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza  
a los inversores? 20

Auditoría sin papeles: TeamMate 31



## A debate

Externalización de los servicios  
Públicos 40



## Entorno

Utilidad del control interno para  
el control externo: propuesta para  
una mayor eficacia 46



## Novedades Legislativas

63



## Mundo Editorial

67



## La IGAE de Puertas Adentro

La Oficina Nacional de Auditoría 69



## La Web de la IGAE

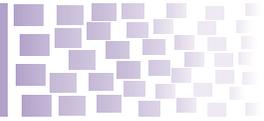
81

P.V.P. 5,41 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P. 15,03 € suscripción I.V.A. incluido

Para suscribirse: Centro de Publicaciones y Documentación del Mº de Hacienda  
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3 - Tel.: 91 506 37 40

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



## Entrevista al Presidente del Consejo de Estado

D. Íñigo Cavero Lataillade

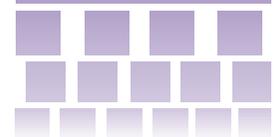
**Han transcurrido ya seis años desde su nombramiento como Presidente del Consejo de Estado, ¿qué balance hace usted de todo este tiempo como máximo responsable del mismo?**

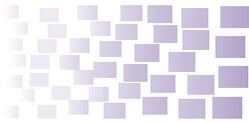
Presidir una Institución como ésta durante estos años ha sido un honor y una

gran satisfacción para mí, tanto por las características de la función que el Consejo desarrolla como por la forma en que lo hace. Durante este tiempo se han despachado en el Consejo de Estado una media de 4.000 asuntos por año, sin dejar de tener en cuenta el servicio a los ciudadanos, los intereses del Estado y la eficacia en la gestión administrativa.



Foto cedida por José M<sup>a</sup> Barroso.





No debo ser yo el único que así lo percibe cuando en estos años ha aumentado significativamente el número de consultas potestativas que se han enviado a esta Casa, a las que el Consejo de Estado ha correspondido con dictámenes de rigor jurídico en materias de gran significación para los intereses públicos, el derecho comunitario y los derechos fundamentales.

### **¿Podría indicarnos cuáles son los Departamentos Ministeriales, o los asuntos o expedientes que suponen una mayor carga de trabajo para el Consejo de Estado?**

Se podría decir que hay cierta diferencia cuantitativa en la remisión de asuntos por algunos Departamentos Ministeriales, pero sí es cierto que determinadas materias son más complejas de estudio y dictamen. En todo caso, la Ley Orgánica del Consejo de Estado le impone conocer de todas las reclamaciones de daños y perjuicios que se suscitan ante la Administración y esta faceta de la actividad administrativa resulta ser una de nuestras más habituales ocupaciones.

Igualmente son numerosos los dictámenes que recaen sobre proyectos de normas, en particular sobre Reglamentos y desarrollos del Derecho Comunitario.

Podría añadir que hemos observado en los últimos años un significativo incremento de las reclamaciones de los ciudadanos basadas en el supuesto mal funcionamiento de la Administración de Justicia.

### **En materia de contratación administrativa ¿cuáles son los principales aspectos o problemas que destacan en los informes emitidos por el Consejo de Estado?**

La Ley Orgánica del Consejo de Estado determina que habrán de ser dictaminados aquellos asuntos relativos a la nulidad, interpretación y resoluciones de los contratos administrativos cuando se formule oposición por parte del contratista, además de los previstos en la Legislación de Contratos del Estado. A ello se añade la posibilidad de las consultas potestativas. Son, por ello, numerosos y variados los temas y las cuestiones que

en materia de contratación son dictaminados por la Comisión Permanente de este Consejo, que los resuelve teniendo en cuenta el Ordenamiento aplicable y procurando dar a las Administraciones Públicas soluciones factibles en estos procedimientos y siempre tratando que el Estado y las Administraciones Públicas sólo paguen lo que el Ordenamiento Jurídico exige.

### **¿Qué relación mantiene el Consejo de Estado con los consejos consultivos de las Comunidades Autónomas?**

He de decirle, en primer lugar, que hay varias Comunidades Autónomas que aún no han creado o no han puesto en funcionamiento sus Consejos Consultivos, de modo que con respecto a ellas el Consejo de Estado realiza la misma labor que con respecto a la Administración General del Estado o a las Entidades Locales. Estas Comunidades Autónomas están muy satisfechas con la labor del Consejo de Estado que les resulta, además de útil y activa, gratuita.

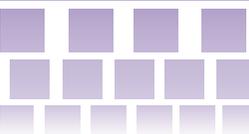
Con los Consejos Consultivos que han creado otras Comunidades Autónomas nuestra relación es de cordial colaboración. Estamos seguros de que para ellos, creados al amparo de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1992, el Consejo de Estado, mucho más antiguo, constituye una referencia ineludible.

### **La organización, recursos y medios del Consejo de Estado ¿son adecuados a sus funciones?**

La organización del Consejo de Estado y su funcionamiento han sido decantados por una larguísima práctica, ya que el Consejo es la Institución más antigua de España después de la Monarquía.

La experiencia e independencia de los Consejeros Permanentes, unida a la profunda formación jurídica del Cuerpo de Letrados, permite enfocar los problemas en toda su amplitud y con confianza de acierto.

En cuanto a los recursos disponibles podemos estar razonablemente satisfechos, aunque los medios son algo escasos, particularmente en lo que se refiere a las retribuciones del Cuerpo de Letrados.



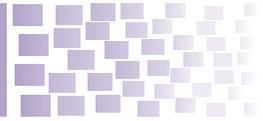


Foto cedida por José M<sup>a</sup> Barroso.

**Usted es Catedrático Emérito de Derecho Constitucional y Catedrático “Jean Monnet” de unificación europea, y un especialista en materia de Unión Europea. ¿cómo ve usted la posibilidad de dotar en un futuro a la Unión Europea de una Constitución?**

El problema no es tanto de la técnica para elaborar una Ley Fundamental, como de determinar cómo está legitimado el legislador constituyente, así como contestar previamente a las preguntas:

*Quiénes* integran Europa, es decir, dónde termina por el Este.

*Cómo*, es decir, cuál es el nivel de cesión de soberanía, a qué modelo de Unión de Estados se acude y cómo se engarza la actual estructura de Instituciones Comunitarias.

*Para qué*, cuáles son los objetivos actualizados de la Unión capaces de cohesionar a los ciudadanos de los Estados y apoyar el proceso unificador.

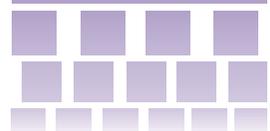
**Una vez alcanzada la Unión Económica y Monetaria, el siguiente paso sería la unidad política. En su opinión, ¿está muy lejos ese paso aún?**

Esperemos a ver qué pasa con la actual Convención y la Conferencia Intergubernamental del 2004. Además me remito a lo dicho en la anterior pregunta.

**¿De qué manera la Intervención General de la Administración del Estado puede contribuir a facilitar al Consejo de Estado el ejercicio de sus funciones?**

La actuación rigurosa en la fiscalización e informe de los contratos administrativos, su intervención preventiva en los expedientes que pudieran significar gasto para las Administraciones Públicas y, en general, el constante ejercicio de su tarea, facilitan sin duda al Consejo de Estado el dictamen de los expedientes que se remiten a esta Casa.

**Usted ha sido Ministro en varias ocasiones. ¿Cómo cree que los ministros,**





**en general, al margen del partido al que pertenezcan, consideran la función de la Intervención? ¿Cómo una fuente de impedimento y obstáculos o como una garantía y ayuda?**

Yo sólo puedo hablarle de mi propia experiencia a cargo de tres Departamentos Ministeriales. Desde esa experiencia la labor de la Intervención ha sido siempre valiosa en el desempeño de las funciones encomendadas a los Ministerios, y la ayuda de los Intervenores con quienes he podido colaborar ha sido inestimable.

**Su experiencia en la Administración es muy dilatada. Prescindiendo del partido que gobierne, ¿cree que la IGAE ha gozado siempre de la independencia y autonomía adecuadas? ¿Se deberían tomar algunas medidas a este respecto?**

En su momento y durante unas jornadas sobre presupuestos, contabilidad y control público, tuve ocasión de hacer una sugerencia que repito ahora. A la vista de la progresiva importancia de la función de control y de sus parámetros constitucionales, quizá podría ser conveniente que la IGAE, actualmente con rango de Subsecretaría, adquiriera un estatuto constitucionalmente garantizado semejante al que atribuye a la Fiscalía General del Estado el artículo 124 de la Constitución.

La directiva constitucional de eficiencia y economía del gasto público se vería de ese modo reforzada y la confianza de los ciudadanos en la buena gestión de sus aportaciones crecería notoriamente.

**En la Memoria anual del Consejo de Estado del ejercicio 2001, se realiza un análisis sobre los cambios y reestructuraciones en la organización de la Administración General del Estado. ¿Podría explicarnos brevemente el significado de la "organización de tipo modular", que se contiene en dicha Memoria, como punto de reflexión?**

La Memoria del Consejo de Estado del año 2001 reflexiona sobre los efectos que en la organización administrativa pueden tener las reestructuraciones de

los Departamentos Ministeriales. Las unidades básicas sectoriales sobre las que se ha articulado la Administración han sido las Direcciones Generales, si se analizan los orígenes y evolución de la Administración, pero parece que en la actualidad el modelo de organización podría integrarse en las Secretarías de Estado. De ese modo, los Departamentos Ministeriales en que se estructura el Gobierno agruparían una o varias Secretarías de Estado, con sus correspondientes Direcciones Generales, lo que permitiría la estabilidad y continuidad del funcionamiento de los servicios públicos sin verse afectadas las actuaciones por la remodelación ministerial. El Consejo de Estado completa su reflexión señalando que Subsecretarías y Secretarías Generales Técnicas responderán a una orientación horizontal con su asesoramiento y asistencia al Ministro.

**En línea con la pregunta anterior ¿cómo ve el futuro de las Administraciones Públicas en España, dado el grado de descentralización actual?**

Parece que la Administración General del Estado se verá sometida a un constante proceso de desgaste en cuanto sus competencias van siendo recortadas, por arriba por la Unión Europea y, por abajo, por las Comunidades Autónomas. Pero a su vez, las competencias de las Comunidades Autónomas podrían verse sometidas a importantes cambios como consecuencia de lo que se ha llamado "la segunda descentralización", en la cual se intentará transferir competencias de las Comunidades Autónomas a las Entidades Locales.

**¿Qué opinión le merece la dinámica de los últimos tiempos de constituir fundaciones públicas para la gestión de materias que se venían realizando desde los propios Ministerios o sus Organismos Autónomos?**

En principio la constitución de fundaciones públicas podría resultar una iniciativa acertada. Sin embargo, habría que plantearse si estas fundaciones públicas deberían competir, en igualdad de condiciones con las constituidas por la sociedad civil, disfrutando de ventajas para captar los, a veces escasos, recursos que para estas iniciativas existen.



# 1

## Presupuestos Generales del Estado 2003: Los primeros de la Ley de Estabilidad

Jaime Sánchez Revenga  
Director General de Presupuestos

### 1. Introducción

Con la entrada en vigor, el 1º de enero del corriente año 2002, de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, Ley 18/2001, de 12 de diciembre y de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior, España asumió un papel pionero entre los países de la Unión Europea, en la incorporación a su derecho presupuestario de la normativa que consolida el escenario de equilibrio permanente y la disciplina presupuestaria como aspectos básicos de la actividad del Sector Público, resultando ya de aplicación a los presupuestos del próximo ejercicio 2003 que, en el momento de publicación de este trabajo, se encontrarán en fase de trámite parlamentario.

El equilibrio presupuestario y el contexto general de estabilidad, constituyen una de las claves fundamentales de la política económica que se viene desarrollando en nuestro país en los últimos años y el elemento que va a garantizar la continuidad del crecimiento y de la creación de empleo en la economía española a mayor ritmo que nuestros socios europeos, lo que permitirá asimismo seguir mejorando los niveles relativos de renta y bienestar social y, por tanto, acelerar la convergencia real con los países más desarrollados de la Unión Económica y Monetaria (UEM).

Por otra parte, ha de recordarse el compromiso asumido por los países inte-

grantes de la Zona Euro, en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, de mantener la disciplina y el equilibrio fiscal, como condición esencial para promover el crecimiento sostenido y no inflacionario en toda la UEM.

Con la aprobación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, España se ha puesto a la cabeza de los Estados integrantes de la Unión, en cuanto a su grado de compromiso con la política de rigor en el gasto público, al incorporar a su marco normativo los principios que permiten el mantenimiento del escenario de estabilidad.

Pero además, el nuevo marco de referencia que supone la aprobación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, implica una revisión de las vigentes normas reguladoras de la gestión presupuestaria y del gasto público en nuestro país, que se recogen principalmente en el vigente texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre.

Por ello, la propia Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en su Disposición Final Primera, establece un mandato al Gobierno para que remita a las Cortes Generales un nuevo Texto Refundido de Ley General Presupuestaria.





## 2. El Proceso de Consolidación Fiscal

El impulso dado en una línea de rigor y control del gasto público, que ha caracterizado la política económica española y las medidas concretas adoptadas a lo largo del último sexenio en los ámbitos de la desregulación, del mercado de trabajo, de los incentivos para el ahorro y en el reforzamiento de la competitividad, obtuvieron ya su primer resultado con el cumplimiento de los criterios de convergencia que permitieron a España encontrarse entre los países constituyentes de la Unión Monetaria Europea, culminando con la implantación del euro como moneda única, el 1º de enero del corriente año 2002.

La aplicación de dicha política, es la que ha tenido como consecuencia que la reciente evolución de la economía española se haya caracterizado por un significativo crecimiento en términos reales, que en 2000 alcanzó el 4,1 % suponiendo, por cuarto año consecutivo, un incremento del PIB del 4 % o superior, situándose la tasa de crecimiento para el pasado 2001 en un 2,7 %, a pesar de la desaceleración económica sufrida a nivel mundial desde el segundo semestre de dicho año. La evolución del empleo ha tenido también un carácter marcadamente positivo, si bien matizada por un descenso del ritmo a finales del periodo considerado, lo que no ha impedido que represente, sólo en los dos últimos años (2000 y 2001), una disminución del número de parados de 370 miles de personas y un aumento de las personas ocupadas del orden de 850.000.

En estas circunstancias y a pesar de la desaceleración económica generalizada que aún se mantiene, el objetivo prioritario de la política económica española es el de avanzar en el proceso de convergencia real con los países más desarrollados de la Unión Europea, favoreciendo el crecimiento económico y la creación de empleo en el medio y largo plazos, en un contexto de neutralidad del sector público, siendo ésta precisamente la orientación de la política fiscal que ya se plasmó en la elaboración de los vigentes Presupuestos Generales del Estado de 2002 y la que nuevamente ha orientado la elaboración del Pro-

yecto de Presupuesto para el próximo ejercicio 2003, en los cuales, partiendo del equilibrio presupuestario como requisito a cumplir, se priorizan aquellas políticas de gasto que favorecen el impulso de la capacidad productiva y el empleo en dichos medio y largo plazos, frente a otras posibles medidas correctoras de los desequilibrios coyunturales, las cuales, más allá de lo que representa la actuación de los estabilizadores automáticos, tienen dudosa efectividad, implicando los inconvenientes propios que derivan de la generación de déficit, principalmente por la mayor carga de la Deuda Pública.

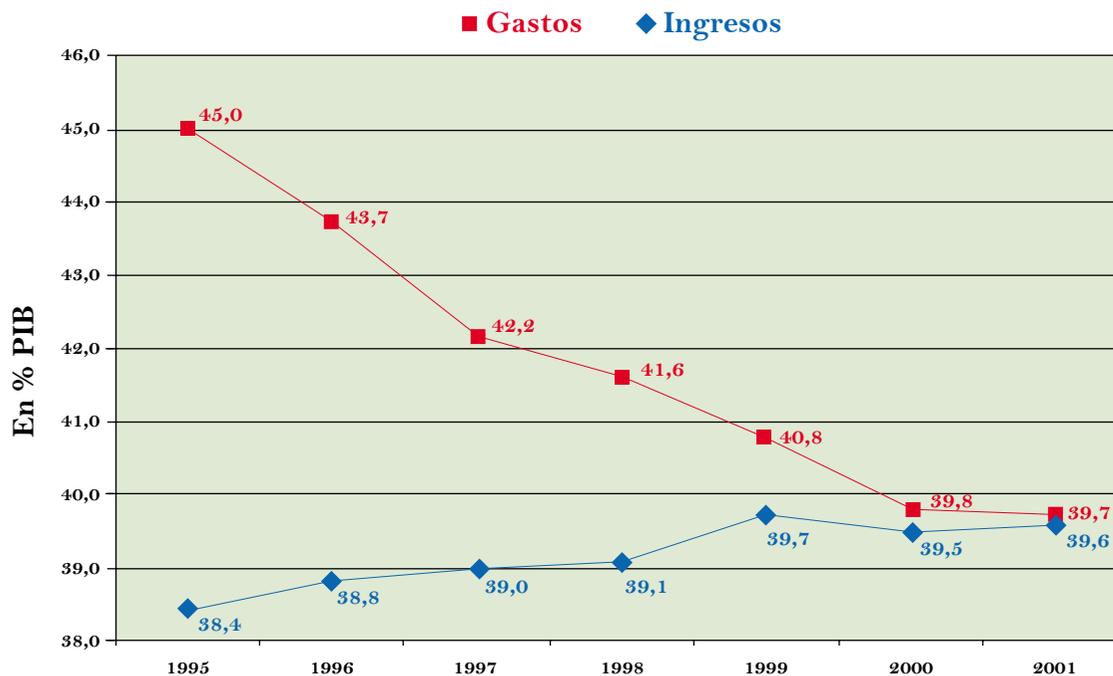
En el cuadro nº 1 podemos apreciar la tendencia seguida por los valores seguidos por el déficit público en España en el período 1995 – 2001, así como la previsión existente para el corriente 2002, en relación con las tasas de crecimiento del PIB. Del mismo se deduce el importante proceso de ajuste que se produce hasta la obtención de un déficit mínimo en el pasado 2001, que se convierte en previsión de equilibrio para el corriente ejercicio 2002 y cómo, precisamente los ejercicios de mayor reducción del déficit coinciden con los de mayor impulso del crecimiento económico. Asimismo, en el gráfico nº 1 se aprecia cómo el proceso de ajuste se produce fundamentalmente por efecto del control del gasto, ya que son los gastos los que se reducen de forma muy significativa a lo largo de todo el período considerado, frente a un suave incremento de los ingresos, el cual cabría atribuir principalmente a la mayor recaudación de cotizaciones sociales que se deriva de la reactivación del empleo.

Cuadro nº 1.

	PIB (% var.)	Déficit Público (% PIB)
1995	2,8	-6,6
1996	2,4	-4,9
1997	4,0	-3,2
1998	4,3	-2,5
1999	4,1	-1,1
2000	4,2	-0,3
2001	2,7	-0,1
2002p	2,2	0,0



Gráfico nº 1.



Por otra parte, esta política de contención del gasto que ha llevado al equilibrio presupuestario hace posible acometer, con garantía de que no se producirán desajustes, nuevas reformas en el ámbito fiscal, como la del IRPF actualmente en trámite, con la que se va a seguir impulsando un marco tributario incentivador del consumo y ahorro privados y, por tanto, generador de más crecimiento y empleo.

Tratando de consolidación fiscal, es obligado hacer una referencia al proceso de corresponsabilidad fiscal llevado a cabo con objeto de que los recursos públicos se distribuyan entre los distintos agentes integrantes de las Administraciones Públicas, de modo que cuenten con una financiación suficiente para el desarrollo de las competencias que tienen encomendadas, por una parte y, por otra y también como consecuencia de lo anterior, que dichos agentes asuman el cumplimiento de las obligaciones que les corresponden en nuestro esquema de Estado descentralizado.

Como elemento principal en el mencionado proceso hay que referirse a las modificaciones en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que culmina con el nuevo modelo aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera con fecha 27 de julio de 2001, modificado posteriormente por el mismo Órgano en sus reuniones de 16 y 22

de noviembre ese año, cuya plasmación legal se realiza en la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

El nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se instrumenta a través de la cesión a las mismas por parte del Estado, de un porcentaje mayor de impuestos considerados principales (IRPF e IVA, principalmente) y de la totalidad de la recaudación de otros impuestos indirectos. La aprobación de este nuevo modelo, fundamentado básicamente en los principios de suficiencia, solidaridad y estabilidad, supone otorgar a las Comunidades Autónomas la máxima responsabilidad y autonomía en cuanto a administración de recursos y decisiones de gasto, de modo que cada una, en función de las necesidades que normativamente ha de cubrir y de sus prioridades políticas, podrá realizar la asignación de sus recursos disponibles con total autonomía. Ello supone, no obstante, un mayor esfuerzo de racionalización y control del gasto para la Administración Central, que ve minorados de forma importante sus recursos como consecuencia de los tributos cedidos a las Comunidades.





Finalmente y aunque el objeto de este apartado es el de comentar el ajuste realizado en las cuentas públicas, tratando del proceso de saneamiento y reactivación de la economía española en los últimos años, no puede dejarse de hacer una somera referencia a las reformas realizadas en la vertiente de la política de oferta, las cuales han incorporado medidas de reforma de mercados y de factores productivos.

En lo que se refiere a la reforma de los mercados, debe señalarse las medidas liberalizadoras emprendidas y tendentes a garantizar la competitividad y los derechos de los consumidores, como la vigilancia de

los mercados financieros, de productos energéticos, de las telecomunicaciones, de la construcción, etc. algunas con importante efecto inducido en otros sectores básicos, como es el caso de las reglas de fijación de tipos de interés aplicables a préstamos hipotecarios y reducción o eliminación de los gastos derivados de la modificación de las condiciones de las hipotecas. En cuanto a las reformas en factores productivos, hay que aludir a las medidas introducidas en el mercado laboral para favorecer el empleo fijo y de grupos de parados de larga duración que, unidas a la reactivación económica general, han permitido tasas importantes de incremento del empleo.



## 3. Las Leyes de Estabilidad Presupuestaria

España ha dado un paso decisivo al incorporar la disciplina fiscal a nuestro ordenamiento jurídico con las Leyes de Estabilidad, Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior. Estas dos leyes suponen la garantía jurídica de la estabilidad

presupuestaria a largo plazo que, por una parte, permitirá proyectar hacia el futuro los logros de la consolidación fiscal de los últimos años y, por otra, armoniza los compromisos presupuestarios derivados de nuestra integración en la UEM con la responsabilidad de disciplina y control del gasto en todos los niveles de la Administración Pública española.



La formulación legal de la estabilidad presupuestaria contribuye a mantener la estabilidad macroeconómica que garantiza un marco más competitivo para nuestras empresas, favorece la iniciativa empresarial y la asunción de riesgos, y facilita la formación de ahorro y la financiación disponible en la economía.

Por otra parte, además de la indudable importancia económica que se deriva de la creación del marco de estabilidad permanente de las cuentas públicas, las Leyes de Estabilidad han introducido cambios en el procedimiento presupuestario que mejoran sustancialmente tanto la transparencia en la elaboración, ejecución y control del Presupuesto, como la asignación y gestión de los recursos presupuestarios en un horizonte plurianual orientado por los principios de eficacia, eficiencia y calidad de las finanzas públicas. Tales cambios innovadores, se comentan brevemente a continuación.

proceso de elaboración del Presupuesto, que ha de iniciarse en el primer cuatrimestre del ejercicio (Artículo 8 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), con el Acuerdo de Consejo de Ministros por el que se fija el objetivo de estabilidad presupuestaria del conjunto del sector público y de cada uno de los grupos de agentes que lo integran, referido a los tres ejercicios siguientes, así como el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para el ejercicio inmediato siguiente.

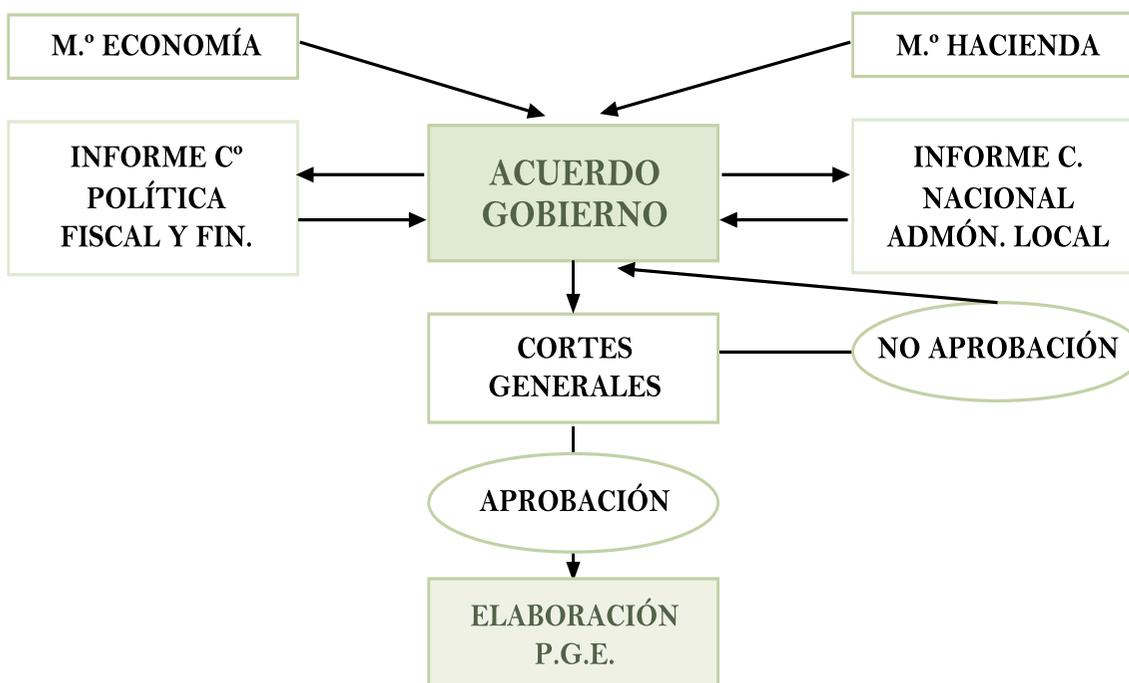
El Acuerdo de Consejo de Ministros debe adoptarse previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y de la Comisión Nacional de Administración Local, en lo que se refiere, respectivamente, a los objetivos de estabilidad de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales y, posteriormente, someterse a la aprobación por las Cortes Generales, en trámites sucesivos en el Congreso de los Diputados y en el Senado. En el supuesto de no aprobarse el objetivo de estabilidad en este trámite parlamentario, el Gobierno debe remitir, en el plazo de un mes, un nuevo Acuerdo a las Cortes para su aprobación.

## Fijación del objetivo de estabilidad

La primera repercusión de estos cambios es el adelantamiento y extensión del

El gráfico nº 2 muestra de forma esquemática el proceso de trámite de los

Gráfico nº 2.





objetivos de estabilidad y del límite de gasto no financiero del Estado, así como las diferentes fases por las que debe pasar hasta su definitiva aprobación.

En lo que se refiere al Proyecto de Presupuesto para el próximo ejercicio 2003, el objetivo de estabilidad presupuestaria para el trienio 2003 – 2005 se ha fijado en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 8 de marzo de 2002, habiéndose cumplimentado los trámites de aprobación por las Cortes Generales, con fechas 21 de marzo y 9 de abril, respectivamente, en Plenos del Congreso de los Diputados y del Senado.

De conformidad con lo previsto en la Actualización del Programa de Estabilidad y Crecimiento para el Reino de España 2001-2005, el Acuerdo de 8 de marzo establece para el conjunto de las Administraciones Públicas un objetivo de equilibrio presupuestario en 2003 y de moderados superávits en 2004 y 2005. Este es el objetivo que también se ha fijado conjuntamente para las Administraciones Centrales. A este respecto, la Disposición Transitoria Única de la LGEP señala que, en tanto no se culmine el proceso de separación de fuentes de financiación, el objetivo de estabilidad presupuestaria se computará conjuntamente para el Estado y la Seguridad Social. En aplicación de esta premisa, para el próximo 2003 se ha fijado un déficit del 0,5% del PIB en el Estado y un superávit del 0,5% del PIB en la Seguridad Social, que permiten mantener el objetivo de equilibrio en el conjunto de agentes que integran los Presupuestos Generales del Estado.

## Fijación del límite de gasto no financiero del Estado

Uno de los aspectos más relevantes de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria es la fijación anticipada del límite máximo de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para el ejercicio inmediato siguiente (Artículo 13 LGEP), que ha de incluirse también en el Acuerdo de

Consejo de Ministros por el que se establece el objetivo de estabilidad presupuestaria para el próximo trienio. Con esta medida se refuerza el control y transparencia del proceso de elaboración que ha de culminar con la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado.

En efecto, la determinación del límite de gasto no financiero del Estado, que ha de ser compatible con el objetivo de estabilidad presupuestaria previamente fijado, el cual se mide en términos de contabilidad nacional SEC'95 (Artículos 3.2 y 10 LGEP), obliga a la consideración ex-ante, de aspectos tales como los ajustes que se realizan por el distinto tratamiento que recibe la imputación de determinados conceptos de ingresos y gastos en contabilidad presupuestaria y en contabilidad nacional, así como las posibles diferencias que se puedan producir en la ejecución presupuestaria. Ello conlleva la previsión de dichas circunstancias y su posible impacto sobre el objetivo de estabilidad, en base a los datos de que se dispone en el momento de realizar el cálculo, lo cual, respecto de determinados conceptos, resulta en extremo complejo. En el gráfico nº 3 se muestra, también de forma esquemática, el proceso de determinación del límite de gasto no financiero del Estado, a partir del objetivo de déficit en términos de Contabilidad Nacional.

En todo caso y por lo que se refiere a las desviaciones de ejecución del presupuesto, la introducción de la figura del Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria, que se comenta en el punto siguiente, y con cargo al cual deben financiarse la mayor parte de las modificaciones presupuestarias posibles, constituye un elemento de restricción importante al realizar el cálculo del límite de gasto no financiero del Estado, ya que dicho Fondo debe encontrarse incluido en el límite y por un importe del 2 % del mismo.

En lo que respecta al límite contenido en el Proyecto de Presupuesto del ejercicio 2003, el Acuerdo de Consejo de Ministros de 8 de marzo fija el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para dicho ejercicio, compatible con el objetivo de déficit establecido, en 114.517 millones de euros. Este límite de gasto no

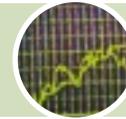
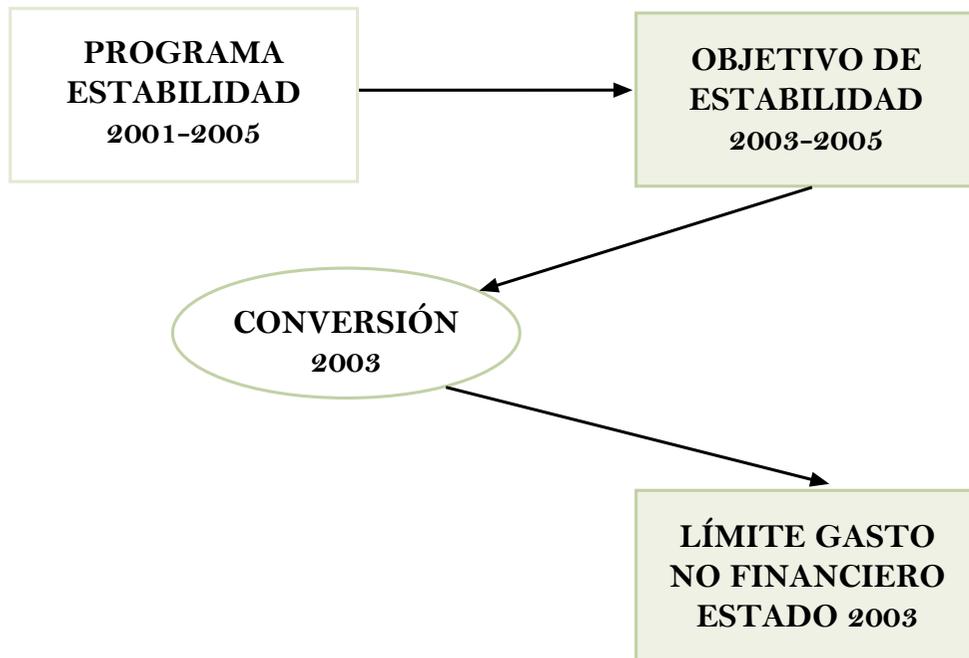


Gráfico n° 3.



financiero constituye el techo máximo de recursos disponibles en el Estado para asignar entre todas las atenciones de gasto previstas inicialmente, o que se puedan presentar durante el próximo ejercicio.

## El Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria

Como se ha mencionado, otra de las novedades más importantes que introduce la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (Artículo 15) es el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria. La dotación de este Fondo debe realizarse, dentro del límite de gasto fijado, por un importe equivalente al 2% del mismo, y con el mismo han de atenderse las necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el momento inicial, que puedan presentarse a lo largo del año. Con la creación de este Fondo, la Ley refuerza los mecanismos de control de las modificaciones presupuestarias, contribuyendo a una eficiente asignación y utilización de los recursos públicos. La instrumentación del Fondo supone, por tanto, una garantía que evitará desviaciones en la ejecución del

Presupuesto, al tiempo que establece una mayor exigencia de los Centros Gestores al evaluar y establecer la prioridad de sus propuestas de gasto.

Se establece asimismo que la aplicación de las dotaciones del Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria requieren la aprobación del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda, quien informará trimestralmente a las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado, sobre dichas aplicaciones.

El remanente de crédito que, a fin de cada ejercicio, pueda existir en el Fondo de Contingencia, no puede ser objeto de incorporación a ejercicios posteriores.

## Los escenarios plurianuales

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria potencia notablemente el escenario presupuestario como instrumento de programación plurianual de referencia, en el que se debe enmarcar la presupuestación a medio plazo.





En este sentido, no sólo refuerza el rigor que debe seguirse en la confección del escenario plurianual, en el que deberán detallarse los compromisos contenidos en las políticas de gasto, sino que también establece que todas las decisiones, actuaciones e iniciativas de la Administración con incidencia en el gasto que se pretendan llevar a cabo en el futuro, deben tener cabida en los escenarios para su aprobación (Artículo 12 LGEP). La expresión de este principio de plurianualidad que recoge la Ley supone, por tanto, reforzar los mecanismos de previsión presupuestaria a medio plazo que garantizan la compatibilidad de las prioridades de asignación microeconómica del Presupuesto, con los objetivos de estabilidad presupuestaria establecidos en el marco estricto de la disciplina fiscal.

En efecto, el alcance del mencionado principio reviste una significativa importancia, ya que su estricta aplicación representa que, como expresa el artículo 12.2 de la LGEP, cualquier proyecto de norma legal, reglamentaria, actos administrativos, contratos, convenios de colaboración y cualquier otra actuación de los Órganos comprendidos en la denominada Administración Central, que tengan incidencia presupuestaria, deberán forzosamente tener cabida en los escenarios presupuestarios plurianuales vigentes en cada momento, para que su trámite y aprobación pueda ser realizado.

## Objetivos y seguimiento de las Comunidades Autónomas

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en su artículo 2, incluye a la Administración de las Comunidades Autónomas, así como a los entes y Organismos públicos dependientes de aquellas que no tengan carácter comercial, dentro del ámbito de aplicación de la propia Ley. La articulación de este principio se lleva a cabo en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria la cual, como prevé en su artículo 1º, establece los mecanismos jurídicos de cooperación entre el

Estado y las Comunidades Autónomas, al servicio de los objetivos de la estabilidad presupuestaria.

La Ley Orgánica, por tanto, establece la aplicación del cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria por las Comunidades Autónomas; el procedimiento de determinación de dicho objetivo, la responsabilidad financiera derivada del incumplimiento de los compromisos adquiridos por España ante la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria, que pueda afectar a las Comunidades que, a su vez, no hayan cumplido los objetivos marcados, y articula los procedimientos de corrección de las situaciones de desequilibrio que puedan presentarse.

Adicionalmente, la Ley Orgánica de referencia aborda otros aspectos, como el papel de órgano de coordinación que se atribuye al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas en todo este proceso, el suministro de información por parte de las Comunidades al Ministerio de Hacienda para la medición del grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad, la creación en dicho Ministerio de una central de información, de carácter público, que guarde información sobre cualquier operación de crédito, emisión de deuda o asunción de riesgos que realicen las Comunidades Autónomas y, por último, modifica la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en aquellos aspectos que se ven afectados por la aplicación de los principios que establece la LGEP.

## Objetivos y seguimiento de las Entidades Locales

El equilibrio presupuestario y demás aspectos que conforman la aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria para los Entes Locales, se desarrollan en el capítulo III de la LGEP.

En el mencionado capítulo se regula el procedimiento de determinación del objetivo de estabilidad correspondiente a las Entidades Locales, el suministro de informa-



ción al Ministerio de Hacienda para la medición del grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad, el procedimiento a seguir para la corrección de las situaciones de desequilibrio que se produzcan y, en paralelo con lo establecido para las Comunidades Autónomas, la creación en dicho Ministerio de una central de información, de carácter público, que guarde información sobre cualquier operación de crédito, emisión de deuda o asunción de riesgos que afecte a las Entidades Locales. Se modifica también la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, al objeto de incorporar los principios que se establecen en la LGEP en aquellos puntos que resulta necesario.

## Previsiones de desarrollo reglamentario

La Disposición Final Cuarta de la LGEP, faculta al Gobierno de la Nación para

que apruebe las normas reglamentarias previstas en la propia Ley, así como para dictar aquellas medidas que se puedan requerir para garantizar la efectiva implantación de los principios contenidos en la misma. Por excepción, la misma Disposición Final atribuye al Ministro de Hacienda la facultad de dictar las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y para la confección de los escenarios presupuestarios plurianuales.

Desde el punto de vista estrictamente presupuestario y teniendo en cuenta las referencias expresas a desarrollos reglamentarios que se contienen en el articulado de la LGEP y aquellos otros aspectos que, por razones de similitud y coherencia, parece necesario que sean objeto de regulación con algún detalle específico, tenemos que las previsiones de desarrollo reglamentario se traducirían en la Orden Ministerial de elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales y en la norma reguladora del Procedimiento de determinación





de la adecuación de actuaciones que impliquen gasto al contenido de dichos escenarios plurianuales, dado que la Ley de Estabilidad adjudica la competencia para la elaboración de los Escenarios Presupuestarios Plurianuales al Ministro de Hacienda. Adicionalmente, habrá de revisarse en norma de rango adecuado, la regulación del trámite de las modificaciones presupuestarias, por la incidencia en este aspecto del Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria.

## Incidencia sobre la Ley General Presupuestaria

Para finalizar, realicemos un breve recordatorio de los aspectos básicos de la LGEP, desde la introducción del marco general de la estabilidad presupuestaria como referencia básica para el desarrollo futuro de la actividad económica del sector público. Tales aspectos serían la incidencia en la programación presupuestaria a medio plazo a través de la figura de los escenarios presupuestarios plurianuales, incidencia en las modificaciones presupuestarias y el límite que representa el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y, por último, pero no menos importante, la traslación al plano presupuestario de los objetivos de estabilidad definidos en términos económicos.

Estas circunstancias determinan la conveniencia, incluso la necesidad, de plantearse una modificación en profundidad de la vigente Ley General Presupuestaria que, ya desde hace algún tiempo estaba siendo revisada con vistas a su actualización en un futuro próximo. En este sentido y como fue señalado con anterioridad, la propia LGEP en su Disposición final primera, establece la remisión por el Gobierno a las Cortes Generales, de un Proyecto de Ley General Presupuestaria, aspecto este que en el momento actual se encuentra en avanzada fase de elaboración.

Son varias y significativas las innovaciones que en materia presupuestaria supone la existencia de la LGEP, pero quizás una de las más relevantes sea la de que ha venido a llenar el vacío existente entre una

ley de procedimiento, como es la actual Ley General Presupuestaria, y una norma como la Ley General de Estabilidad, que garantice el cumplimiento por parte del sector público de los objetivos generales marcados por la política económica y que éstos sean tenidos en cuenta en la formulación del presupuesto administrativo.

La LGEP, como decíamos, ha venido a llenar este vacío y ello en un doble sentido. En primer lugar, porque introduce el mecanismo de la formulación de escenarios presupuestarios plurianuales, lo que en la práctica implica llevar al ánimo de los responsables de los distintos centros gestores del gasto la necesidad de realizar una programación a medio plazo. Adicionalmente, la plurianualidad implica acercarse también a los esquemas temporales que, en su momento, hayan podido establecerse para los planes estratégicos, nacionales o sectoriales, los cuales suelen marcar la trayectoria de importantes líneas de gasto público, permitiendo que en la elaboración de los sucesivos presupuestos pueda partirse de las previsiones de evolución del gasto por estos conceptos.

Y en segundo lugar, porque el escenario de estabilidad se fundamenta en el respeto a los objetivos macroeconómicos de estabilidad previamente aprobados y que se encuentren vigentes en cada momento, aspecto que tiene una consecuencia directa en la necesidad de evaluar los resultados y las posibles desviaciones respecto del objetivo marcado.

En este sentido, el esquema que introduce la LGEP parte del establecimiento de un escenario de estabilidad que, a su vez, se fundamenta en la fijación de objetivos de estabilidad presupuestaria a medio plazo, objetivos que es necesario cumplir si no se quiere incurrir en la responsabilidad que proceda como consecuencia del incumplimiento de los compromisos adquiridos por España con la Unión Europea, dentro del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Tal esquema obliga, como se ha expuesto, al cumplimiento de los objetivos de estabilidad, pero por extensión, obliga también a un seguimiento de la actuación de los centros gestores del gasto y de su incidencia en la consecución de dicho objetivo y en el análisis, en su caso, de las desviaciones producidas.



## 4. Los Presupuestos de 2003

Por último, y tratando el presente trabajo de los Presupuestos Generales del Estado para el próximo ejercicio 2003, que actualmente se encuentran en fase de los sucesivos trámites en las Cortes Generales hasta su definitiva aprobación, parece obligado realizar un breve comentario acerca de sus características principales.

Como ya fue comentado, los Presupuestos del ejercicio 2003 son los primeros Presupuestos elaborados en el marco de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria y en ellos se apuesta nuevamente por el equilibrio, porque así lo establece el nuevo marco normativo que instauran dichas Leyes, porque lo exige el cumplimiento del Programa de Estabilidad y Crecimiento pactado con la UME y porque es la mejor contribución del Sector Público a la política económica que se viene desarrollando.

La importancia de mantener el equilibrio presupuestario deriva de tres motivos fundamentales:

- Garantiza la neutralidad del Sector Público en el contexto económico, dejando libertad a la actuación de los estabilizadores automáticos.
- Genera el margen necesario que permite nuevas bajadas de impuestos, con el objetivo de intensificar el proceso de reactivación de la economía.
- Permite orientar el Presupuesto hacia aquellas políticas que más favorecen el crecimiento económico, la productividad y la creación de empleo (convergencia real), sin perjuicio de garantizar una completa cobertura social y la mejora de los servicios básicos al ciudadano.

Por otra parte, los próximos Presupuestos Generales del Estado se elaboran en un contexto macroeconómico que se caracteriza por los factores principales que se señalan a continuación:

- Se prevé una tasa real de crecimiento del PIB del 3 %. En términos nominales será del 5,8 % alcanzando los 729,2 miles de millones de euros.
- El crecimiento del empleo se situaría en el 1,8 %, representando 282,4 miles de personas empleadas más. La tasa de paro en % de la población activa sería del 11,0%.

Finalmente, se señalan como principales las siguientes prioridades de gasto formulado en políticas:

- Servicios públicos esenciales: Continúa el proceso de mejora, con especial atención en el ejercicio 2003 en lo que se refiere a Justicia y seguridad ciudadana, de conformidad con los planes ya anticipados por los responsables del Gobierno en las áreas respectivas.
- Infraestructuras, Investigación y resto de Inversión Pública: Las dotaciones en actuaciones inversoras se incrementan en un 8,3 % respecto del pasado 2002. En cuanto al esfuerzo inversor del Sector Público (incluyendo Entidades Públicas Empresariales) implica un crecimiento del 12,9 %.
- Investigación, Desarrollo e Innovación: recibirá 1.951,50 millones de euros, con un crecimiento del 8,3 %, superior al del PIB nominal. El principal instrumento es el Plan Nacional de Investigación Científica (2000-2003). Se pretende que tenga un importante efecto de arrastre de la iniciativa privada.
- Gasto Social: Debe resaltarse como logro de las políticas de los últimos años la consecución del saneamiento financiero de la Seguridad Social, que obtiene superávit desde 1999, permitiéndole dotar el Fondo de Reserva que, en el corriente 2002 ha alcanzado ya los 6.010 millones de euros. El presupuesto de 2003 garantiza el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones y contribuye nuevamente al saneamiento financiero de la Seguridad Social, continuando con la separación de fuentes de financiación.





2

## ¿Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza en los inversores?

M<sup>a</sup> del Sol Hernández Olmo\*

Directora General de Entidades del Mercado de Valores  
Comisión Nacional del Mercado de Valores

Los recientes escándalos contables y financieros de diversas empresas multinacionales -fundamentalmente en los Estados Unidos de América- han erosionado seriamente la confianza de muchos inversores, hasta tal punto que se está convirtiendo en un lugar común hablar de una quiebra profunda de dicha confianza. Al propio tiempo, se abre paso una imperiosa necesidad de remontar la pendiente de desconfianza mediante la revitalización y el fortalecimiento (en el plano teórico y en el práctico) de una transparencia empresarial digna de ese nombre.

Garantizar la transparencia empresarial equivale a asegurar el correcto funcionamiento de dos de los pilares básicos que la sustentan: la contabilidad -y su producto, la información financiera- y la auditoría.

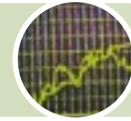
Se dice de algo que es transparente -en oposición a opaco o turbio- porque permite ver lo que hay detrás: la realidad sin trampa ni cartón o, si se prefiere, la verdad. En ese sentido, garantizar la transparencia empresarial equivale a asegurar el correcto funcionamiento de dos de los pilares básicos que la sustentan. A saber: la contabilidad -y su producto, la información financiera- y la auditoría, que es el resultado de la revisión de aquélla por un experto independiente.

Ciertamente, los mencionados escándalos sirven en bandeja una primera y simple conclusión, consistente en afirmar que el *quid* de la cuestión radica en el hecho de que los directivos de las empresas implicadas han aplicado los principios y normas contables en su exclusivo beneficio, provocando el barrizal en el que se encuentra inmersa la sociedad corporativa norteamericana.

La primera pregunta que me sugieren los recientes acontecimientos es: ¿nos sorprende el barrizal mencionado o, por el contrario, somos de los que piensan *que aquellas lluvias trajeron estos lodos?*

Porque, si hacemos un esfuerzo de memoria, nos toparemos con hechos, acaecidos en los últimos años, que bien podrían considerarse precursores de los *lodos* contables y financieros que se suceden en la actualidad. Me referiré únicamente a dos hechos

\* El contenido de este artículo refleja exclusivamente las opiniones de su autora.



que emergieron en la década de los 80 y que, en mi opinión, guardan un significativo parentesco con las *lluvias* del proverbio citado.

El primero se refiere a la irrupción de la denominada *contabilidad creativa*, término con el que, como es sabido, se designa a la contabilidad realizada por buenos conocedores de las normas contables, también llamados “*expertos contables*”. En esta nueva vía, han llegado a alcanzarse grados máximos de *creatividad* cuando, por ejemplo y con el fin de presentar la información financiera *deseada* sobre la empresa y tras sopesar las diversas opciones que, en algunos casos, presentan las normas contables, así como las posibles interpretaciones ante la existencia de vacíos en su regulación, se ha optado por una información que no se ajustaba a la realidad.

En los años 90, se alzaron voces defendiendo la legitimidad de estas prácticas, por entender que cabían en las *reglas del juego*. Pero, desde sectores de pensamiento por lo general más consecuentes con los objetivos que persigue la contabilidad, también se alzaron voces que consideraban que estas prácticas incurrieran en artificios y manipulaciones contables, lo que, en definitiva, autorizaba a calificarlas de ilegales o fraudulentas.

El segundo hecho que conviene recordar es que, también en la década de los 80, se comienzan a diseñar en el seno de las empresas -y destinados exclusivamente a sus directivos- unos sistemas retributivos ligados a los beneficios de las empresas, a la cotización de sus acciones o a su evolución, siendo los más conocidos las denominadas *opciones sobre acciones*.

Quiero pensar que sus creadores concibieron estos sistemas con el sano propósito de incentivar la buena marcha de los negocios, según la lógica de *a mayores resultados, mejores retribuciones*. Y lo hago en el entendimiento de que unos mejores resultados de la empresa deben beneficiar, en primer lugar, a los accionistas, esto es, a los inversores que han depositado la confianza en los administradores y gestores de la sociedad. De ello se deduce, en principio, que los directivos, al tiempo que alcanzan importantes gratificaciones, garantizan la protección de los intereses de los inversores.

El planteamiento sería impecable si no se hubiera sucumbido a la tentación de hacer un uso indebido de las normas contables, mediante el embellecimiento de la situación financiera de las sociedades en cuestión, haciéndolas arrojar unos beneficios tan sustanciosos como ficticios, lo que, a juzgar por los hechos acontecidos, estaba dictado por el interés particular de conseguir unas más que relevantes retribuciones.

Pero, desgraciadamente, los desastres financieros protagonizados por las empresas no sólo han estado ligados a esas prácticas contables sino que, presuntamente, han contado con la connivencia del auditor, un Auditor que, a pesar de su prestigio en los EEUU -y también, porqué no decirlo, en nuestro país-, se ha visto obligado a buscar soluciones para el futuro de sus socios y, se supone, para el resto de su personal, a través de su fusión con otras empresas del sector.

El objetivo de esta Ley es proteger a los inversores mediante la mejora de la exactitud y fiabilidad de la información financiera que las sociedades cotizadas deben difundir.

En este contexto, no es de extrañar que haya ganado puntos el deseo de poner coto a la crisis de confianza sobre la información contable y sobre sus censores o enjuiciadores -los auditores de cuentas-. Con este fin, el Presidente de los Estados Unidos de América dio luz verde, el pasado 30 de julio, a la denominada *Ley de Protección de los Inversores*, más conocida como *Ley Sarbanes-Oxley*, por los apellidos de sus ponentes, Paul Sarbanes, senador de Connecticut y Michael Oxley congresista por el estado de Ohio.





Según lo expuesto en su preámbulo, el objetivo de esta Ley es proteger a los inversores mediante la mejora de la exactitud y fiabilidad de la información financiera que las sociedades cotizadas deben difundir.

Pese a encuadrarse en la más rancia tradición de medidas antifraude contenidas en bastantes leyes de aquel país, esta Ley aborda aspectos de interés, muchos de los cuales han venido siendo objeto de estudio en organismos internacionales entre los que figura la Comisión Europea. De una primera lectura puede deducirse que no se trata de una Ley sistemática, al menos si nos atenemos a la gran heterogeneidad de los aspectos que aborda, relativos al mercado de valores, a la supervisión de los auditores externos, al funcionamiento de las sociedades y a las responsabilidades de sus administradores y gestores.

Un aspecto que merece ser especialmente destacado es el carácter extraterritorial que se deduce de determinadas normas de esta Ley. Y ello, por los problemas susceptibles de ser originados, tanto a las empresas europeas que coticen en los mercados norteamericanos, como a sus auditores independientes.

La Ley consta de once apartados en los que se abordan muchos y heterogéneos asuntos, como he manifestado más arriba. Las líneas que siguen pretenden sólo realizar un somero análisis del contenido de los diversos apartados de dicha Ley.

## Creación de un Consejo supervisor de las empresas de auditoría

En el primer apartado, se destaca la creación de un organismo sin fines lucrativos denominado *Company Accounting Oversight Board*, cuya misión es supervisar la auditoría de las sociedades que coticen en los mercados de valores. Con el fin de proteger los intereses de los inversores y el interés general, la supervisión definida por la Ley está especialmente dirigida a conseguir que los informes de auditoría de las empresas cotizadas sean realmente informativos, precisos, indepen-

dientes, comprensibles y útiles para los inversores.

Todas las firmas de auditoría que preparen informes sobre las sociedades emisoras de valores quedan obligadas a registrarse en este *Consejo Supervisor*. Esta obligación incluye a las firmas extranjeras, de lo que se desprende que también los auditores de las sociedades europeas cuyos valores se negocien en EEUU deben registrarse en este *Consejo*, a no ser que un desarrollo posterior de la Ley contemple una posible exención. Además, la Ley señala que un auditor no registrado no puede ni tan siquiera *participar* en la auditoría de una sociedad que emita valores en Estados Unidos, incluso cuando es una firma auditora multinacional la que, mediante su filial estadounidense, se encarga de elaborar los informes para su presentación en Estados Unidos. En este caso, y siempre que el *Consejo Supervisor* considere que el auditor extranjero juega un papel sustancial en la preparación del informe, se le aplicarán las disposiciones de la *Ley Sarbanes-Oxley* de la misma manera que a las firmas auditoras norteamericanas.

Las funciones del *Consejo Supervisor* incluyen:

- El establecimiento de normas sobre la actividad de auditoría, de control de calidad, éticas, de independencia, y cualquier otra norma relacionada con la preparación de informes de auditoría y sus aplicaciones.
- Organizar y mantener el registro de las firmas auditoras y llevar a cabo las inspecciones sobre las mismas.
- Realizar los procedimientos de investigación sobre posibles violaciones de las normas de auditoría y, si fuera preciso, los correspondientes procedimientos disciplinarios, con la imposición de sanciones a las firmas auditoras y a las personas relacionadas con tales firmas.

Los cinco miembros del *Consejo Supervisor* son nombrados, para un período de cinco años, por la SEC (Securities and Exchange Commission), organismo regulador del mercado de valores norteamericano, previa consulta al Presidente de la Reserva Federal y al Secretario del Tesoro. Conviene precisar



que tan sólo dos de los citados cinco miembros deben pertenecer a la profesión contable.

El *Consejo Supervisor* queda adscrito a la SEC que tendrá autoridad para supervisar las reglas, criterios o normas que adopte, y deberá, asimismo, aprobar las propuestas de sanciones disciplinarias que el *Consejo* vaya a imponer, siendo posible recurrir ante la SEC dichas sanciones. Su financiación correrá a cargo de las firmas auditoras registradas y de las sociedades emisoras, mediante la determinación de las correspondientes tasas.

Como puede apreciarse, la autorregulación de la actividad auditora ha desaparecido prácticamente, ya que a este organismo se le otorgan amplias facultades reguladoras de la actividad auditora así como importantísimas competencias en materia de inspección, investigación y procedimientos disciplinarios. A este respecto, cabe destacar las siguientes medidas adoptadas en este primer apartado de la Ley:

- El *Consejo Supervisor* inspeccionará todos los años a las firmas auditoras de mayor volumen de negocio, aquellas que auditan a cien o más sociedades emisoras de valores, y al resto del sector, en períodos no superiores a tres años.
- Los auditores deben conservar los papeles de trabajo por un período no inferior a cinco años. Iniciado un procedimiento investigador, el auditor está obligado a entregar los papeles de trabajo al *Consejo* si éste los demanda, todo ello con independencia de donde esté domiciliado el auditor concernido. Dicha obligación se hace extensiva a los auditores extranjeros que hayan participado en el trabajo, aunque no hayan sido los autores del informe de auditoría presentado en Estados Unidos.

Como puede apreciarse, esta norma tiene un claro carácter extraterritorial. Se está suponiendo que el auditor extranjero, en tanto realiza un trabajo que forme parte del





conjunto realizado para la obtención del informe de auditoría de una Sociedad que emita valores en Estados Unidos, está prestando su consentimiento para entregar sus papeles de trabajo y para someterse a la jurisdicción de los tribunales de los Estados Unidos en relación con la petición de dichos papeles.

La autorregulación de la actividad auditora ha desaparecido prácticamente, ya que al *Consejo Supervisor* se le otorgan amplias facultades reguladoras e importantísimas competencias en materia de inspección, investigación y procedimientos disciplinarios.

- Del procedimiento disciplinario se pueden derivar sanciones: tanto multas (de un importe de hasta quince millones de dólares) como suspensiones o limitaciones de la actividad.

En relación con las normas contables, la Ley ha querido evitar que convivan en un mismo organismo la responsabilidad de supervisar a los auditores y la de definir y desarrollar normas contables. De esta forma, se establece la posibilidad de que la SEC reconozca los criterios contables que elabore cualquier organización privada que cumpla una serie de requisitos, como los elaborados por el FASB (*Financial Accounting Standards Board*), organismo privado controlado por la funda-

ción independiente FAF (*Financial Accounting Foundation*).

Merece la pena señalar que en la Ley Sarbanes-Oxley se contempla el encargo de un estudio sobre el cambio del actual sistema de contabilidad basado en reglas *—rules—* a otro que se fundamente más en criterios *—standards—*. Parece claro que lo que se está persiguiendo es evitar, en alguna medida, las prácticas contables que han caracterizado los últimos escándalos empresariales, en los que, para el tratamiento contable de determinadas transacciones se siguieron las normas, *al pié de la letra*, desatendiendo el espíritu de las mismas.

Haciendo un inciso en este análisis, debo señalar que en esta misma línea, el *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*, recientemente presentado, considera muy conveniente: *para fundamentar la normativa contable que pueda surgir en el futuro, incorporar un Marco Conceptual que constituya el soporte doctrinal y teórico de la normativa contable, de tal forma que inspire las reglas concretas de valoración y presentación de la información.* (página 106 del citado documento). Asimismo, recomienda que los elementos esenciales del Marco Conceptual, la filosofía que subyace en las Normas Internacionales de Contabilidad, se incorporen en el Código de Comercio y que la Parte Primera del Plan General de Contabilidad, dedicada a los Principios contables, sea sustituida por este Marco Conceptual.

## Independencia de los auditores

En el apartado segundo de la Ley se diseñan medidas específicas para dotar a los auditores de una mayor independencia con respecto a sus clientes, las sociedades cotizadas. Estas medidas incluyen las siguientes previsiones:

- a) Las firmas de auditoría registradas no podrán prestar, al mismo tiempo que lleven a cabo la auditoría, ninguno de los siguientes ocho servicios:

- De contabilidad,
- De diseño e implantación de sistemas de información contable



- De evaluación o valoración, incluidas las denominadas *fairness opinions*.
- Actuariales
- De auditoría interna
- De gestión en general y, particularmente, de recursos humanos.
- De asesoramiento e intermediación financiera y servicios de banca de inversión
- Jurídicos y de consultoría.

El *Consejo Supervisor* puede añadir cualesquiera otros servicios que considere no permisibles y puede, asimismo, otorgar exenciones para compañías específicas o para transacciones especiales, previo análisis de cada caso en particular.

- b) Si cualquier otro servicio, como el asesoramiento fiscal, no se encuentra entre la relación de los ocho servicios prohibidos y no ha sido posteriormente añadido por el *Consejo Supervisor*, dicha actividad puede ser desarrollada por el auditor si previamente ha sido conocida y aprobada por el Comité de Auditoría de la empresa, órgano al que más adelante me referiré.

No obstante, si el Comité de auditoría autoriza la prestación de servicios ajenos a la auditoría por parte de los auditores, la sociedad deberá mencionar ese hecho en su información pública periódica.

Obviamente, los servicios expresamente prohibidos por la Ley no lo están para otra firma auditora que no esté auditando la compañía y, en consecuencia, pueden ser ejercidos por ella.

- c) La Ley determina la rotación obligatoria de los socios de la auditoría, sean los directores o los coordinadores, en un período de cinco años.
- d) En relación con los conflictos de intereses, la Ley señala que una firma de auditoría no puede auditar una sociedad si uno de los administradores de la sociedad emisora -altos directivos, *controllers*, jefes de contabilidad o cualquier otro con una posición equivalente- ha sido empleado de la firma auditora y ha participado en la auditoría de esa sociedad en el año anterior a la iniciación de la auditoría actual.

- e) Los auditores están obligados a informar periódicamente al Comité de Auditoría de la Sociedad sobre los aspectos relevantes que puedan surgir en el proceso de la auditoría

- f) Los servicios de auditoría han de ser aprobados con antelación por el Comité de auditoría de la Sociedad concernida.

## Gobierno y responsabilidad de las sociedades cotizadas

En este apartado de la Ley se integran numerosas normas sobre diversos aspectos del gobierno de las sociedades cotizadas: comité de auditoría, responsabilidad sobre la información contable, devolución de beneficios obtenidos con la venta de acciones del emisor, etc.

Se regulan, en primer lugar, los comités de auditoría, señalando que todas las sociedades emisoras deberán contar con estos órganos que deben ser establecidos por el Consejo de Administración de la Sociedad, entre los miembros de dicho Consejo. Su función es supervisar los procedimientos de contabilidad y la auditoría de la información financiera de la Sociedad (contratar a los auditores, establecer su remuneración, supervisar sus trabajos), y elaborar los informes financieros de la Sociedad. Cuando no exista ese comité en una sociedad, debe entenderse que esas funciones las ejerce la totalidad de su Consejo de Administración.

Como respuesta a las críticas vertidas sobre la no deseada cercanía entre los miembros de este comité y los gestores de la empresa, la Ley establece que todo miembro de este comité debe de ser "*independiente*". Para ser considerado "independiente" es preciso, salvo exención de la SEC, no ser empleado de la Sociedad y no percibir ingreso alguno de la entidad, incluidos los ingresos por servicios de asesoramiento o consultoría no vinculados a su pertenencia a este Comité o al Consejo de Administración.

Sobre dicho Comité cabe hacer, al menos, dos comentarios. Por un lado, la alter-





Como respuesta a las críticas vertidas sobre la no deseada cercanía entre los miembros del *Comité de Auditoría* y los gestores de la empresa, la Ley establece que todo miembro de este comité debe de ser “*independiente*”.

nativa de que sea la totalidad del Consejo quien asuma esas funciones no resulta viable, ya que no parece plausible que todo el Consejo esté compuesto por *miembros independientes*, de acuerdo con los criterios previstos en la Ley. Por otro lado, y volviendo de nuevo al carácter extraterritorial de esta Ley, estos requisitos serán especialmente engorrosos para determinadas empresas europeas en las que en el consejo de vigilancia de las grandes sociedades estén representados los trabajadores, que por definición quedan excluidos del concepto de independencia.

La Ley, inspirada en alguno de los escándalos financieros recientes, contempla la obligación de que todos los comités de auditoría deben establecer procedimientos para la recepción de comunicaciones anónimas por parte de los empleados, en relación con posibles irregularidades en materias de contabilidad o auditoría.

La comisión de auditoría puede contratar asesores y abogados para desarrollar adecuadamente sus funciones.

En otro orden de cosas, la responsabilidad sobre la información financiera de la Sociedad es atribuida al consejero delegado y al director financiero. Ambos deben certificar, para cada informe anual o trimestral, que la información ha sido revisada por ellos y que,

de acuerdo con la información de que disponen, los informes no contienen afirmaciones no veraces ni omiten hechos relevantes, sino que los mismos presentan una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la Entidad.

Además, como más adelante se expone, el Consejero Delegado y el Director Financiero se hacen responsables de la estructura y sistemas de control interno de la Sociedad, así como de su evaluación. A tal fin, tienen la obligación de elaborar un informe en el que se concluya sobre la efectividad de los controles internos implantados. Deben, asimismo, comunicar a los auditores y al Comité de auditoría todas las deficiencias significativas que hayan detectado en la evaluación de dichos sistemas de control interno, así como cualquier caso de fraude o violación de la normativa.

Al objeto de evitar cualquier injerencia en los trabajos del auditor, la Ley prevé que la SEC proponga (no más tarde del 28 de octubre de 2002) y aplique (no más tarde del 26 de abril de 2003) normas para evitar que los administradores o directivos de la Sociedad puedan ejercer una influencia inapropiada sobre los auditores, a efectos de que éstos modifiquen el contenido de sus informes.

Otro de los aspectos relacionados con el gobierno de las sociedades emisoras que ha merecido la atención del legislador es el de la devolución de los beneficios obtenidos por sus administradores o directivos cuando se detecten errores o fraudes contables. Así, se dispone que si una Entidad tiene que rectificar su información financiera por incumplimientos significativos, su Consejero Delegado y su Director Financiero deberán reembolsar a la sociedad emisora los emolumentos variables percibidos por cualquier tipo de compensación, ya sea en dinero, acciones u opciones sobre acciones. Dicho reembolso habrá de realizarse en los doce meses posteriores a la publicación de la información que haya de ser corregida. También deberán entregar a la Sociedad todos los beneficios que hayan obtenido como consecuencia de la venta de valores de la misma.

Asimismo, se prohíbe que los administradores y directivos de la Sociedad negocien sus acciones y obtengan beneficios durante los periodos en que están bloqueados



los valores que correspondan a un plan de pensiones (*pension fund blackout periods*). Si los administradores o directivos contravienen esta prohibición, deberán restituir a la Sociedad los beneficios obtenidos.

Finalmente, en este apartado se contempla la figura del asesor jurídico en su misión de alertar al Director del Servicio Jurídico y al Consejero Delegado sobre posibles violaciones del Derecho de mercado de valores o de los deberes de los administradores. Si las personas a las que informa sobre esas violaciones permanecen inactivas, el asesor jurídico tiene la responsabilidad de acudir al Comité de Auditoría o cualquier otro órgano de la sociedad compuesto por *consejeros independientes*.

Al parecer, la atribución a los expertos jurídicos de esta función de alerta (*whistleblowers*) no ha tenido una buena acogida en este sector profesional.

## Mejora de la información financiera de la sociedad cotizada

Este título de la Ley se dedica a un conjunto de medidas destinadas a aumentar la calidad de la información financiera que la sociedad emisora debe divulgar periódicamente. De ellas, las más destacables son las siguientes:

a) Se especifican algunas normas para asegurar que las operaciones fuera de balance (*off-balance sheet transactions*) queden reflejadas, de manera adecuada, en la información que suministra la entidad. No obstante, la Ley contempla el encargo de un estudio específico sobre estas operaciones.

b) Se establece el principio de que los informes *proforma*, aquellos que voluntariamente prepara y divulga la entidad, no deben contener ningún hecho no veraz, ni omitir ningún hecho relevante cuya ausencia pueda convertir la información *proforma* en engañosa. Asimismo, la información *proforma* debe ser susceptible de ser comparada con la información contable real, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) Se establecen requisitos de transparencia para las operaciones sobre valores realizadas por los administradores, directivos y principales accionistas (los que tienen más de un diez por ciento del capital), quienes deberán presentar declaraciones en la SEC describiendo sus operaciones sobre los valores de la Sociedad *antes del final del segundo día laborable* a contar desde la fecha de la operación realizada. Las declaraciones deberán hacerse en formato electrónico, y la SEC las publicará dentro del plazo de un día desde su recepción. Si la sociedad dispone de una página web, las citadas declaraciones deben ser obligatoriamente publicadas en dicha página.

d) Particular importancia reviste la obligación de incorporar a los informes anuales de la entidad un informe específico sobre el control interno. En dicho informe debe existir un pronunciamiento expreso sobre la responsabilidad que asumen los gestores de la sociedad para establecer y mantener una estructura de control interno adecuada, así como unos procedimientos adecuados para la elaboración de la información financiera de la entidad. En el citado informe, los administradores de la Sociedad deben pronunciarse sobre la eficacia de la estructura de control interno y de los procedimientos para la elaboración de la información financiera.

e) Se insta a las entidades a adoptar códigos de conducta para los directores financieros, al tiempo que se les obliga a revelar si han adoptado dichos códigos o, en su defecto, a indicar las razones por las que han decidido no adoptar esos códigos.

Del mismo modo, las sociedades deberán revelar si en sus comités de auditoría

Particular importancia reviste la obligación de incorporar a los informes anuales de la entidad un informe específico sobre el control interno.





cuentan con al menos un miembro que sea un experto financiero (entendiéndose por tal a quien tiene formación y experiencia en contabilidad o auditoría en relación con sociedades cotizadas). En el caso de que las sociedades no cuenten con dicho experto, deberán indicar las razones de ello.

f) La SEC revisará la información contable de las sociedades emisoras, dando prioridad a aquellos emisores que requieran una reformulación de la contabilidad, que experimenten una volatilidad acusada, que tengan una gran disparidad en su PER o que sean de un tamaño y relevancia extraordinarios.

g) Finalmente, en este apartado de la Ley y de manera poco sistemática, se incluye una prohibición de préstamos por parte de la Sociedad a sus administradores y directivos, lo que, presumiblemente, puede ser una forma de responder a las circunstancias que concurrieron en el caso de una de las empresas implicadas en los recientes escándalos financieros.

## Conflictos de intereses de los analistas

El legislador estadounidense ha decidido abordar el problema de los conflictos de intereses de los analistas y ordena a la SEC que adopte normas reglamentarias en dos vertientes:

a) Para tutelar la objetividad e independencia de los analistas, dichas normas deberán elaborarse conforme a las pautas siguientes:

- Restringir la existencia de controles previos sobre las recomendaciones de los analistas.
- Los resultados de los análisis no deben ser supervisados por personas involucradas en el área de servicios de banca de inversión.
- Evitar que puedan tomarse represalias contra los analistas que emitan recomendaciones contrarias a los intereses de sus empleadores, cuando éstos se dediquen al negocio de banca de inversión.

- Delimitarán períodos en las que los intermediarios que participen en una oferta pública de venta no deban publicar ni distribuir informes de analistas sobre la Sociedad en cuestión.
- Se deberán establecer separaciones entre los analistas de valores y el personal dedicado a la actividad de banca de inversión.

b) Para mejorar la transparencia, deberá aprobar normas reglamentarias que obliguen a los analistas a manifestar en su informe:

- Si son tenedores de los valores objeto de su informe.
- Si su empresa o el propio analista han recibido alguna remuneración de la sociedad emisora objeto del informe.
- Si la entidad emisora ha sido cliente de la empresa durante el último año, en cuyo caso se describirá el tipo de servicios prestados a la misma.
- Si el analista ha recibido en relación con la elaboración del informe alguna remuneración de su empresa basada en la obtención de ingresos por la actividad de banca de inversión.
- Y, en general, cualquier otro tipo de conflicto de intereses.

## Recursos y poderes de la SEC

La Ley contempla un incremento muy significativo de los recursos financieros de la SEC. Así, para el ejercicio 2003, la asignación prevista es de 776 millones de \$, lo que supone un 77,21% de incremento respecto a los fondos del ejercicio 2002.

Por otra parte, además de los poderes adicionales que más adelante se describen, llama la atención el nuevo poder atribuido a este organismo regulador de los mercados de valores, por cuanto tiene la facultad de “vetar” a cualquier persona cuya conducta considere inapropiada o poco ética para ostentar la



representación o ser interlocutor ante el citado organismo.

Entre los poderes adicionales que la Ley otorga a la SEC, destacan los siguientes:

- Solicitar al juzgado que bloquee por 45 días los activos de una sociedad si cree que va a satisfacer pagos extraordinarios, fuera de los habituales, a cualquiera de sus directivos, socios, controladores, agentes o empleados.
- Inhabilitar a cualquier persona que viole las leyes del mercado de valores para ejercer el cargo de administrador o directivo en sociedades cotizadas

## Responsabilidad por fraude criminal y societario

Los últimos cuatro apartados de la Ley se refieren a los aspectos punitivos, mediante el establecimiento de toda una serie de multas y penas por delitos relacionados con las conductas observadas en las últimas crisis financieras.

Se contemplan penas de hasta 20 años de prisión para aquellas personas que alteren, destruyan, escondan o falsifiquen documentos con la intención de impedir un proceso de investigación o que de cualquier otro modo obstruyan una investigación sobre sociedades en quiebra o en crisis financiera.

En particular, los auditores que incumplan el deber de conservar sus papeles de trabajo, durante 5 años a partir del ejercicio en que la auditoría fue concluida, pueden ser castigados con penas de prisión de hasta diez años de duración.

Por lo que se refiere al fraude a los accionistas -un delito concebido en términos deliberadamente amplios, puesto que se define como “defraudar a los accionistas” u “obtener, mediante promesas o afirmaciones falsas o fraudulentas, dinero o bienes en relación con la adquisición o venta de valores”- la Ley impone penas de hasta veinticinco años de prisión.

Los auditores que incumplan el deber de conservar sus papeles de trabajo durante 5 años a partir del ejercicio en que la auditoría fue concluida, pueden ser castigados con penas de prisión de hasta diez años de duración.

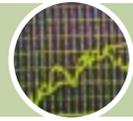
Además, con el fin de que los empleados puedan testificar libremente, se les otorga protección para que colaboren en las investigaciones. En el caso de que se adopten represalias contra esos empleados u otras personas que aporten información, se incurriría en un delito penado con un máximo de diez años de prisión.

Asimismo, se elevan considerablemente las penas por delitos económicos anteriores a la promulgación de esta Ley. Así, el fraude postal y telegráfico pasan de una pena de cinco años de prisión a una pena de veinte años de prisión. Las violaciones de la ley de fondos de pensiones (ERISA) se castigan con penas de hasta diez años de prisión; y la falta de certificación de los informes financieros de las sociedades emisoras con penas de hasta veinte años de prisión, en caso de fraude, y hasta diez años de prisión, en caso de negligencia.

## Declaración del impuesto sobre sociedades

El apartado décimo de la Ley tan sólo contiene una norma que establece la obli-





gatoriedad de que las declaraciones del impuesto de sociedades sean firmadas por el consejero delegado de la sociedad. No es esta obligación una novedad sino más bien se trata de una aclaración de las normas actuales. Sin embargo, la norma no es en absoluto inocente, ya que la consecuencia que se deriva de ella es la aplicación al consejero delegado de todo el régimen de responsabilidad por delitos fiscales.

## Estudios e informes

Además de los estudios ya reseñados a lo largo de este análisis, la Ley Sarbanes-Oxley dispone la realización de una amplia serie de estudios, entre los que cabe destacar los siguientes:

- Sobre la fusión de las sociedades de auditorías y sus repercusiones.
- Sobre las agencias de calificación de riesgos (*credit rating agencies*).
- Sobre los bancos de inversión y su participación en las crisis de Enron y Global Crossing.

Tras este breve resumen de los contenidos de la Ley Sarbanes-Oxley no quisiera terminar estas líneas sin señalar que no pocas de las actuaciones que esta Ley comporta fueron tomadas en nuestro país mucho antes —a decir verdad, hace más de dos lustros— de que la oleada de escándalos iniciada con el caso Enron dañase la confianza en los mercados bursátiles.

En ese sentido, las soluciones contenidas en la Ley que comentamos no aportan instrumentos que se puedan considerar novedosos en orden a garantizar la transparencia empresarial y poner coto a las malas prácticas contables y a las conductas delictivas que han destapado los mencionados escándalos. Más aún, llama la atención que dicha Ley, pese a la diversidad de temas que abarca, se deje en el tintero o pase como de puntillas sobre cuestiones de tan singular relevancia como son las ya famosas *stock options*, que no han sido objeto de una regulación específica, en consonancia con las perturbadoras circunstancias reveladas en los últimos tiempos.

Por lo demás, queda pendiente de medir el alcance de la “extraterritorialidad” que la Ley comporta, cuestión ésta que ha suscitado la natural inquietud, además de un vivo debate, en medios empresariales europeos.

Pues, como ha sido ya apuntado, si no se aprueban exenciones para las sociedades emisoras europeas que cotizan en los mercados estadounidenses así como para sus auditores, unas y otros pueden verse abocados a situaciones muy complejas y delicadas.

Tratar de evitar esas situaciones mediante la adopción de medidas que obstaculicen o impidan la aplicación de la ley, no parece constituir una buena estrategia, ya que podría ser malinterpretado por los mercados, haciendo cundir la sospecha de que existen problemas de transparencia en la contabilidad de quienes se oponen a dicha aplicación. Puestas así las cosas, no hay más salida que confiar en el establecimiento de las más que necesarias conversaciones entre “ambos lados del Atlántico” y en la consiguiente obtención de acuerdos destinados a conciliar y armonizar las situaciones conflictivas que puedan surgir.

Queda la pregunta clave que está sobre la mesa: ¿conseguirá esta Ley devolver la confianza a los inversores?. A mi modo de ver, todavía es pronto para avanzar pronósticos muy rotundos al respecto, máxime tratándose de un asunto sobre el que existen opiniones relativamente encontradas en las dos orillas del Atlántico: desde quienes piensan que estas medidas no son suficientes para recobrar la credibilidad perdida —amén de incorporar una excesiva y no deseada burocracia— hasta quienes piensan que se reducirán significativamente los conflictos de interés.

Sea como fuere, a nadie parece escapársele que, por excelentes que sean los efectos de las medidas legales, la recuperación de la confianza de los inversores depende estrechamente de que se despejen las incertidumbres que todavía se ciernen sobre el crecimiento económico, tanto en los EEUU como en esta Europa que pugna por seguir unificándose, por ampliarse y por afirmar su papel en el mundo actual.



### 3

## Auditoría sin papeles: TeamMate

José Antonio Peláez García-Rico  
Director del Departamento del Sector Público  
PriceWaterhouseCoopers

### Necesidad de optimizar el tiempo de los auditores y maximizar la eficiencia de su trabajo

#### Empieza la revolución

Tradicionalmente, los auditores e inspectores realizan un trabajo que puede considerarse ingrato al ser su principal cometido la revisión de las actividades de otras personas que tienen un trabajo diario, (normalmente administrativo), para ver los posibles errores que hayan cometido o puedan cometer.

Puesto que muchas de las incidencias que se detectan hay que demostrarlas (a nadie le gusta que le recuerden que se equivocó, y es humano rebatirlo), los auditores tienen un trabajo adicional que se revela como fundamental: la documentación de su trabajo en unos papeles que, estando perfectamente ordenados y catalogados, puedan ser utilizados en las discusiones con los auditados, o incluso en un juicio.

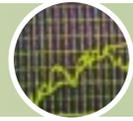
Existe abundante documentación y bibliografía sobre la documentación de los papeles de auditoría y aunque no es este el objetivo de este artículo, mencionaremos como características más deseables que deben cumplir los papeles de trabajo, las siguientes:

- Deben tener un título y una referencia al capítulo o área de trabajo a la que pertenecen.
- Ordenados con una referencia que los identifique individualmente.
- Deben tener la firma del auditor que los ha preparado, así como la fecha en que lo dio por finalizado
- Muchas de las figuras numéricas de los análisis económicos que se realizan deben ser analizadas en otros papeles que se deben referenciar para que se pueda seguir la traza de una cifra.
- Fácilmente legibles y claros.

Además, la documentación de un auditor se puede agrupar en grandes categorías:

- Planificación y programa de trabajo, donde se detallan aspectos del trabajo a realizar como el objetivo de la prueba, la política aplicable en cada tipo de operación y, una vez se ha realizado una prueba en concreto, se debe incluir una descripción del trabajo realizado y la conclusión particular de la prueba.
- Documentación soporte, que incluye tradicionalmente documentos de texto





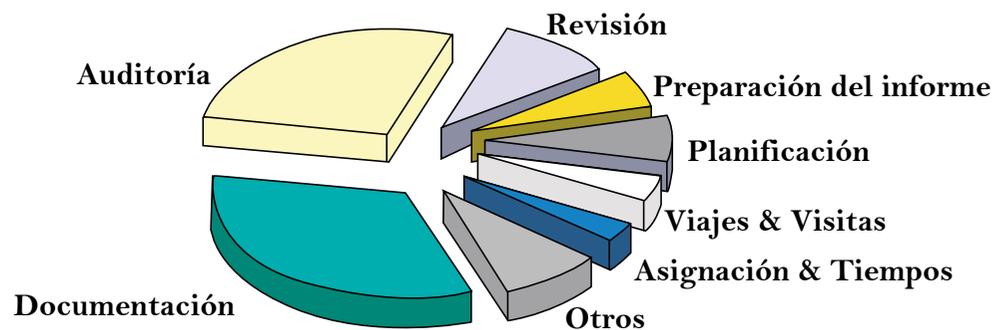
y hojas de cálculo y, más recientemente, presentaciones de PowerPoint o documentos de Acrobat Reader. También se podrían incluir en este apartado notas sonoras tomadas por el auditor o bien documentos escaneados que soportan una evidencia de auditoría sobre una incidencia detectada en la realización de una prueba.

- Notas de seguimiento del trabajo realizado por los auditores, que pueden actuar a modo de recordatorios de aspectos pendientes de documentar o bien como instrucciones adicionales para la correcta finalización de una prueba.
- Documentos de incidencias detectadas durante el trabajo de los auditores, que normalmente recogen, no sólo el aspecto detectado, sino también información muy valiosa como la recomendación efectuada, la respuesta del auditado a la proposición del auditor, la fecha acordada de implantación prevista, el responsable de que la recomendación sea implantada en el plazo previsto, etc.
- Informes emitidos, en borrador o bien definitivos.

La revolución se inicia, como todas, por una presión excesiva sobre algún factor

## Un estudio antropológico revela que buena parte del tiempo de los auditores se invierte en documentar los papeles de trabajo.

determinante en una situación. En este caso, PricewaterhouseCoopers realizó en 1989 un estudio antropológico para averiguar cómo se distribuía el tiempo de sus auditores viendo que se invertía una buena parte de su tiempo en documentar los papeles siguiendo unos estándares de calidad mínimos. Otra porción importante de tiempo, lo dedicaban a la generación del informe de auditoría, que además era fácilmente estandarizable en cuanto a los capítulos a incluir y el aspecto que debía tener, fijándose un estándar a partir de ese estudio.



Además, vieron la necesidad de que todos los miembros de auditoría se pudieran intercambiar entre los distintos trabajos sin que mermara la calidad de la documentación del trabajo.

Adicionalmente se observó que se podía mejorar el rendimiento y la eficacia de los auditores si se mecanizaba el trabajo administrativo que supone la titulación, referenciación de los papeles, la firma, etc.

También se observó que había equipos que incluían unos apartados específicos en la elaboración de su documentación, como por ejemplo cuando se detecta una incidencia, solían incluir un título para la misma, describían el aspecto detectado, la recomendación propuesta para la resolución de la incidencia o bien para corregir la situación que permitía la existencia de errores, mientras que otros equipos incluían además de los mencionados apartados, un apartado para recoger la res-



puesta del auditado y una valoración inicial del coste de implantar la recomendación o la fecha prevista de implantación, intentando medir la urgencia de la misma.

Por consiguiente, se identificaron una serie de requerimientos mínimos para desarrollar una herramienta que permitiera reducir el tiempo dedicado a la documentación de los papeles al tiempo que maximizara la eficiencia del trabajo que realizan los auditores.

Algunos de esos requerimientos se recogen en la siguiente relación:

- Debe ser fácil de usar y de aprendizaje casi intuitivo, para que con unas nociones básicas, una persona que deba utilizar la herramienta se pueda mover con cierta soltura.
- La referenciación y numeración de los documentos debe ser automática para no tener problemas si varias personas trabajan simultáneamente en la misma área de trabajo.
- Que permita incorporar electrónicamente la firma (y la fecha de firma) mediante un clic de ratón.
- La solución debe permitir la implantación de forma rápida y sencilla, ocupando el mínimo espacio en el disco duro de los ordenadores donde se instala. Además, debe comprimir al máximo los archivos para que el tamaño de los mismos sea lo más manejable posible.
- Debe contemplar también algunos aspectos básicos de seguridad, tales como la restricción de acceso a los usuarios no autorizados y la posibilidad de generar copias de seguridad que se puedan almacenar en otros dispositivos distintos del origen del archivo.
- También se perseguía la realización del informe de auditoría, con el detalle de los apartados y capítulos que se definirían en cada caso, de forma automática en un procesador de textos ampliamente implantado en el mercado.
- Debe permitir que los equipos de trabajo puedan realizar su cometido sin interrupciones por parte de los jefes de equipo o directores cuando efectúan la revisión y además, que puedan trabajar tanto en su oficina como desplazados en las oficinas del auditado.

Todo lo anterior fue el inicio de un proyecto que ha revolucionado la documentación del trabajo de los auditores y actualmente, todos los auditores de PricewaterhouseCoopers en el mundo utilizan una sola herramienta electrónica de documentación del trabajo, bajo un único estándar de calidad.

## TeamMate. La base

El citado proyecto cristaliza en un producto llamado TeamMate. Desarrollado en el PricewaterhouseCoopers Global Technology Research and Development Centre, en Silicon Valley, lleva acumulado un esfuerzo considerable (equivalente a unos 60 años de un programador) de análisis y programación, pruebas y mejoras. Desde su inicio, fue merecedor de varios premios internacionales como herramienta innovadora en un mercado que aún hoy en día tiene mucho campo por recorrer. Se trata del primer producto de mecanización de papeles de trabajo de Auditoría Interna basado en Windows, que se conoce en el mundo, lo que le proporciona una ventaja frente a otros competidores. Como premios más importantes cabe citar el recogido como "Custom Developed Technology Solution", puesto que se trataba del único paquete de auditoría seleccionado como uno de los ocho proyectos que accedieron a la final, y el "Microsoft's Innovative Solution Award for Accounting & Auditing professionals". Estos premios refuerzan el compromiso de excelencia y calidad en el desarrollo y evolución de la herramienta por parte de la firma de consultoría líder en el mercado a nivel mundial.

TeamMate se revela como una poderosa herramienta (la más completa actualmente existente en el mercado) para la documentación del trabajo del auditor, que cumple con todos los requisitos mencionados anteriormente. Pero no es sólo eso. Con la práctica, se descubre que TeamMate tiene otras muchas virtudes que permiten no sólo documentar de forma más eficiente el trabajo, sino que también implica un cambio en la mentalidad y la forma de trabajar de muchos profesionales.

Externamente, cuenta con una base de unos 16.000 usuarios repartidos en los cinco continentes, con una herramienta alta-





TeamMate es una herramienta para la documentación del trabajo del auditor que implica, además, un cambio en la mentalidad y forma de trabajar de muchos profesionales.

mente flexible que permite a cada Departamento de Auditoría Interna, aplicar sus propios estándares de trabajo en los ámbitos de su actuación profesional. Las bases de datos comerciales que se utilizan para hacer el seguimiento de su implantación, indican que se incorpora un nuevo Departamento de Auditoría Interna a la familia de usuarios de TeamMate, cada tres días.

En el número de mayo de 2002 de la revista de Auditoría Interna que emite el Instituto de Auditoría Interna de España, D. Javier Faleato escribe un interesante artículo sobre los efectos y el impacto de la implantación de esta herramienta en su Departamento, que ayudó a la consecución de la Certificación del Sistema de Calidad conforme a la norma UNE-EN-ISO 9001, puesto que la Dirección de Auditoría Interna de su Corporación "... *Pensó acertadamente, que una herramienta informática ayudaría en gran medida a la homogeneización de procedimientos y criterios de trabajo; y a día de hoy, ya conseguida la certificación, podemos decir que la informatización nos ha ayudado en gran medida a alcanzar nuestro propósito.*"

La solución adoptada, no obstante, es suficientemente flexible en su concepción como para permitir su elección como soporte de la documentación del trabajo que se realiza en cualquier tipo de auditoría, desde auditorías de corte financiero de filiales o entidades completas, hasta una auditoría de cumplimiento de una normativa o legislación deter-

minada, pasando por auditorías operativas, medioambientales o puramente informáticas, aun las de más novedoso contenido, como de seguridad en Internet o bien de post-implantación de un software ERP.

## La evolución

Esta herramienta, en permanente desarrollo, ha incorporado un sinfín de mejoras en la última versión respecto a la versión inicial, lanzada en 1995. Entre las principales, destacaremos las siguientes:

- Trabajar simultáneamente sobre un único archivo de trabajo, en una unidad de red compartida a la que tengan acceso todos los miembros del equipo. De esta forma, se garantiza una mayor eficiencia y se puede revisar el trabajo más fácilmente. Esta forma de trabajar, además, estimula el ambiente de trabajo y facilita el diálogo entre todos los miembros del equipo de auditores, aumentando de forma notoria sus capacidades técnicas.
- Posibilidad de crear copias parciales de la auditoría (que en el argot de la aplicación se llaman "réplicas") para la realización de pruebas en otras ubicaciones, sin que se interrumpa el trabajo del equipo principal. Estas copias parciales, que pueden abarcar desde una simple hoja de cálculo hasta una auditoría entera, ocupan muy poco espacio y se pueden enviar por correo electrónico a otro miembro del equipo para que lo actualice. Cuando el auditor termina su área de trabajo, simplemente activa una opción de menú que le permite crear un archivo para devolverlo a su jefe de equipo.
- Crear enlaces automáticos entre todos los documentos que se crean. Así, si por ejemplo desde un documento de Word o Excel, en una posición o celda determinada se crea otro documento (otra hoja, o incluso una incidencia), la aplicación genera automáticamente un enlace al nuevo documento y lo referencia.
- Revisar el estado de la auditoría al inicio del trabajo diario, y dirigirnos directa-



mente a las pruebas que tenemos asignadas. En el caso de tratarse de un revisor o jefe de equipo, se puede dirigir a los pasos de programa o documentos que ya se encuentran firmados por los auditores. Esta facilidad es fundamental para reducir el tiempo que se dedica a la revisión, amén de que permite revisar en tiempo real sin interrumpir el trabajo del equipo.

- Utilizar plantillas de documentos genéricos que se pueden copiar en nuestro fichero conteniendo la estructura de las pruebas básicas que solemos realizar en nuestros trabajos, como por ejemplo una carta de comunicación de auditoría o una hoja ya preparada para documentar arqueos de caja o bien análisis de inversiones realizadas por la entidad auditada.
- Se pueden incluir electrónicamente imágenes escaneadas que representen la evidencia de una incidencia que se incluye en el informe, por lo que se reduce drásticamente la necesidad de almacenar papeles físicos para soportar el trabajo del auditor.
- Junto con esta característica cabe destacar la potente opción que se incluye para

la ordenación y filtrado de la información que contiene un archivo de auditoría, desde hojas de cálculo y documentos de texto, hasta incidencias o notas de revisión.

Por ejemplo, en una auditoría basada en un procesador de texto, para un programa de trabajo que contenga ocho áreas de trabajo con diez pasos cada una, tendríamos ocho documentos separados de Word. Un usuario no puede determinar rápidamente información clave como los pasos individuales pendientes de revisar, los pasos para cubrir los mayores riesgos, etc. El contenido de los ocho programas de trabajo no es visible a no ser que lancemos los ocho documentos simultáneamente y manualmente revisemos cada uno de ellos.

En el cuadro adjunto, el programa de trabajo se realiza en tiempo real en una tabla que se puede filtrar con un clic de ratón siguiendo cualquiera de los siguientes criterios:

- Pasos asignados a mí.
- Pasos “listos para revisar”
- Pasos de “alto riesgo”
- Pasos “editados desde la revisión”
- Pasos con la palabra “contrato”

Estado	Incidencias	Sumarias	Pasos	Papeles	Notas
En Progreso	0	22	22	22	0
Preparado	1	0	2	2	0
Pendiente	0	0	0	1	0
Eliminado desde la Revisión	0	0	0	0	0
Eliminado desde Cancelado	0	0	0	0	0
Conflicto	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>22</b>	<b>24</b>	<b>25</b>	<b>0</b>

Interactuar con los otros módulos de la aplicación, que se describen con mayor detalle a continuación:

- **TeamRisk.** Mapa de riesgos para la planificación de los proyectos de auditoría que se realizarán durante el ejercicio.
- **TeamStore.** Repositorio de programas de trabajo y librerías.
- **TeamMate Central.** Repositorio de trabajos realizados y de las conclusiones

alcanzadas e incidencias detectadas que permite realizar un completo seguimiento.

## La evolución continúa

Los módulos mencionados tienen una serie de características básicas que los hacen especiales aun si los tomáramos por





separado. No obstante, se licencian en el mismo documento que TeamMate, pues forman parte de su propia “suite”:

## TeamRisk

Se trata de la última anexión a la familia de productos de TeamMate y se trata de un Sistema Avanzado de Evaluación de Riesgos, que permite evaluar el riesgo que se presenta en todas las Unidades / Entidades de su Universo de Auditoría. Normalmente, en los Departamentos de Auditoría Interna se utiliza para realizar el Plan Anual de Auditoría.

La publicidad indica que trabaja igual que Usted, puesto que se adapta a la metodología de evaluación de riesgos que se esté realizando ya por parte del Departamento de Auditoría Interna. Esta evaluación se realiza mediante una serie de cuestionarios que se pueden ir desarrollando a medida del usuario.

No obstante, incorpora la metodología ORCA® que facilita la identificación de los objetivos del negocio, sopesar los riesgos que amenazan la consecución de los mismos, y le permite asociarlos a cada una de las Unidades de negocio o procesos identificados.

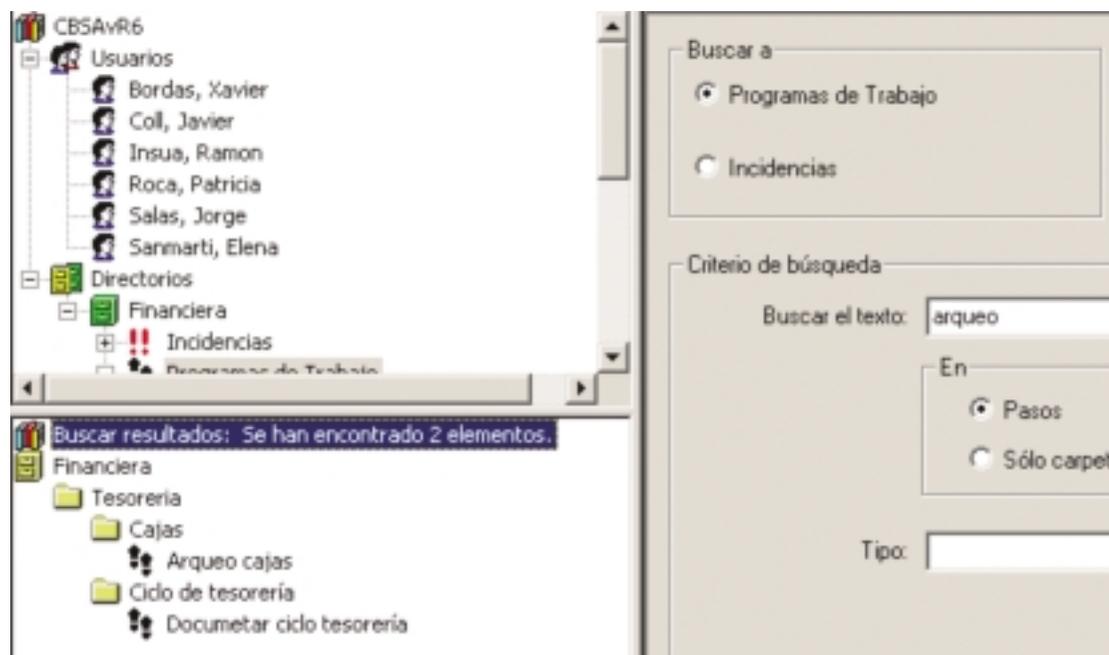
Adicionalmente, permite diseñar la evaluación de riesgos utilizando unas categorías y librerías de riesgos ya predefinidas, o bien adaptarlas a la realidad de la Entidad, decidiendo cual es el mejor enfoque en cada caso.

Otra ventaja añadida es que el sistema genera los informes a nivel resumido o bien de forma detallada, con un amplio espectro de posibilidades de formatos, contenidos, clasificaciones, etc.

Además, permite incorporar también los mapas de “temperatura” de los riesgos analizados, o informes de gráficos. Estas opciones facilitan enormemente la identificación de los riesgos sobre los que se debe actuar con mayor urgencia por no tener adecuadamente cubiertos con controles establecidos por los responsables de las Unidades o procesos de negocio.

## TeamStore

Una de las mayores ventajas de TeamMate es la posibilidad de importar cualquier sumaria o plan de trabajo descrito en TeamMate en el fichero de auditoría que estamos completando en un momento determinado. Con esta característica, podemos incorporar cualquier paso de programa en la





auditoría y personalizarlo (si es necesario) para usar de forma inmediata.

Para realizar el mantenimiento de TeamStore se pueden optar entre varias opciones:

- Directamente desde TeamMate
- Añadiendo registros nuevos directamente desde el programa ejecutable
- Importando archivos tms directamente en la herramienta o bien archivos formateados con el nuevo protocolo estándar de comunicación XML.

Cuando se envían registros desde TeamMate, se pueden crear nuevos directorios que se denominan “armarios”, para organizar mejor toda la información contenida en la biblioteca que representa. Así, cada Unidad de Auditoría Interna puede (incluso protegiéndola con claves de seguridad) disponer de sus programas personalizados, organizados por los tipos de trabajo que realiza habitualmente y otros que pueda compartir de forma genérica con el resto de colegas del Departamento, aunque sean de otras Unidades.

De igual forma, se puede actuar con las incidencias detectadas para mantener una biblioteca de incidencias estándares que podremos usar siempre en el futuro (¿quién no ha utilizado alguna vez una redacción normalizada para indicar que el arqueado de caja no se realiza con la frecuencia debida o bien que no se encuentra firmado?)

Además, el registro de TeamStore puede incluir también la descripción del trabajo realizado en ese paso, de forma que cuando se use en el futuro no tengamos la necesidad de reinventar la rueda. Simplemente se copia toda la información disponible del paso de programa a excepción de la firma (y fecha) de terminación del paso y de su revisión, y la conclusión alcanzada. Lógicamente la conclusión variará en cada oportunidad que realicemos el mismo paso de programa.

También tenemos la posibilidad de convertir cualquier auditoría en una fuente de información para posteriores trabajos, simplemente con una opción de menú: la creación de una plantilla de auditoría nos tomará unos segundos y nos guardará todos los documen-

tos y pasos de programa incluidos en el archivo de origen.

Cuando realizamos la planificación de una nueva auditoría, ¿incorporamos elementos tales como la carta de notificación del trabajo, la Matriz de evaluación de Riesgos, o las actas de las reuniones iniciales de trabajo? ¿Tenemos o acostumbramos a realizar una lista de tareas iniciales cada vez que empezamos una auditoría?. Si hemos contestado SÍ a estas preguntas, la posibilidad de crear estas plantillas de auditorías nos irán como anillo al dedo. Pueden incluir documentos estándar, checklists, los miembros del equipo de trabajo, todos los pasos de programa que solemos hacer en un área determinada, etc. que queramos seleccionar para la auditoría que estamos creando.

## TeamMate Central

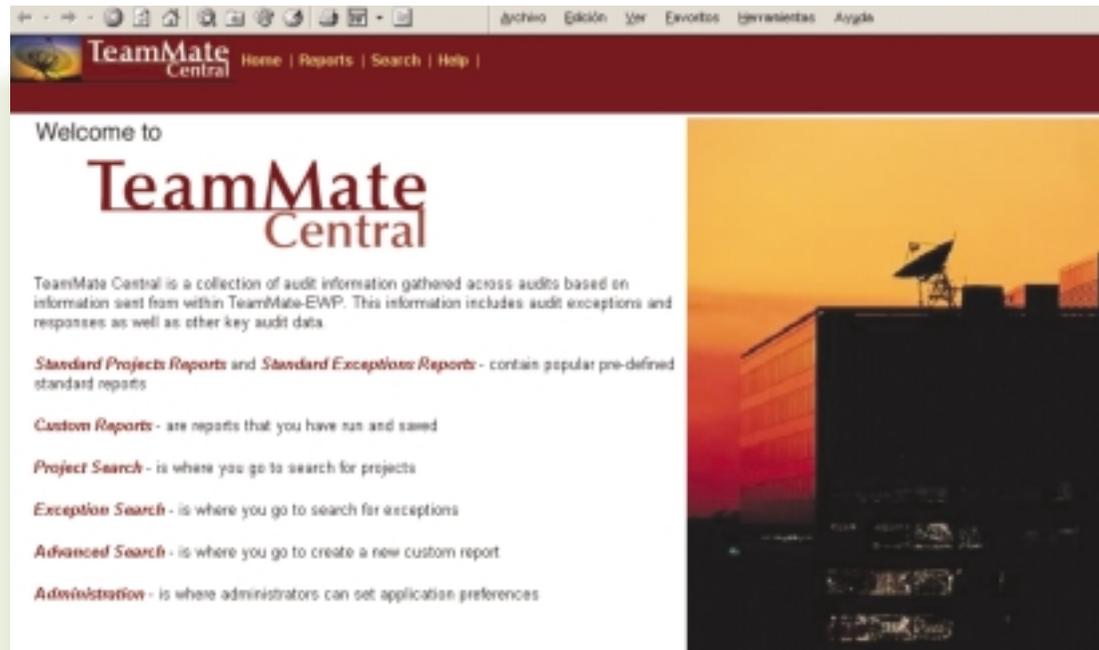
Se trata de un inventario centralizado de información acumulada a través de varios proyectos.

Aunque no contiene los papeles de trabajo en detalle (programas, hojas de cálculo, documentos de texto,...), sí muestra la información básica del proyecto, (lo que se suele incluir de forma general en casi todos los informes de auditoría, como la opinión o el enfoque del trabajo) así como las incidencias y recomendaciones detalladas de cada trabajo de auditoría remitido a este módulo.

El objetivo básico de este módulo es facilitar a quien genera y gestiona los informes de auditoría, una herramienta simple para acceder fácilmente a la información necesaria y para ayudar en la creación de los informes. Permite a este tipo de usuarios un mayor enfoque en los objetivos generales y en la gestión de las auditorías y sus resultados sin necesidad de revisar en detalle estos trabajos.

La información mostrada se puede filtrar por varios campos que forman lo que se denomina el “perfil de la auditoría”, como el tipo de auditoría de que se trata, el tipo de equipo necesario, la clasificación del riesgo antes y después de la auditoría, la opinión general del trabajo, su ubicación, la fecha estimada de emisión del informe, etc.





Tecnológicamente desarrollado en Internet en una nueva arquitectura, su lenguaje de interrogación es muy simple y permite el desarrollo escalado para su integración en TeamMate a medida que el resto de módulos se vayan traspasando a su lenguaje para, en un futuro próximo, alcanzar la integración automática entre los diversos módulos, desde Internet.

está garantizada y todo se encuentra a un clic de distancia.



Pero no nos engañemos, como se indica en el artículo de D. Javier Faleato: *“Tenemos que tener muy claro que al principio, el tiempo empleado para la realización de las auditorías será mucho mayor. Pero tengamos paciencia, porque una vez superada esta fase, comenzará la aceptación de las ventajas del producto. A medida que la gente trabaje con él, se dará cuenta de que todo es más sencillo de lo que parecía, y de que ese bicho desconocido y rebelde llamado ratón nos facilita las cosas en vez de complicarnos la vida. Sin embargo, cuando realmente se apreciarán las ventajas de tener un sistema de gestión del departamento de auditoría informatizado, será cuando la aplicación ya lleve un tiempo considerable rodando.”*

## El proceso de implantación

La mayoría de nosotros ya acostumbraba a trabajar en aplicaciones estándares en el mercado como hojas de cálculo y procesadores de texto, así como al manejo de ordenadores pero la organización de los archivos que se generan durante una revisión, en muchas ocasiones dejan mucho que desear. Con la implantación de esta herramienta la organización de los documentos

Es, desde luego, fundamental tener las ideas muy claras cuando se adopta la decisión de implantar cualquier tipo de herramienta que van a utilizar un equipo de profesionales de distintos ámbitos y perfiles de formación.

A algunos lectores, todo lo explicado hasta aquí les parecerá soberbio, mientras que a otros les parecerá una aventura en la que mejor no embarcarse. Tanto en un caso como en otro, es básico tener una guía personalizada en el momento de abordar la formación del personal que va a sufrir, y al cabo de un tiempo (poco, espero) disfrutar estas faci-



lidades que la tecnología, junto con una buena metodología, nos ponen a nuestro alcance. Por que se trata de eso, tecnología y metodología.

La tecnología aporta las posibilidades, pero la metodología aporta las ideas necesarias para aprovecharla mejor. En la formación de toda herramienta informática converge la necesidad de aprender el uso de la herramienta en sí, con la posibilidad de aprovechar la experiencia que puede aportar un instructor experimentado para la resolución de aspectos que se dan en el día a día de nuestro trabajo, que las herramientas por sí solas no son capaces de solventar.

La personalización de que estamos hablando se traduce en la discusión y acuerdo de los puntos a incluir en el programa de formación, que básicamente incluirá los puntos básicos para el manejo de la herramienta: la preparación del fichero de auditoría, la creación de programas de trabajo, cómo importar pasos individuales de la biblioteca de programas, la documentación de las pruebas realizadas, creación de incidencias, inclusión de notas de seguimiento, elaboración del informe, aspectos de revisión de papeles, cómo utilizar las opciones de búsqueda de documentación ya lista para revisar, elementos ordenados por preparador, editor, etc.

No obstante, debemos tener en cuenta la posibilidad de incluir también otros aspectos como el papel que debe jugar el Administrador de TeamMate si es necesario, preparar un curso para usuarios avanzados que incluya aspectos tales como la programación de plantillas de informes, etc.

Otro aspecto a incluir en este tipo de formación, debemos buscarlo en la deficiencia que puedan tener los potenciales usuarios en el uso de ciertos elementos informáticos como por ejemplo las conexiones de red, creación de una red local de ordenadores que sea capaz de compartir en tiempo real los directorios para poder trabajar en equipo, y que en definitiva, les prepare para que el día de inicio del trabajo en vivo les permita superar con soltura las principales trabas que les puedan surgir.

No obstante, la mejor escuela es siempre la vida, en este caso, el trabajo de

campo práctico se revela como la mejor forma de aprender a exprimir el jugo a este tipo de soluciones que, al igual que sucede con las hojas de cálculo, hay usuarios que las usan para hacer simples sumas aritméticas que son suficientemente largas como para que resulten implantables en una máquina calculadora que no disponga de tira sumadora, y en el otro extremo del universo, nos encontramos con los usuarios que, por puras ganas, habilidades innatas o dedicación, saben realizar auténticos programas en Visual Basic para realizar de forma simplificada los más complejos cálculos actuariales para determinar las provisiones matemáticas correspondientes a una póliza de vida en una interfaz de usuario bien simple.

## Conclusión

Es evidente que el mundo de la auditoría está cambiando en su forma de trabajar, adaptándose a su tiempo. Así lo entienden, aparte de los 16.000 auditores en todo el mundo que tiene como usuarios una única herramienta como TeamMate, entidades mundiales de reconocido prestigio a nivel internacional, presentes en todos los sectores de la economía. Como entidades del Sector Público cabe destacar la NAIC de EEUU, la Comisión del Estado de Texas contra el abuso de las drogas y el alcohol, el Estado de Washington, la Universidad de California, la Contraloría de la República de Bolivia, el Banco de España, etc.

El proceso de implantación de cualquier herramienta informática se puede presumir largo y costoso, pero resulta en este caso, tremendamente sencillo y rápido, reduciendo al mínimo el impacto que tienen en la forma de trabajar del auditor. Aún hoy, muchas personas que se interesan por este tipo de soluciones, no pueden creer que se instalen en apenas tres minutos en un ordenador y que se deba invertir menos de una semana en aprender a usarlo con soltura y convertirse en uno de los auditores de la "nueva era".

No obstante, como muchas cosas en esta vida, es cuestión de práctica y de querer aprender una nueva forma de trabajar más eficazmente aprovechando la tecnología y la metodología disponible hoy en día.





# EXTERNALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

PALOMA MURO AYUSO

Abogada.

Master en Dirección de Asesoría Fiscal por el Instituto de Empresa.

Presidenta del Sector Nacional de la Admón. Gral. del Estado de CSI•CSIF

En primer lugar, debo significar que CSI•CSIF es un Sindicato representativo en la Función Pública y mayoritario en la Administración General del Estado, y como tal ostentamos una responsabilidad ante el colectivo de personal que confía claramente en nuestra cultura de organización y por lo tanto, aceptar la externalización de un servicio público es tanto como asumir una continuada amortización de puestos de trabajo y una peligrosa moda liberal que sustituye la prestación directa de determinadas funciones y servicios cuando se han venido desempeñando por servidores de la Administración, introduciéndose actitudes de desconfianza hacia nuestros profesionales, quienes observan cómo empresas privadas contratadas por el Capítulo II, perciben cantidades, a veces astronómicas, por desarrollar su trabajo en áreas de gestión ya existentes en las distintas Unidades Administrativas de las que ellos forman parte, duplicando el gasto por distintos capítulos presupuestarios y solapando, por lo tanto la duplicidad en la gestión.

En segundo lugar, hay que analizar dentro de los principios constitucionales que rigen el servicio público, la defensa del interés general; término un tanto subjetivo y político, cuando no se concatena con los otros principios rectores del citado texto constitucional. La Administración responde a la



defensa del interés general sirviendo y atendiendo al ciudadano en múltiples gestiones heterogéneas: el medio ambiente, el deporte, la asistencia sanitaria, la educación, la cultura, las prestaciones sociales contributivas o no, la recaudación, la justicia, la seguridad ciudadana, el control financiero, etc..., estos

campos de gestión y de servicios públicos se deben desarrollar con eficacia y eficiencia.

El problema real surge cuando estos conceptos de eficacia y eficiencia mas el principio del interés general quedan de tal forma enmascarados proyectándose erróneamente hacia la opinión pública –al ciudadano– que nuestro trabajo es ineficaz, que somos una fuente de despilfarro, símbolo, a veces, de mala gestión y que estamos dotados de unos sistemas administrativos incomprensibles e inaccesibles [*Informe de la OCDE de 1987: La Administración al Servicio Público*]

Año tras año vemos como nuestras Administraciones están adoptando las costumbres anglosajonas pasando de ser “Estado gestor” a “Estado contratante”, defendiéndose con especial insistencia que la prestación privada de los servicios públicos –su externalización o en su caso privatización– permite lograr un importante recorte de costes, una mayor eficiencia en la prestación, y en ocasiones, incluso una mejora y significativa calidad



de esos servicios [La Desadministración Pública, autor: *F.J. Bauzá Martorell*].

Esta manida descalificación de los últimos años hacia los servidores de las Administraciones Públicas y su justificación presupuestaria de reducir los efectivos de sus Recursos Humanos, y por lo tanto su masa salarial, no se basa en criterios de eficacia y eficiencia por múltiples razones contrastadas:

La contratación de la prestación de servicios cuesta infinitamente más que la gestión directa, ya que la empresa privada repercute en la Administración los costes de su funcionamiento [entre otros, las retribuciones de su personal] que es casi siempre el mismo personal que tiene la Administración contratante, más los beneficios que debe obtener la sociedad mercantil, más el I.V.A. que la Administración asume como consumidor final y que no puede deducirse, siendo otro coste añadido.

La contratación de las funciones en su mayoría, no se acompaña con la reducción o anulación de los medios materiales y humanos del Organismo; luego se paga dos veces por lo mismo, véase como ejemplo en la ejecución del presupuesto de gastos del ejercicio 2001 acumulado de las Entidades Gestoras y Tesorería General de la Seguridad Social, que solo en la contratación de servicios informáticos el gasto fue de 14.737 millones de ptas. Debo resaltar que el total del concepto presupuestario en su clasificación económica -227- es de 67.503 millones con otros múltiples contratos por trabajos realizados por otras empresas y profesionales:

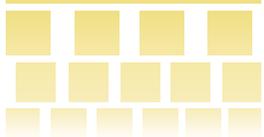
- Informes, dictámenes y honorarios profesionales.
- Estudios y proyectos de investigación.
- Actividades científicas y generales.
- Limpieza y aseo.
- Seguridad.
- Servicios contratados de comedor.
- Servicios contratados administrativos.
- Ayudas y becas de investigación y estudio.
- Servicios de gestión recaudatoria.
- Servicios de gestión de prestaciones.
- Servicios de carácter informático.
- Otros

La penosa realidad del personal informático, tanto de las Entidades Gestoras y Tesorería General de la Seguridad Social, como en el resto de los ámbitos de la Administración General del Estado, consiste en que compartiendo despacho u espacio físico con personal informático contratado por el Capítulo II, de forma cuasi permanente observa que sus retribuciones oscilan entre un 30% y un 40% menos que las retribuciones que rigen en el ámbito de la empresa privada [ver *Convenios Colectivos y su encuadramiento*]. A lo que hay que añadir que la relación jurídica de nuestro personal presenta una especial sujeción con una sola ventaja -la estabilidad en el empleo- asumiendo deberes más gravosos, como un régimen de incompatibilidades, una limitación en sus derechos colectivos y un acceso a la formación profesional basada en criterios objetivos de mérito y capacidad.

Por otro lado, se suscita otra realidad, no pacífica por su fondo, y es la utilización en la externalización de los servicios de claves afectadas de confidencialidad de los usuarios y de esos servicios públicos. ¿Dónde subyace la garantía de la Ley Orgánica 15/1999 de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal?

La eficacia y eficiencia también son cuestionables. *¿Cuántas veces los consultores y directivos de las empresas contratadas solicitan informa-*

**Los Recursos Humanos de la Administración Pública nada tienen que envidiar a los de las empresas privadas, en sus diferentes niveles profesionales y sí en las retribuciones de la privada.**





*ción a las distintas Unidades Administrativas sobre la forma de proceder en la función contratada?.* La gestión indirecta no tiene por qué ser más eficaz que la directa y es imposible comparar su eficacia y eficiencia, ya que no son medibles los mismos indicadores para la obtención del beneficio de la empresa privada, al estar nuestro trabajo sujeto a la garantía del interés general de un estado social al servicio del ciudadano, que representa por su propia naturaleza unos controles burocráticos de legalidad que no son evaluados como en las citadas empresas privadas.

En la gestión en que la actuación privada sea más efectiva y menos costosa se podría justificar –aunque yo no justifico– la contratación de la misma, teniendo por lo tanto sentido la figura del “concesionario interpuesto” [F. Garrido Falla –Privatización y Reprivatización – *Revista de la Administración Pública* nº 129 de 1991]. Habría que ir, según el autor, a cada caso concreto, en la eficacia y la eficiencia, o lo que es lo mismo, en el resultado y el coste, en el interés general pasando del tránsito del Estado gestor al Estado contratante y al Estado fiscalizador, no solo sobre la verificación de la contratación del gasto y su procedimiento, sino de la eficacia y eficiencia de esa contratación en el interés y garantía del servicio público.

En tercer lugar, no existen criterios sólidos sobre una política de personal continuada de servicio público en relación con su misión [funciones a desarrollar], sino que son tantos criterios como titulares de las diferentes Administraciones Públicas:

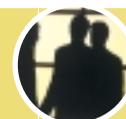
- Administración General del Estado y sus OOAA.
- Administraciones Autonómicas.
- Administraciones y Entidades Locales.

**La contratación de servicios cuesta más que la gestión directa, ya que la empresa privada repercute en la Administración los costes de su funcionamiento, entre otros, las retribuciones de su personal, que es casi siempre el mismo que tiene la Administración, los beneficios que debe obtener y el IVA.**

- Sociedades y Entes Públicos de quienes dependan funcionalmente y su discrecionalidad consiste en someter a sus organizaciones administrativas al funcionamiento del Derecho Administrativo, Civil, Mercantil y Laboral.

Por lo tanto, se llega a la siguiente conclusión: los Recursos Humanos de la Administración Pública nada tienen que envidiar a los de las empresas privadas, en sus diferentes niveles profesionales y sí en las retribuciones de la privada; es responsabilidad de los gestores y del gobierno de turno, implantar mejoras de funcionamiento a nivel interno, con técnicas de gestión rápidas eliminando la disciplina de la rutina y desmotivación, proyectando sinergias y enfoques de trabajo a la obtención de resultados, creando entornos competitivos en todas nuestras Administraciones Públicas, mejorando sustancialmente las retribuciones y en definitiva, servirse de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas 2/2000 de 16 de junio, de forma muy restrictiva.

En definitiva, control por tanto entendido como Autocontrol del interés general.



## ENRIQUE ARIAS Socio de Accenture.

Siempre que en el ámbito del Sector Público se utiliza el término externalización se genera como un resorte automático la polémica sobre privatización y sobre la ineficacia, y falta de actitud de los funcionarios públicos.



ejercicio de la función pública y cuáles, aun formando parte de áreas o programas de indiscutible titularidad pública, tomadas aisladamente, no aportan ningún valor, ni conceptual ni operativo el estar bajo la disciplina y estatuto de “lo público”.

Los lectores de este artículo deben estar seguros que al utilizar la expresión externalización sólo y exclusivamente se refiere a la posibilidad de que tareas que actualmente se están realizando bajo la disciplina de la función pública podrían, y en algunas ocasiones deberían, realizarse bajo los parámetros de la actividad no pública.

Y no se habla de privatización porque la externalización nada tiene que ver con opciones políticas, sino con opciones de gestión, y en ningún caso es objeto de este artículo la discusión sobre la titularidad o no de determinadas responsabilidades de los poderes públicos ante la sociedad.

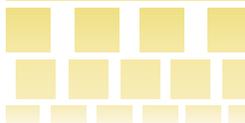
Y no se hace referencia sobre la calidad, preparación y capacidad de los recursos humanos de las Administraciones Públicas porque tampoco es intención de este artículo discernir sobre la carrera administrativa, sobre sus incentivos, sobre sus exigencias ni sobre su control. Además la utilización de este argumento, tanto para apoyar la externalización como para generar una opinión contraria en el colectivo funcional es, en el mejor de los casos, una visión errónea exenta de objetividad y cargada de prejuicios, que impiden el análisis sereno en la búsqueda de atender mejor los intereses generales de la sociedad, a la que todos pertenecemos y en la que todos tenemos responsabilidades.

Por tanto, el objetivo es debatir sobre qué tareas realmente representan el

En este sentido, el papel a desarrollar por el Estado y sus instituciones, debe estar orientado, entre otros, a:

1. Enfocar sus esfuerzos en la creación de un ambiente propicio para el crecimiento económico y en el bienestar general, a través de la formulación y debida implementación de legislación, normativas, marco regulatorio, convenios y tratados;
2. Ajustar su responsabilidad de gestión directa, transfiriéndola hacia la sociedad civil y la empresa privada cuando éstas estén en capacidad de asimilarla de forma eficiente. A cambio, enfocar los esfuerzos en la corrección de las imperfecciones del mercado y de la sociedad, creando eventualmente los incentivos y mecanismos necesarios para generar capacidad en vez de dependencia; y
3. Aumentar su confiabilidad como garante en el trato equitativo ante la ley en todas las esferas de la actividad humana, para que la reducción de su influencia en los dos ámbitos mencionados no resulte en el aumento de los desequilibrios y la injusticia.

Las expectativas de la sociedad en relación con la función de la Administración Pública son cada vez más exigentes. Los





ciudadanos desean y esperan recibir por parte de la misma mejores y más ágiles servicios públicos, sin burocracias ni múltiples interlocutores.

En un estudio<sup>1</sup> realizado por Accenture en el sector público de diferentes países, con más de 700 entrevistas a responsables públicos, se aprecia un importante cambio de pensamiento mundial sobre la forma de provisión de servicios, basado en una nueva relación con el sector privado.

Del mismo se deduce que las Administraciones Públicas están buscando y buscarán nuevas formas de colaboración con terceras partes, compartirán o delegarán, en manos de terceros, tareas relacionadas con la prestación del servicio público, manteniendo como propia la fijación de objetivos y el control de su consecución, lo que se constituye como gestión compartida. Si bien las Administraciones conservarán el control de la prestación de los servicios públicos y la fijación de políticas y planes estratégicos, compartirán su prestación efectiva o la gestión de dicha prestación con el sector privado –gestión indirecta-.

Aunque en el siglo XXI puede resultar un ejemplo simple, no hace muchos años las grandes y pequeñas obras de infraestructuras, no sólo eran decididas por los gobernantes en el ejercicio del poder, sino que incluso su ejecución material empezaba y acababa en el ámbito de los mismos poderes públicos. Hoy nadie se plantea en la ejecución de la política de infraestructuras, una de las de mayor incidencia en el desarrollo y bienestar de una sociedad, que el Estado ejerza funciones diferentes a las de planeamiento, decisión y control y seguimiento, dejando a otros componentes y miembros de la sociedad la ejecución material de aquello para lo que realmente se han creado, preparado y ejercitado en la competencia de su actividad diaria.

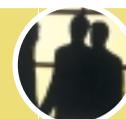
**La expectativas de la sociedad en relación con la función de la Administración Pública son cada vez más exigentes. Los ciudadanos desean recibir mejores y más ágiles servicios públicos, sin burocracias ni múltiples interlocutores.**

Las Administraciones Públicas españolas están inmersas en grandes y trascendentes proyectos de transformación, de los que en parte va a depender nuestro más próximo futuro. Tanto los departamentos ministeriales, como los gobiernos de las Comunidades Autónomas y la propia Administración Local necesitan traducir las ideas, sus ideas o las de otros, en realidades y hechos tangibles.

La historia administrativa española, la interpretación restrictiva de las normas, la presión sobre los gestores y la cultura patrimonialista sobre las funciones públicas hacen que, aún hoy la participación del Sector Privado en la provisión de servicios y en la ejecución y proyectos de iniciativa pública, sea muy restringida y limitada a unas determinadas áreas en las que se ha superado esa barrera histórica y cultural.

“La tendencia de permanente crecimiento del Estado, resistiéndose a ceder funciones que correspondería realizar a la sociedad civil, ha creado en España una cultura de dependencia del Estado en la que ha crecido el paternalismo estatal y ha desapare-

<sup>1</sup> Vision 2010: Forging tomorrow's public-private partnerships. Economist Intelligence Unit -Accenture.



Existen organizaciones públicas que siguen enfocando la prestación de servicios de manera enclaustrada y esclava de los aparatos más tradicionales, derrochando esfuerzos y recursos en tareas que no forman parte de la “esencia” de la función pública.

estructuras administrativas configurando los Estados, y por tanto, la que le da legitimidad y razón de su existencia.

Todos, en lo privado y en lo público, estamos obligados a ajustar nuestras actuaciones al derecho y a los principios de legalidad, aunque existan, en lo público y en lo privado, excepciones que no deben servir para la descalificación generalizada.

Por último, tampoco hay que confundir la externalización con la contratación de determinadas asistencias técnicas realizadas por el Sector Público, y espe-

cido progresivamente el principio de subsidiariedad.”<sup>2</sup>

Bien es cierto que existen algunos, muy limitados, ejemplos que se sitúan a la cabeza de la innovación (destaca la Administración Autonómica y Local de Cataluña), utilizando imaginativamente la mejor forma de aprovechar los recursos propios en una perfecta combinación con la capacidad y competitividad del Sector Privado.

Por otro lado existen, y del mismo nivel que las anteriores, importantes organizaciones públicas que siguen enfocando la prestación de servicios a la sociedad de manera enclaustrada y esclava de los aparatos más tradicionales. Se derrochan esfuerzos y recursos en tareas y actividades que no forman parte de la “esencia” última de la función pública para la que ha sido creada.

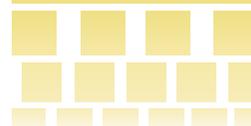
En estos ámbitos, además de utilizarse la ficticia justificación de la pérdida de control, también se utiliza, como argumento en contra de la externalización, los intereses ilícitos de la Sociedad Civil (empresas y ciudadanos individuales) en la provisión de bienes y servicios públicos. Se olvida que es precisamente la propia Sociedad Civil, la que se ha organizado, para su propio servicio, en

especialmente en algunos departamentos de la Administración General del Estado y de ciertos Gobiernos Regionales. Estos tratan de complementar la carencia de recursos humanos con la contratación de personas. Son empresas privadas las contratadas, aunque son personas individuales las que prestan sus servicios bajo la dirección, supervisión y control de los propios departamentos.

Realmente en estos casos, la externalización, entendida como la prestación de un determinado servicio o proceso, no existe. La empresa no aporta sus medios, experiencia y métodos organizativos y únicamente se limita a poner a disposición de la Administración un determinado número de personas.

Es por tanto, una asistencia técnica orientada a la prestación de “horas” o “jornadas” de trabajo que complementan los equipos de personal al servicio de las Administraciones, que en ocasiones bordea el concepto de “cesión de trabajadores”, muy lejos del de “asistencia técnica” -mucho más lejos del de “externalización”- y que ya ha sido objeto de atención por parte de ciertas Intervenciones Delegadas.

<sup>2</sup> La Necesaria Modernización de las Administraciones Públicas. Círculo de Empresarios.





# UTILIDAD DEL CONTROL INTERNO PARA EL CONTROL EXTERNO: PROPUESTAS PARA UNA MAYOR EFICACIA\*

Por JUAN VELARDE FUERTES

Consejero de la Sección de Fiscalización  
Tribunal de Cuentas

## ■ CONTROL EXTERNO, CONTROL REVOLUCIONARIO

El control de los ingresos, gastos y patrimonio del sector público tiene unos precedentes remotísimos, porque la Corona intentó, en lo que podía, no ser burlada por malos administradores. En España, esa fue la raíz de las Contadurías que, asimismo, coadyuvaron al buen orden económico de los Virreinos americanos<sup>1</sup>. Todo experimentó un cambio radical desde el siglo XVII, y no digamos desde el momento en que se produce la transición del siglo XVIII al XIX. En primer lugar, la Revolución Puritana consiguió el predominio del Parlamento sobre la Corona. Fue un antecedente doctrinal muy importante de la Revolución que concluyó con la independencia de los Estados Unidos. En 1789, la Revolución Francesa en buena medida se ampara en la división de poderes de Montesquieu, para lograr que todos los antecedentes revolucionarios citados, desde Cromwell a Hamilton y Franklin, se consolidasen definitivamente de la mano de estos nuevos mensajes que procedían en parte importante de los filósofos

del siglo XVII e incluso de los pensadores del siglo XVI. ¿Cómo no citar por ejemplo, el *Institutio Religionis Christianae*, de Calvino, aparecido en 1533? Acabará así por surgir una nítida división entre los tres poderes —el ejecutivo, el legislativo y el judicial— y una separación muy clara de lo que era propiedad particular del titular de la Corona, y el patrimonio público vinculado a esa Corona. Añádase el criterio de la unidad de caja, que está directamente relacionado con la famosa manifestación de la Nación una e indivisible. Las dos grandes y nuevas instituciones que así van a nacer fueron el presupuesto periódico del Estado y el Tribunal de Cuentas que, en España, sigue a la reforma fiscal de los moderados. Pero la vieja Contaduría servía asimismo, con otras instituciones, al poder ejecutivo para actuar del modo más eficaz posible.

Creo que aquí debo mostrar mi punto de vista con claridad. Toda esa literatura de que el Tribunal de Cuentas procede de la Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla que se remonta a Juan II y 1442 está equivocada de arriba abajo. En realidad esa institución, con otras muchas, es fuente de la

\* Este trabajo intenta ampliar y perfilar mi punto de vista sobre los enlaces entre el control interno y el externo en España. Una síntesis la efectué en *Comparación de seis candidatos a Consejeros del Tribunal de Cuentas (Número de expediente 252/000 001)*. Del señor Velarde Fuertes, en *Cortes Generales. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Comisiones*, sesión nº 4, 26 octubre 2001, VII Legislatura, nº 348, págs. 11.309-11.313, y de modo muy sintético se expone en *Evolución y futuro del Tribunal de Cuentas*, en *Auditoría Pública*, septiembre 2002, nº 27, págs. 18-21. El presente texto ha recibido dos ayudas que lo mejoran extraordinariamente. Los apartados *La colaboración* y *Propuestas para el futuro* se basan, muy esencialmente, en la generosa entrega de un trabajo inicial sobre este asunto, de Julián Máñez Vindel. Todo mi estudio ha mejorado como consecuencia de discusiones de su contenido con José Pascual García, Jesús Rodríguez Moreno de Monroy y José Manuel Pérez Saiz. Estos cuatro altos funcionarios, servidores primero de la IGAE y ahora del Tribunal de Cuentas, aparte de tener una calidad técnica extraordinaria, son un vivo ejemplo de los espléndidos resultados que pueden derivarse de la colaboración entre el control interno y el externo. Por supuesto que todos los errores son de mi exclusiva incumbencia.

<sup>1</sup> Una síntesis de esta situación en América, en la voz La Hacienda Indiana, en Gran Enciclopedia Rialp, 1991, con abundante bibliografía; entre los artículos concretos véase, por ejemplo, José M. Mariluz Urquijo, El Tribunal Mayor y Audiencia Real de Cuentas de Buenos Aires, en *Revista Española de Control Externo*, enero 2000, vol. II, nº 4, págs. 129-156.



Intervención General de la Administración del Estado, si se quiere en línea quebrada. El Tribunal de Cuentas, en cambio, es una institución revolucionaria, radicalmente nueva, que pretende, en el fondo, la superioridad del poder legislativo sobre el ejecutivo. El legislativo, en este terreno de la Hacienda, es el que decide periódicamente qué es lo que se va a recaudar y cómo, y cuánto se va a gastar. La posibilidad de que el ejecutivo ejecute mal este mandato, se vigilará por el Tribunal de Cuentas. Sin división de poderes todo lo que existe es que el Ejecutivo se vigile a sí mismo, cosa que es viejísima, como se ha dicho, y ahí es donde cabe contar todo lo de Juan II y coplas anejas<sup>2</sup>.

Naturalmente esto no quiere decir que no existan precedentes, más o menos confusos. Los alzamientos de los *cabezas redondas* ingleses, o los norteamericanos, o los franceses jacobinos, o los españoles de 1808, sí tenían algún antecedente, más de una vez instintivo, y que va a facilitar las cosas. Por ejemplo, es evidente que puede aducirse como precedente del Tribunal de Cuentas y de la responsabilidad de ejecutar el gasto, la institución de quién vigila, celosamente incluso, el mecanismo de los ingresos y gastos de la Corona. Del profesor Ladero son estos párrafos y unas valiosas matizaciones: “La perduración durante varios siglos de... (un) sistema de hacienda madurado en el siglo XV favoreció la formación de unas mentalidades y usos hacendísticos cuyas consecuencias, a corto y largo plazo, fueron muy importantes. Las exenciones fiscales no fueron sólo un privilegio, sino que manifestaron también, de alguna forma, la realidad del reparto de poder político y control del Estado entre determinados grupos sociales. El predominio de los impuestos indirectos, la falta de participación en las gestiones hacendísticas, provocaron una insolidaridad fiscal inmediata de los individuos y grupos hacia la formación política

en que se movían. Las consecuencias de este fenómeno en la génesis de una conciencia nacional fueron notorias; en Castilla no se produjo un sentimiento de nacionalidad en el que interviniese como factor de importancia, la gestión de los recursos fiscales, por un *país legal*, según ocurrió, por ejemplo, en los reinos de la corona de Aragón. Por el contrario, en la forja de aquel primer sentimiento nacional pero, ante todo, la acción política de los monarcas, y ésta, al tener ya en el siglo XV un alcance y unas finalidades de ámbito peninsular, influyó mucho en el hecho de que el incipiente sentimiento de comunidad nacional castellana se subsumiera en otro más amplio, el español, tal vez antes y con mayor facilidad que en otros países hispanos... El empleo de recursos hacendísticos proporciona ejemplos ilustrativos de la hipótesis que acabamos de exponer... : entre 1495 y 1504, una parte grande de los recursos de la Corona castellana se invirtió en una empresa específicamente catalana, como era la defensa del Rosellón, en torno a Perpiñán. En 1504, concretamente, fueron más de 76 millones de maravedíes, sobre un total de ingresos de la Hacienda real castellana de algo más de 400 millones, es decir, la sexta parte<sup>3</sup>. Todo esto, y lo que sigue, indica que lo principal que se buscaba era que los administradores no cometiesen demasías, y poquísimos era lo reclamado por el pueblo, incluso aunque –caso citado del Rosellón, y podría ampliarse a Nápoles– fuese en beneficio de zonas alejadas de Castilla, aunque ahora vemos que enlazadas en lo hispano, en lo español. Lo que servía la Contaduría Mayor de Hacienda, en el siglo XV y en Castilla es sintetizado así por Ladero: tener “control sobre todos los ingresos y los gastos... (proponer y organizar) el cobro de las rentas y derechos, convocarlo a arrendamiento.. (ordenar) los pagos a realizar...” y fiscalizar “el modo cómo se había realizado la administración de la hacienda”, con la puntualización de que “las tradiciones

<sup>2</sup> Con ello queda claro que discrepo de esa afirmación de José María Fernández Pirla en *El Tribunal de Cuentas de España. Dos lecciones pronunciadas en el Centro de Estudios Constitucionales*. Madrid, mayo de 1987, contenidos en el volumen de José María Fernández Pirla y Pascual Sala Sánchez, *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones, Madrid, 1987, págs. 11-14, de que “el origen del Tribunal de Cuentas de España se remonta a la Alta Edad Media”, nada menos, aunque sospecho que se quiso decir Baja Edad Media, porque ni una sola referencia viene de que ese control o petición de control procediese de alguna institución germánica. Y esto aclara que el heredero de todo eso, el Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII, lo mantuviese este monarca en sus épocas absolutistas. No es nada sorprendente, pues. Por eso creo que de ahí procede el nombre y muy poco más, de la institución actual; véase, de todos modos, José María Fernández Pirla, *El Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII*, Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones, Madrid, 1986. Sí, en cambio, deja todo esto clarísimo Augusto Gutiérrez Robles, *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*, Intervención General de la Administración del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1993, en especial las págs. 33-35.

<sup>3</sup> Cfs. Miguel Ángel Ladero Quesada, *Panorama de la Real Hacienda castellana en el siglo XV*, en *Itinerario Histórico de la Intervención General de la Administración del Estado*, Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, págs. 26-27, trabajo que es hijo directo de la gran obra del profesor Ladero Quesada, *La Hacienda Real de Castilla en el siglo XV*, Universidad de la Laguna, La Laguna de Tenerife, 1973.



sobre la patrimonialidad del reino tenían todavía vigencia y no había distinción neta entre su persona privada (la del Rey) y su actividad pública<sup>4</sup>. Y la Contaduría Mayor de Cuentas es un control *a posteriori*, pero no exactamente un *control externo*. Es *a posteriori* e *interno*, pues como dice Ladero, los ordenamientos de 1437 y 1442 de Juan II se dirigía a “la toma de... (cuentas) a todos los que hubieron tenido a su cargo la administración de dineros pertenecientes a la Corona”<sup>5</sup>. Las Cortes, “reducen... su intervención en las cuestiones fiscales”, a “quejas y observaciones”, y de modo más raro, a informaciones “sobre el estado de ... (la) hacienda” del Rey<sup>6</sup>.

Cuando concluye el Antiguo Régimen, gracias a Antonio Requejo Alonso<sup>7</sup>, podemos efectuar una genealogía de la Intervención General, pero es mucho más oscura en el Tribunal de Cuentas. Como bien dice este autor, es a partir de la Constitución de 1812 cuando el poder legislativo pasa a tener un peso creciente en lo económico y, dentro de él, una serie de organismos, como la Tesorería General, parece que se constituyen en algo así como uno de los puntos de apoyo fundamentales para que, por el artículo 131.16, las Cortes puedan examinar y aprobar “las cuentas de la inversión de los caudales públicos”. Como por el artículo 350, queda encomendada a la Contaduría Mayor de Cuentas “el examen de todas las cuentas de caudales públicas”, da la impresión de que así se pretende cerrar una especie de dominio económico por el legislativo que se inicia con el Presupuesto. El Decreto de las Cortes de 7 de agosto de 1813, determina en su artículo 19 que corresponde a esta Contaduría Mayor de Cuentas, entre otras tareas, “presentar anualmente a las Cortes todas las cuentas del año próximo anterior de que haya dado finiquito, acompañando los estados generales y particulares que haya formado y cuantas observaciones tenga por oportunas, conservando en

su oficina los comprobantes, no sólo a disposición de las Cortes sino de cualquiera de los diputados que desee examinarlos”<sup>8</sup>. Pero esa Contaduría no está vinculada, aunque envíe los datos a las Cortes, al poder legislativo. La Contaduría Mayor de Cuentas, era un trozo del Ejecutivo, que acabó por ser una Sala del Consejo de Hacienda, en virtud del Real Decreto de 11 de agosto de 1814.

Efectivamente, pues, esta Contaduría Mayor de Cuentas preexistía, pero en ese momento constitucional pasa a tener unos objetivos tan nuevos, que es difícil considerar que un hábito tan dispar de los anteriores no altere radicalmente al monje que lleva dentro. Posteriormente, en el movimiento constitucional que de Cádiz procede, “el control económico (por parte) de las Cortes representa una preocupación constante”<sup>9</sup>. Claro que el control por los mismos está siempre confuso, entre otras cosas, porque las convulsiones políticas impiden que exista un trabajo mínimamente serio de enlace Cortes-examen de las cuentas. Requejo Alonso lo dice muy bien: “La efectividad del control de las Cortes viene a ser muy relativa en tiempos de normalidad política, pues las mismas desarrollan una actividad discontinua que se interrumpe durante los periodos de vacaciones parlamentarias y en las suspensiones y disoluciones en tiempos de crisis. Por el contrario, la actividad de la Administración es continua, sin soluciones, por lo que mal puede ser controlada por aquéllas, salvo en los dos extremos donde se inicia y termina el proceso del gasto”<sup>10</sup>. El resumen histórico, la evidencia de los archivos, y la realidad palpable, muestra que “en veintidós años (1812 a 1833 en que falleció Fernando VII) las Cortes estuvieron reunidas solamente seis veces, con lo cual se hacía prácticamente imposible que ejercieran el control económico sobre la Administración del Estado. Y como en 1835 se enfrentó España con la primera guerra civil entre car-

<sup>4</sup> Cfs. Miguel Ángel Ladero Quesada, Panorama de la Real Hacienda castellana en el siglo XV, trabajo cit., págs. 28-29.

<sup>5</sup> Cfs. Miguel Ángel Ladero Quesada, Panorama de la Real Hacienda castellana en el siglo XV, trabajo cit., pág. 31

<sup>6</sup> Cfs. Miguel Ángel Ladero Quesada, Panorama de la Real Hacienda castellana en el siglo XV, trabajo cit., pág. 32.

<sup>7</sup> Cfs. Antonio Requejo Alonso, La Intervención General de la Administración del Estado (1808-1974), en Itinerario Histórico de la Intervención General de la Administración del Estado, vol. cit., pág. 193-697.

<sup>8</sup> Cfs. Antonio Requejo Alonso, trabajo cit., pág. 216.

<sup>9</sup> Cfs. Antonio Requejo Alonso, trabajo cit., pág. 213.

<sup>10</sup> Y no digamos en las épocas de anormalidad, como consecuencia de alteraciones tan esenciales en el régimen político como las sucesiones de absolutismos y constitucionalismos en el reinado de Fernando VII; cfs. Antonio Requejo Alonso, trabajo cit., pág. 214.



listas y liberales que duró hasta el abrazo de Vergara (31 de agosto de 1839), y se suceden periodos transitorios de regencias (María Cristina, 1833-1840) y Espartero (1841-1843), puede afirmarse sin la menor duda que el primer periodo (1808-1850) de los seis en que se divide este trabajo sobre la Intervención General de la Administración del Estado, el control que las Cortes ejercieron fue escaso, limitado y muy poco eficiente”<sup>11</sup>.

Por lo tanto, hasta que no reine la paz y llegue el partido moderado al poder en 1843, con lo que España se vincula a la Revolución Industrial no se puede poner en marcha un sistema tributario eficaz. Además, el poder legislativo, hasta el 13 de septiembre de 1923, pasa a funcionar de modo continuo. Es entonces, de 1843 a 1923, cuando puede hablarse de que existe un control externo, vinculado con el poder legislativo. En resumen, que contemplamos una situación, desde que los Trastámara ponen orden en la Hacienda de Castilla hasta 1808, en la que es ridículo pensar en la existencia de un órgano de control externo. Desde 1808 a 1851, existen balbucesos, a veces apoyados en instituciones viejas, a las que se intenta remozar, pero en vano. El espíritu revolucionario —que procede, no lo olvidemos, de Montesquieu, sobre todo— se manifiesta ya dentro de los moldes suaves del partido moderado. Ahí nace el actual Tribunal de Cuentas y con él, el control externo.

El interno, no. La Administración española existió desde los Trastámara, con bastante eficacia además, y ésta buscó mecanismos continuos de control interno, que en más de una ocasión se relacionaban con la Contaduría Mayor de Cuentas. En la parte final de la vida de esta Contaduría, vemos que surge en ella, naturalmente, una tendencia hacia el control externo, pero de modo muy confuso. Por eso, tiene toda la razón Víctor Manteca Valdelande cuando dice, y no podía manifestar otra cosa: “A comienzos del siglo XIX, como fruto de las nuevas concepciones del espíritu ilustrado y revolucionario, los partidarios del sistema constitucional en España

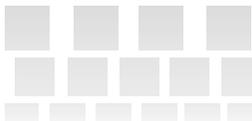
acordaron la configuración del órgano de control externo de la Hacienda vinculado a las Cortes que se iría formando, paso a paso, partiendo tanto de los organismos existentes del Antiguo Régimen como de otros elementos novedosos procedentes de la ideología constitucional”, agregando a renglón seguido: “A mitad del periodo decimonónico quedaron establecidas las bases del Tribunal de Cuentas como órgano de control externo de la Hacienda Pública, asumiendo éste un papel en consonancia con el entorno político, de manera que, en regímenes constitucionales de clara tendencia democrática, el nombramiento de sus miembros se realizaría por las Cortes, como en el caso de los proyectos de ley liberales del Tribunal de Cuentas, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas del Reino de 1871 o en el caso de la Ley del Tribunal de Cuentas de la República de 1934”<sup>12</sup>.

Por supuesto que en ocasiones, disminuye la preocupación en favor de una nítida división de poderes. En esos casos —el de la Restauración es bien claro—, los miembros del Tribunal de Cuentas pasan a ser designados por el poder ejecutivo, pero manteniendo una especie de enlace especial con el poder legislativo, para que éste, en definitiva, sea capaz de culminar el proceso de control de las cuentas. El Real Decreto de 9 de agosto de 1923, —le quedaba a la Restauración una vida de un mes y cuatro días— indicaba en su artículo 2º que “El Tribunal de Cuentas del Reino constituido en Pleno o en Sala ejerce sus atribuciones con entera independencia del Poder Ejecutivo”.

Por supuesto que cabe la posibilidad de que la Contaduría Mayor de Cuentas creada por la Constitución de 1812 hubiera podido tener el papel de un órgano de control externo, pero su pase por la etapa de Fernando VII, se lo hizo perder. Como ya empezamos a apuntar, el control externo se inicia con las reformas de los moderados y con la línea García Carrasco-Mon-Santillán-Bravo Murillo, pero quizás el recuerdo de 1812 estaba presente con toda probabilidad en los *redactores de la nueva Ley*. Los primeros pasos

<sup>11</sup> Requejo Alonso, trabajo cit., págs. 214-215

<sup>12</sup> Cfs. Víctor Manteca Valdelande, Formación del control externo del sector público en la España contemporánea. El Tribunal de Cuentas. Origen y evolución, trabajo presentado al concurso del IV Premio “Mestre Racional” y que, en razón de su contenido, el jurado propuso publicarlo, Sindicatura de Contes, Valencia, 2002, pág. 19. Una síntesis ordenada de la evolución histórica del control de cuentas en España puede verse en María Teresa Ruiz Fraile, Estudio histórico-constitucional del Tribunal de Cuentas, en Asociación de Letrados y Auditores, Crónica 1996-1997, Tribunal de Cuentas de España, Madrid, 1998, págs. 137-163.





de toda esta transformación dieron, pues, en la Constitución de Bayona, pintoresca hija no sólo de nuestros ilustrados que deciden afrancesarse, sino de un radicalismo muy revolucionario francés y de un reaccionarismo bonapartista que no logra separar nítidamente los poderes. En 1812, en Cádiz, todo ello tomaría cuerpo de un modo definitivo.

Tras el referido nacimiento del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General del Estado, la cuestión del patrimonio de la Corona se planteó con virulencia a partir del artículo de Emilio Castelar, *El rasgo*, dirigido directamente contra el mantenimiento, que producía pingües ganancias a la familia de la reina Isabel II, de la confusión entre lo que era propiedad privada del monarca de cada momento, y lo que pertenecía al sector público adscrito a la Corona, para mejorar su eficacia. La unidad de caja había quedado establecida en la Constitución de Cádiz, en el artículo 385.

Todo esto, que como se ve se implantó en el periodo que va de 1812 a 1868 poseía entre otras derivaciones, las exigencias de generar dos instituciones de control del gasto, relacionada la una con las Cortes y la otra con el Gobierno.

Fue en 1847 cuando, para servir al nuevo orden fiscal, se suprimió la Contaduría General del Reino que se sustituyó por la Dirección General de Contabilidad, dentro de los arreglos del aparato fiscal que se desarrollaban por los moderados tras la reforma tributaria de 1845. El artículo 16 del Real Decreto de 11 de junio de 1847 determinaba que “ninguna cantidad podrá recaudarse, ni verificarse ningún pago por cuenta del Erario público, sin la intervención de la Dirección General de Contabilidad o sus subalternos, y ninguna persona que recaude o administre fondos de la Hacienda Pública, dejará de rendir cuentas de la administración a la misma Dirección”. La aparición del Tribunal de Cuentas, como tantas otras novedades en el terreno de la Hacienda pública española, nace pues, como ya se ha sostenido, con la famosa Comisión García Carrasco de 1843, que presidió Javier de Burgos. Por supuesto, el demiurgo es la reforma tributaria de 1845, pero no sólo es

fruto de esta reforma tributaria, sino que también procede del acarreo de materiales muy importantes para desarrollar una Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Fue Ramón de Santillán quien presentó, con estos materiales, como ministro de Hacienda del Gobierno del Duque de Sotomayor, el 26 de febrero de 1847 al Congreso de los Diputados un Proyecto de Ley Orgánica de la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Después, sobre esta base, pero no sólo sobre esta base, Mon encarga a Augusto Ambland un nuevo proyecto. En agosto de 1849, Bravo Murillo sustituye a Mon en Hacienda. El Diputado Polo, el 4 de enero de 1850, en la discusión del Proyecto de Ley de Bravo Murillo, declaró palpablemente la necesidad de esta especie de corte revolucionario<sup>13</sup>: “Hace muchos años que en España existe Gobierno representativo y, sin embargo, el primer derecho, el que forma la base, el que es la esencia de los Gobiernos constitucionales, el derecho que tienen los pueblos de votar los impuestos y aprobar su inversión por medio de sus representantes, ha sido un derecho completamente nulo. En vano ha estado escrito en todas las Constituciones, en vano lo consignaba el Estatuto, la Constitución de 1812, la Constitución de 1837 y la reformada de 1845; no menos, por ello, ha dejado de ser una decepción completa. A la sombra de este estado increíble, estado que dentro de pocos años no sabrán comprender los que vengan a legislar a estos bancos y todos los que examinen la historia de estos tiempos, a la sombra de este estado han pululado los abusos, han crecido, se han hecho fortísimos. Para remediar estos abusos se da la presente ley, y por eso esta ley debe ser fuerte, debe ser muy completa, debe ir directamente a combatirlos; no debe dejar ningún vacío, (ni) el menor motivo para que esos abusos puedan continuar”.

El fruto de todos estos planteamientos fue doble. Por un lado, Bravo Murillo consigue que el 20 de febrero de 1850 se promulgue la Ley de Administración de la Hacienda Pública y Contabilidad General del Estado, o Ley Bravo Murillo-Santillán, y por ley de 10 de julio de 1851, se creaba el Tribunal de Cuentas del Reino, indicando, acertadamente Gutiérrez Robles<sup>14</sup>, “con lo que se

<sup>13</sup> El texto procede del volumen preparado por Rafael Acosta España, Francisco Fernández Ordóñez, et al., Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública, Madrid, 1962.

<sup>14</sup> Ob. cit., pág. 34.



completaban las instituciones que el Estado liberal dedicaba a fiscalizar y controlar su actividad financiera”.

Ha aparecido, *ex novo*, esta institución, sin antepasados, a mi juicio, de ningún tipo. Estará adherido ese Tribunal de Cuentas, como la uña a la carne, a la división de poderes de Montesquieu. Sin el Estado liberal, eso era inimaginable. Aparte queda que, al haberse trabajado sobre proyectos anteriores, que se remontan a la Comisión García Carrasco, y a talantes que luego no se aceptan, sorprendentemente se habla en la Ley Bravo Murillo-Santillán, de la Contaduría General del Reino, que ya era entonces Dirección General de Contabilidad, y anticipándose a lo que sucedería unos pocos meses después, en la Instrucción de 20 de junio de 1850, por la que debería regirse la Dirección General de Contabilidad –que por ese lapsus tuvo que ser confirmada por el Real Decreto de 20 de junio de 1850–, existe un fenómeno de anticipación, al indicarse que esta Dirección General era “la oficina donde se centralizan todas las operaciones de cuenta y razón correspondientes a las rentas públicas, a los gastos públicos, y al Tesoro público, y la encargada de formar y presentar al Ministerio y al Tribunal Mayor de Cuentas, las Generales de todos los ramos de la Hacienda Pública”. Pero en esa Instrucción, quedaba perfectamente perfilada la distinción, repito que esencialmente liberal, entre control interno y externo.

Por otro lado, en la evolución de ambas instituciones vemos dos hitos. El primero, con la aparición del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, que fusiona al Tribunal de Cuentas del Reino y a la Intervención General del Estado. Primo de Rivera fue quien puso en marcha esta decisión, que tenía algunos antecedentes, como señala Fábregas del Pilar<sup>15</sup>: “La comparación de las funciones asignadas a la Intervención General del Estado y al Tribunal de Cuentas, ha conducido a afirmar, por ser hecha superficialmente, que procede suprimir uno de estos dos organismos o, por más exacto decir, que conviene fundirlos en uno sólo, porque sus cometidos se reputan idénticos, o por lo menos coincidentes en muchos puntos, y según las

preferencias u orientaciones de los opinantes, se ha afirmado unas veces que procede suprimir el Tribunal de Cuentas, y otras, la Intervención General. La primera de estas opiniones, o sea, la favorable a la supresión del Tribunal de Cuentas, fue propugnada por la Asamblea general de contribuyentes, celebrada en Madrid el año 1890 y acogida por don Germán Gamazo en el Proyecto de Ley de Presupuestos para el ejercicio 1893-94 presentado a las Cortes, y la segunda triunfó en el Real Decreto de 19 de junio de 1924, por el que fue aprobado el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, dictado en 21 del mismo mes, que desgajó del Ministerio de Hacienda un Centro tan imprescindible para su actuación como lo es la Intervención General. Las dos iniciativas fracasaron a pesar de haber tenido buenos patrocinadores: la de suprimir el Tribunal de Cuentas, en don Marcelo Martínez de Alcubilla, fundador del *Diccionario de la Administración española* que todos nosotros manejamos, y la de suprimir a la Intervención General –que fructificó tardíamente el año 1924–, el ...profesor... José Piernas Hurtado”.

En esta reforma de Primo de Rivera aleteaba la doctrina italiana, en aquel momento subyugada por los puntos de vista doctrinales de Mussolini. También, en tesis regeneracionistas, que por supuesto empapan a Piernas y Hurtado, las cuales buscaban ahorros presupuestarios al suprimir organismos poco eficaces. Es el momento en que se pone en tela de juicio a la burocracia creada por la Restauración y sus organismos, dentro de la crítica, en exceso injusta, que a ésta dirigen los regeneracionistas. Igualmente una mezcla de regeneracionismo y de corporativismo fascista fue la creación, dentro de ese Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, del Consejo Interventor de las Cuentas del Estado constituido por los representantes de las colectividades de contribuyentes, muy en la línea de la ofensiva de las Cámaras de Comercio y el regeneracionismo contra los diversos gobiernos, incluido el Silvela donde estaba de ministro de Hacienda, Raimundo Fernández Villaverde. En la muy crítica exposición de motivos del Real Decreto de 19 de junio de 1924, del Directorio Militar, se dice textualmente: “Fundada esta determinación –la de

<sup>15</sup> Cfs. José María Fábregas del Pilar y Díez de Ceballos, El control de la actividad fiscal del Estado según el Derecho español, intervención en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 8 de febrero de 1956, págs. 37-38.



crear un nuevo organismo- en el aprecio de que el Tribunal de Cuentas del Reino, a pesar de su rancia estirpe, carece de independencia; la Intervención General de la Administración del Estado, de libertad, y la Intervención Civil de Guerra y Marina y del Protectorado de España en Marruecos... (de tener) una dualidad de funciones”.

El artículo 109 de la Constitución de 1931 restablece, como órgano de control externo, al Tribunal de Cuentas, que lleva ahora el genitivo “de la República”. No se pone en marcha hasta que se promulgó la Ley de 29 de junio de 1934. Tuvo una vida brevísima. Todo esto se encontraba dentro de la obsesión de aquellos momentos de aceptación el mito del presupuesto equilibrado y de actuar para que la peseta funcionase dentro de Bloque oro<sup>16</sup>.

La Guerra Civil lo aventó todo. Pero a partir de 1942, con toda la timidez que se quiera, comenzó a esbozarse de nuevo un poder legislativo en las Cortes Españolas. Los pasos siguientes, acentuaban la evolución, a partir del control de todos los poderes en la figura del Jefe del Estado, hacia sistemas políticos de tipo constitucional normal<sup>17</sup>. En ese contexto es en el que renace el Tribunal de Cuentas, por Ley de 3 de diciembre de 1953. En su *Preámbulo* se recoge la que podría denominarse doctrina española tradicional de control dual: “El control de la ejecución del Presupuesto está encomendado en España a la Intervención General y al Tribunal de Cuentas”. Añade a renglón seguido: “Corresponde a la primera la fiscalización previa de los actos administrativos referentes al reconocimiento de los derechos y obligaciones de la Hacienda, la intervención de los ingresos y de los pagos y la interposición de los recursos que procedan para impugnar los acuerdos y resoluciones que se consideren lesivos para el interés fiscal; y al segundo, informar a los Poderes públicos, en las diversas formas y en

las distintas ocasiones previstas por la Ley, respecto al cumplimiento de los preceptos básicos del Derecho fiscal, y la determinación de las responsabilidades que puedan derivar de la gestión del patrimonio público”.

La Constitución de 1978 es clarísima en la vuelta, sin dudas de ningún tipo, a la división de poderes tradicional. Lo aclara en el artículo 136, sobre todo al señalar nítidamente que el Tribunal de Cuentas depende “directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado”. Se alquitaraba así la doctrina constitucional inaugurada por la Constitución de Bayona de 1808, en su artículo 122 y proseguido por la Constitución de Cádiz de 1812, en su artículo 350; la Constitución de 1868, en su artículo 58.5; la Constitución de la II República de 1931, en sus artículos 109 y 120; y la Ley Orgánica del Estado, de 1967, en su artículo 44<sup>18</sup>.

Aparte de este despliegue, no es posible dejar de mencionar dos acontecimientos cruciales. El primero, que desde el momento en que España se integró, a partir del 1 de marzo de 1986, en el ámbito de la actual Unión Europea, la ley básica, aquella que ocupa la cúspide de la pirámide kelseniana, ha pasado a ser el Tratado de Roma, adicionado en sus diversas modificaciones. Todo esto crea una novedad evidente en nuestro sector público. El Tribunal de Cuentas de España ha de tener en cuenta, entre otras cosas, cómo funciona el Tribunal de Cuentas de las Comunidades, creado por el Tratado de Bruselas de 22 de junio de 1975, con toda una serie de modificaciones posteriores<sup>19</sup>. Además de esto, a partir de las Leyes de creación, en 1984, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y de la Cámara de Comptos de Navarra, casi todas las Comunidades Autónomas o han pasado a tener órganos propios de control externo o están en vías de disponer de ellos

<sup>16</sup> De las consecuencias de todo esto me ocupé en mi ensayo sobre Azaña que acabo de entregar a Ediciones B.

<sup>17</sup> Cfs. en este sentido a Rodrigo Fernández-Carvajal, *La Constitución Española*, Editora Nacional, Madrid, 1962. Téngase en cuenta que entonces el Jefe del Estado, además de las Cortes Españolas, tenía poder legislativo. Por eso, el que dependiese de él el Tribunal de Cuentas del Reino, dentro de aquella estructura constitucional, tenía lógica.

<sup>18</sup> Los textos de estos artículos en José Antonio Pajares Giménez y Javier Medina Guijarro, *Tribunal de Cuentas. Documentación comunitaria y legislación estatal y autonómica*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, pág. 25

<sup>19</sup> Cfs. El apartado El Tribunal de Cuentas: su consolidación estatutaria, elaborado por Nicole Stuffiel Vallotton, para la obra dirigida por Marcelino Oreja Aguirre, *El Tratado de Amsterdam de la Unión Europea. Análisis y comentarios*, vol. I, McGraw Hill, Madrid, 1998, págs. 522-529. Existe también una monografía de G. Orsen, *La Cour des Comptes des Communautés Européennes*, París, 1983. En el volumen II de la obra dirigida por Marcelino Oreja Aguirre, en las págs. 189-191, aparece la redacción exacta del artículo constitutivo de la Unión Europea que afecta al Tribunal de Cuentas.



con cierta rapidez. Agreguemos que tanto el desarrollo económico español, como las exigencias de la incorporación de nuestra moneda a la zona del euro están exigiendo un fuerte despliegue legislativo por parte del Ministerio de Hacienda, que aún no ha culminado, y que abarca, tanto a la Administración central como a las autonómicas y las locales. Simultáneamente, las cuentas del sector público han de estar de acuerdo con el SEC-95. Finalmente, se ha creado el Consejo Consultivo de Privatizaciones (CCP), como consecuencia de la confusión existente en junio de 1996, para “incrementar el sistema de garantías en los procesos de privatizaciones”. El Consejo está constituido por un Presidente y un máximo de ocho consejeros, y elabora informes públicos en los que analiza, *a priori*, la adecuación de cada operación privatizadora respecto a los principios de publicidad, transparencia y concurrencia. Naturalmente, en relación con su vinculación con los mercados bursátiles, la Comisión Nacional del Mercado de Valores efectúa una labor de control complementaria<sup>20</sup>

Superpuesto a todo esto, se encuentra otra cuestión, que puede ser de mucho calado. La división de funciones en el Estado moderno es una cosa, y otra la división de poderes. En España, la constitucionalización, y la fuerza evidente –y muy conveniente en principio, para una apacible vida democrática– de los partidos políticos, levanta más de una interrogación sobre el tipo ideal soñado por Montesquieu en el tan mencionado *Esprit de lois*. No quiero avanzar por ahí, porque no es mi especialidad, pero sí procuro seguir atento, tanto al juego creciente de los partidos políticos, como ante aquellos intentos –el último, el que, con mala traducción se llamó en España, hace pocos años, *neocorporatismo*– de reducir de algún modo el papel de los partidos y alzaprimar el de los diversos grupos de presión. Debo señalar que, desde el punto de vista económico, sería peor el remedio que la enfermedad, sobre todo porque ésta no es precisamente grave en ninguna parte, salvo quizá lo sucedido en Italia cuando quebraron todos los grandes partidos a causa de la corrupción. Finalmente, dentro de la Intervención General ha aparecido la Oficina

Nacional de Auditoría, ONA, es decir, un complemento exigido por la considerable ampliación del ámbito del sector público.

La complejidad y amplitud extraordinaria de la información que así se recibe exige emplear medios adecuados para coordinar estos esfuerzos y así ampliar la recepción de las informaciones que llegan tanto al Tribunal de Cuentas como a la IGAE. Todo ello puede ser convenientísimo para el buen funcionamiento de nuestra vida económica, recogida, además, por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Esto enlaza con la cuestión muy importante de la globalización. Como ha señalado Ubaldo Nieto de Alba<sup>21</sup>, “la globalización es un proceso irreversible y complejo debido no sólo a la internacionalización de los mercados (financieros y económicos), a la información y al progreso tecnológico, sino también, a las exigencias ecológicas y, especialmente, en materia de derechos sociales y de derechos humanos”

Todo esto ha de partir de un dato: el que “a la era de la información le está sucediendo la era de la complejidad. La información del entorno, realimentada cada vez más por actos de esa *red* que constituye la economía global, se torna variable endógena, generando fluctuaciones que, en lugar de regresar, se amplifican, invadiendo el sistema global y dando lugar a turbulencias que durante mucho tiempo se han venido identificando con crisis globales o sistémicas”. Esto, es; “el sistema ya no puede gobernarse con las estrategias propias de la economía del equilibrio”<sup>22</sup>.

Con todo esto a nuestra disposición resulta evidente que muchos de los modelos de gestión, y de control, de la economía de lo simple, tengan que dejar paso –dice Nieto de Alba– “a una gestión y control estratégicos, en los que se asuman los valores de la tercera generación de la economía: creatividad, flexibilidad, aprendizaje e integración; valores ascendentes y descendentes, donde los principios morales del sistema, por un proceso de retroacción –*feed-back*–, alimentan las bases éticas y morales de toda la organización, y donde el futuro pase a ser creación... Se trata

<sup>20</sup> De esta cuestión me ocupo en el artículo que he entregado para el Libro Marrón 2003 del Círculo de Empresarios.

<sup>21</sup> En su conferencia Gestión, integración y globalización, Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de Barcelona, 16 de diciembre de 1999.

<sup>22</sup> Ubaldo Nieto de Alba, conferencia cit.





de un control –el que esto requiere– que tiene relación con la creación de nuevas situaciones y que requiere cuestionar valores y culturas predominantes. Al mismo tiempo, hay que practicar el control ordinario, que debe modificarse para no obstaculizar el proceso de aprendizaje complejo y no frenar la velocidad del cambio”<sup>23</sup>, porque no podemos olvidar que en España es ahora también cuando comienzan a debatirse estas cuestiones.

Todo esto, que mezcla talentos del sector público y del privado, debería ser objeto creciente de atención tanto por los órganos de control externo como por los de control interno, y de colaboración íntima entre ambos, con plena convicción de que van a ser mirados con recelo tanto por multitud de fuerzas del mundo privado, como por los que se refugian en la herencia de viejas utopías, más o menos adaptadas a los nuevos tiempos. Esas separaciones van a ser muy difíciles de superar, porque en la típica cultura de masas que empapa a todo esto, brilla por su ausencia toda reflexión moral profunda. La filosofía, la teología, son disciplinas orilladas en cuanto de ellas se pueda derivar alguna exigencia que amenace un aparente paraíso terrenal construido en grado notable dentro de un mundo de fraudes y corrupción. Prometeo ha robado el fuego, se ha unido a Dioniso y ha incendiado, entusiasmado, a toda la Tierra, en vez de utilizarlo para el hogar, para la fragua, para la alegría de cualquier noche de verano.

Pero, por lo menos, es preciso poner en forma al sector público, a través de una mejora en la eficacia de la colaboración entre los órganos de control interno y los de control externo.

## ■ LA COLABORACIÓN

En un tríptico que redacté como programa del encuentro que se celebró en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo<sup>24</sup> incluí un párrafo que sirvió de embocadura al

excelente trabajo de Alicia Díaz Zurro, *El Control externo desde el Control interno*<sup>25</sup>: “La Intervención General de la Administración del Estado, en sus labores de control interno ha desarrollado una labor encomiable, incluso creando nuevas realidades investigadoras, que mucho debe ayudar a la labor del control externo del Tribunal de Cuentas”. A ello añadió Alicia Díaz Zurro otro del presidente del Tribunal de Cuentas, Ubaldo Nieto de Alba, en su participación en las jornadas de la IGAE celebradas en 1999 en conmemoración del CXXV aniversario de su puesta en marcha, por el Decreto de 7 de enero de 1874<sup>26</sup>, de acuerdo con el desarrollo de la ley de Administración y Contabilidad de 25 de junio de 1870, fruto de los trabajos previos, en el Sexenio Revolucionario, de dos ministros de Hacienda del periodo: Constantino Ardanaz y Laureano Figuerola, aprobada cuando éste era ministro. Señaló Nieto de Alba: “En estos momentos en que la integración y la descentralización exigen tanta cooperación, es necesario impulsar el acercamiento de las distintas instituciones de control para abordar eficazmente los nuevos problemas y perspectivas en la globalidad. Este aniversario es un buen momento para señalar la necesaria cooperación entre todas las Instituciones de Control, sin prejuicios ni corporativismos, por lo que, como Presidente del Tribunal de Cuentas, quiero expresar la mejor disposición para que nos adentremos en el estudio de las soluciones para nuestras nuevas realidades y problemas, en el convencimiento de que nos lo van a agradecer los contribuyentes y, quizá, nos feliciten los ciudadanos”.

El magnífico trabajo de Alicia Díaz Zurro contempló el panorama de la posible colaboración dentro de una coyuntura histórica y económica en la que aparecen tres grandes elementos claves: el primero, “mayor preocupación social y creciente exigencia de legalidad, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, que nos obliga a avanzar en la depuración de los sistemas de control para el análisis de la eficiencia, eficacia y la economía de la gestión pública, cuyas peculiaridades, con objetivos que van más allá de

<sup>23</sup> Ubaldo Nieto de Alba, conferencia cit.

<sup>24</sup> Santander 2002. Encuentro. El Tribunal de Cuentas ante el nuevo siglo (20 años de Ley Orgánica), UIMP, Palacio de La Magdalena, 2002.

<sup>25</sup> En breve aparecerá en la Revista Española de Control Externo.

<sup>26</sup> Véase en Diccionario de Alcubilla, 5ª edición, tomo V, pág. 1.005.



la mera obtención de beneficio económico, imponen la necesidad de buscar herramientas de control especialmente adaptadas a esa particular gestión”; el segundo, “la preocupación ante el déficit público y el consecuente esfuerzo en el saneamiento de las finanzas públicas y en el logro de la estabilidad presupuestaria, que se refuerza con la aprobación de las Leyes de Estabilidad, exigen unos sistemas contables públicos que faciliten información suficiente, adecuada y fidedigna sobre la actividad financiera y presupuestaria y que permitan que ésta sea verificable para garantizar el seguimiento de los objetivos de estabilidad y su medición”; el tercero, “el proceso paralelo de descentralización, mediante las transferencias de competencias desde el Estado hacia las administraciones territoriales, con el de integración en el marco de la Unión Europea, que implica la coexistencia de una multiplicidad de agentes gestores y de órganos de control que deben guiarse por una actuación coordinada, ya que la complejidad de la gestión no puede en ningún caso justificar la ausencia de racionalidad en la actividad del sistema de control de la actividad financiera pública”.

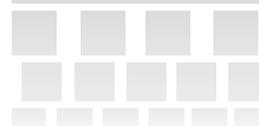
Intentemos ahora, con todo este amplio fundamento, dar un paso más, contemplando el problema con una fuerte carga derivada de las propias perspectivas del Tribunal de Cuentas. En este sentido, no es malo comenzar por el artículo 9.1 del Real Decreto 1330/2000 que señala que la IGAE tendrá a su cargo el ejercicio de las siguientes funciones y competencias que se derivan de la normativa vigente: a) el control interno, mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero, de acuerdo con lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y en el Real Decreto 2188/1995; b) la dirección y la gestión de la contabilidad pública, de acuerdo con los artículos 125 y 126 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria; c) la formación de las cuentas económicas del sector público, de acuerdo con los artículos 126 y 139 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria; d) el asesoramiento de los órganos de gestión derivado de sus funciones de control; e) la gestión de la información económico-financiera derivada

del ejercicio de sus funciones contables y de control, f) la relación con las Haciendas territoriales a los efectos de la información contable que deben remitir para que la IGAE pueda elaborar las cuentas económicas del sector público; g) el auxilio y colaboración con la Administración de Justicia en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos de carácter económico; h) la planificación, diseño y ejecución de la política informática de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.

Aunque todas estas funciones son importantísimas, las dos primeras tienen especial relevancia para el objeto de este trabajo, porque su ejercicio por la IGAE repercute significativamente en el desarrollo de sus propias funciones por el Tribunal de Cuentas, que, de conformidad con el artículo 2 de su Ley Orgánica son: a) la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público; y b) el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren quienes tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Una comparación entre las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas, pone de relieve que sólo la de control interno de la IGAE y la fiscalizadora del Tribunal tienen entre sí puntos de coincidencia. Las restantes son exclusivas de una u otra institución, lo que no significa, como se demostrará posteriormente, que no tengan influencia unas en otras. No es malo señalar que el *Diccionario terminológico de la IGAE*<sup>27</sup> define el control interno aquí considerado como “aquel que se realiza por órganos de la propia Administración”, añadiendo que el “control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal se realizará mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero”. De otro lado, a partir de los correspondientes textos legales, define la función interventora como “aquella que tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o

<sup>27</sup> Cfs. IGAE, *Diccionario terminológico*, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, págs. 82, 83 y 126.





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 a cada caso”; y el control financiero del sector público como “conjunto de procedimientos que tienen por objeto verificar que la situación y funcionamiento en el aspecto económico-financiero del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia”. Pongamos esto en relación con el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (2/1982, de 12 de mayo), y de esta especie de contraste de las respectivas funciones de control o fiscalización de ambas Instituciones, se desprende que:

- 1) El control interno desarrollado por la IGAE recae sobre el sector público estatal, mientras que la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas alcanza a todo el sector público.
- 2) Existe una completa coincidencia en lo que atañe a los objetivos perseguidos, o ámbito objetivo, ya que en las dos instituciones se persigue el comprobar que en la actividad económico-financiera pública se cumplen los principios de legalidad, economía, eficacia y eficiencia.
- 3) El control ejercido por el Tribunal de Cuentas es consuntivo o posterior, es decir, recae sobre la actividad económico-financiera una vez que ya ha sido realizada, mientras que el de la IGAE es previo (función interventora) y también posterior (control financiero).

Podría, pues, decirse que el conjunto intersección de las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas está conformado por el control posterior de la actividad económico-financiera del sector público estatal, campo en el que si no se actúa de forma coordinada podrían producirse diversos inconvenientes, que podrían acabar despertando las viejas voces críticas de la existencia poco explicable de dos órganos públicos de

control, las de los Martínez Alcubilla, los Gamazo, Primo de Rivera o Calvo Sotelo. Las reformas operadas, de un lado por la Ley General Presupuestaria Barea de 1977, en lo que se refiere a la atribución a la IGAE de dos nuevas modalidades de control -el financiero y el de eficacia- que Augusto Gutiérrez Robles califica como “verdaderas innovaciones de la Ley General Presupuestaria en el ámbito del control”<sup>28</sup>, y de otro por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en cuanto a la redefinición de la función fiscalizadora que venía desarrollando, exigen que en la actualidad deba hacerse un esfuerzo común para que siga siendo válido el juicio del que fuera Interventor General de la Administración del Estado, José María Fábregas del Pilar: “A mi entender, el Tribunal de Cuentas y la Intervención General no tendrán en su actuación puntos no ya de colisión, pero ni aun siquiera de interferencia, y podrán borrar hasta la apariencia de duplicar sus funciones sobre los mismos objetos, si se colocan en el lugar que les corresponde”<sup>29</sup>. Procuraré más adelante contribuir a actualizar ese planteamiento del prestigioso Fábregas del Pilar.

Por tanto, hay que preguntarse si el control interno desarrollado por la IGAE es útil para el control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas, o si, por el contrario, su existencia es indiferente o perturbadora para el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal.

En primer lugar hay que plantear la cuestión respecto a la modalidad de control interno denominada función interventora. Como respuesta a ella, puede afirmarse que la existencia de la función interventora es de una gran utilidad para el ejercicio de la función fiscalizadora: la función interventora ejercida por la Intervención General y por sus Interventores Delegados en la Administración del Estado y en sus Organismos autónomos, constituye un elemento esencial del sistema de control interno de estas entidades, entendido, según el citado *Diccionario terminológico de la IGAE* como “conjunto de medidas, métodos y procedimientos establecidos por la entidad con la finalidad de salvaguardar sus activos y recursos, asegurar la fiabilidad e integridad de la información y el cum-

<sup>28</sup> Cfs. Augusto Gutiérrez Robles, ob. cit., pág. 318

<sup>29</sup> Cfs. José María Fábregas del Pilar y Díaz de Ceballos, ob. cit., pág. 38.



plimiento de toda la normativa aplicable, así como garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos y el logro eficaz y eficiente de las metas y objetivos establecidos en los programas<sup>30</sup>. Pues bien, la fortaleza y seguridad de que la función interventora dota al sistema de control interno de las entidades intervenidas, hacen posible, de acuerdo con los principios y normas de auditoría, una notable disminución de las comprobaciones a realizar por parte del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, al disminuir significativamente el riesgo de anomalías en las operaciones intervenidas.

La manifiesta utilidad de la función interventora para la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, en definitiva, tiene su fundamento en que constituye una garantía de regularidad en la gestión. La función interventora ha tenido sus detractores y sus defensores. Se ha dicho frecuentemente que tiene un efecto negativo en la gestión, porque la condiciona y le resta agilidad, y que debería ser el gestor el que, bajo su responsabilidad a exigir en su caso en momento posterior, tomase las decisiones pertinentes sin control previo. Pero la realidad es que sin este control se adoptaría probablemente un gigantesco cúmulo de decisiones erróneas o irregulares de muy difícil reparación ulterior. Como escribe José Pascual García, “la idea sobre la que la técnica interventora se ha construido es la desconfianza hacia el gestor. Por ello dicha técnica, que es la manifestación primaria y básica del control, se basa en un mecanismo también elemental: que las decisiones de gasto y las órdenes de pago no se dejen a la libre voluntad de una única persona. Lo que el ordenamiento presupuestario pretende para garantía de los intereses de la Hacienda Pública, es la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica. Como acertadamente aclara el RD 2188/1995, no se trata de que la opinión del interventor prevalezca sobre la del gestor (art. 7.4). Lo que ocurre es que la competencia para decidir en caso de disconformidad se traslada a los órganos superiores, que dictarán resolución a la vista

de los criterios discrepantes de los órganos inferiores”<sup>31</sup>.

Aceptada y ponderada la utilidad de la función interventora, procede ahora preguntarse por la de la otra modalidad del control interno ejercido por la IGAE, es decir, por la del control financiero que, como se ha dicho anteriormente, es concurrente con la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

Ante todo hay que subrayar que el control interno ejercido por la IGAE, según se encuentra actualmente concebido, no sería completo, tanto en su ámbito objetivo como en su ámbito subjetivo si no estuviera sustentado sobre los dos sólidos pilares de la función interventora y del control financiero; de ahí que se puedan considerar acertados los cambios introducidos en la Ley General Presupuestaria Barea de 1977 y en sus modificaciones posteriores. Por otro lado, el ejercicio por la IGAE del control financiero y por el Tribunal de Cuentas de la función fiscalizadora, no puede ir en manera alguna en detrimento de las respectivas competencias. Pero dicho esto, hay que subrayar también que el desarrollo por parte de las dos instituciones de estas actividades sin fórmulas de coordinación, podría producir efectos negativos a los que se hará referencia en la parte final de este trabajo. Por el contrario, se considera que una adecuada cooperación en este campo, podría ser muy útil y fructífera para las dos instituciones.

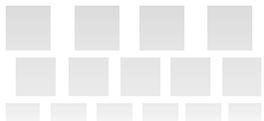
Otra función importantísima de la IGAE es la función contable, que aunque en algunas fases históricas ha estado desligada de la de control, es opinión generalizada que debe ir unida a ella. Los argumentos de Augusto Gutiérrez Robles, apoyado en Arévalo y José María de Retes, son muy fuertes en este sentido<sup>32</sup>. Plantear la necesidad de enlazar contabilidad y control en estos momentos en que se percibe el caos originado en el funcionamiento de la economía por la aplicación fraudulenta de la contabilidad en todo el mundo occidental, parece evidente.

De acuerdo con el artículo 125 del Texto Refundido de la Ley General Presu-

<sup>30</sup> Ob. cit., pág. 83.

<sup>31</sup> Cf. José Pascual García, Régimen jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control, 2ª edición, Ministerio de la Presidencia. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2002, pág. 686.

<sup>32</sup> Cf. Augusto Gutiérrez Robles, ob. cit., pág. 195.





puentaria, la IGAE es el Centro directivo de la contabilidad pública, y como tal le corresponde: a) Someter a la decisión del Ministro de Hacienda el Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarán las Corporaciones, organismos y demás Entidades incluidas en el sector público, según sus características o peculiaridades; b) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria con el fin de regular la rendición de las cuentas por las entidades integrantes del sector público estatal, pudiendo dictar instrucciones y circulares en esta materia; c) Aprobar los Planes parciales o especiales de contabilidad pública que se elaboren conforme al Plan General; d) Inspeccionar la contabilidad de los Organismos autónomos y de otras entidades sujetas a contabilidad pública.

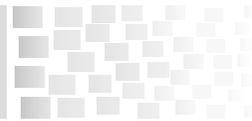
Por otro lado, de acuerdo con el artículo 126 de la misma disposición legal, corresponde a la IGAE como centro gestor de la contabilidad pública: a) Formar la Cuenta General del Estado; b) Preparar las cuentas que deben rendirse al Tribunal de Cuentas; c) Gestionar la contabilidad de la Administración General del Estado; d) Centralizar la información deducida de la contabilidad de los Organismos, Entidades y agentes que integran el sector público; e) Elaborar las cuentas económicas del sector público de acuerdo con el sistema europeo de cuentas nacionales, en la actualidad el SEC-95; f) Vigilar e impulsar la actividad de las oficinas de contabilidad existentes en todos los Departamentos y Organismos del Estado en que el servicio así lo aconseje, las cuales estarán a cargo de los funcionarios que legalmente tienen atribuido este cometido; g) Recabar todos los informes y dictámenes económico-contables que se realicen en entidades que, por su conducto, deben rendir cuentas al Tribunal de Cuentas.

Si la función de Control de la IGAE, como se ha demostrado anteriormente, es muy útil para el Tribunal de Cuentas puede afirmarse que la contable es imprescindible, de tal forma que su falta o inoperancia, han de condicionar gravemente el ejercicio de su función fiscalizadora. Piénsese, por ejemplo, en la imposibilidad que tendría el Tribunal para aplicar algunos procedimientos mediante los que, de acuerdo con el artículo 31 de su Ley de Funcionamiento, se lleva a cabo el ejercicio de la función fiscalizadora, como son el examen y comprobación de la

Cuenta General del Estado, o de otras generales y parciales, si la IGAE no cumpliera sus obligaciones como centro gestor de la contabilidad pública. O si, como Centro directivo, no hubiese promovido o aprobado el actual conjunto, amplio y armónico, de principios y normas contables.

La puesta al día del examen y comprobación, por parte del Tribunal de Cuentas, de la Cuenta General del Estado no hubiera sido posible –y creo que soy, desde finales de 1991, testigo de excepción– sin el eficaz esfuerzo de la IGAE, gracias al cual se salvó, a partir de entonces, el retraso histórico que convertía a la rendición de esa Cuenta General en un esfuerzo muy interesante para la historia económica española, pero con sólo escasísimo interés para orientar a los dirigentes de la política económica. Debo, por ello, subrayar que el avance de la contabilidad pública en los últimos veinte, y sobre todo diez años ha sido espectacular, tanto en la planificación y normalización contable como en la puesta al día de las cuentas públicas en el doble plano temporal y sustantivo. Por eso me complace manifestar, como prueba palpable de las ventajas de esta colaboración, que ello es un enorme mérito de la IGAE.

Por otro lado, eso ha beneficiado la elaboración de la Contabilidad Nacional por parte del Instituto Nacional de Estadística. Pero tal elaboración, como intuyó el profesor Torres al indicar que con el sistema normalizado de la OECE, de Stone, se había abierto una puerta para que en la formación de Europa se pudiese vigilar, desde un organismo supranacional la conducta de las diversas economías nacionales, incluso para sancionarlas, tiene ahora, tras el Tratado de Amsterdam y el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, un sesgo clarísimo en este sentido. La relación entre el INE y Eurostat ha pasado a trascender hacia consecuencias políticas. Mas he aquí que la Cuenta General del Estado, una vez concluida por la IGAE, es considerada por el INE, como definitiva. Sin embargo, puede experimentar modificaciones tras su examen por el Tribunal de Cuentas. De ahí el valor, con trascendencia para nuestras vinculaciones europeas y no sólo desde el punto de vista científico, que tendría un examen, posterior a la comprobación de la Cuenta por el Tribunal, por una comisión de funcionarios de la IGAE, el INE y el Tribunal, para ajustar definitivamente esta parte de



la Contabilidad Nacional, lo que automáticamente, como es natural, equivale a un ajuste total de las cuentas de España en todas sus partidas. Este examen conjunto, naturalmente, no puede ser de reforma de las cifras definitivas elevadas por el Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales, sino técnico contable, para auxiliar al INE.

Para terminar este apartado, quiero poner de manifiesto otro punto en el que la IGAE está siendo, y será, de gran utilidad para el Tribunal y, en cuanto éste acierte en sus propuestas, para la Administración en general. Se trata del apoyo que ha venido prestando y presta, en su actividad de promoción y colaboración en la etapa redactora de proyectos de ley y de otras normas económico-financieras, con objeto de que se cumplan las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas en sus *Informes* y *Mociones*. Buena muestra de ello es, por ejemplo, la modificación de la regulación legal de la Cuenta General del Estado, en el sentido de ampliar su ámbito subjetivo a todo el sector público estatal, propuesto por el Tribunal de Cuentas en su Moción de 27 de junio de 1996.

## ■ PROPUESTAS ANTE EL FUTURO

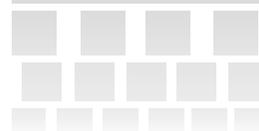
Ciertas propuestas específicas, que creo supondrían una mejora en la eficacia del control interno y externo, han sido recogidas por el Tribunal de Cuentas en diversos documentos fiscalizadores, como es el caso de la mejora en la regulación de las subvenciones públicas –en marcha con la elaboración, que está en curso, de un proyecto de ley general de subvenciones, según la propuesta formulada por el Tribunal de Cuentas en su Moción de 29 de julio de 1993–, o bien la ampliación del contenido de la Cuenta General del Estado –una vez ampliado su ámbito subjetivo– y el avance en su presentación consolidada, y desde luego, la adopción de medidas para conseguir que no existan entidades públicas que no rindan cuentas, o que las rindan con grandes retrasos.

Pero, además de estas propuestas, considero que la mejora de la eficacia general del control interno y del control externo pasa, necesariamente, por instaurar –y es hora de que esto se aborde, incluso con urgencia– un marco de cooperación y coordinación entre la IGAE y el Tribunal de Cuentas, que debería, probablemente, incardinarse dentro de otro más amplio, que contemplase también al Tribunal de Cuentas Europeo, a los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas y, por su creciente peso económico-financiero, a los de Control Interno no sólo Autonómico, sino también Local. Con ello se avanzaría para conseguir lo que el Presidente del Tribunal de Cuentas, Ubaldo Nieto de Alba ha denominado, en frase feliz, “integración cooperativa de controles públicos”<sup>33</sup>. La cooperación entre las instituciones de control externo e interno es, además, una exigencia de racionalidad que está recogida expresamente en el artículo 3 de la *Declaración de Lima*, aprobada por el IX Congreso de INTOSAI.

En el ámbito nacional ello constituye, a mi juicio, incluso una exigencia jurídica, por cuanto las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE no pueden quedar sustraídas a los principios de cooperación, colaboración y respeto al ejercicio legítimo de sus respectivas competencias, principios que tienen, por supuesto, sus raíces últimas en la Constitución de 1978, pero que se establecen clara y expresamente en los artículos 3 y 4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común. A la luz de estos principios debería superarse la actual situación en las relaciones Tribunal de Cuentas–IGAE –que, confieso públicamente, más de una vez me ha parecido absurda y que he procurado que se supere–, caracterizada por la ausencia de mecanismos institucionalizados de coordinación, con lo que, además, se instauraría una nueva filosofía que podría, creo, tener *ab initio*, tres manifestaciones:

- 1) La creación, tanto en el Tribunal de Cuentas como en la IGAE, de una Unidad de Enlace y Coordinación entre ambos Centros. La del Tribu-

<sup>33</sup> Defendió Ubaldo Nieto de Alba esta postura en la conferencia Los controles públicos en la integración y en la descentralización, pronunciada el 15 de octubre de 1999 en las XIII Jornadas sobre Presupuestación, Contabilidad y Control Público.





nal de Cuentas debería depender, a mi juicio, de la Presidencia de la Sección de Fiscalización.

2) La actuación coordinada entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE en:

a) La elaboración de los respectivos programas de actuaciones anuales. La coordinación podría empezarse al establecer el Tribunal de Cuentas las fiscalizaciones que forman necesariamente parte de su programa de fiscalización anual, por venir exigidos por las Leyes, haber sido solicitados por las Cortes Generales, o por otros motivos. Seguidamente, con esta información la IGAE podría elaborar su Plan anual de fiscalizaciones provisional, que se pondría a disposición del Tribunal de Cuentas para que éste, a la vista del mismo, completase en su caso el suyo, que pondría en conocimiento de la IGAE para que ésta definiera su plan definitivo. Piénsese que la elaboración de programas con solapamientos y duplicidades, más allá de los casos inevitables, produce consecuencias muy negativas: despilfarro de recursos públicos, humanos y materiales, serias perturbaciones para los gestores, ya que tienen que atender para las mismas finalidades y simultáneamente, a dos fiscalizadores, y, como mínimo, mala imagen de las instituciones de control.

b) El establecimiento y aplicación, a efectos de las actuaciones controladoras respectivas, de idénticos criterios contables o de otro orden, puesto que en caso contrario pueden acabar valorándose los mismos hechos y situaciones, en los informes correspondientes, de forma distinta e incluso contradictoria, lo que además de debilitar la validez de esos criterios, sitúa a los gestores en una posición complicada a la hora de decidir en qué sentido proceder. Conviene que en alguna ocasión se recuerde a Buridán. Ello no

quiere decir que sea bueno y posible conseguir siempre la plena coincidencia de criterios entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE, pero sí que sería conveniente que las discrepancias se redujesen lo máximo posible, con conocimiento recíproco de los criterios respectivos aplicados y de su motivación.

c) La promoción y elaboración de disposiciones financieras y contables por parte de la IGAE debe tener muy en cuenta la opinión del Tribunal de Cuentas, cuando aquéllas afecten, de forma directa e indirecta, a sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional.

d) Las peticiones de documentación contable o de otra naturaleza a la IGAE por parte del Tribunal de Cuentas, para concretar contenidos, plazos posibles de entrega, formatos informáticos y cuestiones análogas.

e) El contraste –previo al trámite de alegaciones formales– de los resultados provisionales del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, cuando en ellos se encuentre involucrada la IGAE, actuación ésta que tendría apoyo en el punto 156 de las Normas internas de fiscalización del Tribunal de Cuentas.

3) Es necesario establecer un procedimiento coordinado de actuación en los casos en que, a pesar de la coordinación de los programas respectivos, se produzcan coincidencias entre los controles y auditorías de la IGAE y las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas, para minorar los efectos negativos a los que antes se ha hecho referencia. Debe subrayarse que estas coincidencias serán inevitables, ya que en muchas ocasiones vienen determinadas por el ejercicio, con la extensión prevista en las normas de las respectivas funciones, que, como se ha indicado anteriormente, tienen una amplia



zona de coincidencia; de ahí la importancia de esta cuestión.

Atendidas las peculiaridades de las funciones y competencias de ambas instituciones, el procedimiento de coordinación de actuaciones que se preconiza podría responder a los siguientes criterios:

a) De acuerdo con los artículos 129 y 130 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, la IGAE debe realizar anualmente la auditoría de las cuentas que deban rendir los Organismos autónomos, las Entidades públicas empresariales, los Organismos públicos y las Entidades a que se refieren las disposiciones adicionales 9 y 10 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) y las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, así como las Fundaciones estatales y las Sociedades mercantiles estatales cuando las mismas no están sometidas a la obligación de auditarse en virtud de la legislación mercantil y se incluyan en el plan anual de auditorías. Por otra parte, las cuentas de todas estas entidades –artículo 130.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria- deberán rendirse al Tribunal de Cuentas acompañadas del informe de auditoría que corresponda. De acuerdo con estas premisas, se considera que lo lógico sería que las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas referidas a la comprobación de las cuentas –“fiscalizaciones financieras”- de estos Organismos y Entidades, se realizasen con posterioridad a la conclusión de las referidas auditorías por la IGAE, partiendo de los respectivos informes, y con la posibilidad de acceder, en casos excepcionales, y siempre previa autorización de la IGAE, a los papeles de trabajo y otros antecedentes. Ello permitiría evitar muchos de los inconvenientes derivados de la concurrencia de actuaciones de ambas instituciones, como duplicación de trabajos o molestias dobles a los gestores.

b) En los otros tipos de fiscalización (de cumplimiento, de sistemas y procedimientos y operativa), cuando no se haya podido evitar la coincidencia de objetivos fiscalizadores en la coordinación de los programas anuales, habría que establecer, de común acuerdo entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE, el procedimiento a seguir para eludir las actuaciones en paralelo de las dos instituciones. Siempre que sea posible, y por el principio lógico de que el control externo debe seguir al interno, sería muy conveniente que la actuación del Tribunal en estos casos se pospusiera a la de la IGAE y que se utilizasen sus resultados con el alcance indicado en el punto a) inmediato anterior. Cuando la fiscalización del Tribunal no pueda demorarse, lo más adecuado sería, probablemente, que la IGAE diese de baja en su programa la auditoría o control coincidente con el del Tribunal de Cuentas.

c) El procedimiento de coordinación de las actuaciones controladoras concurrentes, es plenamente coherente con la normativa del Tribunal de Cuentas. En efecto; de conformidad con el artículo 27.2 de Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, “el Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público...” Aunque se trata de una competencia o facultad del Tribunal de Cuentas, no cabe duda de que es también una exigencia, en cuanto la utilización de tales resultados supone un ahorro de recursos públicos o, en otras palabras, una gestión más eficiente y económica.

La necesidad de la coordinación se confirma si se observan las notables coincidencias del Plan de auditorías y actuaciones de control financiero de la IGAE para el año 2002 con el Programa de fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el mismo año. La aplicación de la filosofía de cooperación aquí





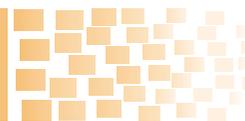
defendida supondría, caso de ser aceptada por ambas Instituciones:

- 1) Realizar algunas reuniones Tribunal de Cuentas-IGAE tendentes a evitar las actuaciones duplicadas –lo que podría suponer quizá la introducción de algunos cambios en las respectivas programaciones, especialmente en la de la IGAE-; y
- 2) Recabar de la IGAE los resultados y otros antecedentes de sus actuaciones de control sobre Organismos y Entidades que deba fiscalizar el Tribunal, para apoyarse en ellos en la mayor medida posible, evitando así repeticiones de pruebas que no sean imprescindibles y, en su caso, para contrastar y uniformar criterios. Habría –repitámoslo continuamente si es preciso– que dejar siempre a salvo, naturalmente, el respeto recíproco a las competencias de ambas instituciones y a su independencia de actuación.

Honradamente creo que el camino está abierto para que todo esto pueda llegar a buen puerto, porque el punto de apoyo se encuentra en las palabras finales de la mencionada intervención de Alicia Díaz Zurro, la Interventora General, el 12 de julio de 2002 en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, referentes a su convencimiento “de que las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la Intervención General son fluidas y fructíferas, y que están sentadas las bases para que así continúen, bajo un espíritu de colaboración y mutua confianza, en el que bajo la premisa del reconocimiento de la condición del Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador, la concurrencia en las actividades de control esté alejada de cualquier recelo de mala sana competencia, y se oriente por una dinámica de cooperación que contribuya a otorgar valor añadido a nuestras funciones y, en definitiva, a una mayor satisfacción en el cumplimiento de nuestros fines y, por ende, a una mejora de la gestión pública a la que servimos”.



Sede Tribunal de Cuentas.



## 1. Auditoría

En la instrucción cuarta de la Circular 1/1999, de 26 de marzo, de Control Financiero, se crea una Comisión presidida por el Director de la Oficina Nacional de Auditoría e integrada por los Auditores Nacionales Jefes de División de la Oficina Nacional de Auditoría y de la que podrán formar parte los Interventores Delegados y otros expertos para la elaboración de las Normas Técnicas contempladas en la citada Circular y cuantas sean necesarias para el correcto ejercicio del control financiero. En el desarrollo de las funciones encomendadas a esta Comisión y con el fin de completar el actual marco normativo regulador del ejercicio de control financiero, esta Comisión aprobó en su reunión de 11 de junio de 2002 las siguientes Normas:

### **Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado.**

La auditoría de cuentas concluye con la emisión de un informe donde se refleja la opinión del auditor sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel de patrimonio, situación financiera, resultados y ejecución presupuestaria.

Para ello, el auditor no está obligado a examinar todas las transacciones de la entidad auditada ni a incorporar en su informe todas las incidencias e incumplimientos legales o de normas presupuestarias detectados. Debe acudir a la noción de importancia relativa para definir el alcance del trabajo y las incidencias que califican la opinión, fijando umbrales de materialidad para la revisión de las entidades.

La materialidad es el máximo error tolerable que un auditor puede aceptar para exponer una opinión sin salvedades.

La aplicación del principio de importancia relativa a las incidencias detectadas en la ejecución de la auditoría implicará que todas las que superen el umbral de materialidad calculado según los criterios de esta norma, se incluirán como salvedades en el informe. Las

que no lo superen deberán ser expuestas por el auditor en el informe adicional al de auditoría de cuentas.

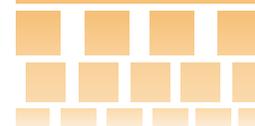
Esta Norma Técnica responde a la necesidad de establecer los umbrales de materialidad aplicables en las auditorías de las Cuentas anuales que realiza la IGAE y que el auditor deberá tener en cuenta en las fases de planificación, ejecución y emisión del informe aunque no supone la desaparición del juicio profesional del auditor, que mantiene su capacidad de decisión al interpretar las normas sobre materialidad en el marco que la Norma Técnica establece.

### **Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las Cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.**

La auditoría de las Cuentas anuales concluye con la emisión de un informe que proporcione a sus potenciales usuarios una opinión técnica sobre si las Cuentas anuales de las entidades controladas representan, en los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, situación financiera, los resultados de la entidad y, en su caso, de la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios de aplicación, y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En particular, de acuerdo con esta Norma Técnica, la auditoría de Cuentas anuales de entidades sometidas al Plan General de Contabilidad Pública con presupuesto de gastos de carácter limitativo, ha de contemplar en especial que la información económico-financiera de la entidad muestre razonablemente:

- La ejecución del presupuesto expresada en el Estado de Liquidación del Presupuesto.
- La situación financiera deducida de los Estados de tesorería y del remanente de tesorería o del fondo de maniobra.





- La situación patrimonial reflejada en su Balance.
- Los gastos e ingresos, en sentido económico, reflejados en la Cuenta del resultado económico-patrimonial.

La Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las Cuentas anuales emitidos por la IGAE sustituye a la Norma Técnica para la elaboración de los Informes de Auditoría de las Cuentas anuales de los Organismos y Entes públicos que había sido aprobada por la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas el 7 de julio de 2000, y es aplicable a los informes de auditoría de Cuentas anuales emitidos por la IGAE en el ejercicio de sus competencias y a las auditorías realizadas por auditores de cuentas o sociedades de auditoría que colaboren con la IGAE.

### **Instrucción de junio de 2002, sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.**

El cumplimiento de las funciones de verificación que suponen las auditorías y actuaciones de control financiero debe quedar documentado, con el fin de servir de fundamento de las manifestaciones efectuadas en el informe. Las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) establecen la obligación de formar un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas, en el que se incluyan todos los papeles de trabajo.

Las NASP regulan el contenido, los requisitos materiales y formales, los tipos de papeles de trabajo, dictan reglas sobre su archivo y prevén su estandarización al establecer en el punto 5.4.5. que *“El uso de papeles normalizados contribuye a mejorar la eficacia en la preparación y revisión, facilita también la delegación de tareas proporcionando un elemento para controlar su calidad”*.

En aplicación de la citada norma, esta Instrucción determina la forma en que deben organizarse los papeles de trabajo generados en las auditorías y controles financieros realizados por las distintas unidades de la IGAE y establece el sistema de referencias aplicable para su identificación y rápida localización.

Por otra parte, la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas ha aprobado en su reunión de **25 de septiembre de 2002 la Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de Cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.**

La Norma Técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la IGAE hace referencia a la elaboración, como resultado de la auditoría de cuentas, de dos informes diferenciados, un informe de auditoría de las Cuentas anuales, y un informe adicional al de auditoría de Cuentas anuales.

El informe adicional debe contener los resultados, obtenidos mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría diseñados con el objetivo de emitir opinión sobre las cuentas anuales de la entidad, que no tengan cabida en el informe de auditoría de cuentas anuales porque no afecten a la imagen fiel de las Cuentas anuales de la entidad.

En el sector público existen entidades con naturaleza jurídica distinta, lo que determina diferentes regímenes económico-financieros, distintas modalidades de control y diferentes destinatarios de los informes, e implica la necesidad de que la Norma constituya un marco de actuación que establezca las pautas fundamentales para la elaboración del informe adicional, pero que sea lo suficientemente flexible para tener en cuenta las diferentes características de las entidades y las distintas necesidades de información de los destinatarios de los informes.

El informe adicional tendrá carácter obligatorio cuando en el desarrollo de la auditoría de cuentas se detecten incumplimientos de la legalidad que por sus características no tengan cabida en el informe de auditoría de cuentas, defectos de gestión o debilidades significativas de control interno.

No obstante, cuando la auditoría de cuentas sea realizada por el Interventor Delegado en la entidad que tiene la obligación de emitir un informe de control financiero permanente, no se emite un informe adicional, aunque su contenido, según la Norma, es el marco de referencia para determinar la información que, en cualquier caso, debe contener el informe de control financiero permanente.



## 2. Contabilidad Pública

**ORDEN PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado (BOE 26-6-2002, con entrada en vigor a los tres meses de esta publicación).**

Con esta Orden continúa el proceso de actualización del conjunto de la normativa de desarrollo contable a la que se aludía en el número anterior de esta Revista. En ese sentido se señalaba que el Real Decreto 578/2001, de 1 de junio, por el que se regulan los principios generales del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado, deroga el Real Decreto 324/1986 y establece la

orientación hacia un modelo contable centralizado. En esta misma línea centralizadora, y una vez que se han habilitado los medios técnicos que permiten llevar a cabo esta centralización en el pago de las obligaciones de la Administración General del Estado, y siempre con la finalidad de lograr una mejora en la gestión de los mismos, se ha considerado que ha llegado el momento de acometer dicha centralización. De esta manera, todos los pagos de las obligaciones del Estado se llevarán a cabo a través de la caja pagadora de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, culminando así el proceso que a partir de 1 de enero de 1996 se había iniciado para los pagos mediante transferencia.

## 3. Informática

**RESOLUCIÓN de 8 de julio de 2002, de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, para el control de accesos a las bases de datos de la Secretaría de Estado (BOE 23-7-2002).**

El Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio, de estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda establece en su artículo 9 apartado 1 h) que la Intervención General de la Administración del Estado es el órgano encargado de la planificación, diseño y ejecución de la política informática de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, el soporte informático de las actividades y el asesoramiento, coordinación e instrumentación de los proyectos informáticos de sus órganos.

Los sistemas de información y las bases de datos que en ellos se soportan constituyen un

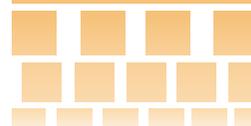
elemento básico para la gestión encomendada a la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, por lo que deben ser objeto de una especial protección a fin de que cumplan los requisitos de disponibilidad, integridad y confidencialidad precisos.

Mediante esta Resolución se trata de establecer los criterios de regulación de un sistema de control de accesos a los sistemas de información de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos que tenga en cuenta que las funciones que puedan realizarse por los sistemas de información han de tratarse de forma que faciliten las elaboraciones específicas y concretas de gestión para las que han sido diseñadas. Al mismo tiempo, se persigue configurar un marco general del control de accesos a la información que salvaguarde la integridad y la confidencialidad de los datos contenidos en los sistemas.

## 4. Personal

**LEY 33/2002, de 5 de julio, de modificación del artículo 28 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los**

**Trabajadores, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo(BOE 6-7-2002).**





El artículo 28 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que regula la igualdad de remuneración por razón de sexo, queda redactado de la siguiente forma:

“El empresario está obligado a pagar por la prestación de un trabajo de igual valor

la misma retribución, satisfecha directa o indirectamente, y cualquiera que sea la naturaleza de la misma, salarial o extrasalarial, sin que pueda producirse discriminación alguna por razón de sexo en ninguno de los elementos o condiciones de aquélla.”

## 5. Presupuestos

**ORDEN HAC/1831/2002, de 12 de julio, por la que se regula la Comisión de Ingresos a que se refiere el apartado 2.1.3 de la Orden HAC/1044/2002, de 9 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2003 (BOE 18-7-2002).**

La Orden de 9 de mayo de 2002, por la que se dictan las normas para la elaboración de los

Presupuestos Generales del Estado para 2003, determina que, en el proceso de presupuestación, la Comisión de Ingresos coordinará la elaboración de previsiones, evaluaciones y propuestas que serán tenidas en cuenta por la Dirección General de Presupuestos, de acuerdo con las directrices establecidas en la Comisión de Políticas de Gasto, para la elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales y estados de ingresos del Anteproyecto de Presupuestos Generales del Estado.

## 6. Normativa Comunitaria

Tenemos que resaltar dentro de este apartado de novedades la publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, de 16 de septiembre, del **Reglamento del Consejo de la Unión Europea por el que se aprueba el Reglamento financiero 1605/2002, del Consejo, de 25 de Junio, aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas.**

El presente reglamento sustituye al de 21 de diciembre de 1977 y será aplicable a partir de 1 de enero de 2003.

El Reglamento se limita a enunciar los principios esenciales y normas básicas que regulan el conjunto del ámbito presupuestario, mientras que las disposiciones de aplicación se recogerán en un reglamento de normas de desarrollo.

Se reafirman los principios presupuestarios de unidad, universalidad, especialidad y anualidad, así como los principios de veracidad presupuestaria, equilibrio, unidad de cuenta, buena gestión financiera y transparencia; y se limitan las excepciones a los casos estrictamente necesarios, regulándolas rigurosamente.

En materia de ejecución presupuestaria el Reglamento, de conformidad con la letra c) del artículo 279 del Tratado, define las competencias y responsabilidades de los agentes financieros: el ordenador, el contable, y el auditor interno.

La responsabilidad del ordenador es total en todas las operaciones de ingresos y gastos efectuadas bajo su autoridad, operaciones de las que deben rendir cuentas, incluso, si ha lugar, con arreglo a procedimientos disciplinarios.

En consecuencia, se refuerza la responsabilidad del ordenador mediante la supresión de los controles previos centralizados y, en especial, del visado previo de las operaciones de ingresos y gastos por parte del interventor, por una parte, y de la verificación por parte del contable del recibo liberatorio, por otra.

El auditor interno no es un agente implicado en las operaciones financieras. Su función no consiste en ejercer un control de tales operaciones, previo a las decisiones de los ordenadores, ya que esta función corresponde ahora exclusivamente a dichos ordenadores.



**Título:** Análisis contable de las infraestructuras públicas y su financiación privada.

**Autor:** Varios autores.

**Editorial:** Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Finanzas Aplicadas.

**Precio:** 21 €

Los compromisos derivados de la Unión Económica y Monetaria han trasladado a Europa la cultura del control del déficit y de limitación del endeudamiento de las Administraciones Públicas. En este marco, toman protagonismo las nuevas fórmulas de financiación de las inversiones públicas, más o menos alejadas del ámbito presupuestario, en las que los agentes del sector privado aparecen involucrados en la realización del proyecto.

Esta obra se estructura en tres partes. En la primera de ellas se aborda el tratamiento contable de las infraestructuras en general; la segunda parte se dedica al análisis contable de las fórmulas de financiación de infraestructuras, (modelo alemán, peaje en sombra, concesiones administrativas ... etc), que han aparecido en España en los últimos años; y en la parte tercera se presentan los resultados de la encuesta pasada a las Intervenciones Generales del Estado, las Comunidades Autónomas y los principales Ayuntamientos españoles, tratando de pulsar la opinión de estas intervenciones generales sobre la contabilización de las infraestructuras y la financiación privada de las mismas.



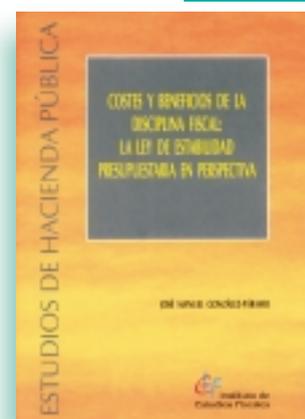
**Título:** Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la Ley de Estabilidad Presupuestaria en perspectiva.

**Autor:** José Manuel González Páramo.

**Editorial:** Instituto de Estudios Fiscales.

**Precio:** 20 €

Este trabajo analiza la deseabilidad, la conveniencia y los posibles riesgos de la LGEP, en el contexto de un debate mucho más amplio sobre la disciplina fiscal. La obra pone en perspectiva la LGEP desde cuatro ángulos de análisis diferentes. En primer término, se revisan los argumentos teóricos y la evidencia que proporciona el enfoque institucional del presupuesto. En segundo término, se enmarca la LGEP en el proceso de convergencia nominal hacia la UEM. En tercer lugar, se extraen algunas lecciones de la política presupuestaria española desarrollada desde el ingreso en la UE, particularmente en lo referido a la relación entre laxitud presupuestaria y capacidad estabilizadora de la política fiscal. Finalmente, se valora en qué medida la LGEP ofrece un diseño institucional adecuado a las necesidades de consolidación duradera, abordándose las cuestiones más polémicas relacionadas con la LGEP: ¿amenaza la inversión pública?, ¿impide la función estabilizadora del presupuesto?, ¿resuelve el sesgo estructural hacia el crecimiento del gasto a medio plazo?, ¿impide el ejercicio de la autonomía financiera de las Haciendas Territoriales?



**Título:** La ampliación de la Unión Europea. Efectos sobre la economía española.

**Autor:** Varios autores.

**Editorial:** Servicio de estudios de la Caixa.

**Precio:** Disponible en Internet.

En pocas décadas, la actual Unión Europea ha pasado de ser un homogéneo grupo de media docena de países desarrollados, que iniciaban su andadura con una unión aduanera, a constituir una sólida unión económica y monetaria, y en apenas una década, pasará a contar con casi treinta miembros.

Ante la magnitud del cambio al que se enfrenta la UE, y dentro de ella la economía española, resulta fundamental un análisis en los efectos del mismo. Las consecuencias de esta ampliación se harán patentes en el plano político, (nuevas reglas de decisión y representación), en el plano de las libertades, derechos humanos y defensa de las minorías, pero sobre todo, en el plano económico. En el caso de España interesa conocer cómo se orientarán los flujos de comercio, de trabajadores, o de inversión directa, pero, además, hay que analizar las consecuencias de la ampliación sobre el montante y distribución de los fondos estructurales, pues España es uno de los principales beneficiarios de los mismos. Todo ello, a su vez, tiene consecuencias sobre los equilibrios macroeconómicos de la economía española, especialmente el crecimiento, el empleo y el comportamiento de los precios. Todos estos aspectos constituyen el objeto de este estudio.





**Título:** La situación del mundo 2002.

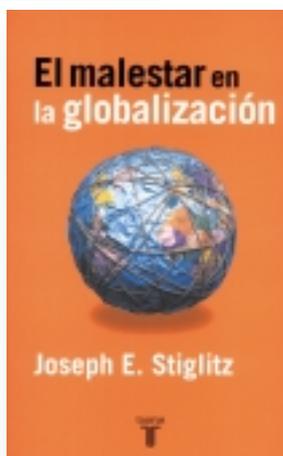
**Autor:** Varios autores.

**Editorial:** Icaria

**Precio:** 21 €

En 1992, en la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro, los líderes del mundo elaboraron un plan para comenzar a crear una economía mundial sostenible que, satisfaciendo las necesidades humanas, al mismo tiempo protegiese y restableciese el medio ambiente. A través de esta obra se analizan los progresos del mundo durante esta década en pos de esa meta, parándose en problemas como las profundas desigualdades actuales de personas que viven con un dólar o menos al día, las amenazas ambientales, el cambio climático, el turismo creciente en regiones frágiles, la proliferación de productos químicos tóxicos, etc.

Los ocho capítulos de la Situación del Mundo 2002 transmiten un punto de vista constructivo sobre la transformación que tenemos por delante, y recogen importantes sugerencias a tener en cuenta sobre los pasos concretos que pueden darse en el futuro, para que el mundo se encamine hacia una década de progreso social y medioambiental mucho más productiva que la última, pues las decisiones que hoy se tomen pueden marcar una diferencia en nuestros esfuerzos por construir un mundo más estable y seguro en el futuro.



**Título:** El malestar en la globalización.

**Autor:** Joseph E. Stiglitz.

**Editorial:** Taurus.

**Precio:** 17,50 €

A pesar de los fallos en las predicciones sobre la marcha económica de las últimas décadas y la falta de honestidad intelectual con la que se enfrentan a los problemas económicos, Stiglitz consigue en este libro reconciliar a los economistas con su profesión y al lector con los economistas, al demostrar que la disciplina económica es una herramienta útil si se emplea para comprender la realidad y no para justificar decisiones fundadas en la ideología.

Con gran rigor y espíritu crítico Stiglitz defiende la intervención de los gobiernos en la vida económica y ofrece una crítica demoledora a las políticas concretas que el Fondo Monetario Internacional, como máxima institución que dirige la globalización, ha impuesto tanto en los países más pobres de África como en los países emergentes del Este asiático, en Latinoamérica o en los procesos de transición de Rusia y los países del Este de Europa.

Joseph E. Stiglitz, premio Nobel de Economía 2001, es profesor en la Universidad de Columbia. Fue asesor económico del gobierno de Bill Clinton y también ha sido economista jefe y vicepresidente senior del Banco Mundial.



**Título:** Los grandes procesos de la Historia de España.

**Autor:** Santiago Muñoz Machado Ed.

**Editorial:** Crítica.

**Precio:** 25 €

A través de esta obra se realiza una presentación colectiva de los procesos judiciales más importantes que ha contemplado la Historia de España, que van desde el pleito sucesorio de Alfonso X el Sabio hasta los albores de la Constitución de 1978, pasando por el proceso de los templarios, la revuelta de Fuenteovejuna, la Inquisición y el juicio a los conversos, el proceso de Antonio Pérez, los grandes procesos económicos del siglo XX, el consejo de guerra contra Julián Besteiro... etc. Cada uno de estos procesos seleccionados es analizado por un especialista en Historia General, en Historia del Derecho, un jurista o un economista que, en conjunto, nos ofrecen una visión panorámica del funcionamiento de la justicia en España a lo largo de la Historia.

No se trata de una colección de sentencias ejemplares decisivas en la Historia del Derecho español, sino que los procesos recogidos lo son por la relevancia de los personajes implicados, por su significación para conocer un período de la Historia de España o por su utilidad para desvelar el funcionamiento real de una institución pública como es la justicia.



## La Oficina Nacional de Auditoría

José Juan Blasco Lang\*  
Director de la Oficina Nacional de Auditoría

### Ideas Previas

La creación de la Oficina Nacional de Auditoría (en adelante ONA) debe relacionarse con el conjunto de medidas dirigidas a perfeccionar los mecanismos de control a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante 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 por el volumen de recursos dedicado a su ejercicio como por el número de actuaciones y resultados que viene generando.

La potenciación de las funciones citadas requiere medidas tanto de carácter normativo como de carácter organizativo, orientadas a mejorar el nivel técnico de las actuaciones, y favorecer mecanismos efectivos de coordinación y seguimiento de resultados.

El establecimiento de la ONA, por tanto, responde fundamentalmente a los nuevos cometidos que se están requiriendo de la IGAE en materia de control financiero y de auditoría del sector público, prueba de ello son, entre otras, las actuaciones previstas en el Real Decreto 2188/95, modificado por el Real Decreto 339/98, las auditorías en los procesos de privatización recogidos en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 26/6/96, la consideración de la IGAE como “servicio específico” en el control de los fon-

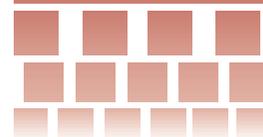
dos comunitarios, la ayuda y colaboración con la Justicia en los procedimientos judiciales de contenido económico.

Para la adecuada realización de estas tareas es imprescindible tener una estructura operativa, ágil y con profesionales cualificados, que constituya una organización que sea un instrumento eficaz al servicio del control de la actividad económico-financiera del sector público estatal.

El establecimiento de la O.N.A. responde, pues, a los siguientes principios básicos:

1. Configurar una organización de referencia directa y centralizada para el desarrollo del Sistema Nacional de Auditoría, constituida para la ejecución directa del Plan anual y la coordinación efectiva de las actuaciones de control financiero desarrolladas por las Intervenciones Delegadas y Territoriales.
2. Establecer una estructura que, dentro de la regulación administrativa de puestos de trabajo en la Administración Pública, posibilite los mayores grados de flexibilidad, ade-

\* Con mi agradecimiento a José Carlos Alcalde Hernández (primer Director de la ONA) y Santiago García Martínez (Auditor Nacional, Director de Área) por su valiosa ayuda en la elaboración de este artículo.





cuación y respuesta inmediata a requerimientos específicos, los cuales, a su vez pueden variar de un Plan a otro.

Conviene destacar en este punto que la O.N.A. se constituyó dentro del estricto marco administrativo, sin incorporar excepciones o modelos autónomos de organización cuya creación en otras áreas ha partido de una exclusión de las normas generales. La O.N.A. aprovechó al máximo las posibilidades que ofrecía el marco general para conseguir esa flexibilidad.

La puesta en marcha de la O.N.A. partió de tres hechos, que han tenido influencia decisiva en el desarrollo del proceso:

- a) Asunción y utilización integral de los medios que hasta entonces se destinaban, con otra organización, a la auditoría y que se incorporaron globalmente a la nueva O.N.A.
- b) Puesta en marcha desde el primer momento de una nueva y diferente distribución de funciones y responsabilidades.

- c) Apertura inmediata de la nueva estructura a incorporaciones de personal destinado en unidades diferentes a las anteriores Subdirecciones de control.

El juego e influencia recíproca de estos tres elementos ha condicionado en gran parte el desarrollo hasta la fecha del proceso. El establecimiento de la nueva organización de forma simultánea al desarrollo de las tareas ordinarias y el aprovechamiento de la gran experiencia y preparación acumuladas, posiblemente conllevó, sobre todo en las etapas iniciales, un cierto grado de tensión interna, inevitable en cualquier proceso de reestructuración administrativa.

En definitiva, el nuevo modelo organizativo y funcional implantado, supuso la reestructuración de 5 Subdirecciones Generales y la reordenación funcional de aproximadamente 250 personas, la mayoría de las cuales variaron su función directa o su entorno de trabajo y de relaciones profesionales (cambios de jefes y/o de subordinados), proceso que al mismo tiempo requirió de reubicaciones y readaptaciones del espacio físico disponible.

## Funciones: El Plan de Auditorías y actuaciones de control financiero

El Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, regula la ONA como un órgano de la IGAE con rango de Subdirección General a la que corresponde la planificación, programación, ejecución en su caso y seguimiento de las actuaciones de control financiero y auditoría del sector público, que corresponde ejercer a la IGAE, así como las relativas al control financiero respecto de beneficiarios y entidades colaboradoras por razón de las subvenciones nacionales y las financiadas, total o parcialmente, con cargo a fondos comunitarios. En este último caso, desarrollará la coordinación del sistema nacional de control de estos fondos, mediante el ejercicio de las funciones asumidas por la IGAE en esta materia.

Corresponderá igualmente a la ONA la coordinación de las actuaciones de control interno financiero permanente de las Intervenciones Delegadas, así como la realización de control de calidad de las auditorías y demás controles financieros, y la elaboración y propuesta de modificación de las normas de auditoría del sector público y de las normas técnicas, métodos y procedimientos aplicables al ejercicio de control financiero.

Estas funciones se reflejan explícitamente en el Plan de Auditorías\*, documento que incorpora detalladamente todas las actuaciones de control financiero en un período determinado y los sujetos responsa-

\* Art. 17.3 Texto Refundido Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre.



bles de su realización. En definitiva, el Plan de Auditorías constituye la expresión del esfuerzo que la IGAE realiza, a través de la ONA, en el ámbito del control financiero.

Por todo ello, la elaboración del Plan anual de Auditorías y Actuaciones de Control Financiero tiene una gran importancia en el desarrollo de la función del control financiero de la IGAE, en la medida en la que se establecen las actuaciones de control a realizar en cada ejercicio atendiendo a los objetivos a alcanzar y su distribución entre los órganos competentes para ejecutarlos, de acuerdo con los recursos humanos y medios disponibles.

A efectos sistemáticos, el Plan agrupa en dos partes diferenciadas los trabajos denominados por la doctrina de control público, bajo la rúbrica de Control Institucional, y los trabajos relacionados con el denominado control parapúblico, bajo la de Control de Subvenciones.

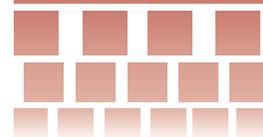
## A) Control Institucional

Los trabajos de control a efectuar en los diferentes Centros Gestores de los res-

pectivos Ministerios, en su ámbito central y periférico, así como las auditorías a realizar en los organismos autónomos, entes públicos empresariales, sociedades mercantiles y fundaciones estatales y otros entes que conforman el sector público estatal se agrupan dentro de la rúbrica auditoría institucional.

Estos controles se realizan aplicando técnicas de auditoría con alcances diferentes en función de los objetivos pretendidos. La elección de uno u otro tipo de alcance se efectúa según las características de los distintos tipos de entidades y su legislación aplicable, así como la existencia de sistemas de información económica y contable que hagan posible la realización, con un mínimo rigor, de los trabajos de verificación (especialmente en las áreas de auditoría de eficacia o de programas presupuestarios).

El control en organismos y entes públicos se realiza en las modalidades de control financiero anual y de auditoría de cuentas. Esta auditoría abarca la cuentas anuales que deben rendir los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, los organismos públicos y los demás Entes públicos, así como las fundaciones estatales y las





sociedades mercantiles estatales que no estando sometidas a la obligación de auditar en virtud de su legislación específica se incluyen en el Plan anual

Respecto de las Sociedades mercantiles estatales que de conformidad con la legislación mercantil están obligadas a auditar, la aplicación del principio de auditoría única conlleva el planteamiento de alcances específicos y complementarios a la auditoría financiera.

En este sentido, se incluyen fundamentalmente auditorías de cumplimiento y operativas de común acuerdo con sus órganos de tutela. En concreto estas auditorías efectuadas en empresas de actividades homogéneas, permiten elaborar informes horizontales sobre el sector. Es el caso de las Sociedades de Aguas y las Sociedades Culturales.

El Plan también incorpora auditorías de sistemas y procedimientos que son trabajos próximos a la consultoría, cuyo objetivo es mejorar, en términos de eficacia, eficiencia y economía, la gestión y establecer procedimientos administrativos generales de ejecución horizontal por toda la Administración Pública.

En el Plan también se incluyen las auditorías sobre procesos de privatización que comprenden el análisis del desarrollo de la operación de privatización con el fin de verificar la correcta aplicación de las previsiones establecidas en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996.

## B) Control de Subvenciones

Respecto a la Auditoría de Subvenciones, el artículo 18 del TRLGP prevé la sujeción a control financiero de los particulares y empresas receptoras de subvenciones y ayudas concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a fondos de la Unión Europea.

En el apartado de Subvenciones nacionales, los controles sobre beneficiarios de subvenciones y ayudas públicas se consideran sobre la base de una planificación plurianual.

Esta planificación responde a dos motivos: por una parte, el procedimiento de concesión, pago y justificación de las subvenciones no coincide en la mayor parte de los casos con el año natural y, por otra, se ha constatado la reiteración de las líneas de subvención y los beneficiarios en los distintos ejercicios.

Por último, el Plan contempla las actuaciones sobre Subvenciones concedidas con cargo a fondos de la Unión Europea, en concreto las correspondientes al Plan FEOGA-Garantía 2001-2002. En este caso, la IGAE, como servicio específico encargado del cumplimiento del Reglamento (CEE) 4045/89, debe asumir tanto la realización directa de controles como la coordinación de aquellos ejecutados por las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas y por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

Por otra parte, en el ámbito de los Fondos estructurales y para poder dar cumplimiento al Reglamento (CEE) 2064/97, junto a los controles de regularidad sobre proyectos necesarios para cubrir el porcentaje de gastos elegibles a que obliga el citado Reglamento, se establecen controles específicos de sistemas y procedimientos de acuerdo con la metodología establecida por la Comisión sobre los órganos ejecutores dependientes de la Administración Central del Estado.

En otro orden de cosas, debe resaltarse que un objetivo específico de la ONA es conseguir unos altos niveles de calidad y homogeneidad en las actuaciones que se realicen. Para ello, es necesario contar con unas buenas y adecuadas Normas profesionales.

En este sentido la Circular 1/1999, de 26 de marzo, de Control Financiero, crea la Comisión de Normas Técnicas con la finalidad de elaborar la citada normativa.

Esta Comisión se constituye como un órgano abierto\* de carácter técnico y participativo cuya finalidad es elaborar las normas profesionales aplicables a los trabajos realizados o coordinados por la ONA.

\* En dicho Comité participan como miembros, el Director y los Jefes de División de la ONA, algunos Subdirectores de la IGAE, algunos Interventores Delegados, representantes de la Intervención General de Defensa y Seguridad Social, funcionarios del Tribunal de Cuentas y del ICAC.

# La IGAE de Puertas Adentro



El carácter abierto de dicha Comisión no sólo se justifica por la composición de ésta, sino también por el procedimiento de elaboración establecido, que contempla un período de información pública en el que los

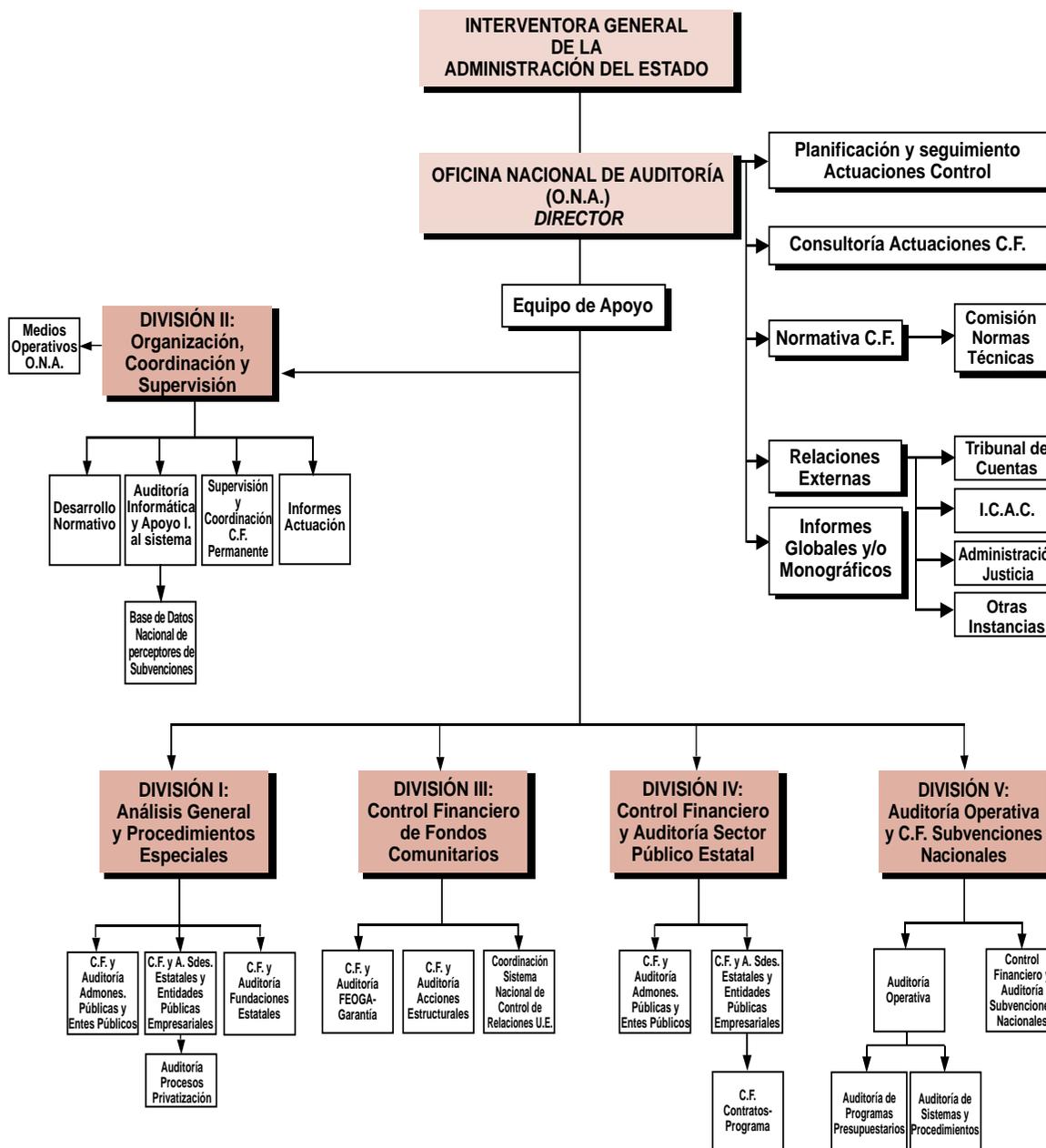
Interventores pueden hacer llegar sus observaciones al proyecto de Norma Técnica durante un plazo de dos meses, a fin de que puedan ser tenidas en cuenta por la Comisión en una segunda lectura del proyecto.

## Organización

### A) Estructura

Para la realización de las tareas de ejecución directa y supervisión y coordinación de los trabajos de control financiero, la

ONA se estructura en cinco Divisiones, como se expone más detalladamente en el siguiente cuadro:





A la División (I) de Análisis General y Procedimientos Especiales le corresponde la realización de las auditorías sobre procesos de privatización así como los trabajos de auditoría de cuentas (y, en su caso, auditorías de cumplimiento y operativas) a realizar en las Fundaciones estatales (trabajos que ejecuta de forma directa en la mayoría de los casos o que coordina o supervisa en la medida que hayan sido asignados a una Intervención Delegada o Territorial/Regional), así como la labor de coordinación de todos los trabajos de auditoría de cuentas de aquellas Sociedades (principalmente Sociedades de Aguas), Organismos Autónomos y en general Organismos Públicos y Entes adscritos al ámbito de aquellos Ministerios cuya coordinación se le ha encomendado a esta División (en concreto, Ministerios de Hacienda, Asuntos Exteriores, Medio Ambiente, Ciencia y Tecnología y Educación, Cultura y Deporte), trabajo completado con la ejecución directa de diversas auditorías de cuentas en entes, integrados en los ministerios mencionados, que no disponen de Intervención Delegada específica.

Respecto de la División (II) de Organización, Coordinación y Supervisión, tiene como cometidos la coordinación del control financiero permanente (lo que conlleva mantener actualizado el inventario de órganos gestores de la Administración Central y Servicios Periféricos), así como el apoyo informático a todo el sistema. Asociada a esta competencia se encuentra la ejecución de auditorías sobre los sistemas informáticos de gestión, introducidas por el Decreto 339/1998, de 28 de diciembre, se trata de actuaciones de contenido muy específico por lo que de esta División depende todos los trabajos relacionados con la aplicación TESEO, consistente en un sistema de seguimiento de las subvenciones, concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y a Fondos de la Unión Europea, lo que conlleva la creación y administración de la Base de datos nacional de perceptores de subvenciones y ayudas públicas.

Además esta División asume las funciones relativas a la coordinación de los trabajos de auditoría de cuentas de aquellos Organismos y Entes adscritos al ámbito de actuación de los Ministerios de Justicia y Pre-

sidencia, así como la elaboración y tramitación de los Informes de Actuación (contemplados en el Real Decreto 2188/1995, en sus artículos 38 y 38 bis) previstos para los casos en que el órgano controlado no adoptara las medidas oportunas para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto en los informes de control financiero; siendo el destinatario de estos informes el titular del Departamento correspondiente.

Cometidos atribuidos, asimismo, a esta División son los relativos a la confección de la Memoria anual de la ONA a integrar en la Memoria de la IGAE, así como los Estudios de Costes de las respectivas unidades de la ONA para, igualmente, incorporarlos al estudio global del Centro Directivo.

Asimismo, no puede dejar de citarse, como una de sus principales atribuciones, el desarrollo normativo en materia de control financiero, correspondiéndole, a iniciativa del Director de la ONA, y tras el oportuno proceso de debate e integración de las propuestas del resto de Unidades de la misma, la modificación de las Circulares, emisión de notas aclaratorias, borrador o propuesta de Resoluciones u Órdenes Ministeriales, teniendo asignada asimismo la Secretaría de la citada Comisión de Normas.

Finalmente, y como es obvio en una División de este tipo, también le corresponde el apoyo en medios operativos al resto de la ONA vía administradores de red, perfeccionamiento de aplicaciones y herramientas informáticas, tramitación centralizada de expedientes de contratación con auditores privados, etc.

La División (III) de Control Financiero de Fondos Comunitarios, tiene atribuida, en sentido amplio, la dirección del control financiero de dichos Fondos (FEOGA-Garantía, Fondos estructurales y Fondo de Cohesión), así como la coordinación de los controles asignados a otras unidades dependientes de la IGAE y del Sistema Nacional de Control de Fondos Comunitarios, ejerciendo las relaciones con las Instituciones Comunitarias y Nacionales, y con las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas.



Asimismo, el Reglamento (CEE) 4045/89, otorga a la IGAE la consideración de Servicio Específico encargado de vigilar el cumplimiento de la normativa y la supervisión de los controles que con base a dicho Reglamento se hacen en España por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria y por las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, correspondiéndole, asimismo, la certificación de la cuenta FEOGA-Garantía que comprende la auditoría de las cuentas de los gastos imputados por los Organismos pagadores de ámbito nacional y que se realiza por la IGAE a través de las Intervenciones Delegadas en dichos Organismos y las necesarias actuaciones de Coordinación con los servicios de Certificación de los Organismos pagadores de aquellas Comunidades Autónomas que tienen transferidas las competencias en esta materia.

Dentro de las funciones de coordinación se pueden incluir las comunicaciones de irregularidades a la Unidad de Coordinación de Lucha Antifraude (UCLAF).

Finalmente, las propuestas de desarrollo normativo en esta materia, la resolución y, en su caso, formulación de consultas ante los órganos competentes de la Unión Europea, así como la participación en reuniones, grupos de trabajo y jornadas con el objetivo de conseguir una mayor homogeneidad y eficacia en la aplicación de la normativa Comunitaria, son labores que complementan la actividad de esta División.

A la División (IV) de Control Financiero y Auditoría del Sector Público Estatal le corresponden las funciones de control financiero y auditoría de dicho sector público en ejecución del plan anual de auditorías, en el ámbito de actuación de los Organismos y Entidades Públicas adscritas a los siguientes Ministerios: Fomento, Economía, Interior, Administraciones Públicas, Sanidad y Consumo, Agricultura, Pesca y Alimentación y Trabajo y Asuntos Sociales.

Debido a ello, le compete la ejecución directa de diversos trabajos de auditoría de cuentas sobre Entidades Públicas Empresariales y Organismos Públicos y Entidades de las Disposiciones Adicionales

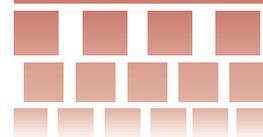
9ª y 10ª de la LOFAGE así como sobre Sociedades Mercantiles Estatales no sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas dentro del ámbito enmarcado por los ministerios citados con anterioridad.

Por el tipo de Ministerios de que se trata, son numerosas y relevantes las Entidades que proceden ser auditadas por esta División, significándose, tal vez por su especificidad, las Sociedades Estatales de Infraestructuras Agrarias. Asimismo, la adscripción de las Autoridades Portuarias (27 en total) al Ministerio de Fomento conlleva una especial coordinación de los trabajos de Auditoría de Cuentas y de Cumplimiento y Operativa que realizan las respectivas Intervenciones Regionales o Territoriales a las que se les ha asignado la ejecución directa de los trabajos, correspondiendo adicionalmente a esta División la emisión del informe de auditoría de cuentas sobre el Ente Público Puertos del Estado.

Otro bloque de trabajo asignado a esta División es el control financiero de los contratos-programa que son realmente auditorías sobre la ejecución y propuesta de liquidación de los contratos-programa, cuya competencia viene atribuida a la IGAE en virtud de lo dispuesto en dichos contratos. Son de destacar en este subgrupo las correspondientes a diversas Entidades que gestionan el transporte público por carretera y ferrocarril, en Madrid, Barcelona, Valencia y Canarias (diversos Cabildos insulares).

La División (V) de Auditoría Operativa y Control Financiero de Subvenciones Nacionales, se encarga de la ejecución de auditorías operativas, consistente, básicamente, en la evaluación de los resultados de los programas y planes de actuación presupuestarios así como en la elaboración de informes de revisión de los sistemas y procedimientos aplicados por aquellos entes objeto de estudio, así como las actuaciones de control financiero sobre las subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

En lo relativo al control de programas presupuestarios y planes de actuación la emisión de los respectivos informes está atribuida a las Intervenciones actuantes que el Plan haya asignado originaria-





mente, correspondiendo a esta División, principalmente, la coordinación de dichos trabajos y el conocimiento de los resultados, así como, en su caso, la tramitación de los informes.

Las auditorías de sistemas y procedimientos responden a una demanda creciente de este tipo de trabajos cuyo fin último es la mejora de los servicios públicos en términos de eficacia, eficiencia y economía. En muchos casos se trata de solicitudes expresas de un organismo público o de un centro gestor de un ministerio. No obstante, con el fin de racionalizar el uso de los medios disponibles así como poder alcanzar conclusiones y propuestas de carácter general, cada vez son más los procedimientos administrativos que se analizan que tienen carácter transversal y que son de ejecución por toda la Administración.

Respecto al área de Control Financiero de Subvenciones Nacionales, el objeto y alcance difiere en función de que el control se refiera a beneficiarios de las subvenciones, a entidades colaboradoras o a los órganos gestores. Prescindiendo de matices, la finalidad última, en el caso de beneficiarios, es comprobar la adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute de subvenciones, créditos, avales y demás ayudas; debiéndose verificar la adecuación de los procedimientos y sistemas empleados en relación con la concesión, así como el seguimiento y evaluación de las subvenciones en el caso de entidades colaboradoras a las que se les ha encomendado la gestión.

La experiencia adquirida en los últimos años ha llevado, a la hora de elaborar el Plan de Auditorías, a que se seleccionen unas determinadas líneas de subvenciones considerándose, entre otros aspectos, la posible existencia de puntos débiles que se detecten en su gestión. Asimismo los trabajos en este área trascienden al ejercicio anual, ya que el estudio de las convocatorias de las subvenciones, los procedimientos establecidos por el gestor, la especificidad de las ayudas y un sinnúmero de variables adicionales, hacen que muchas veces hasta final de año no se pueda siquiera decretar el control al beneficiario; por lo que se ha optado por un enfoque y ámbito plurianual en la ejecución de estos controles.

A esta División le compete, igualmente, elevar propuestas de modificación a la normativa reguladora de este tipo de ayudas y al correlativo control de las mismas, habiendo llegado a elaborar un Proyecto de Ley General de Subvenciones y Ayudas públicas actualmente en sus primeros estadios de tramitación una vez que se ha completado su redacción.

Una vez concretadas las distintas funciones y cometidos asignados a las cinco Divisiones de la ONA debe resaltarse que la adaptación a los cambiantes trabajos que debe realizar esta Oficina presupone la posibilidad de modificar los cometidos de cada División en función de los requerimientos y prioridades que se den en cada momento.

Por último, resulta procedente hacer mención a la Dirección de la ONA, la cual, adicionalmente a su labor de coordinación e impulso de todas las actividades relativas al control financiero, asume la elaboración y propuesta de aprobación del Plan Anual de Auditorías y Actuaciones de Control Financiero (autorizando las modificaciones que procedan en el transcurso de su ejecución), el seguimiento de los respectivos Planes en curso (en la medida que en todo momento existen actuaciones pendientes de informe definitivo imputables a planes distintos al vigente) emitiendo los correspondientes boletines mensuales de seguimiento (para el ámbito de la ONA) o con la periodicidad requerida según el colectivo de que se trate (Intervenciones Delegadas en Ministerios y Organismos Públicos o Intervenciones Regionales y sus Territoriales respectivas), siendo imprescindible a estos efectos el mantenimiento y desarrollo eficiente de la aplicación AUDITOR.

Asimismo, se lleva un seguimiento específico, cada diez días, de todos los trabajos de auditoría de cuentas incluidos en el Plan dada la sincronización de estos informes de auditoría con la elaboración de la Cuenta General del Estado.

A la Dirección de la ONA le corresponde promover e impulsar las modificaciones normativas en materia de auditoría y control financiero, así como la dirección de la antes citada Comisión de Normas Técnicas.



La Dirección de la ONA cuenta con un Área de Asesoramiento en el cumplimiento de la normativa aplicable en los trabajos de control financiero a las distintas Divisiones de la ONA y a las Intervenciones Delegadas, Regionales y Territoriales que la requieran y mantiene la oportuna coordinación con las Unidades de Enlace con la Intervención General de la Defensa y la de la Seguridad Social.

La colaboración con la Administración de Justicia a nivel de designación de peritos, colaboradores o administradores judiciales, si bien compete a la IGAE, como tal, se canaliza e impulsa en la mayoría de las ocasiones a través de la Dirección de la ONA, llevando un seguimiento específico y apoyando con personal y solventando incidencias que se producen en numerosas ocasiones.

De igual forma compete a la Dirección de la ONA la organización de reuniones de coordinación en sus distintos ámbitos y áreas con el fin de homogeneizar criterios, incrementar la eficacia de los informes y mejorar el nivel de información global suministrada. En paralelo a esta labor se encuentra la coordinación con el Tribunal de Cuentas, en lo relativo a actuaciones de control financiero, con el fin de evitar solapamientos o duplicidades sin menoscabo de las competencias atribuidas a ambas Instituciones, así como las relaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

## B) Personal

Finalmente, es imprescindible hacer mención a los aspectos de personal de la ONA, a los que se dedica un breve comentario a continuación. Es competencia del Director de la ONA la reasignación de efectivos entre las distintas Divisiones en función de la carga de trabajo derivada de los objetivos y prioridades del Plan anual de auditorías. En este sentido, desde la Dirección se lleva un seguimiento puntual del personal (confeccionándose al efecto unos boletines trimestrales), distribución, propuestas de nombramiento y promoción desde la consideración de la ONA como una Unidad, a pesar de su

estructuración, a efectos de operatividad, en Divisiones

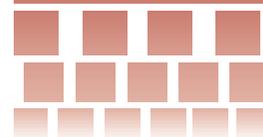
Por último, no puede dejar de destacarse la experiencia implantada en el momento de su constitución consistente en la creación de un Equipo de Apoyo adscrito a la Dirección, compuesto por funcionarios del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, cuyo objetivo es colaborar y ayudar en ciertos trabajos donde resulta difícil completar el mínimo equipo de auditoría por falta del personal necesario en la Intervención actuante o bien debido a la especificidad de los cometidos demandados (peritajes, en numerosos casos); debiendo señalarse que los resultados han sido claramente positivos.

En referencia a los medios personales debe señalarse que la Relación de Puestos de Trabajo (RPT) atribuida a la Oficina Nacional de Auditoría, con vigencia desde el 01.01.98, contempla un colectivo de 336 funcionarios adscritos a tareas de control financiero.

En este colectivo se encuentra incluido no sólo el personal correspondiente a los Grupos A y B que conforman básicamente los equipos de auditoría sino también los funcionarios pertenecientes a los Grupos C y D imprescindibles en las labores de Secretaría, apoyo informático, administrativo, archivo, seguimiento y tramitación de documentación, etc.

Actualmente, el número de efectivos que presta servicios en esta Unidad, asciende exclusivamente a 214, correspondiendo 44 al Grupo A, 122 al Grupo B y 48 al C y D. Por tanto de cada 10 personas 2 pertenecen al Grupo A, 6 al Grupo B y 2 a los Grupos C y D.

Por último, debe resaltarse la importancia de la formación de este personal, que si bien tiene acceso a la oferta promovida con carácter general a todos los funcionarios de la IGAE, debe ser complementada en lo relativo a materias propias de control financiero, siendo imprescindible la actualización de conocimientos, dados los continuos avances en la normativa y en las técnicas de auditoría y herramientas informáticas que le sirven de apoyo.





## Agenda de Futuro

Actualmente se puede considerar que la ONA se encuentra consolidada dentro de la organización de la IGAE. Sin embargo es necesario continuar avanzando en el proceso de cambio que tal consolidación representa. De cara a esa exigencia es preciso plantearse una serie de líneas de actuación que constituyen su agenda de futuro. Algunas de estas actuaciones se encuentran ya en ejecución, otras en cambio deben implantarse paulatinamente cuando las circunstancias así lo aconsejen.

El futuro de la ONA debe encuadrarse, como no puede ser de otra forma, dentro de los objetivos básicos que se predica para el control financiero. Este debe ser considerado de forma global, de manera que incluya junto a las formas clásicas, función interventora, el conjunto de actuaciones de control financiero concomitante y ex-post, siendo las auditorías la expresión más común de estas últimas. En el ámbito de la auditoría de cuentas no debe caerse en una identificación mimética de las formas de actuar privadas ya que ni la naturaleza de los sujetos auditados ni los objetivos últimos son coincidentes. Debe reivindicarse un ámbito científico propio de la auditoría de cuentas pública sobre la base de una normativa específica que desde luego sepa incorporar todo lo que de positivo tiene para el ámbito público la auditoría de cuentas mercantil.

Otra idea a destacar es que el control financiero no puede considerarse como un fin en sí mismo. Su realización se justifica por los efectos que produce tanto en la disciplina normativa como en el buen funcionamiento de la gestión pública, coadyuvando a la consecución de las tres E (eficiencia, economía y eficacia).

En consecuencia, la actuación de control no acaba con la emisión de un informe, es necesario tratar de conseguir mejoras en la gestión, lo que supone un cambio de filosofía desde posiciones estrictamente fiscalizadoras hacia posiciones de cooperación basadas en la crítica constructiva. No debe olvidarse que la IGAE representa un

control independiente e interno, es decir, parte integrante del sector que controla.

Sobre la base de las ideas anteriores se puede señalar, de forma muy esquemática, como líneas de actuación de la ONA que configuran su Agenda para el futuro las siguientes:

### **1. PERFECCIONAR EL PLAN DE AUDITORÍAS**

Independientemente de los trabajos de carácter periódico y recurrente atribuidos a la IGAE, el Plan debe incorporar todos aquellos que de acuerdo a la información deducida de la ejecución de Planes anteriores se consideren de interés para el control. El efecto de retroalimentación que produce la explotación del sistema de control debe ser utilizado y potenciado al máximo.

Por otra parte, el Plan de Auditorías, como documento, debe incluir con la debida separación las actuaciones a desarrollar en el año y los informes a emitir en dicho período, planteándose en algunas áreas con carácter plurianual.

Por último, el Plan debe coordinarse con los trabajos previstos realizar por otros órganos de control, tanto comunitarios como nacionales, especialmente el Tribunal de Cuentas, a fin de que se aprovechen las sinergias que se derivan de una adecuada relación control interno – control externo.

### **2. MEJORAR LA HOMOGENEIDAD Y CALIDAD DE LOS TRABAJOS DE AUDITORIA DE CUENTAS**

La disciplina normativa, especialmente en materia contable y financiera, se trata de conseguir en los Entes públicos con la auditoría de cuentas. Estos trabajos de verificación deben efectuarse de acuerdo con unas normas profesionales de obligatorio cumplimiento. Por tanto es necesario continuar la tarea emprendida de elaboración de

# La IGAE de Puertas Adentro

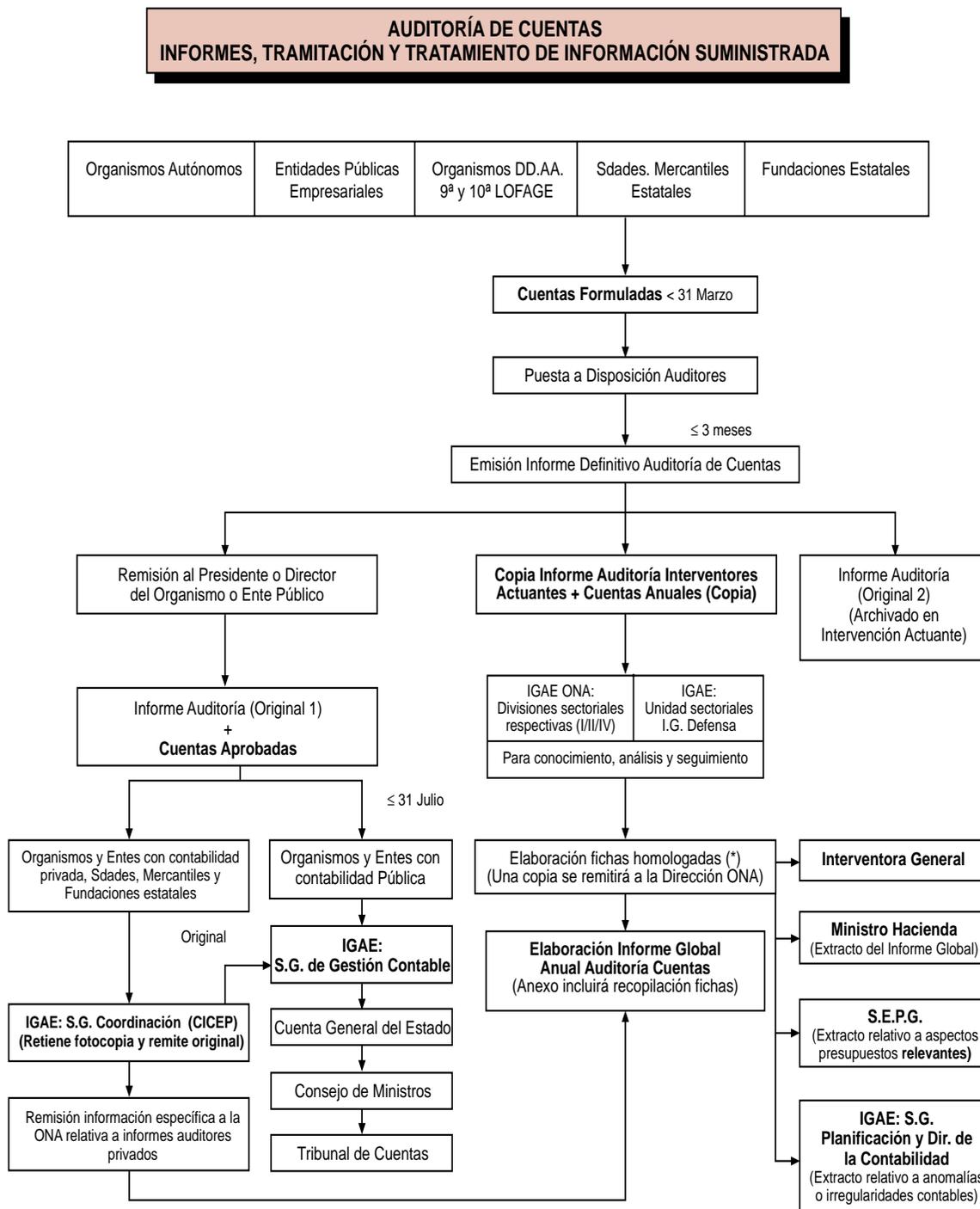


Normas Técnicas, cuyos resultados más recientes son la aprobación de las Normas Técnicas sobre los informes de auditoría de cuentas y adicional, sobre materialidad y la instrucción sobre organización de los papeles de trabajo.

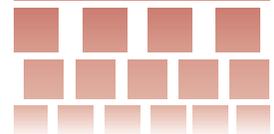
Además, y teniendo en cuenta el objetivo, antes indicado de buscar los máximos efectos en las actuaciones de control, toda la información obtenida de la auditoría

de cuentas debe ser adecuadamente tratada para producir informes globales, sobre incumplimientos normativos detectados y recomendaciones de posibles medidas correctoras.

En el cuadro siguiente se expone el circuito documental que se propone para los informes de auditoría cuya finalidad es la explotación al máximo de la información recibida.



(\*) Contendrá datos generales y económicos básicos así como respectivos apartados que comprendan las anomalías o irregularidades contables y aspectos presupuestarios relevantes que deberían ser puestos en conocimiento de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.





### **3. ADECUAR Y PERFECCIONAR LOS TRABAJOS DE CONTROL FINANCIERO QUE NO CONSTITUYEN AUDITORÍA DE CUENTAS AL OBJETIVO BÁSICO DE PRODUCIR INFORMACIÓN RELEVANTE QUE COADYUVE A UNA MEJOR GESTIÓN PÚBLICA.**

En este sentido, es necesario entre otras tareas avanzar en el desarrollo del contenido y alcance de los informes de control financiero de los departamentos ministeriales. Estudiándose la posibilidad de la realización de un único informe por Departamento Ministerial que incluya, debidamente estructurado por áreas, todos los resultados de control ex-post realizado en el Ministerio. En dicho informe se debe incorporar aquella información, suficientemente significativa y generalizada, deducida de los trabajos efectuados por los Interventores Territoriales y Regionales en los servicios periféricos. Trabajos que deben ser homogenizados y coordinados por el Interventor Delegado del Ministerio respectivo.

Los restantes informes de control financiero se deben ir adecuando a una metodología uniforme que permita su tratamiento para poder producir informes globales. Además deben consolidarse sobre la base de los informes realizados, los trabajos de carácter horizontal, especialmente sectoriales.

Además, las tareas de control deben, en la medida de lo posible, acercarse al momento en que se producen las actuaciones analizadas. Este control financiero de carácter concomitante puede ser iniciado en aquellos Entes públicos que tengan un Interventor Delegado con carácter permanente, que deberá facilitar la información periódica que se determine sobre los resultados del control que está efectuando.

### **4. ESTABLECER UNA DIFUSIÓN DE LOS INFORMES DE MANERA QUE SE GARANTICE QUE LLEGUEN A LOS DESTINATARIOS ADECUADOS PARA PRODUCIR LOS EFECTOS PRETENDIDOS**

Como se ha indicado anteriormente el control no es un fin en sí mismo, esto supone que sus resultados deben ser conoci-

dos por aquellos órganos y autoridades que pueden tomar las medidas correctoras que se deduzcan de dichos resultados de control.

Es necesario avanzar en el desarrollo del alcance de los informes de control, estudiando la posibilidad de la realización de un único informe por Departamento Ministerial que incluya los resultados de control ex post realizados en el Ministerio.

Por ello, a medida que se consolide y normalice, dentro de unos altos parámetros de calidad técnica, el proceso de realización de informes de control financiero, éstos deben ser adecuadamente difundidos y remitidos a los máximos órganos de responsabilidad, en concreto los Ministros, en el caso del control financiero de un Departamento Ministerial.

Lo anterior, con independencia de la elevación por parte del Ministro de Hacienda del informe anual de control financiero de la IGAE al Consejo de Ministros\*.

\* Art. 39.2 Real Decreto 2188/95 modificado por el R.D. 339/98.



# Indicadores Económicos

En el número 3 de esta revista, se hacía referencia a los tres tipos de información que se recogen bajo el nombre de *Indicadores económicos*: Informes económicos y financieros, Contabilidad Nacional y Sector fiscal (operaciones no financieras). Proyecto NEDD/SDDS del FMI.

El primer apartado ha sido analizado en ediciones anteriores, siendo objeto de la presente el estudio de los otros dos bloques de materias incluidas en esta sección.

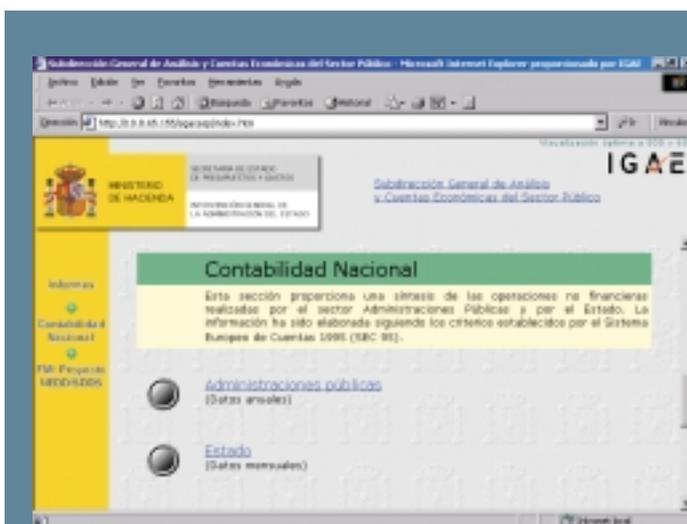
## CONTABILIDAD NACIONAL

En el apartado de *Contabilidad Nacional* se muestra información estadística detallada de las operaciones no financieras realizadas por el sector Administraciones Públicas, elaborada de acuerdo a la metodología de la contabilidad nacional (SEC-95 y Manual SEC-95 sobre déficit público y deuda pública). Los datos están consolidados a nivel de sector y tienen periodicidad anual, reflejándose información actualizada de los dos últimos ejercicios disponibles.

## SECTOR FISCAL (OPERACIONES NO FINANCIERAS) PROYECTO NEDD/SDDS DEL FMI

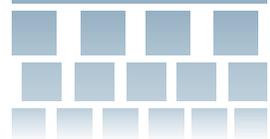
Bajo este título se recogen los datos que se elaboran de acuerdo con los requisitos establecidos en las *Normas Especiales para la Divulgación de Datos (NEDD)* correspondientes a los *Special Data Dissemination Standard (SDDS)* del Fondo Monetario Internacional.

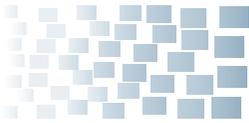
En primer lugar, se incluye un calendario de difusión de datos, que refleja la última fecha en que éstos se han actualizado así como un avance de las próximas fechas de publicación, para posteriormente presentar los últimos datos disponibles de las Administraciones Públicas (anual) y del Estado (mensual), elaborados de acuerdo a la metodología de la contabilidad nacional (SEC-95 y Manual SEC-95 sobre déficit público y deuda pública), con el nivel de detalle fijado en el formato de difusión de datos de los SDDS.



También se indican las operaciones no financieras realizadas por el Estado, con carácter mensual, en términos de contabilidad nacional.

En este caso los datos son acumulados a finales del mes de referencia y se incluyen los resultados obtenidos por este agente en los últimos doce meses.

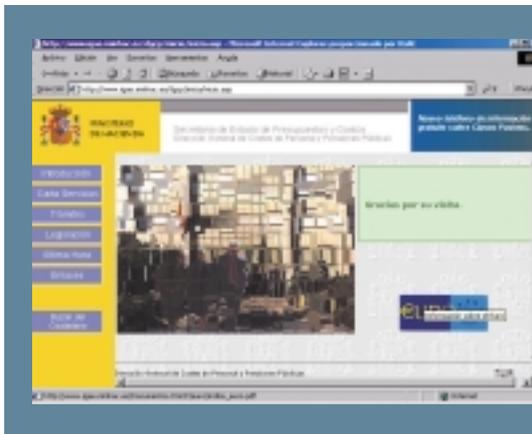




# Prestaciones de Clases Pasivas del Estado

La Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas, integrada en la estructura orgánica de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos del Ministerio de Hacienda, incluye en la web información general sobre el conjunto de actividades realizadas y de forma especial sobre

las prestaciones derivadas del sistema de pensiones de clases pasivas del Estado. Se proporciona información sobre las pensiones (prestaciones) más importantes, ofreciendo la posibilidad de obtener los documentos o impresos necesarios para su solicitud.



Fundamentalmente se recoge información sobre:

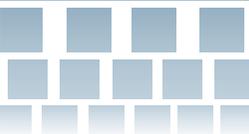
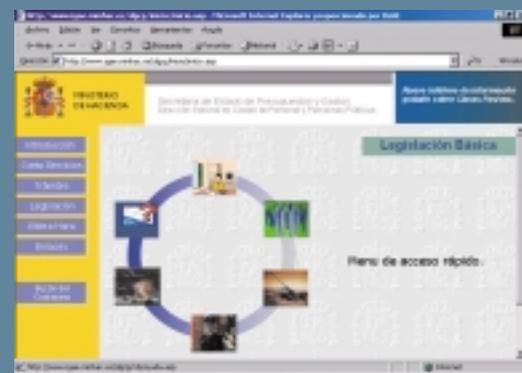
- Pensiones del régimen de clases pasivas del Estado.
- Pensiones derivadas de la Guerra Civil.
- Ayudas a víctimas de delitos violentos.
- Pensiones por actos de terrorismo.

Se puede encontrar, en la opción Legislación, información referente a las últimas modificaciones normativas, que afecten a tales prestaciones, y a las actuaciones de la Dirección General de especial relevancia para el ciudadano. Además, se introduce la posibilidad de calcular, previa solicitud, el importe aproximado de la futura pensión a percibir por un funcionario próximo a la jubilación incluido en el Régimen de clases pasivas del Estado.

También ofrece la posibilidad de, a través del “Buzón del Ciudadano”, realizar consultas directamente a la Dirección General.

En un futuro se incluirá una opción nueva “Servicios Electrónicos”, que dará acceso a la posibilidad de tramitación de diversos trámites y gestiones a través de medios electrónicos (Oficina Electrónica de Clases Pasivas) utilizando medios de identificación avanzada (Certificados electrónicos).

Las diferentes prestaciones, trámites, requisitos... incluidos en la información presentada en PRESTACIONES DE CLASES PASIVAS, pueden dificultar la búsqueda, por lo que se establece un Menú de acceso rápido que permite conocer, además del contenido de cada una de las prestaciones, la estructura completa de la página a través de un mapa, facilitando el acceso a cada opción.







MINISTERIO  
DE HACIENDA

**IGAE**  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO