

La siguiente lectura corresponde al trabajo: LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en *La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera*, pp. 501-518. Ed. Universidad de Barcelona.

## **EL CONTROL DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**

### **1. El Control en el Sector Público**

El contexto actual en el que las Administraciones públicas desarrollan su actividad –reducción del déficit, control del endeudamiento, descentralización y externalización en la gestión de servicios, etc.–, requiere una adaptación de los mecanismos de control establecidos para satisfacer las nuevas y crecientes demandas de usuarios, tanto internos como externos.

La definición de control, desde una concepción general, es bastante intuitiva, llevando aparejada la idea de supervisión, de comprobación, es decir, implica la acción de comparar un suceso con una norma.

En la esfera de las organizaciones económicas, la concepción de control también está relacionada con la idea de comparación y de supervisión, tomando mayor fuerza cuanto más se avanza en el proceso de descentralización de las actuaciones, pudiéndose distinguir dos funciones: la directiva y la evaluativa. En la primera de ellas, entendemos que “el control en una organización es la función que asegura el dominio, gobierno o regulación de la misma, de forma que se alcancen los resultados-objetivos predeterminados, cumpliendo los programas establecidos”<sup>1</sup>. Por otro lado, resaltar la importancia del control dentro del proceso evaluativo, así lo hace AECA que, al analizarlo en el contexto de la contabilidad de gestión, señala: “para la realización del control es necesario, no sólo la formulación de objetivos y la elaboración de

---

<sup>1</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – AECA: *La función de control en las organizaciones*. Documento nº 3 sobre Principios de Organización y Sistemas. AECA. Madrid, 1989, pág. 15.

presupuestos, sino también, y especialmente, la evaluación de la actuación y del resultado de cada centro”<sup>2</sup>.

Como apunta Del Barco<sup>3</sup>, en el contexto público, cuando hablamos de control, nos referimos al mecanismo que asegura el alcance de los objetivos de acuerdo con el entorno general en que se desarrolla la gestión.

El control sobre la actividad económica pública puede realizarse de diversas formas y con diversas finalidades. Suárez Suárez<sup>4</sup> tipifica el control en la Administración pública fijándose en distintos aspectos. En función del momento en que se produce el control, éste puede ser previo, concomitante o consuntivo. Si se observa quien realiza la acción de control, se distingue el control interno del externo, mientras que si se fija la atención en el tipo de prueba utilizada podemos diferenciar el control formal del material. Para terminar, según la finalidad, el control puede ser de legalidad o cumplimiento, financiero o de regularidad y, por último, control de eficacia. Todos ellos quedan recogidos de forma esquematizada en el Cuadro 1.

*Cuadro 1. Tipos de control del gasto público.*

Según lo que se desea verificar	Según quien lo realiza	Según el ámbito desde el que se aplica	Según los documentos a través de los que se verifica
<p>A) Control de legalidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anterior a la realización del gasto               <ul style="list-style-type: none"> <li>• más efectivo</li> <li>• mayor rigidez</li> </ul> </li> <li>- Posterior a la realización del gasto               <ul style="list-style-type: none"> <li>• para su efectividad: necesidad de aplicar sanciones e incentivos</li> <li>• más flexible</li> </ul> </li> </ul>	<p>Control Administrativo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Legal</li> <li>- Económico</li> </ul>	<p>(Unidad administrativa que realiza el gasto)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige la asignación de responsabilidades</li> </ul> <p>problemas: definición de sistemas de incentivos y sanciones</p>	<p><i>Presupuestario:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tradicional</li> <li>- Por objetivos               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Integrado en un plan a largo plazo</li> <li>• Objetivos iniciales, intermedios y tareas, con revisión continua</li> </ul> </li> </ul>

<sup>2</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – AECA: *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Documento nº 2 sobre Principios de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid, 1990, pág. 52.

<sup>3</sup> DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J.: “El control de eficacia: Significado y contenido del control financiero de programas” en *Presupuesto y Gasto Público*, 1996, nº 18, págs. 173-188.

<sup>4</sup> SUÁREZ SUÁREZ, A.S.: *El control y fiscalización del Sector Público*. Ed. Tribunal de Cuentas, Madrid, 1986.

<p>B) Control económico:</p> <p>1. Financiero:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fuente de información: clasificación orgánica y económica del gasto</li> <li>• Objetivo limitar el coste total de la actuación pública, sin una racionalización del gasto: no es efectivo</li> </ul> <p>2. Control de resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De eficacia</li> <li>- Problema: establecer y medir objetivos</li> <li>• De eficiencia</li> <li>- Problemas: iguales que el anterior añadiendo más dificultades en la técnicas de medida y la elección entre objetivos</li> <li>• De calidad:</li> <li>- Problemas: conocer las exigencias de los potenciales clientes, identificar clientes, técnicas de evaluación de calidad de los servicios (en muchos casos son costosas)</li> </ul>	<p><i>Parlamentario:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Legal</li> <li>- Económico</li> <li>- Político</li> </ul> <p><i>Auditorias externas</i> (Tribunal de Cuentas)</p>	<p><i>Control interno</i> (Órgano de Administración distinto de la unidad que realiza el gasto)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Compatible con el anterior, planteado a un nivel superior</li> <li>• Incluiría tanto controles de legalidad como controles de gestión</li> </ul>	<p><i>Contable:</i> Tradicional, Contabilidad social</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indicadores de eficacia, eficiencia y de igualdad y justicia</li> <li>• Problemas, contradicciones entre los aspectos económicos y sociales, medida</li> </ul>
	<p><i>Control externo:</i></p> <p>(Órgano independiente) Tribunal de Cuentas, Parlamento, Defensor del Pueblo</p>		

Fuente: De Pablos y Valiño<sup>5</sup>.

En el caso del sector público español, desde el redactado del texto constitucional, se ponen de manifiesto, respecto de la actividad financiera de la Administración pública, los postulados de buena gestión<sup>6</sup>, los cuales implican la puesta en práctica de procedimientos de control. Estos procedimientos son divididos por la legislación en internos, caso de ser realizados por algún órgano propio de la entidad pública, o externos, cuando, por el contrario, el control es llevado a cabo por entidades ajenas a aquélla que es controlada.

<sup>5</sup> DE PABLOS ESCOBAR, L. Y VALIÑO CASTRO, A.: *Economía del gasto público: control y evaluación*. Ed. Civitas, Madrid, 2000, pág. 113.

<sup>6</sup> Véanse a este respecto los artículos 31 y 103 de la Constitución Española.

En cualquier caso, tanto control interno como el externo, con sus particularidades, tiene un objetivo similar, cuando no idéntico, y, como apunta Alcalde Hernández<sup>7</sup>, éste no es otro que “la actividad de carácter económico-financiero de los Entes de naturaleza pública y, más concretamente, la valoración de las mismas en cuanto a su ajuste a la doble exigencia legal (en sentido amplio) y económica (principios de eficiencia y economía)”.

Pese a todo, el control que se ha ejercido en las entidades públicas españolas se ha caracterizado por ser un control de tipo interno y especialmente preocupado por la legalidad. Como bien advierte Montesinos<sup>8</sup>, “el sistema español de control interno es la confluencia en un mismo órgano, la Intervención de la entidad, de las funciones de elaboración de la información económico-financiera y de control de los actos administrativos y de la razonabilidad de esa misma información”, por lo que, como afirma este mismo autor, “no existe una adecuada segregación de funciones entre los funcionarios responsables de la contabilidad y el control y la auditoría interna de la entidad”.

El nuevo entorno y los nuevos modelos de gestión pública suponen una concepción distinta respecto de la actuación de control. Esta tendencia se ve reforzada por la pérdida de legitimidad que sufre el sector público, la cual se produce en parte por la mayor descentralización, que si bien consigue que las entidades sean más operativas, también conduce a una mayor fragmentación de las responsabilidades<sup>9</sup> en sus dos niveles, político y financiero<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C.: “Evolución del control interno de las Administraciones Públicas en España”, ponencia presentada en Valencia, 1992, pág. 9.

<sup>8</sup> MONTESINOS JULVE, V.: “El control económico en los niveles subcentrales de gobierno: especial consideración de las entidades locales” en *Revista valenciana d'estudis sutonòmics*, 1997, nº 21 extraordinario, pág. 131.

<sup>9</sup> MONTESINOS JULVE, V., op cit, 1997.

<sup>10</sup> La *responsabilidad política*, tal como la entienden López y Pablos (LÓPEZ DÍAZ, A. Y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. “Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XXIX, 2000, nº 106, octubre-diciembre, págs. 931-964), vincula a gobernantes y ciudadanos, de forma que aquellos son responsables de la oferta de servicios y de la financiación y gestión que de ellos se realice, por lo que este tipo de responsabilidad “guarda relación con las decisiones relativas a la elaboración, implantación y control de las políticas públicas”.

Por su parte, la *responsabilidad financiera* vincula a gobernantes y gestores con los ciudadanos, pudiendo distinguir, dentro de ella, la obligación de cumplir con la legalidad, *responsabilidad legal*, así como la gestión eficiente de los servicios, *responsabilidad gerencial*.

Hay, por tanto, un giro hacia nuevas tendencias, ponderando en mayor medida otras funciones de control a parte de la siempre consabida de legalidad. Porque, al contrario de los planteamientos realizados por algunos, no se trata de confrontar la legalidad y la eficacia, sino más bien, dejar de fijarse sólo en aquélla dando importancia a ésta. Por consiguiente, no podemos estar más de acuerdo con Pablos<sup>11</sup> cuando escribe: “la legitimidad por la eficacia debe estar siempre subordinada a la legitimidad democrática”, siendo por tanto un absurdo, en el contexto de las entidades públicas, pretender la eficacia por la eficacia misma.

Los cambios en la concepción del control a los que nos hemos referido podemos sintetizarlos mediante la confrontación de las peculiaridades del que se ha ejercido tradicionalmente y las del nuevo control. En el caso del primero encontramos que las principales características son: a) control formal de regularidad normativa; b) supervisión de documentos y actos aislados; c) el objeto es la justificación y la detección de fraudes; d) pretensión de universalidad; e) control interno: previo, de legalidad, de actos, con implicación en la gestión; f) solamente se ocupa del ámbito administrativo.

Por su parte, la nueva forma de concebir el control público, presenta otro tipo de particularidades, como son: a) no es un control exclusivo del cumplimiento de las formalidades; b) nuevos objetivos: fiabilidad de la información contable y mejora en la gestión; c) ampliación del objeto a la actividad descentralizada y empresarial; d) el control interno es: no universal, no sólo “a priori”, establecimiento de procedimientos, externo para la actividad descentralizada; e) ampliación del ámbito a: entes administrativos, empresas públicas, concesionarios, beneficiarios de subvenciones;...

En esta línea hay que entender los cambios que, sobre el control público, introduce el Título VI de la recientemente aprobada Ley General Presupuestaria (LGP). Sin embargo, hemos de resaltar que para la constitución de un control moderno no basta con la exigencia legal de avanzar en los fines asignados a éste, sino que se han de emprender actuaciones que impliquen aprehender lo que ello significa, esto es, dar importancia al ambiente de control y en especial de la conciencia de control, intangible

---

<sup>11</sup> PABLOS RODRÍGUEZ, J.L.: “El proceso de planificación y control y el sistema de información para la gestión (En el marco del Nuevo Modelo de Gestión Pública)”, *Cuadernos aragoneses de economía*,

que se traduce en medidas de gerencia que se extiende tangiblemente a toda la organización. Esta concepción es puesta de relieve por diferentes autores, entre otros, Ortigueira<sup>12</sup>, Montesinos<sup>13</sup> o Aibar<sup>14</sup>.

## 2. El control externo del Sector Público

El control externo de la actividad de las entidades públicas es aquel en el que no existe relación alguna de dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular del control y la entidad controlada; bajo esta modalidad, se trata de informar o comunicar la regularidad en el cumplimiento de las normas y valoración de la gestión a terceros, no relacionados directamente con la gestión de la organización.

Este tipo de control no ha sido modificado en la nueva LGP, que se remite a la normativa ya existente. En España este tipo de control corresponde al Tribunal de Cuentas del Reino y a los Órganos de Control Externo autonómicos (OCEX). Respecto del Tribunal de Cuentas<sup>15</sup> hemos de señalar que, conforme recoge la Ley Orgánica que lo regula, es “único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las comunidades autónomas puedan prever sus Estatutos”.

El Tribunal de Cuentas tiene dos funciones principales, desarrolladas, respectivamente, por cada una de las secciones en las que se organiza. La primera de ellas es la de enjuiciamiento, cuya función, propia y exclusiva, es la de enjuiciar las responsabilidades contables de quienes manejan los caudales públicos.

En cuanto a la segunda de las secciones es la de fiscalización, encargada de dicha función, es competente para la realización de la fiscalización externa, es decir, en la verificación de la contabilidad y en la comprobación de las cuentas de las entidades del sector público, que según determina el artículo 9 de la Ley Orgánica 2/1982, “... se

---

1997, 2ª época, vol. 7, nº1, pág. 63.

<sup>12</sup> ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: *Administraciones Públicas: El Control de la Eficiencia y la Eficacia mediante Indicadores*. Separata Seminarios 1986. Tribunal de Cuentas.

<sup>13</sup> MONTESINOS JULVE, V.: op cit., 1997.

<sup>14</sup> AIBAR GUZMÁN, C.: “El cambio cultural en las Administraciones públicas: Algunas reflexiones acerca del papel del sistema de información de gestión como instrumento de apoyo al cambio”, comunicación presentada a las *X Jornadas Luso-Españolas de Gestión Científica*, 2000.

<sup>15</sup> Véanse artículo 136 de la CE, Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

referirá al sometimiento de la actividad económico financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía”.

Como señalan en los Principios y Normas de Auditoría en el Sector Público<sup>16</sup> en su apartado 1.1 al referirse al concepto de fiscalización, ésta se entiende como “el control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales, consistentes en la realización de diferentes tipos, de auditorías, profundizando de forma especial en el cumplimiento de la legalidad”, de donde se desprende, como señala el Manual de Auditoría del Sector Público de Faura-Casas<sup>17</sup>, que la fiscalización y la auditoría del sector público, a la que nos referiremos con mayor detalle en un epígrafe posterior de este trabajo, son equivalentes cuando ésta se realiza por un órgano institucional y se centra en la revisión del cumplimiento de legalidad.

Para la realización de la fiscalización también son competentes los Órganos de Control Externo (OCEX) autonómicos, que comparten esta función en las Autonomías en los que han sido creados, si bien este tipo de control también puede realizarse por empresas privadas de auditoría.

En la actualidad las Comunidades Autónomas que cuentan con OCEX<sup>18</sup> son, por orden de aprobación:

- Sindicatura de Cuentas de la Generalitat de Cataluña – Ley 6/1984 de 5 de marzo (modificada por Ley 15/1991 y Ley 7/2002).
- Cámara de Comptos de Navarra/Nafarroako Comptos Ganbera – Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre (modificada por Ley 6/1991).
- Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana – Ley 6/1985, de 11 de mayo (modificada por Ley 10/1988).

---

<sup>16</sup> COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL, COPCEE: *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, 1992.

<sup>17</sup> FAURA-CASAS EDITORIAL: *Manual de Auditoría del Sector Público*, 2001, pág. 41.

<sup>18</sup> Un análisis de los distintos OCEX se puede encontrar en ORDOQUI URDACI, L.: “Importancia de los órganos autonómicos de control externo y claves para su buen funcionamiento. Especificidades de la Cámara de Comptos de Navarra”, en CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (Ed.): *Los órganos de control externo y el sector público*. Ed. Cámara de Cuentas de Andalucía, Sevilla, 1992, págs. 47-89. y MONTESINOS JULVE, V.: “Nuevas perspectivas para el control económico-financiero ante la reforma del Plan General de Contabilidad Pública”, en CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.): *La nueva Contabilidad Pública*. Ed. Ariel, Barcelona, 1994, págs. 289-318.

- Consello de Cuentas de Galicia – Ley 6/1985, de 29 de junio, modificada por Ley 4/1986).
- Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares – Ley 1/1987 de 18 de febrero (modificada por la Ley 8/1991 de 19 de marzo).
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/ Herri-kontuen Euskal Epaitegia – Ley 1/1988, de 5 de febrero.
- Cámara de Cuentas de Andalucía – Ley 1/1988 de 17 de marzo.
- Audiencia de Cuentas de Canarias – Ley 4/1989, de 2 de mayo.
- Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha – Ley 5/1994 de 27 de diciembre.
- Cámara de Cuentas de Madrid – Ley 1/1999, de 29 de abril.

Además de éstas, se encuentran pendientes de entrar en funcionamiento los órganos de control externo de las comunidades autónomas de Baleares, Aragón y Castilla-León.

En el ámbito supranacional, resulta de interés mencionar, también, la existencia del Tribunal de Cuentas Europeo, cuya misión es el control y fiscalización de las cuentas de la Unión Europea, así como del *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), organismo no gubernamental, autónomo e independiente, vinculado a las Naciones Unidas, con sede en Viena, creado como institución permanente para fomentar el intercambio de ideas y experiencias en auditoría gubernamental entre las entidades fiscalizadoras superiores de los países miembros.

### **3. El Control interno: la función interventora y el control financiero permanente**

En la concepción el control interno existe una relación de dependencia entre el órgano encargado del control y la entidad cuya gestión va a ser controlada. Los órganos de control interno de las Administraciones públicas, compuestos generalmente por las intervenciones estatales, autonómicas y locales, están integrados en las mismas, aunque gozan de autonomía para el ejercicio de sus funciones. Su objetivo es aportar garantías sobre el cumplimiento de la legalidad y sobre la gestión eficiente de los recursos públicos.



Tradicionalmente el control interno del sector público ha sido dividido en tres formas: función interventora, control de la gestión económico-financiera y control de eficacia, eficiencia y economía. Esta concepción, adoptada por la anterior LGP que diferenciaba, como formas de control público, la función interventora, el control de carácter financiero y el control de eficacia, era trasladada al ámbito interno. Así, el Reglamento que desarrolla el control interno ejercido por la IGAE<sup>19</sup> distinguía, de forma análoga, la función interventora, el control financiero y el control de eficacia, si bien este último quedaba inserto en el control financiero y todos se engloban en dentro del control interno.

La nueva LGP habla también de tres tipos de control: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública. Exceptuando esta última, que puede ser llevada a cabo por organismos tanto de la propia entidad como ajenos a ella, el control interno es realizado a través de la función interventora y del control financiero permanente. El primero de estos mecanismos, fundamentalmente de carácter preventivo, persigue verificar que los actos de contenido económico-financiero se adecuen a la normativa aplicable, advirtiendo, en su caso, sobre los incumplimientos. El control financiero permanente, por su parte, tienen como objetivo comprobar a posteriori, y desde una perspectiva más global, el funcionamiento económico-financiero de la entidad, por lo que tendrá que informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación, así como de la economía, eficacia y eficiencia alcanzada en la gestión.

### **3.1. La función interventora**

La función interventora se encuentra regulada en el Capítulo II del Título VI de la nueva LGP, no existiendo grandes modificaciones sobre lo establecido con anterioridad. Si acaso, se produce una más clara delimitación entre la fiscalización previa realizada dentro de la función interventora y las comprobaciones posteriores, que por su naturaleza, quedan inequívocamente relacionadas con el control financiero permanente. Asimismo, dada la importancia que tiene para la disciplina presupuestaria y los objetivos establecidos por la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, se establece la imposibilidad de realizar reconocimiento de obligaciones en los casos en los que se

---

<sup>19</sup> Véase Real Decreto 2188/1995.

haya producido la omisión de fiscalización, allí donde la función interventora fuera perceptiva, en tanto que dicha omisión no sea subsanada.

La concepción dada por la ley asigna a la función interventora la función de asegurar, mediante la revisión *ex ante*, el ajuste a la normativa de los actos del sector público que supongan el reconocimiento de derechos o la realización de gastos, así como los ingresos y pagos derivados de aquellos. Esta revisión no será obligatoria para los contratos menores, los gastos periódicos (una vez realizada la adecuada revisión del primero de ellos), los gastos menores de 5.000 euros realizados a través del procedimiento de caja fija o de fondos liberados a justificar por gastos en el extranjero, ciertos gastos relativos a los procesos electorales y las subvenciones asignadas nominativamente.

Como establece la propia LGP, la función interventora podrá realizarse mediante dos modalidades: intervención formal e intervención material. La primera de ellas comprueba el cumplimiento de los requisitos legales y documentales de las actuaciones públicas. Por su parte, la intervención material tiene como finalidad la comprobación de la aplicación real y efectiva de los fondos. Así pues, la función interventora consistirá, según recoge el articulado de la propia ley, en: a) la fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos económicos y aprueben o comprometan gastos; b) la intervención del reconocimiento de obligaciones y la comprobación de la inversión; c) la intervención formal de la ordenación del pago; d) la intervención material del pago.

En cualquier caso, y aunque la función interventora es de aplicación al conjunto de la Administración del Estado, incluidos los organismo autónomos y los organismos de la Seguridad Social, éste puede ser sustituida por la realización del control financiero permanente en aquellos organismos autónomos cuya actividad lo justifique, si así lo acuerda el Consejo de Ministro a petición de la Intervención General de la Administración del Estado.

### **3.2. El control financiero permanente**

En cuanto al control financiero permanente supone la verificación continua de la situación y funcionamiento de las entidades públicas desde el punto de vista económico-financiero, comprobando el cumplimiento de la normativa y de los principios de buena gestión, con especial referencia a los de estabilidad presupuestaria y equilibrio

financiero. Ello supone la realización de una serie de actuaciones como son: la verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos de gestión económica donde no llega la función interventora; el seguimiento de la ejecución presupuestaria y de la consecución de los objetivos; el informe sobre la distribución de resultados; el seguimiento de los planes de tesorería; el análisis de operaciones y procedimientos, además de las recomendaciones oportunas que redunden en una mayor racionalidad económico-financiera, así como el resto de actuaciones asignadas a las intervenciones delegadas.

Una visión rápida pudiera conducir al error de que el control financiero permanente vuelve a incidir en las circunstancias previamente analizadas por la función interventora, residiendo la única diferencia en el momento de realizar la revisión de las actuaciones públicas. Ciertamente esa es una de las diferencias que entre ambos tipos de control, pero podemos señalar algunas más que muestran como el control financiero permanente completa las actuaciones llevadas a cabo por la función interventora, consiguiéndose así un adecuado control interno.

Entre las diferencias habría que señalar que, mientras que la función interventora está centrada en la Administración general, el control financiero permanente abarca al conjunto de sector público. El objeto del control financiero es el conjunto de las actuaciones, entretanto que la intervención analiza actos aislados. Mientras que el objetivo último de la función interventora está en evitar la realización de actuaciones que no estén ajustadas a la legislación, el control financiero pretende evaluar la gestión del ente en su conjunto de cara a mejorar en las técnicas y procedimientos utilizados. Finalmente, incidir en que la función interventora vigila el cumplimiento del principio de legalidad, el control financiero permanente adicionalmente busca dejar de manifiesto la situación económico-patrimonial como resultado de la gestión realizada.

Por tanto, la principal novedad introducida en la nueva norma, a parte del establecimiento de un capítulo específico que regula de forma detallada el control financiero permanente, consiste en considerar éste como el principal instrumento para el seguimiento y control del principio de estabilidad presupuestaria.

## 4. La auditoría pública

La nueva concepción del control, como hemos intentado exponer, supone, desde el punto de vista de la ciudadanía en general, el incremento en la transparencia, no sólo para garantizar la legalidad, sino también insistiendo en el buen uso de los recursos puestos a disposición de los entes públicos; desde una concepción más técnica, el control ha de ayudar a la mejor gestión, permitiendo conocer la realidad de la entidad al tiempo que posibilita responder a ésta de forma flexible ante posibles desviaciones. Por ello, y de cara a aumentar la legitimación de las actuaciones e instituciones públicas a través de una adecuada transparencia en la información de tipo económico, una de las actuaciones emprendidas ha sido el aumento de los controles de auditoría.

A la auditoría nos podemos referir, como hace Alcalde Hernández<sup>20</sup>, de una forma básica, como “la técnica de control o supervisión de la actividad realizada en un periodo determinado por un sujeto, llevada a cabo por personal capacitado [...], de acuerdo con una serie de procedimientos y técnicas predeterminados, y cuyos resultados se manifiestan en un informe escrito y razonando que contiene la opinión de los auditores sobre la actividad controlada”. De modo algo más técnico, podemos decir que “la auditoría en el sector público está constituida por el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia adecuada y suficiente para informar sobre los distintos aspectos de la realidad económico-financiera de una entidad”<sup>21</sup>.

Esta noción, aún siendo objetivamente semejante a la que se maneja en el ámbito privado, adquiere características propias desde el punto de vista subjetivo, ya que, si en el ámbito privado implica la revisión de los estados financieros de la entidad, en el público conlleva informar sobre la legalidad y la gestión de los servicios, en términos de eficacia, eficiencia y economía<sup>22</sup>. De esta forma, hablar de auditoría pública o auditoría del sector público supone una serie de matices, principalmente en lo que se refiere a gestión y control interno, debidos a las particularidades propias de las entidades

---

<sup>20</sup> ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C.: “La auditoría en el control interno del Sector Público” en *Partida Doble*, 1990, nº 3, jul., págs. 57-62.

<sup>21</sup> MONTESINOS JULVE, V.: “La Normalización en la Auditoría del Sector Público” en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1994, nº 79, pág. 435.

<sup>22</sup> PERCY, I.: “The Best Value Agenda for Auditing” en *Financial Accountability & Management*, 2001, nº 17 (4), pág. 351.

TORRES PRADAS, L.: *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública*. AECA, 2002, pág. 18.

públicas<sup>23</sup>. A juicio de Alzola<sup>24</sup> surgen diferencias en cuanto al objeto, al aspecto legal, a la inclusión del análisis de la gestión, la estructura y profundidad del informe emitido<sup>25</sup> o la organización del trabajo, razón por la que concluye: “mientras que la auditoría privada es estrictamente una auditoría de cuentas, la auditoría de la Administración Pública, es de hecho una auditoría de actuación económica de la entidad”<sup>26</sup>.

Para Díaz Zurro<sup>27</sup> las diferencias entre la auditoría de las entidades privadas y la de las públicas se sintetizan en:

1. la auditoría pública debe revisar y valorar especialmente el cumplimiento de la legalidad;
2. es preciso dedicar mayor atención al informe de control interno con especial incidencia en el apartado de recomendaciones, a fin de conseguir que la auditoría pública sea fundamentalmente constructiva;
3. en la auditoría pública se tiene que verificar de manera específica la debida aplicación de los principios presupuestarios a fin de emitir una opinión técnica sobre el estado de liquidación del presupuesto;
4. los responsables de la entidad auditada, deberán conocer y discutir con los auditores el informe antes de elevarse a definitivo, adjuntándose sus comentarios en caso de no estar de acuerdo;
5. la auditoría pública tiene que poner de manifiesto las dificultades o circunstancias adversas en las que se desenvolvían los responsables de la gestión de la entidad auditada, en los supuestos que esto suceda;
6. en la auditoría pública se pueden considerar diferentes criterios para la evaluación del riesgo y la materialidad, debiendo tener especial atención a lo que establezcan las disposiciones legales;

---

<sup>23</sup> FAURA LLIMÓS, D.: “La auditoría pública. Una especialidad profesional” en *Auditoría Pública*, 1997, nº 12, diciembre, pp. 53-58.

<sup>24</sup> ALZOLA MARTÍNEZ DE ANTOÑAZA, A.: “Técnicas de auditoría pública” en *Auditoría Pública*, 1997, nº 12, diciembre, pp. 59-62.

<sup>25</sup> Un desarrollo completo sobre los informes de auditoría en el sector público puede consultarse en PUCHETA MARTÍNEZ, M.C. Y CORTÉS FLEIXAS, J.L.: “Los informes de auditoría del sector público. Qué son y cómo deberían ser”, *Auditoría Pública*, 2000, nº 22, diciembre, pp. 35-44..

<sup>26</sup> ALZOLA MARTÍNEZ DE ANTOÑAZA, A.: Op cit., 1997, pág. 59.

7. en la auditoría pública existen diferentes criterios de publicidad y presentación de informes;

La auditoría estará condicionada a las especiales características del Ente Público en cuestión, dada la heterogeneidad de entidades que forman el sector público.

En definitiva, la auditoría en el sector público constituye un proceso sistemático para obtener evidencia relevante y suficiente respecto de la información concerniente a la realidad económica de una entidad, con el objetivo de establecer el grado de correspondencia entre dicha información y principios y normas establecidos.

Los informes de las auditorías públicas van dirigidos principalmente a los órganos directivos responsables de la gestión de la entidad objeto de control, al órgano político superior, ya sea Parlamento, Asamblea, Pleno o Concejo, o a ambos. En nuestra opinión, el objetivo de vigilancia y control de la auditoría pública no debiera plantearse desde una perspectiva sancionadora, sino, más bien, con la intención de mejorar el funcionamiento de las Administraciones públicas y orientarlas en la dirección adecuada.

*Cuadro 2. Tipología de la auditoría.*

<b>AUDITORÍA INTEGRAL</b>	<b>AUDITORÍA DE REGULARIDAD</b>	AUDITORÍA FINANCIERA
		AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD
	<b>AUDITORÍA OPERATIVA</b>	AUDITORÍA DE ECONOMÍA Y EFICIENCIA
		AUDITORÍA DE PROGRAMAS
		AUDITORÍA DE SISTEMAS Y PRODEDIMIENTOS

Fuente: Tomado de distintos pronunciamientos.

En cuanto a la tipología, siguiendo la línea marcada por los principales organismos dedicados a la emisión de normas, entre otros, la INTOSAI<sup>28</sup>, la *General*

<sup>27</sup> DÍAZ ZURRO, A.: "La auditoría Pública" en *Presupuesto y Gasto Público*, 2001, n° 25, pág. 70

<sup>28</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI: *Normas de Auditoría*. Washigton, 1995.

*Accounting Office (GAO)*<sup>29</sup>, y, en nuestro país la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español<sup>30</sup> y la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)<sup>31</sup>, al clasificar los diferentes tipos de auditoría hemos de diferenciar entre auditorías de regularidad y auditorías operativas (cuadro 2).

La auditoría de regularidad, suele asimilarse al concepto de auditoría financiera, si bien su campo es más amplio ya que también incluye la valoración del cumplimiento de las leyes, la probidad y corrección de las decisiones, así como otras cuestiones consideradas de interés. Para el INTOSAI, la auditoría de regularidad ha de recoger:

- la auditoría de las cuentas rendidas por las entidades públicas, que incluye el examen y evaluación de los registros contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;
- la auditoría de la Cuenta General;
- la auditoría de los sistemas y las operaciones financieras, así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- la auditoría de los sistemas de control y de auditoría internos;
- la auditoría de la adecuación de las decisiones administrativas adoptadas;
- el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que el Tribunal considere que debe ser puesta de manifiesto.

Se distinguen, por tanto, dos áreas dentro de la auditoría de regularidad. Siguiendo las *Normas de Auditoría del Sector Público* de la IGAE (1998) éstas serían:

- a) La auditoría financiera, que pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general, y las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su

---

<sup>29</sup> GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO: *Government Auditing Standards –The Yellow Book–*. United States General Accounting Office, Washington, 1994.

<sup>30</sup> COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL, COPCEE: *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, 1992.

adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.

- b) La auditoría de cumplimiento, que trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

De otro lado, la *auditoría operativa o de gestión* constituye un examen objetivo y sistemático de evidencias a fin de proporcionar una evaluación independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de valorar el nivel de eficacia, eficiencia, y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, facilitando información que mejore la responsabilidad pública y el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

La auditoría de economía y eficiencia incluye la determinación de los siguientes aspectos: a) si la entidad adquiere, protege y usa recursos (tales como personal, bienes y espacio) de una forma económica y eficiente; b) las causas de ineficiencias o de prácticas antieconómicas; y c) si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas aplicables sobre economía y eficiencia.

La auditoría de programas trata de determinar los siguientes aspectos: a) el grado en que se están logrando los resultados u objetivos previstos por el legislativo u otros órganos que autorizan programas; b) la eficacia de los organismos, programas, actividades o funciones; y c) si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas aplicables al programa.

Por último, la auditoría de sistemas y procedimientos consiste en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso,

---

<sup>31</sup> INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE: Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la IGAE, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las *Normas de Auditoría del Sector Público* (BOE de 30 de septiembre), 1998.



su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión<sup>32</sup>.

Ni que decir tiene que, en ocasiones, las auditorías pueden tener una combinación de objetivos financieros, de legalidad y de gestión; por ejemplo, las dirigidas a verificar contratos de programas o subvenciones públicas incluyen a menudo objetivos financieros y de gestión. En otros casos, pueden tener objetivos limitados a sólo algunos aspectos de un tipo de auditoría, por ejemplo la auditoría de controles internos específicos o las auditorías informáticas.

La LGP, en su artículo 164, adopta esta clasificación, si bien considera la realización de auditorías según tres modalidades. La primera, auditoría de regularidad contables o de cuentas anuales, tiene por objeto la revisión de la documentación contable comprobando su adecuación con la normativa contable y presupuestaria. La segunda, la auditoría de cumplimiento, verifica procedimientos de gestión y su conformidad con la legislación, es decir, supone la verificación de la adecuación legal de la gestión tributaria, de contratación, personal, ingresos y cualquier otro circunstancia de la actividad económico-financiera. Por último, la auditoría operativa analiza las operaciones y procesos, evaluando la gestión con el fin proponer mejoras. Para ello el artículo 170 aclara que se habrán de realizar auditorías de los programas presupuestarios, auditorías de sistemas y procedimientos y auditorías de economía, eficacia y eficiencia.

Además de éstas, la LGP menciona otros tipos de auditorías dentro de las que define como auditorías públicas específicas. Así menciona las auditorías de contratos-programas y de seguimiento de planes de equilibrio financiero, la auditoría de planes iniciales de actuación, la auditoría de la cuenta de los tributos estatales, que supone la realización anual de una auditoría de los tributos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Adicionalmente menciona las auditorías de empresa colaboradoras de la Seguridad Social y las auditorías de privatizaciones, que

---

<sup>32</sup> Por su naturaleza, las auditorías de sistemas y procedimientos son de utilización fundamental en los sujetos y organismos que forman parte del sistema público administrativo, cuyo funcionamiento se regula por las normas de Derecho público y administrativo y en los que los procedimientos de actuación adquieren una especial relevancia en orden a asegurar las exigencias de objetividad, transparencia y legalidad.

encomendada a la IGAE, significa la realización de una auditoría en cada venta de participaciones de capital que suponga al sector público la pérdida de control político de las correspondientes sociedades.

## **5. Reflexiones finales**

Como hemos puesto de manifiesto, la sociedad reclama de las entidades públicas una mayor transparencia y mejor uso de los recursos. El control en general, y las técnicas de auditoría en particular, son métodos adecuados para avanzar en la consecución de ambas exigencias.

La normativa española ha recogido estas demandas y las ha plasmado en los últimos textos legislativos. En ellos, puede verse una especial preocupación por la racionalidad en el gasto y la mejora en la gestión de las entidades públicas, procurando el mejor uso posible de los recursos.

A nuestro juicio, dentro del contexto de aumento de la eficiencia y mejora de la gestión de las entidades públicas, el control, en cualquiera de sus vertientes, tiene un papel importantísimo en los próximos años. Su adecuada implantación y desarrollo en todas las áreas y entidades del sector público garantiza avanzar en la consecución de los objetivos establecidos.

En cualquier caso, estas actuaciones precisan de instrumentos adecuados para sus fines, instrumentos que en el momento actual, pese a ser conocidos y estar ampliamente introducidos en la operativa del contexto de las entidades privadas, aún no han sido trasladados y adecuados para su utilización en las entidades públicas españolas. Esta tarea, pese a ser compleja, no debe seguir demorándose y aprovechar la experiencias llevadas a cabo por las administraciones de otros países. En este sentido, nos gustaría resaltar, entre otros posibles, los indicadores de gestión o los cuadros de mando, que, además de redundar en la mejora del control de las entidades públicas, facilitarían la labor de sus responsables, tanto políticos como técnicos.

## 6. Bibliografía

- AIBAR GUZMÁN, C.: “El cambio cultural en las Administraciones públicas: Algunas reflexiones acerca del papel del sistema de información de gestión como instrumento de apoyo al cambio”, comunicación presentada a las *X Jornadas Luso-Españolas de Gestión Científica*, 2000.
- ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C.: “La auditoría en el control interno del Sector Público” en *Partida Doble*, 1990, nº 3, jul., págs. 57-62.
- \_\_\_\_\_: “Evolución del control interno de las Administraciones Públicas en España”, ponencia presentada en Valencia, 1992.
- ALZOLA MARTÍNEZ DE ANTOÑAZA, A.: “Técnicas de auditoría pública” en *Auditoría Pública*, 1997, nº 12, diciembre, pp. 59-62.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – AECA: *La función de control en las organizaciones*. Documento nº 3 sobre Principios de Organización y Sistemas. AECA. Madrid, 1989.
- \_\_\_\_\_: *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Documento nº 2 sobre Principios de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid, 1990.
- COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL, COPCEE: *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, 1992.
- DE PABLOS ESCOBAR, L. Y VALIÑO CASTRO, A.: *Economía del gasto público: control y evaluación*. Ed. Civitas, Madrid, 2000.
- DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J.: “El control de eficacia: Significado y contenido del control financiero de programas” en *Presupuesto y Gasto Público*, 1996, nº 18, págs. 173-188.
- DÍAZ ZURRO, A.: “La auditoría Pública” en *Presupuesto y Gasto Público*, 2001, nº 25, pág. 67-74.
- FAURA LLIMÓS, D.: “La auditoría pública. Una especialidad profesional” en *Auditoría Pública*, 1997, nº 12, diciembre, pp. 53-58.
- FAURA-CASAS EDITORIAL: *Manual de Auditoría del Sector Público*, 2001.
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO: *Government Auditing Standards –The Yellow Book-*. United States General Accounting Office, Washington, 1994.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI: *Normas de Auditoría*. Washigton, 1995.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE: Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la IGAE, por la que se ordena la publicación de la

Resolución que aprueba las *Normas de Auditoría del Sector Público* (BOE de 30 de septiembre), 1998.

LEGISLACIÓN ESPAÑOLA: Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

\_\_\_\_\_ : Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

\_\_\_\_\_ : Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

\_\_\_\_\_ : Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

\_\_\_\_\_ : Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

LÓPEZ DÍAZ, A. Y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. “Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XXIX, 2000, nº 106, octubre-diciembre, págs. 931-964.

MONTESINOS JULVE, V.: “La Normalización en la Auditoría del Sector Público” en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1994, nº 79, pág. 433-462.

\_\_\_\_\_ : “Nuevas perspectivas para el control económico-financiero ante la reforma del Plan General de Contabilidad Pública”, en CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.): *La nueva Contabilidad Pública*. Ed. Ariel, Barcelona, 1994, págs. 289-318.

\_\_\_\_\_ : “El control económico en los niveles subcentrales de gobierno: especial consideración de las entidades locales” en *Revista valenciana d’estudis autonòmics*, 1997, nº 21 extraordinario, pág. 123-145.

ORDOQUI URDACI, L.: “Importancia de los órganos autonómicos de control externo y claves para su buen funcionamiento. Especificidades de la Cámara de Comptos de Navarra”, en CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (Ed.): *Los órganos de control externo y el sector público*. Ed. Cámara de Cuentas de Andalucía, Sevilla, 1992, págs. 47-89.

ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: *Administraciones Públicas: El Control de la Eficiencia y la Eficacia mediante Indicadores*. Separata Seminarios 1986. Tribunal de Cuentas.

PABLOS RODRÍGUEZ, J.L.: “El proceso de planificación y control y el sistema de información para la gestión (En el marco del Nuevo Modelo de Gestión Pública)”, *Cuadernos aragoneses de economía*, 1997, 2ª época, vol. 7, nº1, pág. 51-67.

PERCY, I.: “The Best Value Agenda for Auditing” en *Financial Accountability & Management*, 2001, nº 17 (4), pág. 351-361.

SUÁREZ SUÁREZ, A.S.: *El control y fiscalización del Sector Público*. Ed. Tribunal de Cuentas, Madrid, 1986.

TORRES PRADAS, L.: *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública*. AECA, 2002.