

El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria¹

José Juan Blasco Lang

Director de la Oficina Nacional de Aditoría

RESUMEN

En este artículo se describe la regulación que la Ley General Presupuestaria hace del control financiero interno efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado.

Después de avanzar algunas claves de la reforma que han influido en el modelo de control descrito, el artículo se centra en estudiar fundamentalmente la posición de la Intervención General de la Administración del Estado como órgano superior en el ejercicio del control financiero interno del sector público estatal y en las diferentes modalidades en que dicho control puede ser ejercido.

Sobre todo son objeto de especial estudio y atención las modalidades incluidas dentro del denominado control financiero en sentido estricto, que son: control financiero permanente y auditoría pública, deduciendo sus principios ordenadores para después explicar más detenidamente el contenido de ambas modalidades.

1. CUESTIONES PRELIMINARES. CLAVES PARA UNA REFORMA

En el último cuarto de siglo se han sucedido en España incontables reformas normativas destinadas a promover cambios estructura-

¹ Quiero agradecer la inestimable colaboración de mi compañero Mario Garcés Sanagustín en el proceso de redacción de este artículo.

les en nuestro modelo de organización administrativa y, en particular, en las técnicas de gestión orientadas a promover unas condiciones de desarrollo social y económico sostenible. La vertiente de la regulación presupuestaria no ha estado exenta de este peculiar proceso de actualización y renovación jurídica.

Durante este período, la Ley General Presupuestaria de 1977 y el Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, han configurado el entramado normativo que, en proceso de permanente revisión, por razón de la coyuntura del momento político o por la experiencia presupuestaria, han constituido el marco de referencia permanente de todos los agentes implicados en el proceso presupuestario.

Últimamente, en el marco de la Unión Europea y en el de otros países de nuestro entorno, las claves dominantes de la política económica van encaminadas a alcanzar escenarios de estabilidad presupuestaria a fin de obtener crecimientos económicos sostenidos generadores de empleo, con una tasa de inflación reducida. Así, la cultura de la estabilidad presupuestaria, sobre la que los agentes políticos no mantienen diferencias de alcance significativo, ha dado paso a una cultura de mayor disciplina presupuestaria y, en general, de mayor disciplina financiera, que ha de operar en todos los ejes de la actividad administrativa y sobre todos sus agentes. La Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, en adelante LGEP, supone la concreción normativa de toda la anterior filosofía.

Como consecuencia del mandato de la Disposición adicional primera, el 27 de noviembre de 2003 se publicaba en el *Boletín Oficial del Estado* la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), que desarrolla más pormenorizadamente los principios de la estabilidad en su vertiente micro, al posibilitar la implantación de un modelo de gestión presupuestaria coherente con los citados principios, al mismo tiempo que sistematiza, reorienta y moderniza la normativa presupuestaria y financiera anteriormente en vigor.

Los principios básicos orientadores de esta nueva LGP son tributarios de los contenidos en el Capítulo II del Título I de la LGEP, y son los siguientes: principio de estabilidad presupuestaria, principio de plurianualidad, principio de transparencia y principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos.

El control financiero y la auditoría pública representan una etapa esencial en el ciclo presupuestario y, como fases finales del proceso, deben adaptarse a los principios informadores de la gestión financie-

ro-presupuestaria si quieren desarrollar efectivamente su funcionalidad en torno a la nueva cultura modernizadora de la Administración financiera.

Con arreglo a esta asimilación de contenidos y funciones cabe señalar los siguientes avances de la normativa presupuestaria, a los que debe responder el modelo de control:

a) Por un lado, la ampliación del ámbito subjetivo que va a ser objeto de control, toda vez que se ha superado el tradicional concepto de Hacienda Pública estatal para concluir con el concepto más extenso de sector público estatal (arts. 1 y 2 LGP), que permite anclar en las modalidades de control que se exponen en este documento a todo género de organismos, entes o instituciones, cualquiera que sea su naturaleza y génesis administrativa. La necesaria adaptación del control a la multiformidad administrativa en España exige soluciones flexibles como las que propone la nueva Ley (art. 143 LGP).

b) En segundo lugar, el establecimiento de un modelo que se sustenta, instrumentalmente, en el proceso de elaboración, gestión y control presupuestarios que hace participar a cada agente en sucesivas fases, creando un modelo circular que permite ir reconduciendo el desarrollo de los programas presupuestarios hacia la consecución de los objetivos finales establecidos. El control que realice la Intervención General de la Administración del Estado deberá adaptarse a dicho modelo y permitir un *feed back* en el proceso de toma de decisiones de asignación de recursos presupuestarios (artículo 142.1 d).

c) Por último, el principio de transparencia representa la clave de bóveda que permite asegurar un proceso eficiente de asignación de recursos. En un modelo ideal, al que tienden los modernos sistemas democráticos, la información se torna un elemento indispensable de eficiencia en tanto en cuanto una ciudadanía suficientemente informada puede estimular o penalizar conductas ineficientes. El sistema de gestión pública transparente se configura a través de tres elementos esenciales: *a)* un marco normativo contable que permita hacer frente a múltiples finalidades; *b)* la verificación de la información económico-contable realizada por organismos cualificados e independientes del gestor; y *c)* la publicidad adecuada y a tiempo de esa información oportunamente verificada con arreglo a criterios de independencia y neutralidad. A tales fines, la auditoría de cuentas [(art. 141.1.b) LGP)] y su publicidad son elementos necesarios para que pueda operar eficazmente este modelo.

2. EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA EN LA LEY 47/2003, DE 26 DE NOVIEMBRE, GENERAL PRESUPUESTARIA

Frente a la regulación de aluvión de la anterior Ley General Presupuestaria, la Ley 47/2003 sistematiza la regulación del control a partir de dos consideraciones de técnica legislativa:

a) La inclusión del conjunto del régimen de control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado en el Título VI², distinguiendo nítidamente tres áreas funcionales: función interventora, control financiero permanente y auditoría pública (art. 142.2 LGP).

b) La restricción de la regulación jurídica al control público en sentido estricto, remitiendo el control financiero de las subvenciones y ayudas públicas a la Ley General de Subvenciones, de resultados de lo dispuesto en el artículo 141 de la nueva Ley General Presupuestaria. El control financiero de subvenciones y ayudas públicas, nacionales o comunitarias, pertenece al género del *control parapúblico* por cuanto, y a pesar de que incide en la verificación y control del empleo dado a fondos públicos, opera sobre esfera de actividad empresarial, personal o institucional de determinados agentes sujetos con la Administración a una relación de sujeción especial por razón de la transferencia recibida.

La Intervención General de la Administración del Estado ejerce en los términos establecidos en la Ley el control financiero interno del sector público estatal como órgano de proyección funcional transversal y autonomía operativa plena. Constituida, por consiguiente, en eje motriz del control interno de la Administración del Estado, organiza el control atendiendo a la red compleja de órganos, organismos, entes e instituciones que conforman el sector público del Estado sobre la base de un modelo que pretende adaptarse a cada institución, sin interferir su normal funcionamiento.

El artículo 143 LGP reconoce la extensión del control a la *«totalidad de los órganos o entidades del sector público estatal por la Intervención General de la Administración del Estado a través de sus servicios centrales o*

² En la anterior LGP existía un Título específico dedicado al control interno que sólo hacía referencia a la función interventora (Título III, de la Intervención), el resto de las competencias de control se encontraban dispersas en diferentes Títulos de la Ley: el control financiero se definía en el Título I (arts. 17 y 18), la regulación de la auditoría de cuentas, en el Título VI, y la Intervención de la Seguridad Social, en el Título VIII.

de sus Intervenciones Delegadas». Este reconocimiento expreso de las Intervenciones Delegadas como depositarias legales de las funciones de comprobación es una alusión, a mi juicio, afortunada, pues traza la línea hacia una organización descentralizada del control –principio de ejercicio desconcentrado de acuerdo con el artículo 144.1 LGP–, correspondiendo a la Intervención General de la Administración del Estado determinar la mayor o menor intensidad de esta descentralización en función de los resultados y los beneficios que se obtengan de la misma.

Por lo demás, la posición de la Intervención General de la Administración del Estado en el sistema de control interno, al conocer y resolver el Consejo de Ministros las controversias y discrepancias, tanto en el ámbito de la función interventora como en el del control financiero, permite considerarla como el órgano superior en el ejercicio de control financiero interno en el sector público estatal. Con mayor precisión, el artículo 144.3 LGP regula el procedimiento contradictorio, distinguiendo a tal fin el sistema previsto para la función interventora en el artículo 155 LGP y el previsto para el control financiero permanente y la auditoría pública (arts. 161 y 166 LGP).

Precisamente, y en su condición de órgano superior, de la Intervención General de la Administración del Estado dependen funcionalmente la Intervención General de la Defensa y la Intervención General de la Seguridad Social (art. 143 LGP). Incluso en el ámbito del control de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social corresponde al Gobierno, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado y a iniciativa de la Intervención General de la Seguridad Social, la aprobación de las normas para el ejercicio por esta última del control en las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (art. 147 LGP).

El control de la Intervención General de la Administración del Estado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 142 LGP, tiene cuatro objetivos-guía:

- Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto de control.
- Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, debe formar cada órgano o entidad.
- Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realizan de acuerdo con los principios de buena gestión financiera

y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

– Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

Si tenemos en cuenta los elementos que constituyen un sistema de control interno³, se observa que los controles a realizar por la IGAE coinciden con lo que sería en la práctica la revisión del sistema de control interno aplicables al sector público estatal en sus diferentes personificaciones.

Es decir, que la IGAE se configura de alguna manera como un gran departamento de auditoría interna cuyo radio de acción es el sector público estatal.

El control financiero interno del sector público estatal tiene como objetivos compartidos los que establece el artículo 142.1 LGP y se materializan a través de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La función interventora, que mantiene su concepción original, se define como un control de legalidad *ex ante*, que permite reparar suspensivamente la eficacia de los actos administrativos de contenido económico y cuyas discrepancias se resuelven a través del procedimiento contradictorio previsto en el artículo 155 LGP.

De otra parte, el control financiero en sentido estricto comprende tanto el control financiero permanente como la auditoría pública, que, a diferencia de la función interventora, no se desarrolla conforme a un procedimiento formalizado normativamente y que no tiene los efectos suspensivos previstos en la Ley. El control financiero, en sentido estricto, se realiza de manera concomitante a la actividad controlada, o bien se lleva a cabo con posterioridad a la realización de los actos (*ex post*).

Entre las principales novedades destacables de la regulación de la función interventora en la nueva LGP se halla la legalización, por un lado, de determinados extremos que han de ser objeto de verificación *ex ante* y que se hallaban en sede de Acuerdo de Consejo de Ministros, y, de otra parte, de las consecuencias derivadas de la omisión de fiscalización. Con ello, por un lado, se confirma el sistema de fiscalización previa de requisitos básicos como el procedimiento de aplicación más generalizado en el ámbito de la función interventora,

³ Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991.

siendo su objetivo último evitar la producción de actos nulos que puedan derivar en posibles responsabilidades económicas para el Estado; por otro, se visualiza la mayor importancia que el legislador da a la omisión del trámite de fiscalización previa.

Por último, desaparece de manera expresa la modalidad de fiscalización plena posterior, para pasar a integrarse plenamente en la función de control financiero permanente, con lo que se pone fin a un viejo debate doctrinal.

Es, sin embargo, en el ámbito del control financiero en sentido estricto⁴ donde la nueva LGP contiene mayores novedades, más allá de la mera mejora sistemática jurídica, al distinguir dos modalidades de ejercicio de control:

- a) El control financiero permanente.
- b) La auditoría pública.

La nueva vertebración del control en torno a estas dos modalidades opera de manera extensiva sobre todos los entes del sector público comprendidos en el artículo 2 LGP, y actúa asimismo de manera flexible, permitiendo una adecuación a las características del ente público controlado (arts. 149.2 y 158.2 y Disposición adicional undécima LGP):

a) En el primer supuesto, el Consejo de Ministros, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá acordar de forma motivada la aplicación del control financiero permanente, en sustitución de la función interventora, respecto de toda la actividad del organismo o de algunas áreas de gestión, en aquellos organismos autónomos en los que la naturaleza de sus actividades lo justifique.

b) En el segundo supuesto, el Consejo de Ministros podrá acordar, a propuesta del Ministro de Hacienda y a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, que en determinadas entidades públicas empresariales y entidades estatales de derecho público del párrafo g) del artículo 2.1 LGP, el control financiero permanente se sustituya por las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan Anual de Auditorías.

c) Por último, y con alcance temporal limitado, cuando circunstancias excepcionales lo aconsejen, el Consejo de Ministros, a pro-

⁴ La Disposición final tercera de la LGP denomina como control financiero al concepto control financiero estricto utilizado en este trabajo.

puesta del Ministro de Hacienda ante iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá acordar para determinadas entidades integrantes del sector público estatal la sustitución por un período determinado del sistema de control a que quedan sometidas por otra u otras de las modalidades previstas en el Título VI de la nueva Ley. El referido acuerdo será individualizado para cada entidad y no podrá tener una vigencia superior al año, sin perjuicio de acuerdos posteriores que mantengan dicha situación.

Con todo, y sin perjuicio de las variantes que se puedan introducir de acuerdo con los criterios de flexibilidad aceptados, una aproximación gráfica a las modalidades de control se contiene en el cuadro número 1.

3. EL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE Y LA AUDITORÍA PÚBLICA

3.1. Principios relativos al control financiero

La nueva regulación del control atrae parte de los principios de funcionamiento previstos en el anterior sistema normativo y avanza sobre otros axiomas, resultado básicamente de la experiencia administrativa. Los principales principios podrían formularse del siguiente modo:

a) Principio de información útil

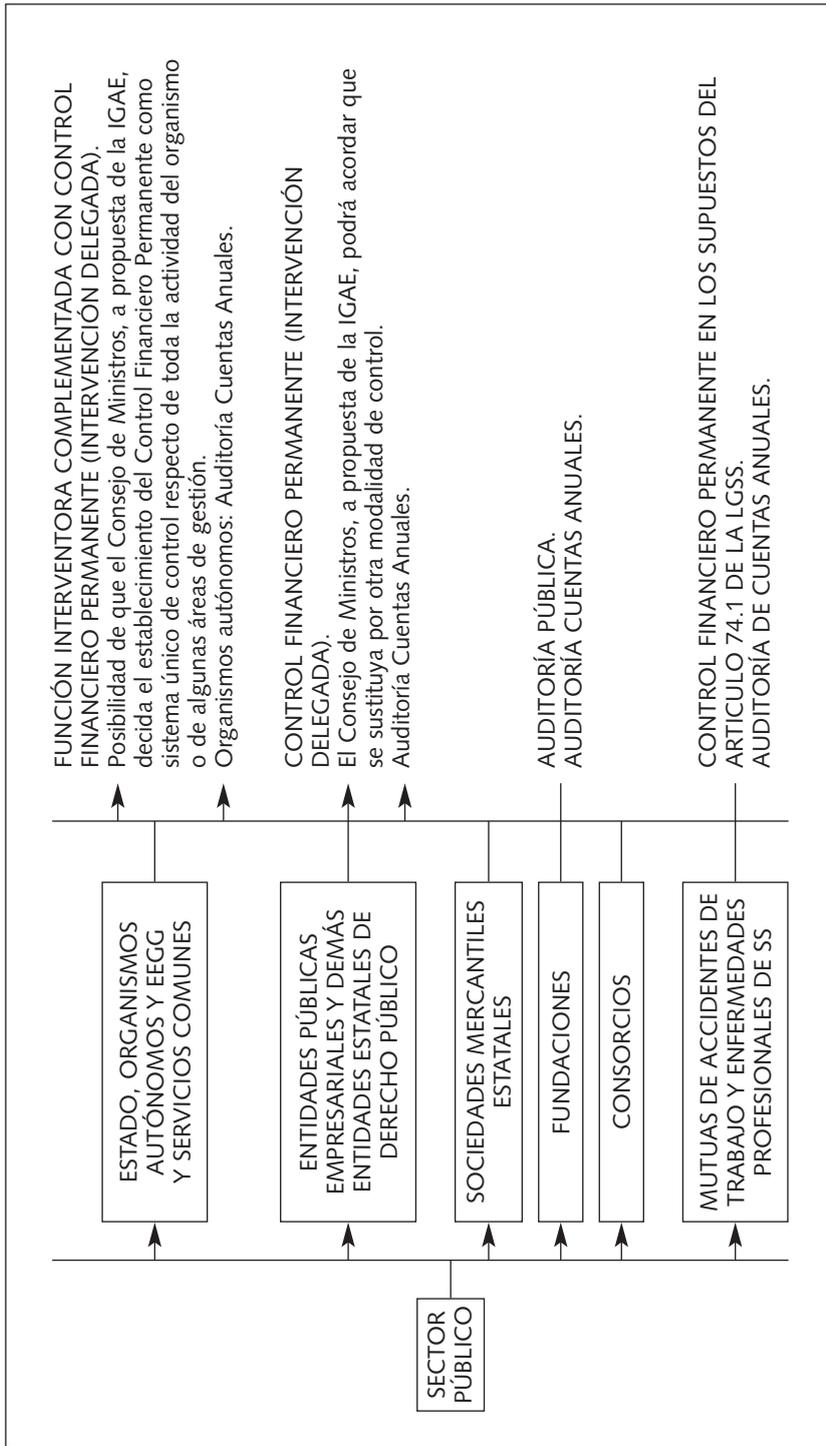
El control ha de redundar en beneficios tangibles en el proceso de asignación de recursos públicos mediante la implantación de un sistema de información adecuada y suficiente, tanto temporalmente como por razón del contenido del mismo.

Además, no debe olvidarse lo ya comentado en orden a la importancia de la transparencia en un proceso político de asignación eficiente de recursos y la función que tiene la verificación de la información económica para la consecución del objetivo de transparencia.

b) Principio de flexibilidad

El nuevo modelo de control financiero se caracteriza por su adaptabilidad, esto es, por la capacidad que se atribuye al Consejo de Ministros, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, de adecuar la estructura y modalidad del control a las características singulares de organización y funcionamiento de los ór-

CUADRO NÚMERO 1



ganos, organismos o entes públicos, bien con carácter de permanencia (arts. 149.2 y 158.2 LGP), bien con carácter ocasional, según resulta de la Disposición adicional undécima de la Ley.

La flexibilidad de la selección del modelo de control opera bidireccionalmente, tanto en orden a intensificar las condiciones de control en aras de reducir los riesgos de una gestión ineficiente como en orden a relajar el ejercicio del control, cuando de la práctica administrativa puedan derivarse certezas sobre la adecuación general de la actividad administrativa a principios de buena gestión financiera.

c) Principio de planificación activa

La planificación de las actuaciones debe realizarse sobre una estimación de riesgos detectados (*risk assessments*) a partir de los resultados de los informes realizados en ejercicios anteriores. Únicamente a través de estos procedimientos se pueden maximizar los medios disponibles en la Intervención General de la Administración del Estado, centrándose sus actuaciones en aquellas áreas donde se estimen mayores riesgos.

d) Principios de importancia relativa

Se deben identificar los problemas que por su naturaleza o importancia cuantitativa justifican su inclusión en los informes. Dicha circunstancia deberá influir en la planificación de los trabajos y en las pruebas a realizar.

Este principio, de importancia relativa, es de especial aplicación dentro del ámbito de Auditoría de Cuentas Anuales.

e) Principio de auditoría única («single audit»)

El control presenta actualmente múltiples manifestaciones, toda vez que se asienta en diferentes órganos administrativos que han asumido funciones de control interno residenciadas en los propios centros gestores. Una actuación atomizada y descoordinada de los responsables del control produce desinformación y disfunciones en la detección de riesgos e irregularidades, razón por la cual únicamente el control se torna eficiente cuando se dan las condiciones para un ejercicio coordinado multinivel y multijurisdiccional.

Es, pues, necesario establecer en el ámbito del sector público estatal los mecanismos de coordinación entre los diversos sujetos y agentes que ejercen tareas de control buscando fórmulas que permitan un ejercicio eficiente de sus actuaciones. La LGP contempla tan sólo el

supuesto de coordinación con las Administraciones Públicas territoriales en la Disposición adicional primera, por la que la Intervención General de la Administración del Estado promoverá la celebración de convenios y otros mecanismos de coordinación y colaboración con los equivalentes órganos autonómicos de control y con las entidades que integran la Administración Local en el ejercicio de funciones contables y de control.

f) Principio de auditoría prospectiva

La nueva Ley General Presupuestaria representa un avance nítido, pero todavía tímido, en la introducción progresiva en nuestro sistema de control de la auditoría prospectiva que, de acuerdo con el artículo 172 LGP, se lleva a cabo sobre Planes Iniciales de Actuación de organismos públicos (arts. 61 y 62 de la Ley 6/1997, de 14 de abril), así como sobre las memorias establecidas para las fundaciones del sector público estatal (art. 45.2 y 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre).

3.2. Control financiero permanente

3.2.1. Ámbito subjetivo de aplicación

Con arreglo al artículo 158 LGP, el control financiero permanente se ejerce sobre:

- La Administración General del Estado.
- Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
- Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.
- Las entidades estatales de derecho público contempladas en el párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.
- Las entidades públicas empresariales previstas en el artículo 2.1.c).
- Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, cuando se hallen inmersas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 74.1 de la Ley General de la Seguridad Social.

No obstante este ámbito de aplicación, y en función del principio de flexibilidad, el párrafo segundo del artículo 158 LGP habilita al Consejo de Ministros a acordar, a propuesta del Ministerio de Ha-

cienda y a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, que en determinadas entidades públicas empresariales y entidades estatales de derecho público del párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, el control financiero permanente se sustituya por las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan Anual de Auditorías. En el actual marco de atribución de funciones de control entre el centro directivo y las Intervenciones Delegadas, esta alternativa supone, en fin, una centralización de las actuaciones frente al modelo de ejercicio descentralizado.

3.2.2. Objeto y contenido del control financiero permanente

El control financiero permanente tiene por objeto la *«verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero»* (art. 157 LGP).

Esta modalidad de control se ejerce, de manera desconcentrada y autónoma, por las Intervenciones Delegadas en los órganos y entidades enunciados en el artículo 158 LGP, circunstancia ésta que permite la realización de controles concomitantes y de proximidad frente a los controles que se realizan de manera centralizada.

El control financiero permanente, con arreglo a lo establecido en el artículo 159 LGP, incluye las siguientes actuaciones:

- Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.
- Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores de gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión.
- Informe sobre la propuesta de distribución de resultados a que se refiere el artículo 129 LGP.
- Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.
- Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financie-

ra y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas.

El conjunto de objetivos enunciados sirven a una finalidad superior: orientar la gestión, mediante el suministro de *inputs* útiles en el proceso de toma de decisiones presupuestarias. De este modo, mediante el impulso del principio de información útil, se puede tender hacia valores de eficiencia que sostengan no sólo el proceso de asignación de recursos públicos, sino también la gestión presupuestaria en sentido estricto.

En determinados organismos públicos puede coexistir el ejercicio de la función interventora con el ejercicio del control financiero permanente, lo que obliga a imbricar ambos sistemas de control para actuar coherentemente.

En cambio, donde el control financiero permanente adquiere toda su virtualidad es en aquellos entes y organismos públicos donde no se encuentra establecida la función interventora. En estos supuestos el legislador ha querido que el control no se limite a una auditoría de cuentas anual complementada con los informes periódicos de control financiero, sino que tenga unas características particulares más parecidas a las funciones que realizan en el ámbito empresarial los auditores internos.

Adicionalmente, y para aquellos supuestos en que no exista función interventora y, sin embargo, el organismo o ente tenga presupuesto limitativo, es plenamente coherente introducir un sistema de «visa previa» con el contenido limitado a verificar el correcto cumplimiento del Presupuesto. Este procedimiento de actuación preventiva y ocasional, con los efectos que se determinen, se podría extender a aquellos actos de determinada cuantía o que por su especialidad se consideren de singular importancia (por ejemplo: convenios, inversiones reales, contratación de directivos).

Paralelamente, y en fase de elaboración de la futura Ley de Agencias, sería oportuno que el control financiero permanente pudiera abarcar la supervisión de los contratos de gestión que va a regular la actividad económico-financiera de los entes que se constituyan, ejerciendo esta modalidad de control de manera concomitante.

3.2.3. Ejercicio del control financiero permanente. Informes

Las actuaciones de control financiero permanente a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico de cada una de ellas se determi-

na en el Plan anual de control financiero permanente, elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado, que puede ser modificado cuando se produzcan circunstancias que lo justifiquen (art. 159.3 LGP). La especificación material del alcance depende del análisis de riesgos derivado de los trabajos precedentes, así como de la experiencia práctica, de tal suerte que los controles pueden restringirse a determinadas áreas de mayor riesgo o incertidumbre, o a determinadas partidas presupuestarias especiales.

Es precisamente en este contexto donde la actuación de planificación alcanza mayor relevancia, ya que puede permitir la selección de áreas sujetas a control transversal, sobre todo el conjunto o sobre un número representativo de órganos y entidades sujetos a control financiero permanente, que permitan a la Intervención General de la Administración del Estado emitir una opinión fundada y genérica sobre las actuaciones de gestión en un determinado orden de actividad que pueda resultar de especial interés.

Las actuaciones de las Intervenciones Delegadas en el ejercicio del control financiero permanente se documentarán finalmente en un informe específico, cuyo contenido, destinatario y procedimiento de elaboración corresponde establecer a la Intervención General de la Administración del Estado. Además, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 159.2 LGP, anualmente se elaborará un informe comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero permanente realizadas durante el ejercicio.

En relación con los efectos dimanantes del ejercicio del control financiero permanente, y de resultas de las conclusiones y recomendaciones formuladas en los informes específicos, el artículo 161 LGP regula un procedimiento contradictorio *ad hoc* que pivota en torno al informe de actuación, que se formula cuando se den alguna de las circunstancias siguientes:

- Cuando se hayan apreciado deficiencias y los titulares de la gestión controlada no indiquen las medidas necesarias y el plazo previsto para su solución.
- Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones y no sean aceptadas por el órgano de control.
- Cuando, habiendo manifestado su conformidad, no adopten las medidas necesarias para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto.

La terminación del procedimiento contradictorio, en caso de persistencia de la discrepancia en el Consejo de Ministros, sostiene la ar-

quitectura del control sobre la base de la dependencia última y legitimadora de la máxima autoridad colegiada política y administrativa, de la que funcionalmente depende en última instancia la función de control.

4. LA AUDITORÍA PÚBLICA

4.1. Cuestiones generales

Dentro del espectro de modalidades de control enunciadas en la nueva Ley General Presupuestaria, la auditoría pública representa la «última frontera del control», esto es, la técnica de control que permite alcanzar la totalidad de la actividad financiera del sector público estatal, allí donde otras fórmulas regladas de control no despliegan su eficacia. En definitiva, allí donde exista un ente que tenga carácter público y no exista algún control específico siempre quedará la auditoría pública. Esta definición extensiva del ámbito de actuación de la auditoría pública es el que aparece contenido en el artículo 163 LGP.

La auditoría pública consiste en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público mediante la aplicación de procedimientos de revisión selectivos y bajo la tutela normativa y operativa de la Intervención General de la Administración del Estado (artículo 162 LGP). La auditoría pública, a diferencia de la función interventora y del control financiero permanente, que se caracterizan por su concomitancia y su recurrencia, se realiza en un momento temporalmente distante de la actividad objeto de verificación. Esta distancia temporal sobre el ejercicio de la actividad controlada supone un rango de control menos intenso que otras modalidades de control, y, por esta razón, constituye la fórmula de control más idónea para entes de estructura descentralizada.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 164 LGP, la auditoría pública puede adoptar las siguientes modalidades:

a) La auditoría de regularidad contable: revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y, en su caso, presupuestaria que le sea de aplicación.

b) La auditoría de cumplimiento: verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que le son de aplicación.

c) La auditoría operativa: examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.

En la determinación de las modalidades de ejercicio de auditoría (art. 164.2 LGP) y en la selección inicial de controles, la Intervención General de la Administración del Estado desempeña una función plenamente activa que cristaliza en la aprobación anual del Plan de auditorías (art. 165 LGP). En el ámbito del diseño de la estructura anual de control, la Intervención General de la Administración del Estado puede diferenciar entre las auditorías que se realizan centralizadamente de las que son susceptibles de ser ejecutadas por las Intervenciones Delegadas. La apuesta firme de la nueva Ley General Presupuestaria por el ejercicio desconcentrado del control supone la posibilidad de que, en determinados supuestos, y en razón de las características de los trabajos, las Intervenciones Delegadas puedan ejecutar trabajos de auditoría pública en áreas como la auditoría de cuentas anuales, la revisión de la ejecución de programas presupuestarios o el seguimiento de contratos-programa.

Para la ejecución del Plan Anual de Auditorías, la Disposición adicional segunda de la Ley admite la posibilidad de que la Intervención General de la Administración del Estado pueda recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría, que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquélla. La contratación está sujeta a dos restricciones:

a) Que los auditores sean contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable por otros dos, no pudiendo superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho años antes referido.

b) Que los auditores no pueden ser contratados cuando, en el año anterior a aquel en que van a desarrollar su trabajo o en ese mismo año, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.

Finalmente, los resultados de las actuaciones de auditoría, al igual que en el modelo de control financiero permanente, se documentan tanto en informes específicos (art. 166.1 LGP) como en un informe resumen de las auditorías de cuentas anuales, que se remitirá por la Intervención General de la Administración del Estado al Consejo de Ministros, y en el que se reflejarán las salvedades contenidas en dichos informes (art. 166.5 LGP). Adicionalmente, el procedimiento contradictorio, en caso de disconformidad del gestor, se dilucida en los mismos términos que para el control financiero permanente (artículo 166.3 LGP).

4.2. Auditoría de cuentas anuales

La auditoría de cuentas anuales es la modalidad de la auditoría de regularidad contable, que tiene por finalidad la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, de la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables que le son de aplicación, y contiene la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada (art. 167.1 LGP).

Precisamente el alcance objetivo de esta modalidad de auditoría es lo que determina su estrecha relación con uno de los principios dominantes de la nueva legislación presupuestaria y que debe guiar, además, el desarrollo reglamentario de la misma: el principio de transparencia. Para alcanzar plena eficiencia en la consecución de este objetivo de máxima transparencia es necesario que ésta opere en una doble dirección:

a) Por un lado, el ejercicio de la auditoría de cuentas anuales va a permitir emitir opinión sobre la adecuación de la información económico-financiera del sector público estatal a la realidad de la misma.

b) De otra parte, para que este principio adquiera plena virtualidad y entera eficacia, sería recomendable dar la máxima publicidad a estos informes, toda vez que si no existe publicidad o ésta es limitada, el mecanismo de transparencia queda debilitado.

El ámbito de la auditoría de cuentas anuales se extiende a todos los entes públicos comprendidos en el artículo 2.1 de LGP, excepto la Administración General del Estado, los servicios comunes y entidades gestoras de la Seguridad Social y las sociedades mercantiles estatales obligadas por la legislación mercantil a auditar sus cuentas por auditores privados. También se pueden incluir aquellas sociedades mer-

cantiles estatales no obligadas a auditarse y que se hayan incluido en el Plan Anual de Auditorías.

Por último, interesa resaltar la que cabría denominar «auditoría de cuentas anuales ampliada», que consiste en la extensión de los alcances tradicionales de una auditoría de cuentas anuales. Así:

a) En el caso de que las entidades estén sometidas al Plan General de la contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones, la auditoría comprenderá, además de su finalidad básica, la revisión de que la información contable incluida en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público (art. 129.3 LGP) concuerda con la contenida en las cuentas anuales.

b) La auditoría de las fundaciones del sector público estatal verificará el cumplimiento de los fines fundacionales y los principios a que debe ajustar su actividad en materia de selección de personal, contratación y disposición dineraria de fondos a favor de los beneficiarios cuando estos recursos provengan del sector público estatal. Asimismo, se extenderá la verificación a la ejecución de los presupuestos de explotación y capital (art. 167.3).

c) Para aquellos supuestos en los que los entes públicos no están sometidos a función interventora o a control financiero permanente se habilita a la Intervención General de la Administración del Estado para que extienda el objeto de la auditoría de cuentas anuales a otros aspectos de la gestión de los mismos.

Finalmente señalar que la auditoría de cuentas anuales es la que mejor se presta a una normalización técnica. Es en este contexto donde la Intervención General de la Administración del Estado debe revisar la normativa técnica aprobada con el objeto de adecuarla a las normas de la nueva Ley General Presupuestaria y elaborar las normas técnicas necesarias para realizar una auditoría de cuentas homogénea y de alto nivel y calidad.

4.3. Las auditorías públicas específicas

La Sección Tercera del Capítulo IV del Título VI de la nueva Ley General Presupuestaria regula las auditorías públicas específicas, distinguiendo, a tal fin, las siguientes categorías de controles:

a) Auditoría de cumplimiento (art. 169).

b) Auditoría operativa (art. 170), que comprende las siguientes modalidades: auditoría de programas presupuestarios, auditoría de sistemas y procedimientos, y auditoría de economía, eficacia y eficiencia.

c) Auditoría de contratos-programas (art. 171).

d) Auditoría de seguimiento de planes de equilibrio financiero (art. 171).

e) Auditoría de los Planes iniciales de actuación (art. 172).

f) Auditoría de las cuentas de los tributos estatales (art. 173).

g) Auditoría de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social (art. 174).

h) Auditoría de privatizaciones (art. 175).

Merece especial atención, por su trascendencia en el proceso presupuestario, la evaluación *ex post* de los servicios (mesoevaluación), consistente en la auditoría de programas presupuestarios, que tiene por objeto el análisis de la adecuación de los objetivos y de los sistemas de seguimiento y autoevaluación desarrollados por los órganos gestores, la verificación de la fiabilidad de los balances de resultados e informes de gestión, así como la evaluación del resultado obtenido, las alternativas consideradas y los efectos producidos con relación a los recursos empleados en la gestión de los programas y planes de actuación presupuestarios.

Éste es el ámbito de la evaluación de *outputs*, de productos o servicios, íntimamente ligada al proceso de presupuestación, cuya visión es más cercana en el tiempo, pero que se refiere siempre y toma como punto de referencia el objetivo último perseguido. En una terminología empresarial estaríamos haciendo referencia a la misión de una organización, a sus objetivos estratégicos y a la concreción a corto plazo de los mismos a través de los objetivos operativos.

Asimismo, tras la aprobación de la legislación sobre estabilidad presupuestaria, adquieren virtualidad las auditorías sobre planes de equilibrio financiero de aquellos entes y organismos públicos con pérdidas, subvencionadas o no, que únicamente son viables y sostenibles si aportan un programa financiero de saneamiento. La comprobación de la idoneidad del plan y de su correcta ejecución corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado a través de una auditoría que tiene muchos puntos de metodología en común con la auditoría de los contratos-programa.

En otro orden de cuestiones, la Ley 33/2003, de 3 noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, establece, en su artículo 180.3, la obligación de constituir Comisiones de Auditoría y Control: «*Las sociedades que, de acuerdo con la normativa aplicable, estén obligadas a someter sus cuentas a auditoría deberán constituir una Comisión de Auditoría y Control, dependiente del Consejo, con la composición y funciones que se determinen.*» Los citados órganos están llamados a ejercer un control sobre el nombramiento de auditores de cuentas externos, un seguimiento de las actuaciones de control, a fin de planificar correctamente los trabajos de auditoría, desarrollando una importante función de intermediación entre las sociedades y los auditores, tanto privados como públicos, Intervención General de la Administración del Estado y Tribunal de Cuentas.

Para terminar, señalar que la LGP formula un ambicioso modelo de control que sin abandonar sus contenidos tradicionales avanza y propone nuevas tareas e instrumentos con el fin de adaptarlo a las nuevas realidades sobre las que se asienta el sector público estatal. La plena operatividad de este modelo no es una tarea fácil ni alcanzable en un corto período de tiempo, pero sí ofrece un trabajo ilusionante para los próximos años.