

# Ponencia presentada en la Mesa Redonda sobre: «La fiscalización del Tribunal de Cuentas»

---

**Ramón Álvarez de Miranda**

Consejero del Tribunal de Cuentas

Mis primeras palabras deben de ser de gratitud a los coordinadores de estas jornadas y a la Universidad Complutense de Madrid por haberme invitado a este Curso de Verano para intervenir en el análisis de la fiscalización del Tribunal de Cuentas, desde la perspectiva o desde la reflexión de los veinte años de aprobación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Me propongo hablarles de este tema con la intención de ser lo más breve posible para permitir el máximo debate sobre las cuestiones que se susciten en relación al tema planteado en el posterior coloquio.

La función fiscalizadora del Tribunal es una actividad cuyo desarrollo normativo básico se produce entre 1982 y 1988, entre la aprobación de la Ley Orgánica y la Ley de Funcionamiento, en la que quedaron reglados: el carácter de la función fiscalizadora; sus objetivos; los instrumentos en los que se materializa la actuación del Tribunal y determinados elementos de los procedimientos fiscalizadores; los elementos auxiliares para el ejercicio de la función fiscalizadora, y la tramitación parlamentaria de los Informes.

Comenzaré exponiendo brevemente las principales características de la regulación sobre la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas para, a continuación, ofrecer una serie de reflexiones sobre aquellos aspectos en los que existe una fundada demanda de

reforma legal o, cuando menos, la posibilidad de una ejecución diferente.

Así, tanto la Ley Orgánica como la de Funcionamiento definen el carácter de la función fiscalizadora como externa, permanente y consuntiva.

Los objetivos perseguidos por la función fiscalizadora del Tribunal son el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, ejercidos en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.

Los elementos que se consideran auxiliares o de apoyo para el ejercicio de la función fiscalizadora se recogen en la Ley de Funcionamiento y principalmente pueden señalarse los siguientes:

- Utilización por el Tribunal de Cuentas de los resultados de la función interventora o de control interno.
- Utilización de los resultados de la fiscalización externa de los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas.
- Posible utilización, en la terminología utilizada por la Ley de Funcionamiento, de las técnicas de auditoría en los procedimientos de fiscalización de entidades singulares del sector público.
- Exigencia del deber de colaboración que alcanza a cualquier entidad del sector público y a cualquier persona natural o jurídica respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan a su cargo y a los perceptores de subvenciones.

Los instrumentos en los que se materializa el resultado de la función fiscalizadora: informes, memorias, mociones y notas, quedan definidos, en algunos casos, mediante la inclusión de objetivos más específicos de fiscalización respecto del examen de la Cuenta General del Estado; de las cuentas generales y parciales de las integrantes del sector público; la fiscalización de los contratos y de los perceptores y beneficiarios de subvenciones; de la situación y variaciones de su patrimonio, y de las modificaciones presupuestarias.

La función fiscalizadora encuentra su aspecto más controvertido en la coordinación de la actividad del Tribunal con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, cuestión ésta que ha sido objeto de análisis en la sesión del martes, que afecta especialmente a las actuaciones fiscalizadoras y que requiere establecer criterios y técnicas comunes que garanticen la eficacia de los resultados y eviten la duplicación de las actuaciones de fiscalización.

Los elementos anteriores recogidos en la Ley Orgánica y desarrollados en la Ley de Funcionamiento suponen una radical ruptura del contenido de la función fiscalizadora del Tribunal en relación con el período anterior. Tradicionalmente, la fiscalización derivaba de la función jurisdiccional como un apéndice imprescindible para llevar a cabo el examen y fallo de las cuentas, y a partir de la Ley Orgánica, la fiscalización no es una función subordinada, sino que tiene carácter propio y se corresponde con la identidad del Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador reconocida en la Constitución.

Para cumplir con el objetivo inicialmente enunciado, les propongo unas reflexiones, desde la perspectiva de los veinte años de vigencia de la Ley Orgánica, sobre el futuro de la función fiscalizadora.

*En primer lugar*, en el momento de la aprobación de la Ley Orgánica no se encontraba suficientemente definido el Marco Conceptual de la contabilidad pública, cuyo primer desarrollo se produce en la década de los noventa y que se encuentra en la expectativa de una nueva reforma. En relación con esta materia, quizá la carencia más importante sea que el pronunciamiento que sobre la fiabilidad de las cuentas públicas realiza el Tribunal no tiene el suficiente reconocimiento legal. En la práctica, el Tribunal viene incorporando pronunciamientos sobre dicha fiabilidad, sin que exista la previsión legal de que la fiabilidad y la relevancia de la información financiera contenida en las cuentas públicas deban ser elementos que queden sometidos al control del Tribunal e incorporados, por tanto, a la definición legal de la función fiscalizadora.

*En segundo lugar*, la función fiscalizadora del Tribunal debe ir encaminada a determinar los incumplimientos sobre el adecuado contenido de la información económico-financiera de los entes públicos, para que ésta satisfaga los objetivos de relevancia y fiabilidad. Relevancia entendida en su doble condición: como confirmación de una realidad económico-financiera y como capacidad de predicción de la evolución futura de las entidades integrantes del sector público. Fiabilidad entendida como la ausencia de sesgos significativos. En este sentido, los sesgos en las entidades del sector público más importantes son los que propician una reducción ficticia del déficit y aquellos que, por falta de objetividad, implican, en la estimación de la incertidumbre, la utilización por parte de los gestores públicos de criterios subjetivos, excesivamente prudentes o excesivamente optimistas.

*En tercer lugar*, y siguiendo en el ámbito de la información financiera, la función fiscalizadora del Tribunal debe incorporar en su aplicación práctica las nuevas exigencias que se derivan del nuevo Marco Conceptual de la contabilidad pública y que podrían exponerse telegráficamente de la siguiente manera:

– La información presupuestaria tradicional, limitada a un solo ejercicio, se muestra insuficiente para llevar a cabo una valoración de las técnicas de gestión a través de la rendición de cuentas, por lo que sería preciso introducir informaciones plurianuales y proyección de escenarios futuros.

– Deben redefinirse algunos conceptos para permitir incorporar las peculiaridades económicas y jurídicas de las Administraciones Públicas en temas como las prestaciones de servicios por los entes públicos a título gratuito o semigratuito, cuya no consideración contable desvirtúa el sentido de los resultados económicos. En estas entidades y en aquellas que no se encuentran orientadas a la obtención de beneficios debe exigirse de los gestores más información sobre los logros alcanzados y los medios utilizados en la prestación de los servicios públicos.

– La existencia de fórmulas de financiación en la actividad de las entidades públicas, destinadas a retardar el impacto presupuestario de las deudas, exige una especial atención para que no quede desvirtuado el verdadero nivel de compromisos y quede reflejado el incremento de la financiación del que las cuentas públicas puede que no informen suficientemente.

*En cuarto lugar*, la función fiscalizadora se enfrenta con la grave limitación que se deriva del diferente grado de implantación del Plan General de Contabilidad Pública en la regulación que las Comunidades Autónomas han desarrollado en esta materia. Esta situación, a pesar de que con carácter general se ha tomado el Plan General de Contabilidad Pública como modelo, ha llevado a que seis Comunidades Autónomas carecieran hasta hace muy poco de contabilidad financiera y mantuvieran, exclusivamente, sistemas de contabilización de la ejecución presupuestaria. El proceso de aproximación, que puede considerarse más positivo en los últimos años, mantiene todavía una dispersión de prácticas considerable, que es necesario superar para que sea posible obtener resultados globales, comparaciones homogéneas y la evaluación de la eficiencia de los servicios públicos en los diferentes ámbitos territoriales.

En el sector público local, la competencia para establecer normas contables de carácter general se atribuye al Ministerio de Hacienda.

La reforma en esta materia fue implantada en 1992 y, después de diez años de vigencia, este modelo no está funcionando adecuadamente en la totalidad del subsector, detectándose en numerosas entidades menores defectos significativos en su aplicación e incluso la falta de incorporación al modelo contable descrito. Para hacer más fácil la incorporación de las entidades locales al nuevo sistema se ha venido retrasando la adaptación del Plan de Cuentas de la Administración Local al Plan General de Contabilidad Pública, adaptación que en estos momentos se encuentra en una fase muy avanzada de elaboración.

En este ámbito, las Comunidades Autónomas han regulado los plazos de rendición de cuentas a los que deben someterse las entidades locales del respectivo territorio autonómico, cuyo análisis comparativo permite apreciar diferencias de criterio entre las normas autonómicas entre sí y con la normativa estatal, que determina que la Cuenta General se remita al Tribunal antes del día 15 de octubre del ejercicio siguiente al que corresponda.

*En quinto lugar* nos encontramos con nuevos ámbitos de fiscalización del sector público que no se encontraban presentes en el momento de aprobación de nuestras normas básicas. En especial, nuestra pertenencia a la Unión Europea exige la estabilidad de las finanzas públicas y el cumplimiento de los indicadores en materia de déficit y endeudamiento públicos. La existencia de este condicionante demanda del control externo dos tipos de actuaciones: no quedar al margen del proceso de determinación de estas magnitudes medidas a través de la Contabilidad Nacional mediante la exigencia de una adecuada y transparente correlación entre ésta y la contabilidad pública. Además, la reforma y reestructuración del sector público requiere un análisis sobre si los procesos llevados a cabo son los que garantizan una mejor prestación de los servicios y prescinden de lo ineficiente de las organizaciones. Las exigencias de nuestra Ley sobre la eficiencia y la economía cobran una especial relevancia en la fiscalización de la reforma de la gestión pública, que viene impuesta por los compromisos asumidos en relación con la Unión Europea.

*En sexto lugar*, la modernización que se ha producido en la sociedad española ha afectado a las diferentes facetas de la actividad pública, que se ha visto sometida a un proceso de reforma y racionalidad de la gestión pública, cuyos principios informadores han sido la desregulación, orientación hacia el ciudadano, énfasis en las responsabilidades de gestión, introducción de la competencia, métodos de evaluación y descentralización. En este contexto, nos en-

contramos ante una perspectiva de revisión del papel y del alcance de la fiscalización de la gestión pública en orden a garantizar su objetividad y eficacia. En este sentido, la insuficiencia de indicadores de gestión ha servido como excusa para no avanzar en este campo. Sin embargo, la denuncia de la ausencia de los indicadores de gestión o de la escasa relevancia de los utilizados debe ser un objetivo prioritario de la función fiscalizadora para conseguir el compromiso de los gestores públicos en su implementación. Paralelamente, la realización de auditorías operativas o de gestión tiene que incrementar su peso dentro de los programas anuales. Se requiere un análisis más profundo de los sistemas organizativos en las entidades, en especial en el funcionamiento de los sistemas de control interno y en la aplicación de tecnologías de información adecuadas a los objetivos perseguidos, que en ocasiones se encuentran por debajo de las necesidades de gestión o que pueden tener una dimensión excesiva, como resultado de una desproporcionada utilización de asesores externos, cuyo coste exagerado no se encuentra justificado con los resultados obtenidos. La aplicación de nuevas tecnologías de información tiene que ser evaluada desde el punto de vista de la mejora de la capacidad analítica de la actividad a la que se aplica, la mejora en los tiempos de gestión y en la existencia de sistemas de detección de las posibilidades de fraude que estos nuevos sistemas incorporan, así como una evaluación sobre el grado de degradación de los sistemas que pueda estar asociado a su utilización por personal que no ha sido suficientemente adiestrado en su utilización. Por otra parte, la aplicación de formas de gestión trasladadas de las entidades privadas a las entidades públicas en sus sistemas de organización exige una actuación especial en las fiscalizaciones en la medida que esta práctica pueda incorporar un riesgo por su inadecuada aplicación y por las posibilidades de manipulación y utilización interesada de estos instrumentos fundamentalmente diseñados y aplicados en el sector privado.

En este sentido, la función fiscalizadora del Tribunal deberá denunciar en sus Informes tanto la falta de utilización de nuevas técnicas de gestión en el sector público como la utilización irreflexiva e inadecuada de nuevas técnicas de gestión que no aporten mejoras reales o que creen mayores problemas que los que resuelven.

*En séptimo lugar*, la fiscalización del Tribunal de Cuentas tiene que plantearse la existencia de entidades no encuadrables en la actualidad en los diferentes subsectores del sector público, pero que ejercen importantes funciones de interés público y en los que el sector público determina de manera directa o indirecta la compo-

sición de sus órganos de gobierno, implicando situaciones de dominio, utilizada esta expresión en su sentido mercantil. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas debería encontrar en una nueva regulación la posibilidad de excepciones al principio de limitación de extensión de su función a los perceptores de fondos públicos, cuando se encuentre acreditada la existencia de una situación de dominio en entidades que ejercen funciones de indudable interés público, debiendo delimitarse, en estos casos, el alcance y contenido de su actuación.

*En octavo lugar*, la función fiscalizadora del Tribunal debe enfrentarse a los supuestos de falta de rendición de cuentas por las entidades legalmente obligadas. Dejando al margen la importantísima cuestión de las responsabilidades y sanciones asociadas al incumplimiento de rendir cuentas, la falta de rendición ha venido interpretándose en determinadas ocasiones como una imposibilidad para pronunciarse sobre la información financiera de que dispone de forma provisional una entidad, o como, incluso, la imposibilidad de realizar ninguna actuación fiscalizadora, hasta que no se llevaran a cabo las posibles actuaciones descritas en el artículo 42 de la Ley Orgánica y que normalmente se conocen como el requerimiento conminatorio a que se rindan las cuentas o se solventen los reparos, y que, en caso de incumplimiento, llevan a la posible y contradictoria formación de oficio de la cuenta retrasada por el Tribunal (el Tribunal no debería formar una cuenta que luego debe fiscalizar), la imposición de multas coercitivas o la propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable. La inaplicación de estas medidas en los veinte años de la Ley es un claro indicio de la dificultad y de lo inadecuada que fue su formulación originaria. A los efectos de la fiscalización, la falta de rendición de cuentas, al contrario, debe implicar una fiscalización en profundidad de la entidad que no rinde cuentas, especialmente dirigida a determinar las causas de la no rendición, incluyendo, si es necesario, un pronunciamiento sobre la información financiera provisional de que disponga la entidad. Piénsese en una entidad local, caso no infrecuente, cuyo Pleno municipal no aprueba las cuentas de una gestión anterior, tras unas nuevas elecciones, como un acto de censura política del anterior gobierno municipal.

*En noveno y último lugar*, la función fiscalizadora del Tribunal se plantea la cuestión fundamental de la coordinación de sus actuaciones con la que los Órganos de Control Externo realizan. Siempre bajo la perspectiva de que las Cortes Generales deben tener infor-

mación suficiente y precisa sobre la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

En este sentido, la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas implica que la fiscalización del Estado de las autonomías no es sólo la suma por agregación de la fiscalización de los diferentes Órganos de Control Externo y que supone la comparación, los análisis horizontales, la determinación de diferencias en la calidad y eficiencia de los servicios públicos y en la fiscalización de las variables que fundamentan la asignación territorial de los ingresos públicos, cuestiones cuyo control necesitará en unos casos de la coordinación, en otros de la colaboración y siempre de la cooperación de nuestras instituciones en un clima de entendimiento y confianza.

## BIBLIOGRAFÍA

LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, número 4, enero de 2000.

MONTESINOS JULVE, V.: «Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, número 4, enero de 2000.

—: *Situación y reforma de la Contabilidad pública en España: análisis desde una perspectiva autonómica*, Sevilla, diciembre de 2001.

AECA: *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*, 2001.