

CURSO SOBRE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE, CELEBRADO EN SANTA CRUZ DE TENERIFE, LOS DIAS 25 Y 26 DE ENERO DE 2005

Síntesis de la exposición relativa a “El Tribunal de Cuentas: Organización y Funcionamiento. Especial referencia a la Función Fiscalizadora”, realizada por:

Gregorio Cuñado Ausín

Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Presentación:

La existencia del Tribunal de Cuentas viene recogida en la Constitución Española, que en su artículo 136 señala: *El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado...* Asimismo, en el artículo 153, al regular el control de la actividad de las Comunidades Autónomas, se cita de nuevo al Tribunal de Cuentas en su apartado d), para señalar que el control económico y presupuestario se ejercerá por el mismo. Estas referencias constitucionales permiten reconocer al Tribunal de Cuentas como Órgano de relevancia constitucional.

La composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas aparecen reguladas en su Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y en su posterior Ley de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril, que la desarrolla.

Órganos del Tribunal de Cuentas:

El artículo 19 de la mencionada Ley Orgánica relaciona los distintos Órganos del Tribunal de Cuentas, entre los que cabe destacar al Pleno, integrado por doce Consejeros de Cuentas, uno de los cuales es el Presidente, y el Fiscal. Los doce Consejeros de Cuentas son designados por las Cortes Generales, seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada Cámara, y por un periodo de nueve años, pudiendo ser reelegidos.

Siete de los Consejeros de Cuentas integran la Sección de Fiscalización, que está actualmente organizada en cinco Departamentos sectoriales y otros dos Departamentos territoriales, al frente de cada uno de los cuales está el Consejero titular del mismo. La Presidencia de la Sección de Fiscalización corresponde a uno de los siete Consejeros de Cuentas, que compatibiliza su cargo de Presidente con la titularidad de uno de los Departamentos que conforman la Sección. La organización de los cinco Departamentos sectoriales sigue la distribución del Sector público por grandes áreas de actividad: Un primer Departamento tiene asignada la fiscalización de los Departamentos Ministeriales del área económica, con los Organismos autónomos de ellos dependientes; un segundo

Departamento fiscaliza los Departamentos Ministeriales, con sus Organismos autónomos, del área político-administrativa; un tercer Departamento se responsabiliza de la fiscalización de las entidades estatales que integran el área de la Seguridad Social y Acción Social; un cuarto Departamento tiene asignado el sector público empresarial estatal, y el quinto Departamento fiscaliza las entidades estatales de carácter financiero, así como las fundaciones públicas estatales y restantes entidades sometidas a régimen específico.

Por lo que se refiere a los dos Departamentos territoriales, uno atiende a la fiscalización del Sector público autonómico y el otro a la del Sector público local. Además de los mencionados Departamentos, ha de incluirse en la Sección de Fiscalización la Unidad que lleva a cabo la fiscalización de las formaciones políticas.

Por su parte, cuatro Consejeros de Cuentas integran la Sección de Enjuiciamiento, uno de los cuales es el Presidente de la misma, mientras que los restantes están al frente de cada uno de los tres Departamentos entre los que se distribuye la actividad jurisdiccional.

El Presidente del Tribunal y los Presidentes de las Secciones de Fiscalización y de Enjuiciamiento, constituyen la Comisión de Gobierno del Tribunal y son elegidos por los Consejeros de Cuentas por un periodo de tres años.

Funciones del Tribunal de Cuentas

El artículo dos de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas señala que son funciones propias del Tribunal la fiscalización externa, permanente y consuntiva del sector público y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

El alcance de la función fiscalizadora viene determinado en el artículo nueve de este mismo texto legal al señalar que dicha función se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, debiendo ejercerse esta función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.

Por su parte, el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien o utilicen bienes,caudales o efectos públicos, extendiéndose la jurisdicción contable a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantías de su gestión, de conformidad con lo previsto en el artículo quince de la citada Ley Orgánica.

El control sobre la actividad económico-financiera del Sector público.

El control sobre la actividad económico-financiera del Sector público es un requisito inherente a la concepción del Estado constitucional de Derecho. La propia Constitución puede interpretarse como un sistema de control sobre los poderes públicos, de acuerdo con los planteamientos de la doctrina clásica de la división de poderes. Por otra parte, es la

Constitución la que realiza la importancia de dicha función, en cuanto que en ella se recogen los principios sobre los que ha de fundamentarse dicha actividad.

Son múltiples y de muy diversa naturaleza los argumentos que la doctrina suele ofrecer para fundamentar el ejercicio del control sobre el Sector público, argumentos de carácter jurídico, organizativo, político y sin duda, económicos, entre otros muchos. A estos argumentos hay que añadir que la exigencia del control es, además, una de las reclamaciones sociales más frecuentes, como consecuencia de la especial sensibilidad que la utilización de los fondos públicos suscita. Esta acentuada sensibilidad conduce en ocasiones a efectuar manifestaciones excesivamente contundentes que, sin otras consideraciones y matizaciones, se niegan a reconocer la existencia de dicho control, ignorando la actividad de las entidades que conforman un modelo de control específico y llegando a afirmar la necesidad de que el Sector público aplique las pautas y procedimientos que se vienen utilizando en el Sector privado, trasladando el modelo de éste a la Administración.

La inconsistencia de estas manifestaciones aparece nítidamente confirmada tanto por la realidad del control ejercido como por el repaso de las grandes líneas en las que se asienta el modelo de control del sector público diseñado en la normativa vigente.

Desde la promulgación de la Ley Orgánica de 1982 se ha aprobado por el Tribunal de Cuentas un elevado número de Informes o Memorias, Mociones o Notas, que han sido remitidos a las Cortes Generales, a los que habría que agregar, para hacer una valoración aproximada de los resultados del control, y sin considerar el efecto preventivo del mismo, todas las demás actuaciones de las restantes Instituciones de control externo y de todos los servicios de control interno. La relación de los títulos de los Informes del Tribunal ofrece un mosaico de materias y áreas que han sido objeto de fiscalización y deja constancia de la pluralidad de actuaciones examinadas, permitiendo presentar a la actividad fiscalizadora como una manifestación técnica y especializada, a la vez que multidisciplinar. Estos informes dan testimonio, sin incurrir en indebida autocomplacencia, del gran avance en el control sobre la actividad del Sector público y de su contribución a que dicha actividad disponga de una regulación y una organización más adecuada y se acomode, en mayor grado, a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

La exposición del modelo de control implantado sobre el Sector público, desde el punto de vista orgánico, requiere atender a dos principios básicos en los que se basa su actual configuración: en primer lugar, la clásica y ya aludida división de Poderes en todo Estado democrático; y por otro lado, la organización político-administrativa del Sector público, en la que cabe diferenciar una doble orientación: hacia la integración en una realidad supranacional, como la Unión Europea; y hacia la realidad territorial, plasmada en la consolidación del Estado de las Autonomías. La primera referencia conduce a la diferenciación entre el control interno y el externo y a los órganos que lo ejercen; mientras que la organización político-administrativa ha propiciado que la Unión Europea, por un lado, y las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, por otro, se hayan dotado de sus propios Órganos, entre los que hay que mencionar, por lo que se refiere al control externo, el Tribunal de Cuentas Europeo y los Órganos de Control Externo (OCEX) de las Comunidades Autónomas

El control interno, con independencia de la organización y segregación de funciones que cada entidad pública haya diseñado para un adecuado ejercicio de su actividad y del pertinente servicio de control o auditoría interna que haya podido implantar, está atribuido, como referencia general, al correspondiente servicio de Intervención General, de la Administración General del Estado, Autonómica o Local.

Tomado como modelo de control interno el ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), su regulación se recoge de forma precisa y sistemática en la Ley General Presupuestaria, en la que, tras señalar que la IGAE ejercerá el control interno de la gestión económica y financiera del Sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle, se desarrollan los distintos tipos de control previstos, como son la función interventora en sus diferentes modalidades, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La actuación interventora, prescindiendo de sus diferentes modalidades, se extiende a todo el proceso administrativo del gasto público y supervisa las actuaciones de los gestores públicos responsables del mismo. La modalidad de control financiero permanente se ejerce sobre todas las entidades que conforman el Sector público estatal, exponiendo en el correspondiente informe de cada ejercicio una valoración de la gestión analizada desde la perspectiva de la racionalidad económico-financiera y de su adecuación a los principios de buena gestión. Por lo que se refiere a la auditoría pública, el nuevo texto de la Ley General Presupuestaria diferencia de forma expresa esta actuación de control de la modalidad de control financiero permanente, e indica las diferentes formas y el distinto alcance que la auditoría pública puede adoptar, que se realizará sobre todas las entidades integrantes del Sector público estatal, con independencia de las actuaciones derivadas de la función interventora y del control financiero permanente y de las que pudieran efectuarse en virtud de lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por lo que se refiere a las sociedades mercantiles estatales sometidas a la misma.

La conclusión inmediata de estas referencias es que la nueva Ley General Presupuestaria, reestructurando lo previsto en el anterior texto regulador, ofrece un diseño de supervisión y evaluación de la actividad del Sector público estatal directamente relacionado con el adecuado ejercicio de las responsabilidades de gestión asumidas por el Poder Ejecutivo. Ha de señalarse, a este respecto, que la posible participación de empresas privadas en esta actividad siempre será una mera colaboración y una prestación de servicios a la Intervención, que deberá dictar en cada caso las instrucciones y procedimientos a seguir y validar los resultados que definitivamente se presenten en el correspondiente informe. Esta colaboración no atribuye el carácter de auditor de entidades públicas a las empresas privadas contratadas, sino que dicho carácter se reserva a la Intervención General, actuando aquéllas únicamente como elementos auxiliares en el desarrollo de su función auditora.

Con independencia de esta descripción general del sistema de control interno implantado en el Sector público estatal, podrían agregarse otras referencias a actuaciones y regulaciones específicas en este mismo ámbito, como la potenciación de la participación y de la responsabilidad de los miembros de su Consejo de Administración, en sintonía con las recomendaciones recogidas en los Códigos Olivencia y Aldama; la nueva regulación de las subvenciones públicas, ámbito en el que, además de los controles previstos en la normativa europea en el supuesto de acceder a los fondos comunitarios, la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, inspirándose en la previa Ley de Estabilidad Presupuestaria, incorpora el principio de transparencia en esta rama de la actividad pública, en la pretensión de incrementar los niveles de eficiencia y eficacia en la gestión del Sector público subvencional y se potencian las atribuciones de la Intervención en el ejercicio de este control.

Estas grandes pinceladas sirven para dibujar el marco y las líneas maestras sobre las que actúa el sistema de control interno del Sector público estatal y que sirve de modelo para las actuaciones de dicho control en los respectivos ámbitos de los Sectores públicos autonómico y local.

Por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, la regulación de su control interno suele contemplarse en su correspondiente normativa, con frecuentes alusiones y transcripciones de las funciones asumidas por la IGAE en el ámbito estatal y adoptando como norma supletoria la mencionada Ley General Presupuestaria.

Por su parte, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el capítulo IV de su Título VI aborda la regulación del control y la fiscalización de las entidades locales y establece en su artículo 213 el ejercicio de las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia, con un alcance similar al atribuido a la IGAE en el Sector público estatal. Por su parte, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, sobre medidas para la modernización del Gobierno Local, además de potenciar la gestión desconcentrada y la participación ciudadana, establece nuevos mecanismos de gestión y control en los municipios de gran población, con la institucionalización de la Junta de Gobierno Local y la configuración del Pleno como un verdadero órgano de debate y análisis de las políticas locales y la creación del Consejo Social y del Observatorio Urbano. Entre las reformas que afectan a los pequeños Municipios, ha de resaltarse el reforzamiento de las funciones de asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica de las Diputaciones, especialmente a las Corporaciones con menor capacidad económica y de gestión.

Como síntesis de las referencias efectuadas al control interno, ha de remarcarse que, con independencia de la autonomía e independencia orgánica reconocida legalmente en el ejercicio de sus funciones respecto a los responsables inmediatos de la gestión controlada,

en su desarrollo se asume un determinado grado de responsabilidad en la gestión realizada. Considerando la Administración en su integridad, el control de la respectiva Intervención General se produce dentro de su propio seno y puede identificarse como un ejercicio de autocontrol, siendo la principal motivación de la función interventora y del control interno en general su identificación con los fines propios de la Administración.

Trascendiendo el ámbito de la organización y funcionamiento del control interno, la razón de ser del control externo viene ofrecida por la esencia misma del Estado democrático, cuya existencia no sólo viene avalada por el origen democrático del poder, sino también por la creación y funcionamiento de los instrumentos y de las instituciones necesarias para garantizar el control sobre el ejercicio del poder asumido, confirmando, de este modo, la legitimidad de origen con la legitimidad de ejercicio. Este ejercicio de control sobre la acción de Gobierno adquiere mayor intensidad y especialización cuanto mayor y más compleja es la actividad del Sector público, requiriendo la creación de instituciones que auxilien al Parlamento ofreciéndole los datos técnicos, a partir de los cuales pueda efectuar el control político sobre el Poder Ejecutivo que le corresponde. Con la aportación de esta información técnica se impide el monopolio informativo de la Administración y se facilita el debate y el control en el Parlamento con la participación de las posiciones mayoritarias y minoritarias, con independencia del apoyo que las primeras en determinados momentos puedan ofrecer al Poder Ejecutivo.

Como ya se ha mencionado, el control externo tiene un reconocimiento expreso en el modelo ofrecido por la vigente Constitución Española, así como en la normativa específica del Tribunal de Cuentas y en las Leyes de creación de las restantes Instituciones de control externo. Los debates parlamentarios mantenidos durante la tramitación de la mencionada Ley Orgánica del Tribunal testimoniaron el interés de todos los grupos parlamentarios en configurar un Órgano de control externo, autónomo en sus actuaciones, capacitado técnicamente y responsable de la evaluación de la gestión de todo el Sector público, resaltando la preocupación por que no quedaran actuaciones públicas al margen de su actividad de control y por que éste superara la simplificada visión legalista de anteriores regulaciones para ejercitarse en términos de racionalidad económica, contrastando su eficiencia y eficacia, aflorando en las intervenciones parlamentarias expresiones propias de una avanzada evaluación de gestión.

En relación con el control interno ejercido por los diferentes Servicios de Intervención en los distintos ámbitos del Sector público, la definición de la función fiscalizadora ofrecida por la Ley Orgánica del Tribunal ofrece elementos nítidamente diferenciadores, en concordancia con la división de Poderes del Estado de Derecho, reiteradamente mencionada. El artículo 2 de esta Ley califica a la función fiscalizadora como externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del Sector público. Su identificación como función externa se corresponde con su ubicación en el entorno parlamentario, fuera del ámbito de la Administración y del Poder Ejecutivo, responsable último de la organización y gestión realizada y examinada. Esta misma separación de la gestión a analizar viene ratificada por el carácter consuntivo de la función fiscalizadora que

podrá analizar el acto de gestión y sus resultados en cualquier momento, ya que la fiscalización es permanente, pero siempre que dicho acto se haya consumado o realizado, sin participar en su diseño, ni en su autorización o ejecución.

En consonancia con la importancia otorgada al control interno dentro de la organización de la gestión del Sector público y con la responsabilidad por aquél asumida, uno de los objetivos prioritarios del control externo para obtener una adecuada y fundada evaluación de la actividad económico-financiera pública, ha de consistir en disponer de una primera valoración del funcionamiento y cumplimiento del control interno, valoración que permitirá acotar y diseñar las posteriores verificaciones, en las que se sustanciará la opinión definitiva de la gestión analizada.

Las permanentes referencias a la conexión entre el Tribunal de Cuentas, como máximo representante del control externo, y el Parlamento aconseja efectuar una breve referencia a las relaciones entre ambos. El artículo 136 de la Constitución señala expresamente que el Tribunal de Cuentas dependerá directamente de las Cortes Generales, expresión que posteriormente reitera el artículo primero de su Ley Orgánica. No obstante, el alcance de esta regulación ha de conciliarse con el contenido del artículo quinto de este mismo texto legal en el que se afirma que el Tribunal de Cuentas ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico, con la atribución al Pleno del Tribunal del ejercicio de la función fiscalizadora y con el reconocimiento de que los Consejeros de Cuentas son independientes e inamovibles e, incluso, con el ejercicio de la jurisdicción contable. Esta dependencia está relacionada con el nombramiento de los miembros del Pleno por el Congreso y el Senado, con el renacimiento de la iniciativa fiscalizadora de las Cortes Generales, con la remisión a las mismas, en cuanto destinatario natural e inmediato, de los informes aprobados por el Pleno del Tribunal, y con la constitución de una Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, en cuyo seno dichos informes son analizados. Se trata, en definitiva, más de una expresión de separación de la organización y actuación del Tribunal de Cuentas del Poder Ejecutivo, susperando actuaciones de periodos anteriores, ubicándolas en el ámbito natural del Poder Legislativo, que de un establecimiento de una dependencia funcional u orgánica del éste.

El distinto alcance y finalidad de los informes emitidos respectivamente por los diferentes Servicios e Instituciones del control interno y externo impiden que pueda plantearse la fiscalización única, como una misma realidad con independencia del Órgano que la realice, pues esta interpretación colisiona con la propia concepción del Estado democrático y la distribución de poderes en que se sustenta; todo ello, sin perjuicio de las ventajas que pudieran derivarse del conocimiento de los resultados obtenidos por el ejercicio del control, cualquiera que haya sido su modalidad, aprovechando las sinergias derivadas de sus respectivas actuaciones y evitando reiteraciones y duplicidades innecesarias.

Otro de los pilares explicativos del diseño del sistema de control, como ya se ha mencionado, se encuentra en la estructura de la organización político-administrativa

derivada de la integración en la Unión Europea y del Estado de las Autonomías, previsto en la Constitución, que ha originado que cada Administración se haya dotado de su correspondiente sistema de control interno, con atribuciones y prerrogativas similares; y por parte del control externo que, junto al Tribunal de Cuentas, se hayan constituido el Tribunal de Cuentas Europeo y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, del que disponen actualmente once Comunidades, proceso de creación que se prevé siga creciendo en el futuro. Ha de reseñarse que la creación de los Órganos de Control Externo, en cumplimiento de lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía de la respectiva Comunidad Autónoma o, cuando menos, en su propia ley de creación, no supone una merma de las competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas sobre todo el Sector público, originándose una concurrencia competencial en su correspondiente ámbito de actuación y surgiendo la obligación establecida en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de que la función fiscalizadora a ejercer por todas las Instituciones de control externo esté adecuadamente coordinada, a fin de evitar duplicidades y potenciar su eficacia.

Esta referencia territorial al ejercicio del control permite incorporar una nueva línea diferenciadora entre el control externo atribuido al Tribunal de Cuentas y los restantes controles internos o externos, pues mientras que éstos quedan limitado a su respectivo ámbito competencial definido por la actividad desarrollada por la Administración estatal, autonómica o local y las entidades que conforman su correspondiente Sector público, el Tribunal de Cuentas, de conformidad con lo establecido en la Constitución y en su propia normativa, extiende su actividad fiscalizadora a todo el Sector público, lo que permite que dicha actividad, a la vez que evalúa las diferentes gestiones, se convierta en referente de cohesión social y territorial entre todos los ámbitos del Sector público. En esta línea se pronuncia el voto particular agregado a la Sentencia nº 190/2000, de 13 de julio, del Tribunal Constitucional, en el que se deja constancia de compartir el fallo de la sentencia y su discurso jurídico y se extiende en la concepción del Tribunal de Cuentas como instrumento constitucional de cohesión.

El ejercicio de la función fiscalizadora

Como ya se mencionado, la función fiscalizadora es calificada como externa, permanente y consuntiva, calificación que viene a remarcar su ubicación en el ámbito parlamentario, sin asumir ningún tipo de responsabilidad en la gestión analizada, que podrá ser fiscalizada en cualquier momento, sin que a estos efectos de control se consoliden situaciones de prescripción, a diferencia de lo establecido para el ejercicio de la función jurisdiccional.

Por lo que se refiere a los objetivos y alcance atribuidos a la función fiscalizadora, el citado artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal señala que se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía y que el Tribunal ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos.

La transición de la concepción del Estado liberal al Estado social y de Derecho, con el consiguiente incremento de la participación del Sector público en la actividad económica, impulsando la consecución del denominado Estado de Bienestar representó un cambio sustancial, cuantitativo y cualitativo, en la concepción y organización del Sector público y, por consiguiente, en la institucionalización de su control.

La creación de las Instituciones de control y su actividad adquieren plenitud de significado con el asentamiento del Estado de Derecho y la implantación de los regímenes democráticos, en los que el Gobierno de la Ley y el principio de legalidad es el punto de partida en toda la actividad pública. La Ley es la expresión misma del principio democrático y los gestores públicos son meros agentes de la Ley, ejecutores de lo ordenado previamente por ésta.

Desde esta perspectiva el sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector público al principio de legalidad adquiere un indiscutible protagonismo, como marco de referencia en el que necesariamente ha de situarse. No obstante, la ampliación de los escenarios de actuación del Sector público como consecuencia de su mayor intervención en la actividad económica, compensando los que la teoría económica ha denominado fallos del mercado, ha obligado a una mayor flexibilización de la legislación –el conocido abandono del Derecho Administrativo-, asumiendo los gestores públicos un mayor grado de responsabilidad en la organización y ejecución de la actividad encomendada.

Todas estas reflexiones conducen a reclamar el sometimiento de la actividad pública a los principios de eficacia y economía, en consonancia con su incrementada participación en numerosos sectores económicos, a la vez que advierten de la necesidad de disponer de unos criterios adecuados para evaluar correctamente su nivel de consecución. Las nuevas técnicas de gestión otorgadas al Sector público, en aras de una mayor eficacia, han de venir acompañadas de nuevos mecanismos de control, que restrinjan el nivel de discrecionalidad y que garanticen que su actividad se acomoda a los parámetros esperado.

Ha de significarse que durante la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica del Tribunal se rechazó la propuesta de incluir el “principio de oportunidad”, junto con los de legalidad eficiencia y economía, a los que debe atender la función fiscalizadora, lo que se valora como decisión parlamentaria acertada, asentada en la plena segregación entre las responsabilidades de la gestión y las del control externo, que podría verse afectada con la incorporación de dicho principio.

Se considera oportuno destacar que no cabe enfrentar eficacia y legalidad. Este enfrentamiento, además de ingenuo, conllevaría el reconocimiento de una fuente de arbitrariedades. Cuestión diferente es el margen de maniobra admitido a los gestores públicos dentro de la normativa aplicable y el grado de indeterminación que pudieran apreciarse en determinados principios y referencias jurídicas, cuya aplicación en todo caso siempre estaría sometida a diversos controles.

Todos estos elementos influyeron en la notable transformación que supuso la Ley Orgánica 2/1982 y la posterior Ley de Funcionamiento 7/1988, en la configuración del Tribunal de Cuentas respecto a las anteriores concepciones, con independencia de que pueda

reconocerse en su articulado la huella de regulaciones precedentes. En su actual concepción, si bien se mantienen las competencias jurisdiccionales, la función fiscalizadora obtiene un total reconocimiento y autonomía, en consonancia con la organización del denominado Estado social.

Ha de resaltarse que la función fiscalizadora no tiene capacidad impositiva ni sancionadora, sino que su ejercicio es una actividad técnico-informativa, que se materializa en los Informes o Memorias, Mociones o Notas que el Tribunal de Cuentas eleva a las Cortes Generales y, en su caso, a la Asamblea Legislativa de las Comunidades Autónomas y que, posteriormente, se publican en el respectivo Diario Oficial y a través de los cuales el Tribunal de Cuentas ejerce Magisterio de opinión sobre la actividad económico-financiera del Sector público.

La atención a los principios que le han sido asignados a la función fiscalizadora permite que pueda diferenciarse entre fiscalizaciones de cumplimiento, financieras, de regularidad, operativas y restantes modalidades ofrecidas por la clásica clasificación de esta materia, lo que ratifica que la fiscalización encomendada al Tribunal de Cuentas traspasa los umbrales del examen de regularidad y representatividad de las cuentas públicas rendidas, para adentrarse en los análisis gerenciales y económicos, en la organización y la gestión, aportando la información derivada del control ejercido al Parlamento para que pueda llevar a cabo el control político y potenciando, en suma, la acomodación de la actividad pública a los objetivos establecidos.

Mención singular merece efectuarse a las Mociones aprobadas por el Pleno y elevadas a las Cortes Generales, en las cuales se exponen las conclusiones obtenidos en las fiscalizaciones de un determinado sector o área, así como las deficiencias organizativas observadas o las insuficiencias de su regulación y se propone la modificación de la normativa correspondiente, propuesta que en diferentes casos ha sido asumida por el Parlamento y que ha dado origen a una nueva regulación en áreas tan relevantes como la nueva configuración de la Cuenta General del Estado y la de subvenciones, entre otras.

Ámbito de la función fiscalizadora

En el análisis del ámbito de actuación de la función fiscalizadora cabe diferenciarse su ámbito propio y natural, identificado con el sector público, cuya delimitación más precisa viene definida por la utilización de fondos públicos, y un ámbito singular, diferente aunque próximo al Sector público, como son las formaciones políticas, y cuyos límites de actuación han resultado marcados por una normativa específica, la Ley Orgánica del Régimen Electoral General, que asigna las competencias por lo que se refiere a la fiscalización de los procesos electorales, y la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de partidos políticos, que atribuye exclusivamente al Tribunal de Cuentas la fiscalización de su actividad ordinaria, como garantía de la transparencia y publicidad. Conviene señalar que la atribución de estas competencias fiscalizadoras sobre las actividad ordinaria o electoral de las formaciones políticas, trasciende la fiscalización que pudiera realizarse en cuanto perceptores de subvenciones públicas y alcanza a toda su actividad económico-financiera

relacionada con las campañas electorales y la actividad habitual. La experiencia mantenida en esta materia confirma que la actividad del Tribunal ha combinado su actitud fiscalizadora sobre las cuentas rendidas con su función de asistencia técnica a las formaciones políticas en relación con las obligaciones contables que la normativa vigente les ha impuesto. Se puede reseñar, como una de las manifestaciones más importantes del Tribunal en esta materia, la Moción elevada a las Cortes Generales sobre la necesidad de modificar la normativa actual, que ha sido aceptada y suscrita por la Cortes Generales, instando al Gobierno a la presentación de una nueva regulación en los términos sugeridos por el Tribunal de Cuentas.

Por lo que se refiere al denominado ámbito propio de la actividad fiscalizadora, cualquier aproximación a la actividad económico-financiera del Sector público ha de asumir como punto de partida la complejidad de éste, tanto si se atiende a las numerosas y diferenciadas entidades que lo integran como a las diversas actividades y servicios que son por él prestados. Por otra parte, esta complejidad aparece incrementada por el importante dinamismo que la evolución histórica del Sector público presenta alcanzando un protagonismo económico esencial en la conformación del denominado Estado del Bienestar y, ante la crisis fiscal de éste, reduciendo posteriormente, a través de un proceso más o menos acentuado de privatizaciones, su presencia directa en la actividad económica. A su vez, a este dinamismo de adaptación al sistema económico ha de agregarse el derivado del ya aludida organización político-administrativa.

Relacionada con la complejidad y diversidad del Sector público, se podría especificar la amplia y diferenciada tipología de actividades y servicios públicos prestados por entidades públicas, con independencia de la colaboración que en algunos casos pudieran ofrecer las entidades privadas. Esta complejidad del Sector público, materializada en la amplia relación de actividades y de entidades que lo conforman, se ve acompañada, en ocasiones, de la ausencia de fronteras nítidas de separación entre el ámbito público y el ámbito privado, principalmente si se atiende a la clasificación subjetiva de las entidades que conforman aquél y dentro de las mismas a las entidades de forma societaria, aplicando el restrictivo criterio de la titularidad pública o privada de la participación social. El Tribunal de Cuentas, en otra Moción remitida a las Cortes Generales abogó por el criterio del control y de la responsabilidad, a tenor de lo contemplado en el Código de Comercio para la identificación de los grupos societarios; pero la más reciente normativa que aborda esta materia continúa manteniendo el criterio de la participación mayoritaria. No obstante, cabe indicar que desde un punto de vista estrictamente fiscalizador dicha situación puede quedar resuelta al poder aplicar el criterio teleológico en la delimitación del Sector público, identificable con la naturaleza pública de los fondos utilizados y de los fines pretendidos con los mismos, frente al más inmediato del criterio subjetivo. La conjunción de ambos criterios es el procedimiento seguido en el artículo 4 de la Ley Orgánica del Tribunal al pretender delimitar el Sector público.

Por otra parte, la multiplicidad de entidades y actividades del Sector público viene acompañada de unas diferencias sustanciales que caracterizan a las organizaciones públicas

y las distinguen de las organizaciones privadas, tanto en lo que se refiere a su justificación como a su funcionamiento. En primer lugar, ha de destacarse que el beneficio económico no es el horizonte al que se dirige la actividad económica pública, que ha de atender a otros objetivos de carácter social más difíciles de precisar y evaluar. Las entidades públicas no seleccionan su ámbito de actuación, que les viene estatutariamente impuesto; y no disponen de los resortes selectivos aportados por las fuerzas del mercado en su proceso de decisión. Por otra parte, el Sector público goza de múltiples prerrogativas y facultades coercitivas, que, junto con la normativa específica a la que está sometido, enmarcan el ejercicio de su actividad económica. La situación de insolvencia no es predicable de las entidades públicas, ni es una preocupación reconocida a sus representantes, cuya gestión queda predominantemente referida al corto plazo, en consonancia con el ciclo político definido por los procesos electorales, entorno político en el que ha de situarse la selección de los gestores públicos y que propicia, en cierto modo, una dilución de las responsabilidades por éstos asumidas.

Con frecuencia las entidades públicas han de atender a una multiplicidad de objetivos, cuya determinación, además, puede resultar poco precisa, lo que incrementa las dificultades para establecer indicadores o baremos que permitan la medición y evaluación de su rendimiento desde una perspectiva de eficacia y eficiencia. Por otro lado, la gestión pública presenta una mayor rigidez por estar sometida, en aras de una mayor transparencia, a una regulación más estricta en muchas de sus manifestaciones, afectando a su organización y ralentizando su actividad, con la consiguiente dificultad para impulsar políticas retributivas diferenciadoras según el dinamismo y eficacia alcanzada en las respectivas actuaciones.

Esta sucinta reflexión sobre la complejidad y características más sobresalientes del Sector público ha de tomarse como referencia imprescindible cuando se plantean las posibles alternativas para proceder a la evaluación de su gestión, principalmente desde una perspectiva de eficacia y eficiencia, aceptando que dicha evaluación requiere conocer y atender a las singularidades que el Sector público presenta.

La evaluación de la eficacia y de la eficiencia vendría facilitada si la programación de la actividad pública estuviese acompañada de una precisa información sobre los objetivos propuestos, adecuadamente explícitos y medibles, así como una estimación de los recursos a tal fin necesarios y su comparación con los disponibles, a través de los pertinentes baremos, en consonancia con los reiterados planteamientos que en esta línea se han formulado.

Este proceso de identificación y formulación requiere atender a la función asignada, examinar el entorno en el que se desarrolla, y concretar y determinar los objetivos, superando sus componentes de intangibilidad frecuentes en el Sector público y diferenciando los objetivos estratégicos y los operativos así como su proyección temporal. El seguimiento se vería facilitado si estos objetivos estuvieran acompañados de indicadores cuantitativos adecuadamente precisos y de incentivos para la organización que no incorporaran elementos distorsionadores sobre la misma. Esta mera reflexión presenta las dificultades en su implantación. Evidentemente, cuanto más se avance en este terreno,

afectado por las singularidades y dificultades aludidos por el Sector público, más se facilitará el ejercicio posterior de evaluación por el control externo.

Ha de significarse que, sin perjuicio de reconocer que la situación óptima se habría alcanzado cuando se pudiera disponer de unos objetivos perfectamente diseñados y unos estándares oportunamente medibles, la actuación del control externo siempre se concentra, como actuación previa, en la evaluación del sistema de control interno implantado y de la organización diseñada, en cuanto mecanismos directamente relacionados con la gestión a analizar. Desde esta perspectiva, el control externo aparece directamente imbricado con la organización y la gestión y, por lo tanto, claramente orientado hacia la eficacia y la eficiencia; y sus conclusiones ofrecen pautas de valoración y de reconsideración de su propia estructura por los responsables de la gestión, a fin de que puedan adoptar las pertinentes medidas para favorecer e impulsar la buena gestión.

El desarrollo de un procedimiento fiscalizador

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece, en su artículo 45, que los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites y atribuye iniciativa fiscalizadora al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, pudiéndose completar estas referencias legislativas con una alusión al artículo 32 de la Ley de Funcionamiento que impide la eventual tramitación de cualquier petición fiscalizadora que no proceda de las instancias citadas.

A fin de poder llevar a cabo la actividad fiscalizadora, todas las entidades sometidas a la misma están obligadas a remitir, en tiempo y forma, las respectivas cuentas al Tribunal, remisión que puede verse acompañada del envío de las mismas también al correspondiente Órgano de Control Externo de las Comunidades Autónomas. El cumplimiento de esta obligación se considera que es el requisito primero e ineludible del buen gestor; y por ello, el Tribunal viene efectuando un seguimiento pormenorizado de las entidades que retrasan este cumplimiento y ha elaborado una Moción sobre esta materia en relación con las Corporaciones Locales con una población menor de 5.000 habitantes, subsector en el que se ha observado un mayor incumplimiento, analizando las causas del mismo y formulando propuestas para su subsanación.

La agregación de todas las iniciativas fiscalizadoras ejercidas por las instancias autorizadas se realiza a través del Programa anual de fiscalizaciones, cuya aprobación corresponde al Pleno del Tribunal, como expresión de las competencias fiscalizadoras que tiene atribuidas. En consecuencia, el Programa anual recoge todas las actuaciones fiscalizadoras que se prevé llevar a cabo en el ejercicio de referencia, en cumplimiento de lo expresamente contemplado en la normativa vigente, como es el caso del examen de la Cuenta General del Estado, el examen del Fondo de Compensación Interterritorial, la fiscalización de los partidos políticos y de los procesos electorales; así como en desarrollo de la iniciativa

fiscalizadora ejercida a través de las pertinentes resoluciones parlamentarias, o por decisión del Pleno del Tribunal, en aplicación de los criterios de selección previamente convenidos.

Los criterios fijados para la selección de las fiscalizaciones a efectuar por iniciativa del Tribunal van dirigidos a identificar áreas de riesgo que requieran un mayor control, actuaciones que incorporan elevadas cuantías de recursos públicos o en las que resaltan aspectos cualitativos de la gestión realizada, entidades que no han sido objeto de una fiscalización específica o actuaciones ya fiscalizadas, cuyo seguimiento se considera oportuno. En definitiva, la planificación de la actividad fiscalizadora es un proceso racional dirigido a optimizar los resultados de la misma en relación con los recursos materiales y personal disponibles, seleccionando aquellas actuaciones cuya fiscalización aporte mayor valor añadido al conocimiento y portenciación de la buena gestión del Sector público.

El programa anual así elaborado tiene un carácter abierto y flexible, pudiéndose incorporarse al mismo las nuevas fiscalizaciones que las Cortes Generales o los Parlamentos autonómicos solicitasen, así como las que el Pleno del Tribunal estimase necesario realizar ante nuevas informaciones o circunstancias sobrevenidas que aconsejasen su ejecución.

En la ejecución del Programa anual de fiscalización ha de efectuarse una mención singular, por su importancia, al examen de la Cuenta General del Estado, que el Tribunal realiza por delegación expresa de las Cortes Generales, lo que origina importantes variaciones respecto al procedimiento general en la tramitación parlamentaria de la Declaración que el Tribunal de Cuentas ha de emitir sobre la misma, una vez oído el Ministerio Fiscal. La nueva estructura de la Cuenta General del Estado, conformada por las Cuentas Generales de las Administraciones públicas estatales, de las empresas y de las fundaciones estatales, diferenciadas por el Plan contable aplicado en su elaboración, ofrece una representación de la actividad y de la situación alcanzada en la práctica totalidad de las entidades que integran el Sector público estatal. Con la tramitación parlamentaria de la Declaración del Tribunal concluye el ciclo iniciado con la aprobación de los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, cuya ejecución queda plasmada en la Cuenta General examinada y valorada.

El Programa de fiscalizaciones, una vez aprobado por el Pleno, se remite al Parlamento. Con carácter previo se distribuye entre todos los Órganos de Control Externo, como expresión de coordinación previa, a fin de que puedan conocer las actuaciones programadas que pudieran incidir en su respectivo ámbito de actuación y formulen cuantas consideraciones estimen pertinentes.

Cada una de las fiscalizaciones incluidas en el Programa se inicia con la aprobación por el Pleno de las correspondientes Directrices Técnicas, en las que, además de incluir los antecedentes explicativos necesarios para presentar la fiscalización, se indican los objetivos

pretendidos con la misma, las áreas que van a ser objeto de un examen más pormenorizado, los procedimientos que se prevé aplicar y se anticipa la fecha en la que se estima que podrá estar concluida.

Estas Directrices Técnicas se complementan posteriormente con la elaboración del correspondiente Programa de Trabajo que desarrolla los objetivos dentro de cada área de trabajo y diseña las comprobaciones de cumplimiento y sustantivas que en la misma se prevé realizar, los criterios de importancia relativa y de muestreo a aplicar en las comprobaciones programadas y cuantos extremos se estimen necesarios para el adecuado desarrollo de la fiscalización.

Cumplimentado el programa de trabajo y elaborado el Anteproyecto de informe con los resultados más relevantes, éste se remite a los responsables actuales de la entidad o entidades analizadas y a quienes lo fueron durante el periodo fiscalizado, a fin de que puedan formular las alegaciones que consideren oportunas y aporten la documentación que estimen necesaria. Ha de resaltarse la importancia de esta fase de la fiscalización que, si bien no puede calificarse de procedimiento contradictorio estricto, permite formular cuantas consideraciones se estimen necesarias para la correcta interpretación y evaluación de los hechos analizados. Es, por lo tanto, más que una manifestación de defensa de la parte interesada, un procedimiento de contraste que coadyuva a alcanzar y fundamentar la contrastada valoración de los hechos analizados y las conclusiones extraídas de los mismos. Las alegaciones se incorporan desde este momento al proceso de fiscalización y se remitirán a las Cortes Generales junto con el Informe que definitivamente resulte aprobado.

Analizadas las alegaciones por el Consejero del Departamento Ponente, éste distribuye el Proyecto de Informe resultante a todos los miembros del Pleno para que puedan manifestar las observaciones y reflexiones que consideren oportunas sobre el mismo. Asimismo, se traslada al Ministerio Fiscal y al Servicio Jurídico del Estado para que analicen si de los hechos descritos se deducen algún supuesto de responsabilidad contable. En relación con estos supuestos, el Informe de fiscalización se limita a describir los hechos sin incurrir en pronunciamientos definitivos y a ser posible sin identificar las personas físicas o jurídicas de naturaleza privada que pudieran estar implicados en los mismos, siguiendo los criterios marcados, entre otros referentes, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Toda la documentación que pudiera originarse en esta fase es analizada junto con el Proyecto y las alegaciones primero por la Sección de Fiscalización y posteriormente por el Pleno, al que corresponde su definitiva aprobación o rechazo, pudiendo los miembros del Pleno formular un voto particular en el caso de que no se comparta la decisión mayoritaria y se desee dejar constancia de la discrepancia mantenida.

Remitido a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal el informe aprobado por el Pleno, dicho informe suele ser analizado, con la presencia del

Presidente del Tribunal de Cuentas ante dicha Comisión que en posterior sesión adopta las resoluciones parlamentarias que estime oportunas y remite el Informe al Boletín Oficial del Estado para su publicación, junto con las resoluciones parlamentarias que hubiera, en su caso, adoptado. Esta breve descripción del procedimiento estandarizado en el desarrollo de una fiscalización sirve para destacar que dicho procedimiento está sometido a un rigor y a unas garantías, que se trasladan al contenido y conclusiones del Informe.

Ventajas de la fiscalización horizontal

Frente a la identificación de una actividad y de una organización planteada desde un enfoque estrictamente vertical, reconociendo los objetivos propuestos, su estructura orgánica con la consiguiente segregación de funciones y responsabilidades, y sus flujos de información, se puede formular una orientación horizontal.

El planteamiento vertical es básicamente de alcance individual y se centra en el análisis de una organización específica adecuadamente delimitada con las pertinentes normas de funcionamiento interno, lo que facilita un mayor grado de exhaustividad en el ejercicio del control sobre dicha organización y actividad. Por el contrario, este planteamiento no facilita una evaluación comparativa con otras entidades que desempeñen una actividad semejante y no aporta una valoración globalizadora de una determinada actividad que afecte a todo el Sector público.

Esta información puede ser aportada por la fiscalización diseñada horizontalmente y cuyo ámbito de actuación se extiende sobre una actividad desarrollada por diferentes entidades o por distintos subsectores públicos, no sometidos a un determinado orden jerárquico ni a una misma dirección y normativa.

El planteamiento horizontal no pretende eludir la exposición de las deficiencias constatadas, ni la pertinente exigencia de las responsabilidades que pudieran deducirse de las irregularidades observadas, sino más bien extender estas actuaciones, en virtud de los principios de coordinación y uniformidad, a todas las situaciones semejantes que en el examen de una misma actividad pudieran encontrarse.

El análisis comparativo de la gestión realizada en los diferentes ámbitos territoriales en el ejercicio de las respectivas competencias asumidas, va a permitir conocer las distintas aplicaciones dadas a los fondos públicos y los diferentes niveles de servicios públicos, así como la posible heterogeneidad en el desarrollo competencial y en la corresponsabilidad de los gestores públicos. La descripción de esta posible situación y su traslado a las Cortes Generales propiciará la adopción de las pertinentes medidas encaminadas a impulsar una construcción más cohesionada y armónica de todo el Sector público.

Santa Cruz de Tenerife, 25 de enero de 2005