

La legitimidad de las instituciones superiores de control (*)

Javier Medina Guijarro

Consejero del Tribunal de Cuentas de España

«Si los hombres fuesen ángeles, el gobierno no sería necesario. Si los ángeles gobernarán a los hombres, sobrarían tanto los controles internos como externos sobre el gobierno. Al organizar un gobierno que ha de ser administrado por hombres para los hombres, la gran dificultad estriba en esto: primeramente hay que capacitar al gobierno para mandar sobre los gobernados y luego obligarlo a que se regule a sí mismo. El hecho de depender del pueblo es, sin duda alguna, el freno primordial e indispensable sobre el gobierno, pero la experiencia ha demostrado a la humanidad que se necesitan precauciones auxiliares».

JAMES MADISON. Cap. 51. *El Federalista*.

Cualquier sistema político tiene como base fundamental su legitimidad, que descansa tanto en su origen democrático como en la acción política diaria. Los ciudadanos deben estar convencidos de su conveniencia y de su bondad y, si es así, aceptarán de conformidad el ejercicio de su poder. La legitimidad del sistema político se alimenta diariamente cuando los ciudadanos ven que las instituciones públicas que lo integran se interesan y tratan de resolver sus problemas, utilizando adecuadamente los recursos públicos de que disponen.

Por ello, los gestores públicos de nuestras democracias han de actuar derechamente hacia el interés general, con objetividad, transpa-

(*) Conferencia pronunciada por Javier Medina Guijarro, Consejero del Tribunal de Cuentas de España, el día 2 de diciembre de 2004, con motivo de la celebración, en la ciudad de Bogotá (Colombia), del Foro Internacional «Calidad del control fiscal. Motor de transparencia y legitimidad».

rencia y al servicio de los ciudadanos¹. Todos ellos son principios de la actividad administrativa recogidos en nuestro Ordenamiento jurídico (art. 103 de la Constitución Española; art. 5 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y arts. 26 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria)², y, también, en el código de ética pública que es el *Informe Nolan* (1995)³ de Gran Bretaña.

En particular, el de transparencia, como señala Barea Tejeiro, J.⁴, «es un bien público y con mayor razón debe serlo en el sector público, donde al faltar el filtro del mercado deber ser sustituido por una transparencia absoluta, ya que ésta es a los entes públicos lo que el mercado es a la empresas».

La transparencia preside la actividad económico-financiera pública con el fin de evaluar los objetivos de la política económica y las consecuencias económicas y sociales derivadas de su ejecución. La efica-

¹ «El servicio a los ciudadanos y a los intereses generales debe estar caracterizado por la objetividad. Es decir, la transparencia en la actividad administrativa debe ser no sólo una garantía para los ciudadanos, sino un criterio de actuación general del aparato público. Los titulares de los diferentes órganos administrativos no son más que gestores de intereses ajenos, los del cuerpo social, por lo que deben rendir cuentas de su gestión ante los ciudadanos» (Exposición de Motivos de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado).

² Como señala CORONA MARTÍN, R. M., en: «La nueva Ley General Presupuestaria y el Tribunal de Cuentas», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 18, Madrid, 2004, «... se configuran como principios rectores de la nueva Ley la plurianualidad, la transparencia y la eficiencia, cerrando el paso a la posibilidad de “gastar más” y fomentando necesariamente “gastar mejor”».

³ A petición del Primer Ministro británico, a finales de 1995, se constituyó un Comité de Expertos para proponer unas Normas de Conducta en la Vida Pública, referida a la actividad parlamentaria y administrativa. Dicho Comité, presidido por el Juez Nolan, emitió, en mayo de 1995, un primer informe en el que figuran, como principios de la ética pública, los siguientes: «capacidad de asumir el interés público, integridad, objetividad, responsabilidad, transparencia, honestidad y capacidad de decisión».

La versión completa del informe puede verse en «Normas de conducta para la vida pública (Informe Nolan)», *Documentos INAP*, Madrid, 1996.

También es de interés el Informe de la Comisión Nacional de Ética Pública en Chile del año 1996 y los documentos de Naciones Unidas sobre medidas prácticas sobre la corrupción en la Administración Pública, así como la Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de Estados Interamericanos, suscrita en Caracas en marzo de 1996.

Y para saber más:

FUENTETAJA PASTOR, J. A., y GUILLÉN CARAMÉS, J.: «La regeneración de la Administración Pública en Gran Bretaña», *Cuaderno Civitas*, Madrid, 1997.

MARTÍN RETORTILLO, L.: «Reflexiones de urgencia sobre el Informe Nolan», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 11, 1997.

⁴ BAREA TEJEIRO, J.: *Diario Cinco Días*, 20 marzo 2004, España.

cia de la transparencia se mide en clave de información económica, es decir, su aplicación exige la rendición clara y veraz de las cuentas públicas, de manera que su análisis permita conocer las implicaciones del sector público en los mercados y mostrar los efectos que la actividad económico-financiera pública tiene sobre la evolución futura de los agregados macroeconómicos.

Por ello, la transparencia de las cuentas públicas debe ir acompañada de una transparencia en la información económica que consiste no sólo en que se publique la información relevante, sin más limitaciones que aquellas que afecten a la seguridad del Estado o a la privacidad personal, sino que, además, esta información se publique en calendarios previamente establecidos, utilizando los soportes informáticos más modernos para facilitar un estudio y análisis, y de forma suficientemente comprensible para que sea útil a los ciudadanos. De esta manera, la sociedad podrá tener una participación efectiva en los asuntos públicos y podrá ejercer su derecho a controlar la actuación del sector público⁵.

El corolario expuesto, la rendición clara y veraz de las cuentas públicas, es una conquista del Estado democrático y, a su vez, es el punto de inicio del ejercicio de la función de los órganos de control. De ahí que nuestra opinión sobre las cuentas rendidas por los gestores públicos deba llegar a la sociedad y haya de ser apreciada por los ciudadanos de manera que les permita ejercer el llamado control social. Por ello, creo que el juicio de los ciudadanos sobre nuestra organización, sobre nuestros procedimientos y sobre nuestros resultados, valorando si reunimos el «mínimo de valores» que las sociedades tienen reconocidos a las instituciones de control y, también, el grado de nuestra contribución a la formación clara, transparente y veraz de la opinión necesaria para el ejercicio del control social, determinará el margen de aceptación o de legitimidad social de nuestras instituciones.

Las metas alcanzadas en este sentido han sido fruto de la historia y, más concretamente, de la evolución sufrida por el propio Estado. Habla la historia de cuentas famosas y, entre ellas, las rendidas por *Catón de Útica* (años 95 al 46 a J.C.), famoso por su honradez y severa rectitud. Desempeñó el cargo de General del ejército de Scipión, y con ocasión de los exagerados gastos de la campaña de Sicilia respondió con altivez: «*Sólo de mis victorias, y no de algunos sextercios, tengo que dar cuenta a los romanos.*»

⁵ Del Informe *Transparencia en las cuentas públicas y en la información económica*, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid, 21 septiembre 2004.

No menos famosas para nosotros son las que rindió en su segunda expedición a Italia nuestro Gran Capitán, *D. Gonzalo Fernández de Córdoba*, ante el Tesorero del Rey Fernando el Católico, cuando éste se disponía a tomar posesión de aquel reino en el año 1507: ante el cuantioso cargo por el que se le pretendía alcanzado y tras alegar en su descargo los ducados empleados en picos y palas, en pólvora, en misas de gracia, en sufragios para los muertos, etc., respondió con desprecio, «*de forma altanera, pública y desusada*», que el resto (cien millones de ducados) lo habían sido «*por mi paciencia en escuchar que el Rey pedía cuentas al que le ha regalado un reino*»⁶.

Afortunadamente, estas cuentas pertenecen al anecdotario de la historia y hoy día sería impensable que un gestor de fondos públicos rindiera unas cuentas semejantes. Para llegar a la situación actual ha tenido que pasar mucho tiempo y no ha sido ajena a la misma la creación de las diferentes instituciones de control. Por ejemplo, en España, sin pretender hacer un alarde de nuestra historia⁷, solemos citar las tres Ordenanzas de Juan II de Castilla⁸ como las normas jurídicas que realmente dieron forma, por primera vez y sin perjuicio de otros antecedentes, a la institución encargada de controlar la gestión de nuestra Hacienda Pública, la Contaduría Mayor de Cuentas⁹.

⁶ MURILLO BERNALDEZ, F.: *Las cuentas del Gran Capitán*, Tribunal de Cuentas, 1983.

⁷ Para mayor información sobre la historia de nuestro Tribunal puede acudirse a BALADO, M., y GARCÍA REGUEIRO, J. A.: *La Constitución Española de 1978 en su XXV Aniversario*, Ed. Bosch, 2003.

MANTEGA VALDELANDE, V.: *Formación del control externo del sector público en la España contemporánea. El Tribunal de Cuentas origen y evolución*, Sindicatura de Comptes de Valencia, 2002.

MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*, Instituto de Estudios Fiscales, 2000.

FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.^a, y SALA SÁNCHEZ, P.: *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, Tribunal de Cuentas, 1987.

⁸ La primera, de 1436, creando la Casa de Cuentas de Valladolid; la segunda, de 1437, ordenando la organización de la Contaduría Mayor de Cuentas, con expresión de sus funciones y atribuciones, y la tercera, de 1442, que perfecciona la anterior.

⁹ Además de la bibliografía citada en la nota 6, resulta interesante leer el Prólogo de TOMAS Y VALIENTE, F., a la *Colección de las Leyes, Ordenanzas, Plantas, Decretos, Instrucciones y Reglamentos expedidos para gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas desde el reinado del Señor Don Juan II hasta el día* (Madrid, en la Imprenta Real. Año de 1829), y, en particular, su apartado IV, en el que se dice: «*¿Qué institución era ésta? Permítaseme que formule tres observaciones a la pregunta. Primera. Desconfío de los llamados antecedentes históricos porque el antecedente histórico de una institución suele ser otra institución, aunque "el nombre de la rosa" sea el mismo. Así sucede también con otros*

De estos incipientes órganos de control, orígenes remotos de nuestro Tribunal de Cuentas –con todos los riesgos que conlleva ha-

significantes. Por ejemplo: la “y”, en las Ordenanzas de Felipe II dadas en 1569, es una conjunción copulativa, pero el mismo signo “y” no es (quiero decir; no significa) lo mismo en las Ordenanzas de Juan II de 1442, donde es un adverbio de lugar (allí, “estando y conmigo”). El contexto lingüístico aclara el significado del signo. El contexto jurídico-político y, más en general, histórico, define, esto es, delimita, la composición y funciones de una institución. Segunda. Un prólogo no es el lugar adecuado para construir la historia de una institución cuando, como nos ocurre en el caso presente, tal historia no está hecha, máxime si, como también ocurre en el caso, el prologuista no la ha estudiado a fondo antes. Tercera. Ni el prologuista ni el editor pretenden que toda la historia del Tribunal de Cuentas esté aquí encerrada ni, menos aún, que pueda escribirse sólo con los textos aquí recogidos, pese a constituir éstos su columna vertebral entre 1437 y 1820. Nadie dudaba de la necesidad de organizar la Hacienda Real como institución centralizada en manos del rey cuando éste procura crear ese aparato de poder que en Europa y desde fines del siglo xv o comienzos del xvi empezó a llamarse Estado. El tópico consistente en atribuir a los Reyes Católicos la construcción de ese Estado en España suele ir acompañado de la afirmación de que ellos centralizaron y organizaron la Hacienda. La afirmación más que falsa es imprecisa, pues lo cierto es que recibieron una herencia procedente de Juan II y se limitaron a modificar en puntos concretos las instituciones orgánicas de la Hacienda. En los títulos I y V del libro nono de la Recopilación de 1567 se comienza con una ley de Cortes de Madrigal en 1476 (NR, IX, 1, 1) y con otra que es un fragmento de las Ordenanzas de Madrigal de 1478 (NR, IX, V, 1), por cierto mal fechadas, pues se dice que son de 1476; y aunque en este último título citado aparece un fragmento de la ordenación de Juan II dada para la Contaduría Mayor de Cuentas (NR, IX, V, 7 y 8), quien maneje sólo la Nueva Recopilación no percibe ni la existencia de las Ordenanzas de Juan II en 1437 y en 1442, ni, obviamente, su enorme importancia. Con Juan II la Hacienda Real de Castilla estaba integrada, en cuanto organización fiscal, por la Contaduría Mayor de Hacienda, ocupada de lo relativo a la exacción, administración y cobranza o recaudación de los tributos, las más de las veces a través de arrendatarios o recaudadores privados, y por la Contaduría Mayor de Cuentas como institución competente para tomar cuentas, aprobarlas y dar en su caso los finiquitos correspondientes, supervisando así las cuentas presentadas por todo tipo de recaudadores públicos o privados. Sobre esta segunda contaduría, la de Cuentas, es importantísima no tanto la Ordenanza de 1442 dada en Madrigal, sino la anterior; la dada en Valladolid el 2 de julio de 1437, fruto a su vez de las peticiones de los procuradores en aquel ayuntamiento de Cortes, y del “escrito” dado a petición del rey por los dos Contadores y los dos Lugartenientes, todo lo cual fue “visto y platicado” en el Consejo Real y promulgado por Juan II, quien declara su voluntad de que tal Ordenanza “haya fuerza e vigor de ley, así como si fuese fecha e ordenada e promulgada en Cortes”, fórmula habitual para equiparar en Castilla el Derecho de creación real, con el aprobado por rey y reino en Cortes. Llamo la atención del lector sobre el hecho de que en las Ordenanzas de 1437 el rey manda a los Contadores mayores de cuentas “que tengades cargo especial de oír e librar los pleitos, e determinarlos”, refiriéndose a los pleitos surgidos a propósito de la liquidación, presentación y aprobación o no aprobación de las cuentas. Este aspecto de la vertiente jurisdiccional de la Contaduría de Cuentas será caballo de batalla sobre el cual las sucesivas Ordenanzas de la Contaduría o las más amplias del Consejo de Hacienda (1523 ó 1525) dispondrán, manteniendo o suprimiendo el conocimiento judicial de los Contadores sobre “los pleitos de justicia entre partes”; véase al respecto el apartado 38 de las Ordenanzas de Felipe II en 1593, donde no permite que los Contadores admitan ni conozcan tales pleitos “ni en dicho Tribunal (la Contaduría) se conozca de pleitos de justicia entre partes, aunque sean y procedan o resulten de las cuentas que se tomen o hubieren tomado en el dicho Tribunal,” ordenándose su remisión a los Oidores de la Contaduría Mayor de Hacienda, sin perjuicio de la posible integración de un Contador de Cuentas en el Tribunal de Oidores en algún pleito de importancia, si así lo entienden conveniente aquellos. Ni

blar de antecedentes históricos, pues, como afirma Tomás y Valiente, F.¹⁰ «desconfío de los llamados antecedentes históricos porque el antecedente histórico de una institución suele ser otra institución, aunque el “nombre de la rosa” sea el mismo», a los que hoy funcionan en nuestros respectivos ordenamientos jurídicos hay mucha distancia, tanta como la que separa aquel Estado en que nacieron con el actual Estado democrático y de Derecho que hoy nos pertenece. En esta evolución hay que destacar la creciente concienciación de los ciudadanos por la «cosa pública».

Así, el deber del administrador o gestor público de rendir cuentas de su gestión, aún cuando sea el fundamento de toda relación fiduciaria, no fue tarea fácil en el ámbito estatal. Tuvimos que esperar a la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789*, para ver,

las respuestas de los Reyes Católicos en las Cortes de Madrigal a las peticiones 10 y 13 de los Procuradores (cfr. “Cortes de los Antiguos reinos de León y Castilla”, en adelante CLC, RAH, Madrid, tomo IV, págs. 68 a 73) ni sus Ordenanzas de 1478, aquí reproducidas, fueron muy importantes. Mucha mayor importancia tienen las Ordenanzas de Carlos I en La Coruña, 1554, gran parte de cuyos preceptos pasaron a la Nueva Recopilación de 1567 en el Título V de su Libro noveno. Ellas y las de Felipe II en 1569 y 1593 constituyeron la regulación legal básica no sólo de la Contaduría Mayor de Cuentas, sino también de la de Hacienda y del Consejo de Hacienda “in toto”, hasta las novedades orgánicas introducidas por Felipe V en 1718. La reedición presente permitirá al curioso y al historiador profesional manejar con comodidad todos estos textos donde se regulan muchos más problemas que los estrictamente concernientes a la Contaduría de Cuentas, que, desde la organización del Consejo de Hacienda es una parte, institucionalmente identificable, pero inescindible de ese todo, mal conocido aún en su organización y funcionamiento, que fue el Consejo de Hacienda. Finalmente, unas palabras sobre la etapa liberal de la institución, a la que antes aludíamos, dentro de la cual se dio la Instrucción de 1820 reproducida aquí, pero cuyas raíces normativas silenció el recopilador de 1820, y sin cuyo conocimiento es difícil comprenderla. El artículo 345 de la Constitución de 1812 disponía que “habrá una tesorería general para toda la Nación” en coordinación con las tesorerías provinciales, que pondrán siempre a disposición de aquélla todos sus fondos (artículo 346). Junto a ello el artículo 350 dispuso que “para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una Contaduría Mayor de Cuentas, que se organizará por una ley especial”. En cumplimiento del mandato de la Constitución, las Cortes –todavía las generales y extraordinarias– aprobaron el Decreto de 7 de agosto de 1813 (Decreto nº CCLXXX de la “Colección de los Decretos y Ordenanzas...” de aquellas Cortes) en el que se contenía el “Reglamento para la Tesorería general, las del ejército y de provincia y para la Contaduría Mayor de Cuentas”. El Capítulo III era el dedicado a la Contaduría y de él cabe destacar su “artículo XVII”, en el que, como un eco de la rígida interpretación de la división de poderes, las Cortes disponen “si en el examen de las cuentas hecho por la Contaduría Mayor resultase algún incidente que deba ventilarse en tribunal de justicia, se decidirá en la Audiencia del distrito donde resida la Contaduría Mayor, y en este caso el presidente de la Contaduría Mayor nombrará uno de sus individuos para que asista a su vista y determinación con voto consultivo”. Desarrollo de este Capítulo tercero del Decreto CCLXXX de 1813 fue, reanudado el régimen Constitucional, la “Instrucción de 30 de junio de 1820” con la que termina la presente recopilación.»

¹⁰ TOMÁS Y VALIENTE, F.: Prólogo a la *Colección de las Leyes, Ordenanzas, Plantas, Decretos, Instrucciones y Reglamentos expedidos para gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas desde el reinado del Señor Don Juan II hasta el día*, Madrid, en la Imprenta Real, Año de 1829.

en su artículo 15, la consagración del derecho de la sociedad «*de pedir cuentas a todo agente público de su administración*».

Es, en todo caso, con el Estado democrático y de Derecho cuando se consolidan nuestras actuales instituciones de control. En efecto, los Estados democráticos y de Derecho permiten organizar el poder político a partir de la opinión mayoritaria de la sociedad civil, pero esta organización precisa de contrapesos, pues, si no existieran, el propio Estado llegaría a convertirse en antidemocrático como consecuencia del desprecio a las minorías y su sometimiento incondicional a las mayorías. Por ello ha sido y es necesaria la aparición de instituciones y mecanismos que permitan el control del poder estatal. Esencial, por tanto, para la existencia del Estado democrático no es sólo su origen democrático, sino también la organización de instituciones de control (Kelsen, H.). Siguiendo esta idea de Kelsen, H.¹¹, podríamos decir que los Estados democráticos precisan tanto de una legitimidad de origen como de una legitimidad de ejercicio, y si la primera la obtienen por su reconducción a la voluntad popular, la segunda se la otorgan las instituciones de control. Y ello es así, concluye Kelsen, H., porque «*la esencia de la democracia no reside en el imperio sin límites de la mayoría, sino en el compromiso permanente entre los grupos del pueblo representados en el Parlamento por la mayoría y la minoría*»¹².

Pero, frente a los mecanismos de control político del Estado constitucional del siglo XIX, basados, de manera casi exclusiva, en el control del Parlamento sobre el Gobierno, las democracias del siglo XXI demandan otros mecanismos de control, puesto que ahora el conflicto político no es tanto el que se plantea entre el legislativo y el ejecutivo como el que confronta al Gobierno que ostenta la mayoría parlamentaria con la oposición que agrupa todas las minorías políticas. En este sentido aparecen en las Constituciones modernas instituciones tales como los Tribunales Constitucionales, los Defensores del Pueblo y, también, los Tribunales de Cuentas.

La necesidad del control es evidente. La democracia ha sido caracterizada como el régimen de la desconfianza y la propia teoría de la división de poderes se basa en el sistema de frenos y contrapesos

¹¹ En este mismo sentido, PÉREZ ROYO, J.: «El Tribunal de Cuentas en la Constitución y en el Proyecto de Ley reguladora del mismo», para el libro *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, 1982

¹² KELSEN, H.: *Teoría pura del Derecho*, edición castellana de Roberto Vernengo, Editora Nacional, México, 1979. *¿Quién deber ser el defensor de la Constitución?* [1931], Madrid, 1995. *Teoría general del Estado* [1968], México, 1979.

ya desde la formulación de Locke, desarrollada por Montesquieu. En este mismo sentido, Rodríguez Bereijo, A.¹³ afirma que *«la idea de control en sentido jurídico-político es consustancial al Estado democrático de Derecho. A ello responde el principio de separación de poderes con un sistema de “frenos” y contrapesos” (no es bueno otorgar demasiado poder a uno solo) y el principio general de sometimiento de los ciudadanos y de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»*.

El control del gasto interesa, en primer lugar, a los ciudadanos titulares de la soberanía, porque estos mismos ciudadanos se pueden comparar –no sin cierta imaginación– con una Junta General de Accionistas, que quiere saber qué pasa con la empresa en la que ingresan los dividendos pasivos que son los tributos. Interesa, en segundo lugar, este control al poder legislativo que controla la acción política y aprueba Leyes, y, muy singularmente, una ellas, la de Presupuestos, es el objeto primordial del control político del Parlamento y del control técnico de las órganos de control externo del gasto público. Y, finalmente, también interesa al poder ejecutivo no sólo porque ha de responder del correcto funcionamiento de la Administración y, por tanto, de la gestión de la actividad económica, aplicando los recursos con adecuación al destino y cuantía precisamente prefijados en los Presupuestos, sino también, de manera relevante, porque debe ser el primer interesado en conocer y seguir las recomendaciones de gestión hechas por el órgano de control externo.

No es, pues, exagerado afirmar que la organización de la estructura del Estado actual responde al objetivo de lograr un eficaz sistema de control del ejercicio del poder. Sin embargo, a pesar de que las instituciones públicas de control sean necesarias en cualquier Estado democrático y de que el ejercicio del control técnico del gasto público tenga cada vez mayor interés social, no por ello podemos concluir en que su mera creación les otorga ya el necesario respaldo social, pues es preciso, desde luego, que funcionen y, además, que su funcionamiento trascienda a la sociedad civil para que aprecie su utilidad y su eficacia, así como para que vea colmadas las referidas expectativas de necesidad y de interés que justifican, desde el punto de vista de la teoría jurídico-política, su existencia en las constituciones democráticas. Lo anterior es tanto como decir que dichas instituciones públicas, como las demás, precisan de legitimidad social, que se adquiere no sólo por su configuración, sino también, como decíamos al

¹³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera del Estado», conferencia inaugural de las X Jornadas de Control Interno en el Sector Público, IGAE, marzo 2003.

inicio respecto de los sistemas políticos, por su cotidiano funcionamiento técnico, ofreciendo a la ciudadanía resultados que se traduzcan en la utilización rigurosa de los recursos públicos y en la formación de una opinión pública precisa sobre el modo y manera en que se lleva a cabo la gestión económico-financiera pública.

En el estudio de la legitimidad de los órganos de control (hablo mejor de legitimidad en tanto que es la «*cualidad de lo legítimo, de lo cierto, de lo genuino y verdadero*»¹⁴), la mayoría de los autores enfocan el problema desde la perspectiva de su aceptación normativa y social por parte de los ciudadanos, y, en mi caso, no pretendo ser una excepción, pero sí quiero llamar la atención sobre otro aspecto del problema que también tiene, a mi juicio, importancia. Me refiero a la visión de la legitimidad como acción para convencer no a los ciudadanos, sino a los propios gobernantes de su propia autoridad. Sería, entonces, la legitimidad, como dice Baker, R.¹⁵, «*la actividad autojustificante característica de quienes gobiernan, emprendida con gran intensidad en el centro del gobierno y que tiene como principales consumidores a aquellos dedicados al negocio de gobernar*». En términos gráficos, señala Posada Carbó, E.¹⁶, «*los palacios presidenciales se hacen para impresionar a los presidentes y no a los ciudadanos*».

Desde esta perspectiva, la de la «*autolegitimidad*» o la de la autoconfianza de los gobernantes, la cuestión adquiere mayor gravedad. Como señala Tomás y Valiente, F.¹⁷, «*si se pierde la convicción en la propia legitimidad, en la buena razón del Estado, lo demás es imposible*».

Por ello, el reconocimiento y la reafirmación que las instituciones necesitan sobre su propia legitimidad no sólo ha de provenir de los ciudadanos, sino, quizá de manera más significativa, de quienes las dirigen en sus más altos niveles. Por tanto, cuando hablamos de legitimidad institucional, debemos contemplarla en su doble vertiente, esto es, tanto la concerniente a la credibilidad que los ciudadanos deben tener en las instituciones públicas como la de la autoconfianza de los propios gobernantes en las mismas.

En el sentido expuesto, la legitimidad es un atributo de las instituciones que excluye la idea de imposición o de utilización de medios coactivos. Es uno de los componentes que hace duraderas y estables las instituciones. La legitimidad va unida al consentimiento. Así, tan-

¹⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid, 1992.

¹⁵ BAKER, R.: *Legitimizing Identities*, Cambridge, 2001.

¹⁶ POSADA CARBÓ, E.: *Sobre la legitimidad y la legitimación*, (<http://www>).

¹⁷ TOMÁS Y VALIENTE, F.: *A orillas del Estado*, Ed. Taurus, 1996.

to Hobbes, como Locke, o Rousseau, consideran que la legitimidad del poder deriva del consentimiento, aunque en el caso del primero se preste «a otro hombre o a una asamblea»; en el segundo, sea el que otorgan «los miembros de la comunidad al propio poder», y en el tercero, sea «el consenso de cada particular de someterse a la voluntad general». Siguiendo a Weber, M.¹⁸, el poder necesita estar legitimado, esto es, «reconocido válido bajo algún título». Igual concepción sostiene Duverger, M.¹⁹, cuando define la legitimidad como «la cualidad que presenta un poder de ser conforme a la imagen del poder que se considera válida en la sociedad considerada».

Esta última idea nos permite avanzar un paso más y es que la consideración de validez implica un juicio de comparación con determinados valores, lo que significa que la legitimidad presupone un mínimo consenso sobre unos determinados valores, de manera que la sociedad considerará legitimada a una institución cuando se adecue a unos valores básicos que sean los que se juzgan como deseables para regir su organización.

Precisamente, si se produce la separación entre el sistema deseable y el vigente, la legitimidad decrece hasta llegar en su grado extremo a la ilegitimidad. Por ello, existe una legitimidad de las instituciones en su origen que se basa en su configuración con arreglo a esos valores o principios deseables, pero, una vez que quedan constituidas, la legitimidad aumenta, disminuye o se mantiene en función de su actividad y de la creencia de los ciudadanos sobre si sus instituciones son rectas y justas. Es la que podríamos llamar legitimidad de ejercicio. Ambas ideas, una estática y otra dinámica, deben ser tenidas en cuenta para contemplar rectamente el problema institucional.

Desde esta perspectiva, siguiendo la vieja idea kelseniana, de la misma manera que los Estados democráticos tienen una *legitimidad de origen* que se deduce de la propia voluntad popular y una *legitimidad de ejercicio* que se configura a través de la existencia de mecanismos de control de dicha voluntad, como instrumentos de corrección y protección de la minoría frente a la mayoría, también los órganos de control externo precisan de una legitimidad de origen y de una legitimidad de ejercicio. Si la primera es importante desde el punto de vista jurídico-político, no lo es menos la segunda desde la óptica del reconocimiento social de la institución. En este sentido, la legitimidad de origen vendría dada por su regulación constitucional o

¹⁸ WEBER, M.: *Economía y sociedad*, 1922.

¹⁹ DUVERGER, M.: *El poder del Estado*, 1981.

legal, y la de ejercicio, por sus procedimientos, o, si se prefiere, en terminología de Habermas, J.²⁰, por la «*racionalidad de sus procedimientos jurídicos*». Nos interesa la configuración de las instituciones, pero mucho más las regulaciones formales que aseguran que el ejercicio de su función se adecua a los principios que inspiraron su constitución.

Sobre esta base, la legitimidad de origen de los órganos de control hemos de buscarla en la Constitución de cada Estado y en su legislación de desarrollo, comprobando si su organización se ajusta a ese mínimo consenso de valores o principios, universalmente aceptados y no discutidos, que hoy día están recogidos en las normas y en las declaraciones internacionales dictadas al respecto, que incluso podemos anticipar y resumir ya en uno muy concreto, como es el de que los órganos de control han de ser independientes. Por su parte, la legitimidad de ejercicio la hallaremos en su funcionamiento de manera que sus procedimientos sean capaces de asegurar esa independencia.

Ahora bien, con lo dicho no pretendo afirmar que la cuestión de la legitimidad de las instituciones pueda alcanzarse importando modelos de control de otros Estados, sino que es preciso que la configuración del órgano se concilie con la idiosincrasia propia de cada Estado. En este sentido, la *Declaración de Lima* de 1977 y su reedición de 1998 reconoce tanto la necesidad de contar con una entidad fiscalizadora eficaz e independiente como también la competencia de los Estados de configurarlas y organizarlas con arreglo a sus propias particularidades históricas, sociales, políticas y económicas, porque es claro que no existe en este ámbito un único modelo de órgano de control externo, sino que, por el contrario, un mero análisis de la realidad existente en los diferentes Estados democráticos y de Derecho revela que, hoy día, perviven diferentes modelos de control, todos ellos igualmente eficaces. Como señala el artículo 1 de la Declaración de Lima de 1998: «*El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro.*»

²⁰ HABERMAS, J.: *Facticidad y validez*, Ed. Trotta, 2000.

El objetivo del control así descrito puede conseguirse con estructuras de control diferentes, tanto si se opta por el modelo francés o latino, por el anglosajón –si bien este último precisa de la colaboración de los Tribunales ordinarios en orden a la «... *determinación de la “responsabilidad del órgano culpable”... y a la exigencia de la “indemnización correspondiente...”*–, como si se adoptan otros modelos existentes en los diversos Estados democráticos y de Derecho.

La doctrina ha agrupado, por razones sistemáticas, los diferentes modelos en dos categorías: la primera, que incluye a los del tipo francés, que son los que cuentan con un órgano técnico con potestades jurisdiccionales propias, y la segunda, que consideramos de corte anglosajón y que se caracteriza por atribuir el control externo del gasto a un órgano de igual naturaleza, especializado y dependiente del Parlamento. No obstante, hoy día no existen sólo estos dos modelos, sino que, incluso podemos afirmar que, salvo coincidencias aisladas, hay tantos modelos como Estados de Derecho perviven hoy en el mundo. El nuestro, por ejemplo, aunque parte del modelo francés, se distancia del mismo cuando separa radicalmente el ejercicio de la función fiscalizadora de la jurisdiccional, y cuando matiza ésta con un contenido netamente civil y no sancionador²¹.

En todo caso, hemos de reconocer que cada modelo responde a la realidad histórica y política del país en que ha nacido y se ha desarrollado, e igualmente hemos de admitir que los modelos que se demuestran eficaces en sus países de origen no son fácilmente trasladables con igual eficacia a otros Estados. Lo importante, pues, es promover un control externo objetivo e independiente, cualquiera que pueda ser su organización, si bien teniendo en cuenta que los dos modelos sistematizados por la doctrina, el de la vinculación parlamentaria y el de la potestad jurisdiccional, aparecieron para alcanzar un mismo objetivo, como fue conseguir la máxima independencia en el ejercicio del control. De esta manera, en aquellos países en los que

²¹ MEDINA GUIJARRO, J.: «Articulación entre la función de auditoría/fiscalización y la función jurisdiccional», I Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal, Lisboa, 2003. «La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como “su propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución española», en el libro *La Constitución de 1978 en su XXV Aniversario*, Ed. Bosch, 2003. «Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 1, 1999. «Aspectos materiales y formales de la jurisdicción contable», *Jornadas sobre fiscalización del gasto público*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998. *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*, Universidad de Salamanca, mayo 2002.

brilló el poder legislativo sobre los demás (Inglaterra, Estados Unidos, Canadá...) configuraron un órgano de control sin función jurisdiccional, mientras que aquellos otros (Francia, España, Italia...) en los que el poder del Parlamento se subordinó a la Administración, otorgaron funciones jurisdiccionales al órgano de control externo. En definitiva, dos formas distintas de llegar a un mismo resultado: reestablecer el equilibrio entre los poderes para otorgar la máxima independencia a quien había de ejercer la función de control del gasto²².

Todos los modelos, hoy día, son perfectamente válidos y legítimos, porque lo realmente importante no es tanto su estructura, su composición o su ubicación como el estatus de *independencia orgánica y funcional* del órgano llamado a ejercer la función del control. La independencia orgánica se consigue separándole del poder ejecutivo, y la funcional, delimitando sus competencias sobre la base de la especialización técnica, de manera que pueda analizar la gestión de los fondos públicos en consonancia con el presupuesto y con arreglo a los parámetros que informan el gasto público, para después recomendar lo que tenga por conveniente para mejorar la eficacia, la eficiencia y la economía del gasto público. Todo ello sin recibir orden, instrucción ni recomendación alguna procedente de ningún órgano o autoridad externa al mismo. En efecto, como señala la Declaración de Lima: «*Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.*»

Claro está que la independencia no es absoluta, por cuanto los propios órganos de control externo están inmersos en el propio Estado y, por tanto, sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico nacional. En todo caso, el funcionamiento independiente de los órganos de control externo ha de ser objeto de protección legal suficiente y ha de estar garantizada por un Tribunal Supremo que preserve a la Institución de control de cualquier injerencia externa (art. 5.3 de la Declaración de Lima).

La independencia no sólo radica en su ubicación dentro de la organización estatal sin injerencias ni extralimitaciones que afecten a otros órganos o autoridades externas, sino que también se manifiesta en una serie de garantías relativas a su funcionamiento. Así, nece-

²² Sobre esta idea, puede verse *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, de VALLÈS VIVES, F. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.

sitan disponer de independencia financiera, lo cual exige la confección de su propio presupuesto, dentro, claro está, de las necesidades y magnitudes que impone la política económica general de cada país y, en todo caso, contar con los medios financieros que, administrados bajo su responsabilidad, sean necesarios para el cumplimiento de sus fines (art. 7 de la Declaración de Lima); sin perjuicio, en aras de la legalidad y de la transparencia, de someterse a los mecanismos de control que cada Estado tenga legalmente regulados, porque es, también, principio esencial de cualquier Estado de Derecho la inexistencia de áreas exentas de control.

Asimismo, la independencia del órgano de control tiene como presupuesto ineludible la de sus miembros²³. En efecto, es preciso, por tanto, que los miembros del órgano de control, es decir, quienes han de tomar las decisiones, ya sea de forma colegiada o unipersonal, tengan un estatuto constitucional o, en su caso, legal que les asegure su independencia tanto frente a la propia organización como en el ejercicio íntegro y exclusivo de sus competencias²⁴. Para ello, es necesario que se delimiten, de manera detallada, las competencias y los procedimientos para ejercerlas que corresponden a cada uno de los titulares del órgano y, desde luego también, que su selección corresponda al Parlamento, en cuanto que es el representante de la soberanía popular y el garante de la legitimidad democrática. Han de ser elegidos con el más amplio consenso posible entre todas las fuerzas parlamentarias sobre la base de la idoneidad profesional en el ejercicio del cargo, de forma que su aptitud y sus méritos les ofrezcan la capacidad necesaria para resolver siempre con arreglo a criterios técnicos. La elección ha de estar sujeta a mandato de duración determinada y, a ser posible, no coincidente con el de los que ejercen labores de gobierno y, por tanto, con el de quienes son los gestores sobre los que habrá de recaer el ejercicio del control. Durante su mandato han de gozar de inamovilidad, principal garantía de la independencia, de forma que, salvo los casos de fallecimiento y renuncia voluntaria aceptada por el Parlamento, solamente sea posible la remoción del cargo por la concurrencia de las causas previamente establecidas en la Ley (incapacidad, incompatibilidad e incumplimiento grave de los deberes propios del cargo). También, han de saber

²³ MEDINA GUIJARRO, J.: «La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 15, septiembre 2003.

²⁴ MARTÍN MARTÍN, P.: «Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el XXV Aniversario de la Constitución Española de 1978», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 15, septiembre 2003.

que no pueden solicitar ni aceptar órdenes, instrucciones o sugerencias de ningún órgano o autoridad, absteniéndose, además, de ejercer cualquier otra actividad profesional, retribuida o no, y comprometiéndose, solemnemente, en el momento de asumir sus funciones, a respetar las obligaciones derivadas de su cargo y, en especial, los deberes de dignidad, honestidad, discreción e imparcialidad.

Respecto del funcionamiento, es también precisa la constitución de una serie de garantías formales. Así, la iniciativa fiscalizadora debe corresponder al órgano de control externo, sin perjuicio de que otras instancias, tales como el Parlamento u otras instituciones similares de representación popular, de nivel regional o local puedan compartir esta competencia, pero, en todo caso, ha de ser el órgano de control externo el que decida el plan anual o plurianual, en su caso, de las fiscalizaciones a realizar, teniendo en cuenta, eso sí, las iniciativas planteadas, pero sobre la base de los criterios objetivos y de riesgo que previamente haya determinado²⁵. Claramente, el plan, por muy ambicioso que pretenda ser, no puede abarcar exhaustivamente a todo el sector público, sino que ha de ser realista y ha de acudir al procedimiento de muestreo, seleccionando aquellas áreas del sector público que, por su volumen de gasto, por su alta sensibilidad social o, incluso, por su propio riesgo puedan ofrecer un juicio cabal sobre la calidad y la regularidad de las operaciones económicas del sector público. En todo caso, las fiscalizaciones han de corresponder a los ejercicios económicos más recientes y han de versar sobre los acontecimientos económicos públicos más relevantes que puedan surgir durante el ejercicio²⁶. Ello implica que el plan ha de ser flexible, previendo la posibilidad de cambios e, incluso, de situaciones emergentes que sea necesario afrontar de manera inesperada, porque, de la misma manera, que la sociedad no entiende que los órganos de control dediquen su actividad a ejercicios pretéritos, tampoco resulta fácilmente comprensible que ante determinadas situaciones de gran relevancia social, económica o política que puedan

²⁵ En el caso de nuestro Tribunal de Cuentas, el Pleno, en su sesión de 22 de enero de 2002, aprobó los criterios para la elaboración del programa de fiscalizaciones de 2002, que también han servido para la confección de los correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004.

²⁶ A este respecto, DE VICENTE MARTÍN, C.: en su artículo «Reflexiones sobre la sociedad civil ante el control sobre el sector público», publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 16 (enero de 2004), a propósito de la necesidad de que las fiscalizaciones sean rápidas, destaca que «la rapidez, o inmediatez temporal, de un órgano como el Tribunal de Cuentas existe cuando éste emite un Informe de Fiscalización poco después, o al menos no mucho después, de que haya tenido lugar el proceso de gestión pública, o la gestión por particulares de fondos públicos (subvenciones). La opinión general considera que el

irrupir en el tiempo falte respecto de ellas la opinión o el análisis *a posteriori* del órgano de control externo nacional²⁷.

En cualquier caso, el plan anual o plurianual de las fiscalizaciones a realizar ha de ser público, de forma que el Parlamento y, en general, la sociedad puedan saber tanto lo que espera de su órgano de control como, a la postre, también medir su grado de eficacia. Todo ello contribuirá a resaltar el carácter técnico, objetivo e independiente de la institución de control, logrando la llamada legitimidad de ejercicio que llevará aparejada su merecido reconocimiento social.

Igualmente, también son cautelas necesarias del funcionamiento la existencia de procedimientos técnicos que establezcan, de manera estable y rigurosa²⁸, las pautas a seguir en cada caso, con la debida regulación de facultades de investigación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, que establezca el derecho a exigir la colaboración de todas las entidades del sector público y la obligación de estas últimas de suministrar cuantos estados, datos, documentos o informes le sean requeridos por los órganos de control en el ejercicio de sus funciones, atribuyéndolas la facultad legal de adoptar medidas coercitivas para hacer efectivos dichos deberes; contemplando también, como trámite necesario, la contradicción con el ente y con el gestor fiscalizados con el objeto de que la información que ha de facilitar al Parlamento sea técnica, veraz y contrastada²⁹. En todo caso, los procedimientos deben

Tribunal de Cuentas podría ser más rápido. Hay quienes piensan incluso que el Tribunal es muy lento. A veces es posible encontrar opiniones publicadas que hablan de "la desesperante lentitud del Tribunal de Cuentas". Para no incurrir en fáciles exageraciones, dejaremos constancia de que la rapidez es posible, en general, en todas las fiscalizaciones que no parten de la rendición de una cuenta pública».

²⁷ A este respecto, y en relación con la necesidad de que las fiscalizaciones sean útiles, DE VICENTE MARTÍN, C. señala, en el mismo artículo, que «*un Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas es útil cuando: el Tribunal ha fiscalizado lo que interesa a la sociedad; el Tribunal ha fiscalizado la gestión reciente; el Tribunal ha fiscalizado con rapidez; la fiscalización permite comparar la gestión de un mismo servicio público por distintas Administraciones (fiscalizaciones horizontales) o por distintos órganos de una misma Administración Pública, y las Administraciones Públicas y las empresas públicas no ignoran las recomendaciones del Informe*».

²⁸ Como señala DE VICENTE MARTÍN, C., en el mismo artículo, «*la sociedad civil espera que el contenido de los Informes de Fiscalización sean rigurosos, requisito que cumplen las fiscalizaciones del Tribunal. La información es rigurosa cuando se apoya en datos y ofrece conclusiones coherentes con los resultados obtenidos de los trabajos de fiscalización, y formula recomendaciones para mejorar la gestión de posible asunción por las Administraciones y demás entidades fiscalizadas*».

²⁹ Sobre el principio de contradicción o de la mención nominal de terceros en el ámbito de un procedimiento de fiscalización, sugiero la lectura de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de julio de 2001, dictada en el recurso de ISMERI EUROPA S.R.L. contra el Tribunal de Cuentas de la Comunidad Europea.

ser adaptados continuamente a los progresos de las ciencias y de las técnicas relacionadas con las operaciones de control³⁰ (art. 13.3 de la Declaración de Lima) y el resultado con ellos alcanzado, es decir, el informe, ha de estar redactado en forma clara, precisa y comprensible (art. 17 de la Declaración de Lima)³¹. Como señala Velarde Fuertes, J.³², uno de los objetivos que persiguen los informes del Tribunal de Cuentas es «lograr, sin perjuicio de la exigencia de un exquisito trabajo contable, económico y jurídico, que lo que se expone sea no sólo comprensible, sino atractivo para una gran mayoría de la ciudadanía».

Para ello, los procedimientos han de ser transparentes y los informes públicos. No obstante, es preciso tener en cuenta que «los medios de comunicación pueden interpretar erróneamente y exagerar los resultados,

³⁰ Sobre el futuro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España, son recomendables las reflexiones que contiene el artículo de ÁLVAREZ DE MIRANDA, R.: «La fiscalización del Tribunal de Cuentas», publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 12 (septiembre 2002), sobre determinados aspectos de la misma, entre los que destacan, de una parte, que dicha función ha de 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 objetividad, incorporando en su aplicación práctica las nuevas exigencias que se derivan del nuevo marco conceptual de la contabilidad pública. Y, de otra, las limitaciones con las que se enfrenta la función fiscalizadora, derivadas del diferente grado de implantación del Plan General de Contabilidad Pública en la regulación que las Comunidades Autónomas han desarrollado en la materia, así como los nuevos ámbitos de fiscalización del sector público, que no se encontraban presentes en el momento de aprobación de nuestras normas básicas.

³¹ En términos similares, en el artículo de MARTÍNEZ NOVAL, L.: «La fiscalización del Tribunal de Cuentas. La fiscalización en los albores del siglo XXI», publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 12 (septiembre 2002), se afirma que «en lo que tiene que ver con los Informes que el Tribunal de Cuentas elabora cabe la posibilidad de hacer esfuerzos para que los mismos sean redactados en un “lenguaje” comprensible, que, huyendo de la jerga económico-auditora y respetando el rigor imprescindible, posibilite una atracción intelectual a los lectores que se puedan acercar a los mismos. Un documento, cualquiera que sea la materia a la que se refiere, tiene atractivo si a primera vista ofrece al potencial lector elementos llamativos por su presentación, sencillez de estructura y volumen; en el lado opuesto hay características visuales que desaconsejan “prima facie” la aproximación al mismo». Por su parte, DE VICENTE MARTÍN, C., en su artículo «Reflexiones sobre la sociedad civil ante el control sobre el sector público», publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 16 (enero de 2004), se añade que «... la sociedad civil espera del Tribunal de Cuentas información comprensible. Los Informes de Fiscalización son comprensibles cuando, siendo jurídica y económicamente rigurosos, pueden ser comprendidos no sólo por los parlamentarios (destinatarios directos de los Informes), sino también por los ciudadanos (destinatarios indirectos). No pueden ser calificados como comprensibles los Informes del Tribunal que sólo pueden ser entendidos por los expertos, y a veces sólo por quien redactó en origen cada apartado. Por ello, el Tribunal de Cuentas debe cuidar el lenguaje de sus Informes, lo que requiere compatibilizar rigor técnico y claridad expositiva, pues, no en vano, todas las realidades económicas, por complejas que sean, pueden ser expuestas con claridad».

³² VELARDE FUERTES, J.: *Diario ABC*, 20 octubre 2003, España.

y como consecuencia, frustrar el propósito de la auditoría. Por consiguiente, y basándose en la experiencia, se recomienda que se entregue a los medios de comunicación una información adecuada y equilibrada, que esté respaldada por pruebas fácticas, que asuman la forma de comunicados de prensa, por ejemplo»³³.

El suministro de información económica transparente, es decir, veraz, sistematizada, organizada y comprensible, constituye la adecuada respuesta que deben ofrecer las instituciones de gobiernos democráticos a las solicitudes de información de la opinión pública, especializada y no especializada. El acceso fácil a información económica comprensible mejora la implicación ciudadana en la vida pública y permite un mejor entendimiento de las decisiones políticas, contribuyendo, además, a satisfacer la creciente demanda de información de todos los sectores sociales y, por ende, al fomento de la investigación y la innovación³⁴.

Por ello, los Informes de Fiscalización deben ser valiosos para todos sus destinatarios. Tienen que aportar información accesible, concisa y actualizada para que la Administración, el Parlamento y los demás interesados puedan utilizarlos para mejorar su adecuación a la legalidad, su economía, su eficiencia y su eficacia. En el mismo sentido, *«los informes adecuados de auditoría del rendimiento son valiosos para los interesados y cumplen los objetivos fijados. Contribuyen a un mejor conocimiento y a realizar las mejoras necesarias. Tienen en cuenta al lector y están bien estructurados, y su lenguaje no es ambiguo. Los resultados se presentan de forma objetiva y equilibrada. Se exponen por separado los resultados y las conclusiones, y los hechos se presentan e interpretan en términos neutrales. Están representados puntos de vista y perspectivas diferentes, se incluyen todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes, y los informes son constructivos: se presentan conclusiones positivas»*³⁵.

Por su parte, la ubicación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la órbita parlamentaria, aunque deseable a mi juicio, no es requisito *sine qua non* para su independencia. En este sentido, puede resultar perfectamente posible que la fiscalización del gasto público se

³³ De las Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI, aprobadas en el XVIII Congreso INTOSAI, Budapest (Hungría), octubre 2004.

³⁴ Del Informe *Transparencia en las cuentas públicas y en la información económica*, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid, 21 septiembre 2004.

³⁵ De las Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI, aprobadas en el XVIII Congreso INTOSAI, Budapest (Hungría), octubre 2004.

lleve a cabo por Oficinas de Auditoría encuadradas fuera o dentro del poder legislativo, por Comisiones parlamentarias e, incluso, por empresas de auditoría privada que, contratadas por la propia Administración, emitan periódicamente Informes de Fiscalización. Ciertamente, esta fórmula, aunque posible, no es, a mi juicio, defendible por razones de rentabilidad, sobre la base de considerar más económico tales encargos a empresas privadas que la dotación presupuestaria permanente de un órgano eficaz de control externo, porque en la práctica, la virtualidad del argumento se desvanece no sólo, como afirma Núñez Pérez, M.³⁶, porque «... la compleja realidad del sector público y la amplitud de objetivos que el mismo ha de cubrir requieren una alta especialización para el ejercicio de este control, que ha de atender no sólo a la representatividad de los estados contables a rendir al Tribunal de Cuentas, sino también y principalmente al cumplimiento de la legalidad vigente, como columna en la que se ha de sustentar el Estado de Derecho, y la evaluación de la eficacia y eficiencia de la actividad pública, cuya medición no puede quedar reducida a los parámetros de alcance económico», sino también, porque el recurso a las empresas privadas requiere un procedimiento cuyo coste debilita, en gran medida, el argumento utilizado. A nadie se le oculta que tales encargos han de estar, a la postre, tutelados por el órgano de control externo, quien previamente habrá de delimitar, formal y materialmente, la encomienda, homologando las empresas auditoras aptas para realizarla, fijando las normas y técnicas contables a las que deben sujetarse y aprobando el resultado final obtenido.

En todo caso, son admisibles cualquiera de las fórmulas expuestas, aunque, como anticipaba, la que –a mi juicio– mejor sirve para expresar «el asentamiento democrático del órgano de control y la interdependencia material de la función fiscalizadora con la supremacía institucional de los Parlamentos», como señala Fernández Carnicero, C. J.³⁷, es aquella que sitúa a las Entidades Fiscalizadoras Superiores como un órgano al margen del poder ejecutivo y en la órbita del poder legislativo, lo que no significa su inclusión en el Parlamento, sino su ubicación independiente, aunque con lazos de unión precisos, como son los que derivan, fundamentalmente, tanto de la designación parlamentaria de los miembros de los órganos de control como, y sobre todo, los que nacen del hecho de que es el Parlamento el destinatario natural de los informes de control, aunque no es el único, pues es obvio que, como

³⁶ NÚÑEZ PÉREZ, M.: En su trabajo *Tribunal de Cuentas y auditorías externas*, 2004.

³⁷ FERNÁNDEZ CARNICERO, C. J.: «Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas», en el libro *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

antes decíamos, también interesa el control a los gestores y, desde luego, a la sociedad. Los ciudadanos son cada día más conscientes de lo que representa «lo público» y exigen conocer con rigor el destino que los gobernantes de turno han dado a los impuestos que pagan y el resultado que con ellos se ha conseguido. Para satisfacer este deseo –que hoy día bien podríamos encuadrarlo en el ámbito de los derechos fundamentales³⁸–, los órganos de control han de llevar a cabo un análisis de la gestión sobre los objetivos y sobre la de los resultados, sin olvidar el examen de legalidad del gasto público, pues no en vano nuestros Estados son también de Derecho, lo que significa que los poderes públicos y los ciudadanos están todos al mismo nivel sometidos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico; abordando, además, el necesario seguimiento de la ejecución eficaz de las recomendaciones contenidas en los informes. Como se señala en las *Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI*, aprobadas en el XVIII Congreso de INTOSAI (octubre 2004), «*el seguimiento de las recomendaciones de la EFS sirve para cuatro objetivos principales: 1) aumentar la eficacia de los informes de auditoría –la razón primordial para hacer un seguimiento de los informes de auditoría es aumentar la probabilidad de que se pongan en práctica las recomendaciones–; 2) ayudar a la Administración Pública y al poder legislativo –el seguimiento tiene que ser útil para orientar las medidas del poder legislativo–; 3) la evaluación de la gestión de la EFS –la actividad de seguimiento proporciona una base para valorar y juzgar el rendimiento de la EFS–, y 4) crear incentivos para el aprendizaje y desarrollo –las actividades de seguimiento pueden contribuir a un mejor conocimiento y una mejor práctica*».

En definitiva, la ubicación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la órbita parlamentaria y la publicidad de sus Informes permiten al Parlamento ejercer su función de control político del gasto y a los ciudadanos saber si se ha gestionado con arreglo a la Ley, si se han obtenido los resultados que se pretendían y si de ellos se deriva un beneficio para el interés general. El control, pues, ha evolucionado en su extensión, pero la razón que justifica su existencia sigue siendo la misma, es decir, el equilibrio entre la supremacía parlamentaria y la eficiencia administrativa³⁹.

Por ello, es fundamental la articulación de un fluido sistema de relaciones entre el órgano de control y el Parlamento. En este sentido,

³⁸ ÁLVAREZ TOLCHEFF, E., y MEDINA GUIJARRO, J.: «Los derechos humanos y el control del gasto público en la Constitución Española», en el libro *La Declaración Universal de los Derechos Humanos en su 50 aniversario*, Ed. Bosch, 1998.

³⁹ Sobre esta idea puede verse VALLÈS VIVES, F.: *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.

suele funcionar con eficacia la constitución de una comisión específica dentro del Parlamento cuya competencia se centre en la recepción y en la discusión de los informes de fiscalización e, incluso, con facultades de aprobación de recomendaciones en las que se inste al Gobierno a la adopción de las medidas tendentes a la mejora de la gestión pública que tengan su apoyo en los referidos informes de fiscalización. Son comisiones parlamentarias que, al ser constituidas por razón de la especialidad de su competencia, ofrecen un análisis parlamentario más objetivo y técnico, reduciéndose así el riesgo de politización excesiva que conlleva la discusión parlamentaria.

Claro está que tales comisiones parlamentarias no tienen competencia para enmendar o modificar los Informes de Fiscalización, pues si así fuese se desvirtuaría el carácter supremo que tiene los órganos de control externo, ni tampoco pueden tener competencia para depurar responsabilidades derivadas de la gestión de los caudales públicos que no sean las políticas, por cuanto de tenerlas estaríamos situando al Parlamento fuera de su lugar en el esquema tradicional de la separación de poderes.

Su objetivo principal debe ser analizar la ejecución presupuestaria llevada a cabo por los gestores públicos, valiéndose del auxilio del órgano de control externo, e instar al Gobierno e, incluso, al propio Parlamento, si se precisa de actos legislativos, la adopción de las medidas que tienden a la mejora de la gestión pública que puedan derivarse de los Informes de Fiscalización.

En este sentido, Nieto de Alba, U.⁴⁰, señala que *«en materia de progreso ético, al Tribunal de Cuentas, como órgano de control externo técnico al servicio del Parlamento, le corresponde contribuir a ese proceso de creación, mediante mociones basadas en fiscalizaciones horizontales, descubriendo fallos de organización y gestión que impulsen el debate político hacia esos cambios legislativos necesarios y trasladando propuestas y recomendaciones al Parlamento sobre la presencia de riesgos morales en las normas, contribuyendo, así, a mejorar los valores éticos en la organización, la gestión y los controles públicos. Ello produciría efectos positivos en la selección de gestores públicos, más apoyada en la profesionalidad y en la responsabilidad que en la oficiosidad con el poder, reduciendo su margen de discrecionalidad y, con ello, posibles informaciones privilegiadas, tráfico de influencias y corrupción»*.

De esta manera, los parlamentarios que son miembros de esa comisión específica se involucran personalmente tanto en el proceso de cumplimiento de las que son también sus propias medidas como en

⁴⁰ NIETO DE ALBA, U.: *Diario ABC*, 20 octubre 2003, España.

la comprobación de los resultados que con ellas se han alcanzado. Todo ello precisa publicidad, pues si, después del ciclo propuesto, el gestor controlado hace caso omiso de las conclusiones y recomendaciones del proceso de control, éstas deben quedar a disposición de la propia sociedad, quien hará uso de ellas a través del correspondiente control social⁴¹. Como señalan las *«Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI»*, aprobadas en el XVIII Congreso de INTOSAI (octubre 2004), *«unos informes amplios y una extensa distribución de cada informe son claves para la credibilidad de la función de fiscalización. De acuerdo con su papel institucional, cada EFS debe decidir cuál es la forma de servir mejor a los intereses de los ciudadanos y a los de la propia EFS en la distribución de los informes de auditoría, tanto en general como cada uno de los informes. Si es posible, todos los resultados pertinentes de la auditoría deberán hacerse públicos (mediante informes individuales del rendimiento, o en el Informe Anual de la EFS). Es conveniente que los informes se sometan a la crítica y al debate públicos (NA 2.2.11)»*.

Con lo dicho hasta ahora, podemos ir ya concluyendo que las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados democráticos y de Derecho han de configurarse como órganos ajenos al poder ejecutivo que auxilian técnicamente a los Parlamentos en el ejercicio de la función de control político del gasto y contribuyen al necesario control social. Pero esta conclusión nos permite insistir en otra idea adicional importante, como es que las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos de control externo y, por tanto, *«no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada»* (art. 3 de la Declaración de Lima), que, a su vez, dispone de sus propios controles, los internos. Ambos controles, interno y externo, han de ser interdependientes y complementarios. En efecto, el control externo debe tener en cuenta los resultados obtenidos por el control interno e, incluso, debe evaluar su funcionamiento. Por ello, nuestra actuación ha de tener lugar *a posteriori*, en cuanto que cuando fiscalizamos comprobamos la ejecución presupuestaria y, por tanto, la actuación de los controles internos, para luego poder recomendar mejoras de futuro en la gestión económica. Es cierto que el control previo puede ser realizado por una Entidad Fiscalizadora Superior, lo cual pudiera acarrear la ventaja de prevenir desviaciones y, por tanto, la de evitarlas a tiempo, pero la idea esencial de la función de control externo es su actuación posterior. Como señala la Declaración de Lima, *«el*

⁴¹ Sobre esta idea puede verse VALLÈS VIVES, F.: *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.

control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independiente de un control previo», y añade que «el control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones».

El control interno y el externo no son, pues, excluyentes, sino que ambos se potencian en la medida en que se establecen mecanismos de colaboración entre ellos. En este sentido, sin perjuicio de situar en los ámbitos del control interno y externo, el de legalidad y el financiero, la debida coordinación entre el interno y el externo, permitirá a este último atender a otros aspectos del control de la gestión pública que hoy nos demanda el Estado moderno, como son el de eficacia, el de eficiencia o el de economía. En el sentido expuesto, las *«Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI»*, aprobadas en el XVIII Congreso de INTOSAI (octubre 2004), señalan que *«la legitimidad y la confianza son valores esenciales para todas las actividades de la Administración, y la auditoría del rendimiento puede contribuir a fortalecer estos valores elaborando información pública y fiable sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas gubernamentales»*. De esta manera, la colaboración de ambos controles permitirá conseguir un control del gasto público más eficaz que alcanza su plenitud cuando se le añade el necesario complemento del control social. En efecto, los informes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores que llegan al Parlamento no mueren en el poder legislativo, sino que trascienden a la sociedad. Su contenido, esto es, el análisis de la gestión de los recursos públicos, es objeto de creciente preocupación ciudadana y, por ello, nuestros Informes son un importante elemento de juicio para la formación de la opinión pública sobre los gestores gubernamentales y, consiguientemente, son un factor capital en el ejercicio del control social de los Estados democráticos y de Derecho. Hemos de procurar, por tanto, que la sociedad, en general, adquiera, a través de nuestras actuaciones, una información transparente, cabal, veraz y completa de la gestión pública porque con ello estaremos, también, promoviendo la formación de una opinión libre y rigurosa del cuerpo social. Estaremos, pues, avivando la participación ciudadana en las instituciones y, a la vez, fomentando el interés de los ciudadanos por éstas. En definitiva, afianzando la credibilidad de las instituciones públicas y la confianza de la ciudadanía en ellas.

Esta caracterización de los órganos de control externo, en la que prima, como condición esencial, su independencia, es consustancial a la noción del Estado democrático y de Derecho. Como señala el Preám-

bulo de la Declaración de Lima de 1998, «*el imperio de la Ley y la democracia constituyen las premisas esenciales para una auditoría realmente independiente de la Administración Pública y, al mismo tiempo, son los pilares en los que se basa esta Declaración*», añadiendo, además, que estos valores son esenciales e intemporales y continúan siendo del todo pertinentes a lo largo de los años desde que fueron aprobados por primera vez.

Difícilmente puede hablarse de órganos de control independientes en Estados en los que no brilla el imperio del derecho o la democracia. Efectivamente, el principio de legalidad y sus diversas manifestaciones (jerarquía normativa, publicidad de las normas, rigidez constitucional, irretroactividad de disposiciones sancionadoras, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos) contribuyen a crear lo que entendemos como seguridad jurídica (Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981), que es el instrumento jurídico imprescindible para el progreso de cualquier país. De su existencia depende la correcta aplicación del ordenamiento jurídico y que, por tanto, gobernantes y gobernados tengan la certeza de que les ampara la misma ley, sin excepciones. Sin duda, es uno de los pilares de toda democracia hasta el punto de que de ella depende que se crea, o no, en la democracia.

Por su parte, «*la democracia es condición para una eficiente relación entre Estado y mercado. Cuanto mayor democracia, menor riesgo de “captura” de las políticas públicas por intereses particulares*», dice Iglesias, E. V., a propósito de los objetivos de la nueva estrategia del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) de cara a la Reforma de los Estados de América Latina y Caribe⁴².

El órgano de control externo, así configurado, se convierte en un elemento estructural del Estado que contribuye a fortalecer el ejerci-

⁴² IGLESIAS, E. V.: «Reforma del Estado: contra la privatización perversa», *Diario El País*, 13 noviembre 2004, España. En este artículo también añade que, «*por último, la democracia es condición para una eficiente relación entre Estado y ciudadanos: a mayor democracia, mayor posibilidad que las políticas públicas respondan a intereses sociales más amplios. No es casual que los países de la región con mayor tradición y densidad democrática sean también socialmente más avanzados. Desde la perspectiva de los derechos humanos y las libertades civiles y políticas ha existido desde hace tiempo una legitimidad política de la demanda democrática. Ahora emerge también una legitimidad social y económica de esa demanda. Para atenderla debemos incrementar sustancialmente el “capital político” de los países de la región. En esa línea de incrementar el “capital político” de los países de América Latina y el Caribe, el Banco Interamericano de Desarrollo ha venido apoyando proyectos de reforma, modernización y fortalecimiento de las instituciones democráticas como los órganos legislativos y judiciales. También se han apoyado las instituciones destinadas a cautelar la transparencia en la gestión pública, así como aquellas destinadas a cumplir los papeles de una supervisión y regulación profesional y objetiva. Y más recientemente se está emprendiendo, en algunos países, una tarea democrática largamente postergada: el establecimiento de un servicio civil basado en el mérito que es el más efectivo antidoto del clientelismo y el populismo, y de la “privatización perversa del Estado”*».

cio del control político y la buena gestión de los fondos y los recursos públicos, que promueve la información de la opinión pública sobre el modo y manera en que se gastan los recursos públicos y, finalmente, que permite un adecuado ejercicio del control social⁴³.

Éste es el auténtico camino, a mi juicio, para alcanzar la pretendida legitimidad de las instituciones públicas. No creo que pueda ser el de la obtención de las tan conocidas certificaciones de calidad que, nacidas en el ámbito privado, sirven para que las empresas certificadas se hagan acreedoras de la confianza de sus clientes, sobre la base de que «tienen calidad», es decir, que, según los que certifican, las empresas certificadas se sujetan a normas estandarizadas internacionalmente. Se trata, pues, de una medida que tiene su sede en el mercado privado de bienes y servicios y que cumple, también, una función dentro del mismo, pero que por muy buenos que sean los resultados que se produzcan en dicho entorno económico no son, sin más, trasladables al ámbito público.

Me niego, como ciudadano de un Estado democrático y de Derecho, titular de derechos, deberes y libertades fundamentales, a enrollarme en la condición de cliente de mi Estado, en tanto que mero receptor de los servicios públicos que me presta. Pretendo, como ciudadano, algo más: quiero participar en el Estado y en sus instituciones, quiero saber, de manera transparente, cómo se organizan, como funcionan y, sobre todo, si los resultados a los que llegan cumplen con las expectativas previstas constitucionalmente. Si se alcanzan estos principios, crecerá la confianza de la ciudadanía en sus instituciones. Si no es así, la falta de credibilidad originará el descrédito del propio Estado y el resultado, por algunos previsto y querido, será la debilitación de lo público en aras de una sociedad sin Estado, venerada por quienes no saben muy bien qué es ni a quién adoran porque el problema no es tanto reducir el papel del Estado en aras de su eficacia, lo cual, como afirman Herce, J. A., y Huerta de Soto, J.⁴⁴, cobra su sentido cuando los ciudadanos comprenden que, *«en buena medida, pueden hacer por sí más y mejor de lo que hace el Estado, por lo que aquellos están obligados a la acción»*, aunque *«como esto no tiene por qué ser siempre y en todos los casos así, conviene reservar a los poderes públicos un cierto papel garante de la solidaridad material del conjunto de la sociedad hacia aquellos que lo necesitan o lo merecen genuinamente»*.

⁴³ En el mismo sentido, VALLÈS VIVES, F.: *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.

⁴⁴ HERCE, J. A., y HUERTA DE SOTO, J.: *Perspectivas del Estado del Bienestar: devolver responsabilidad a los individuos*, FAES, Madrid, 2000.

El problema es, realmente, que la pérdida de credibilidad de los ciudadanos en las instituciones públicas socava las raíces del Estado democrático, ya que desmoraliza a los gobernantes, minora la certeza del Derecho, y en el Derecho genera inseguridad jurídica y propicia la desobediencia, la desconfianza y la corrupción.

Por ello se hace necesario afianzar la credibilidad de la sociedad en todas las instituciones del Estado sobre la base de reafirmar tanto la legitimidad de origen como la de ejercicio. Ésta es, sin duda, la mejor herramienta para alcanzar la confianza social que merecen las instituciones democráticas. En particular, respecto de las de control, debemos defender la independencia en su organización y en su funcionamiento, ofreciendo unos informes precisos, rigurosos, fiables, claros, comprensibles y atractivos, que auxilien técnicamente a los Parlamentos en el ejercicio del control político y que lleguen fácilmente a los ciudadanos, contribuyendo a formar su opinión libre de cara a ejercer el necesario control social⁴⁵. Sólo de esta manera la ciudadanía recibirá de nosotros lo que espera.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ DE MIRANDA, R. (2002): «La fiscalización del Tribunal de Cuentas», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 12, septiembre.
- (2004): *Contabilidad Presupuestaria y Contabilidad Nacional*. II Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal, septiembre, León (España).
- ÁLVAREZ TOLCHEFF, E., y MEDINA GUIJARRO, J. (1998): «Los derechos humanos y el control del gasto público en la Constitución Española», en el libro *La Declaración Universal de los Derechos Humanos en su 50 aniversario*, Ed. Bosch.
- ARMET I COMA, L.: «Modelos territoriales europeos del control del gasto», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 12, septiembre 2002.
- (2004): «Control externo del sector público», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 16, enero.
- BAKER, R. (2001): *Legitimizing Identities*, Cambridge.

⁴⁵ Como afirma MARTÍNEZ NOVAL, L., en su artículo «La fiscalización del Tribunal de Cuentas. La fiscalización en los albores del siglo XXI», publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 12 (septiembre 2002), «para estar legitimadas las instituciones deben ser eficaces. Esto es: deben alcanzar con precisión los objetivos que justifican su existencia».

- BALADO, M., y GARCÍA REGUEIRO, J. A. (2003): *La Constitución Española de 1978 en su XXV Aniversario*, Ed. Bosch.
- BAREA, J. (2004): *Diario Cinco Días*, 20 marzo, España.
- BELIZ, G. (1997): *No robarás. ¿Es posible ganarle a la corrupción?*, Ed. Belgrano, Buenos Aires.
- BOBBIO, N.; PONTARA, G., y VECA, S. (1985): *Crisis de la democracia*, Ed. Ariel, Barcelona.
- BOREA ODRÍA, A. (1994): *Los elementos del Estado moderno*, Tomo I, Editora Hochman S. A.
- BRENNAN, J. (1997): «Autoridad, legitimidad y cambio: el surgimiento de la evaluación de la calidad en la educación superior», *Revista del Programa de Administración Institucional en la Educación Superior* (IMHE), marzo, Ed. SDI.
- CARDONA, G.: *La participación ciudadana y la lucha contra la corrupción en Colombia* (<http://www>).
- CORONA MARTÍN, R. M.^a (2004): «La nueva Ley General Presupuestaria y el Tribunal de Cuentas», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 18, Madrid.
- DÁVALOS, P.: *La globalización: génesis de un discurso* (<http://www>).
- DE VICENTE MARTÍN, C. (2004): «Reflexiones sobre la sociedad civil ante el control sobre el sector público», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 16, enero.
- DÍEZ-PICAZO, L. M. (1996): *La criminalidad de los gobernantes*, Crítica, Barcelona.
- DUVERGER, M. (1981): *El poder del Estado*.
- FERNÁNDEZ CARNICERO, C. J. (1981): «Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas», en el libro *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.^a, y SALA SÁNCHEZ, P. (1987): *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, Tribunal de Cuentas.
- FIHMAN, D.I.: *Algunos apuntes acerca de la legitimidad y la gobernabilidad* (<http://www>).
- FOLGADO BLANCO, J. (1999): *El control presupuestario y la eficiencia económica*. XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, IGAE, Ministerio de Hacienda, octubre.

- FUENTETAJA PASTOR, J. A., y GUILLÉN CARAMÉS, J. (1997): «La regeneración de la Administración Pública en Gran Bretaña», *Cuaderno Civitas*, Madrid.
- HABERMAS, J. (2000): *Facticidad y validez*, Ed. Trotta.
- *Legitimation Crisis*, Londres, Heinemann.
- HERCE, J. A., y HUERTA DE SOTO, J. (2000): *Perspectivas del Estado del Bienestar: devolver responsabilidad a los individuos*, FAES, Madrid.
- IGLESIAS, E. V. (2003): «Estado de derecho, crecimiento y equidad», *Diario El País*, 22 octubre, España.
- (2004): «Reforma del Estado: contra la privatización perversa», *Diario El País*, 13 noviembre, España.
- KELSEN, H. (1979): *Teoría pura del Derecho*, Edición castellana de Roberto Vernengo, Editora Nacional, México.
- (1979): *Teoría general del Estado* [1968], México.
- (1995): *¿Quién deber ser el defensor de la Constitución?* [1931], Madrid.
- LAPORTA, F., y ÁLVAREZ, S. (1997): *La corrupción política*, Alianza Editorial, Madrid.
- LOZANO, J., y MERINO, V. (1998): *La hora de la transparencia en América Latina*, Granica-Ciedla, Buenos Aires.
- MANTECA VALDELANDE, V. (2002): *Formación del control externo del sector público en la España contemporánea. El Tribunal de Cuentas, origen y evolución*, Sindicatura de Comptes de Valencia.
- MARTÍN MARTÍN, P. (1999): «Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 3, septiembre.
- (2003): «Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el XXV Aniversario de la Constitución Española de 1978», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 15, septiembre.
- MARTÍN RETORTILLO, L. (1997): «Reflexiones de urgencia sobre el Informe Nolan», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 11.
- MARTÍNEZ NOVAL, L. (2002): «La fiscalización del Tribunal de Cuentas. La fiscalización en los albores del siglo XXI», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 12, septiembre.

- MEDINA GUIJARRO, J. (1998): *Aspectos materiales y formales de la jurisdicción contable*. Jornadas sobre «Fiscalización del gasto público», Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- (1999): «Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 1.
- (2002): *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*, Universidad de Salamanca, mayo.
- (2003): «La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 15, septiembre.
- (2003): *Articulación entre la función de auditoría/fiscalización y la función jurisdiccional*. I Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal, Lisboa.
- (2003): «La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como “su propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución española», en el libro *La Constitución de 1978 en su XXV Aniversario*, Ed. Bosch.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, R. (2000): *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*, Instituto de Estudios Fiscales.
- MORENO OCAMPO, L. (1993): *En defensa propia. ¿Cómo salir de la corrupción?*, Ed. Sudamericana, Buenos Aires.
- MURILLO BERNÁLDEZ, F. (1983): *Las cuentas del Gran Capitán*, Tribunal de Cuentas.
- NIETO DE ALBA, U. (1993): *Economía, corrupción y ética*. Conferencia pronunciada en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid el 5 de mayo.
- (2002): «Una reconstrucción doctrinal de la descentralización: aplicación al control externo», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 12, septiembre.
- (2003): *Diario ABC*, 20 octubre, España.
- NJAIM, H. (1997): (edit.) *Perspectiva y proyecciones de la Convención Interamericana contra la corrupción*, COPRE-KAS, Caracas.
- «Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI», aprobadas en el XVIII Congreso de INTOSAI (octubre 2004).

- NÚÑEZ PÉREZ, M. (2004): En su trabajo *Tribunal de Cuentas y Auditorías Externas*.
- PÉREZ ROYO, J. (1982): «El Tribunal de Cuentas en la Constitución y en el Proyecto de Ley reguladora del mismo», para el libro *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales.
- POSADA CARBÓ, E.: *Sobre la legitimidad y la legitimación* (<http://www>).
- RACIONERO CARMONA, F.: *Y de nuevo sobre la Administración: genotipo y fenotipo* (<http://www>)
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1992): *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2003): *Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera del Estado*, conferencia inaugural de las X Jornadas de Control Interno en el Sector Público, IGAE, marzo.
- ROSE-ACKERMAN, S. (2001): *La corrupción y los gobiernos* (traduc. A. Colodrón Gómez), Ed. Siglo XXI, Buenos Aires.
- SAAVEDRA ACEVEDO, J.: *Gestionando el cambio en las Administraciones Públicas* (<http://www>).
- TOMÁS Y VALIENTE, F.: *Sobre la legitimidad y la legitimación* (<http://www>).
- (1996): *A orillas del Estado*, Ed. Taurus.
- Prólogo a la *Colección de las Leyes, Ordenanzas, Plantas, Decretos, Instrucciones y Reglamentos expedidos para gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas desde el reinado del Señor Don Juan II hasta el día*», Madrid, en la Imprenta Real, año de 1829.
- ÜBERHOFEN, M. (1997): *La corrupción en el derecho comparado*, Ciedla-KAS, Buenos Aires.
- VALLÈS VIVES, F. (2003): *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- VELARDE FUERTES, J. (2003): *Diario ABC*, 20 octubre, España.
- WEBER, M. (1922): *Economía y sociedad*.