

El control financiero en las Administraciones Públicas

Manuel Roel Hernández

Técnico del Consello de Contas de Galicia

El objetivo fundamental de este trabajo consiste en realizar una descripción y análisis de la situación y regulación actuales del control, en general, y del financiero, en particular, en las Administraciones Públicas de nuestro país, haciendo especial hincapié en la Administración estatal y en la local.

Antes de comenzar con el análisis del tema propiamente dicho es conveniente realizar una delimitación de conceptos básicos que van a ser reiteradamente utilizados en la exposición, tales como el de Administraciones Públicas (AA.PP, en adelante) y el de control.

Respecto al primero de ellos me apoyaré en la clasificación efectuada por la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las AA.PP y del procedimiento administrativo común que, en su artículo 2 determina:

"Se entiende a los efectos de esta Ley por AA.PP:

- a. La Administración General del Estado.
- b. Las Administraciones de las Comunidades Autónomas,

- c. Las Entidades que integran la Administración Local.

Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las AA.PP tendrán asimismo la consideración de Administración Pública".

En cuanto al concepto de control hay que relacionarlo con la actividad de comprobación, de verificación y de fiscalización. Todas las AA.PP son sujetos activos, en el ámbito de sus respectivas competencias, de una importante actividad económico-financiera cuyo origen está en las complejas corrientes de ingreso y gasto de los recursos financieros que manejan, canalizados fundamentalmente a través de sus presupuestos y bajo el primordial principio de legalidad, entre

otros. Para tratar de que dicha actividad se ajuste a las finalidades previstas en los respectivos presupuestos, de acuerdo con el marco legal en el que tienen lugar y con el objetivo constitucional de que la eficiencia y economía sean las bases de su programación y ejecución se deben realizar una serie de controles.

Estos controles admiten diversas clasificaciones. Si adoptamos un criterio orgánico se distinguen:

- a. *Control interno*: es realizado por órganos de la Administración, sujeto de la actividad económico-financiera.
- b. *Control externo*: es efectuado por órganos o entes ajenos a la Administración.

Desde el punto de vista del momento en que se efectúa el control se diferencian:

- a. *Control previo*: realizado antes de que tenga lugar cualquier actuación administrativa con efectos económicos.
- b. *Control concomitante*: se efectúa simultáneamente a la actuación de la Administración controlada.
- c. *Control posterior*: tiene lugar una vez que se ha producido la actuación administrativa objeto del mismo.

Desde el punto de vista de la forma de control:

- a. *Control de legalidad*: es el que trata de asegurar que toda la actividad administrativa sometida cumpla con la normativa aplicable.
- b. *Control de eficiencia o eficacia*: tiene como fin lograr la consecución del mayor número de los objetivos previstos y con el menor coste posible de recursos.
- c. *Control económico-financiero*: trata de comprobar el funcionamiento de la Administración correspondiente en el aspecto económico-financiero y su conformidad con la normativa aplicable.

El control de la gestión económico-financiera

▼ **Regulación normativa en España**

En este apartado expresarnos la normativa aplicable sobre la actividad de control interno en las AA.PP.

Partiendo del principio de legalidad recogido en nuestra Carta Magna (arts. 9.3, 31, 133) la normativa aplicable en esta materia

está constituida fundamentalmente por:

- a. Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por R.D-L. 1091/88, de 23 septiembre (en adelante TRLGP) en sus arts. 16 y 17, así como en el Título III referido a la Intervención (arts. 92-100).
- b. Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE).
- c. Circular 2/96, de 30 de abril, de la IGAE sobre el control financiero.
- d. Circular 3/96, de 30 de abril, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones sobre la función interventora.

Toda la normativa anterior es de aplicación en el sector público estatal. Por otra parte, las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA), en desarrollo de las competencias asumidas en sus Estatu-

tos y las ampliaciones posteriores en el marco de su autonomía constitucionalmente reconocida (arts 137, 156), también tienen capacidad para regular legal y reglamentariamente la materia que nos ocupa. Respecto a la Administración Local es fundamental la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales en sus arts 194-204, además del desarrollo de estas disposiciones que las diversas Corporaciones Locales puedan efectuar a través de sus respectivas Bases de Ejecución de sus presupuestos.

▼ **Modalidades de control**

Tomando como referencia el criterio orgánico, como ya indicamos se distinguen:

Control Interno

Es el que se ejerce dentro de la misma Administración durante el proceso de ejecución de la actividad económico-financiera por un órgano del ente sometido a dicho control. Este órgano es, en la Administración estatal, la IGAE que, por Real Decreto 765/96, tiene rango de Subsecretaría.

De acuerdo con la normativa citada el control interno se efectuará a su vez, en una modalidad bicéfala, a saber, mediante el ejercicio de la función interventora y el control financiero.

Según los arts. 16 del TRLGP y el 2 del RD 2188/95 podemos definir la función interventora de este modo:

“La que tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pa-

*Todas las AA.PP
son sujetos
activos, en el
ámbito de sus
respectivas
competencias, de
una importante
actividad
económico-
financiera*

gos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos con el fin de asegurar que la Administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso”.

En un sentido similar se expresa el art. 195.1 de la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales. En la Administración Local este tipo de control es una función reservada al Cuerpo de Interventores-Tesoros de la Administración Local.

La otra modalidad de control interno, el control económico-financiero, se define en los arts. 17 del TRLGP y 2 del RD 2188/95, según los cuales es el que tiene por objeto comprobar que la actuación, en el aspecto económico-financiero de los servicios, organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, se ajusta al ordenamiento jurídico, así como a los principios de buena gestión financiera. Dentro de este control el RD 2188/95 incluye la realización del control de eficacia, entre otros, cuestión que se desarrolla en el epígrafe siguiente.

En el ámbito local, este tipo de control está definido en el art. 201 de la Ley 39/88 de la forma siguiente:

“El control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las Entidades Locales, de sus organismos autónomos y de las Sociedades mercantiles de ellas dependientes”.

Respecto a las CC.AA me remito al desarrollo legal y reglamentario que cada una efectúe en desarrollo de sus competencias, concretamente a través de las respectivas Leyes de Finanzas, de

El control financiero por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas tiene por objeto comprobar la adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute de las mismas

Régimen Financiero y Presupuestario, etc.

Como principios de ejercicio del control interno hay que mencionar los siguientes (art. 3 RD 2188/95):

- a. Principio de autonomía funcional: el control interno se ejercerá por la IGAE con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión sea objeto de control.
- b. Principio de ejercicio desconcentrado: la IGAE operará a través de sus servicios centrales, interventores delegados e interventores territoriales.
- c. Principio de procedimiento contradictorio: la IGAE podrá interponer los recursos y reclamaciones que le autoricen las disposiciones vigentes, así como instar la declaración de lesividad y la revisión de oficio de actos que considere perjudiciales para los intereses económicos de la Hacienda Pública.

El ejercicio de la función interventora dentro del procedimiento administrativo de ejecución de gastos e ingresos, de acuerdo con los arts. 93,2 del TRLGP, 9 del RD 2188/95 y 195.2 de la Ley 39/88, comprenderá:

- a. La Fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, acuerden movimientos de fondos y valores o aquellos que sean susceptibles de producirlos.
- b. La intervención de la liquidación del gasto y de la inversión,
- c. La intervención formal de la ordenación del pago.
- d. La intervención material del pago.

Control externo

Hacemos una breve referencia a este tipo de control al no ser el objeto de este trabajo.

El control externo es el efectuado por órganos o sujetos independientes y ajenos a la estructura del ente controlado. En el ámbito de la actividad económico-financiera de las AA.PP es realizado en España por el Tribunal de Cuentas (control financiero y de legalidad) y por las Cortes Generales (control político)

El Tribunal de Cuentas es, según el art. 136 de la Constitución, el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Se regula además, por su Ley Orgánica 2/82 y por la Ley 7/88, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho Tribunal.

Son funciones propias del Tribunal de Cuentas de acuerdo a la legislación citada:

- a. La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.
- b. El enjuiciamiento de la responsabilidad contable.

Hay que señalar, por otra parte, que diversas CC.AA, en desarrollo de las competencias atribuidas por sus Estatutos han creado Órganos de Control Externo, normalmente dependientes de sus respectivos Parlamentos, con funciones de fiscalización externa de la actividad económico-financiera de sus respectivas Administraciones.

Por último, en la Unión Europea también existe un Tribunal de Cuentas con rango de institución a raíz del Tratado de Maastricht cuyo art. 188C establece que examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera.

El control financiero en las Administraciones Públicas

▼ Administración Estatal

A.-Ámbito de aplicación

Se ejercerá respecto a los siguientes sujetos,

1.-Los servicios, organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales cualesquiera que sea su denominación y forma jurídica.

2.-Las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas del Estado o de sus organismos autónomos o de otro modo concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a fon-

dos de las Comunidades Europeas, así como las entidades colaboradoras que participen en el procedimiento para su concesión y gestión.

B.-Objeto

Tendrá por objeto los siguientes aspectos,

- Comprobar que el funcionamiento del sector público estatal, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera y en función del objetivo que en cada caso se le asigne consistirá en verificar:
 - Que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con la normativa aplicable y se realizan con criterios de eficacia, eficiencia y economía.
 - Que la contabilidad, en general, y las cuentas anuales, estados y demás informes de gestión en particular, expresan fielmente el resultado de dicha gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios contables generalmente aceptados.
 - Que los procedimientos aplicados garantizan de forma razonable que las operaciones se han desarrollado conforme a la normativa aplicable.
 - Cuando los presupuestos de los organismos o entidades públicas se formulan por programas, objetivos o planes de actuación, tendrá por objeto, entre otros, el examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos de seguimiento de objetivos

aplicados por los órganos gestores.

- El control Financiero por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas tiene por objeto comprobar la adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute de las mismas y consistirá en verificar:

- El cumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa nacional y comunitaria para su concesión u obtención.
- La correcta utilización y aplicación de los fondos a los fines previstos en la normativa reguladora y en el correspondiente acuerdo de concesión.
- La realidad y regularidad de las operaciones con ellas financiadas.
- La actuación de la entidad colaboradora, así como la justificación de los fondos recibidos y el cumplimiento de las demás obligaciones a que esté sujeta.

C.-Finalidad

Consiste en emitir opinión sobre los objetivos enumerados en el apartado anterior y promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera y también, en su caso, proponer recomendaciones en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario y procedimental para corregir actuaciones que lo requieran.

El control financiero de programas presupuestarios y planes de actuación tiene por finalidad evaluar, desde la perspectiva de la eficacia, de la eficiencia y de la economía, la gestión de los programas

presupuestarios y planes de actuación, verificando el nivel de los resultados obtenidos en relación con los objetivos propuestos, los medios utilizados y los efectos producidos en los respectivos programas.

Cuando el control financiero se realice por razón de las subvenciones o ayudas recibidas, su finalidad será verificar la correcta aplicación de los fondos recibidos y si procede formular recomendaciones a fin de mejorar su gestión.

D.-Formas de ejercicio

Este control se ejercerá mediante auditorías u otras técnicas de control, de conformidad con lo establecido en RD 2188/95 en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la IGAE (existe un manual de dicho Centro Directivo sobre normas de Auditoría en el Sector Público de 1983, donde se detallan una serie de normas para la planificación, elaboración y emisión de informes de auditoría en el sector público).

Las auditorías consistirán en la comprobación de la actividad económico-financiera de los entes o programas presupuestarios objeto de control, realizada de forma sistemática mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones singulares seleccionadas al efecto. Dichas comprobaciones, de acuerdo con los objetivos que en cada caso se persigan, podrán utilizar, para el análisis de la actividad económico-financiera, alguno de los siguientes modelos de auditoría: financiera, de cumplimiento, operativa, de programas presupuestarios y planes de actuación y de sistemas y procedimientos de gestión financiera,

Como otras técnicas de control para realizar el control financiero podemos considerar las siguientes:

1.-Examen de registros contables, cuentas o estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos concretos de análisis.

2.-Examen de operaciones individualizadas y concretas.

3.-Comprobación de aspectos parciales y concretos de una serie de actos efectuados por el ente controlado.

4.-Comprobación material de inversiones y otros activos.

5.-Actuaciones concretas de control que deban realizarse conforme con lo que en cada caso establezca la normativa vigente.

6.-Otras comprobaciones decididas por la IGAE en atención a las características especiales de las actividades realizadas por los entes sometidos a control.

La IGAE elaborará anualmente un Plan de Auditorías que contendrá los controles financieros a realizar, así como el órgano competente para su realización y coordinación,

En caso de que el control financiero se realice de forma permanente en servicios ministeriales, organismos autónomos o entes públicos, el Plan de Auditorías es-

pecificará además las áreas que deben ser objeto de control, los informes a emitir, así como la fecha de emisión en el caso de no estar establecida por la Circular 2/96.

E.-Informes de Control Financiero

Los informes de los órganos de control se clasifican del modo siguiente:

1.-*Informe provisional*: este informe comprenderá los hechos puestos de manifiesto durante el ejercicio del control y las conclusiones y recomendaciones que se deduzcan del mismo. Será remitido por el órgano controlador al gestor directo de la actividad controlada para que, en el plazo máximo de 15 días desde su recepción, formule las alegaciones que estime oportunas.

2.-*Informe definitivo*: se emitirá tomando como base el informe provisional y las alegaciones recibidas a este último, a lo que se añadirán las observaciones del órgano controlador sobre las alegaciones. Si no hubiera alegaciones al informe provisional, éste se elevará a definitivo.

3.-*Informe de actuación*: será emitido por la IGAE sobre los aspectos relevantes deducidos del control efectuado y se remitirá al titular del departamento del que dependa o esté adscrito el órgano o

El informe de actuación será emitido por la IGAE sobre los aspectos relevantes deducidos del control efectuado y se remitirá al titular del departamento del que dependa o esté adscrito el órgano o entidad controlada

La delimitación a nivel local es más bien parca respecto a la estatal, donde además, se incluyen elementos como otros entes públicos

entidad controlada cuando se produzcan las siguientes situaciones:

- 3.1.-Cuando los titulares de la gestión controlada no hayan realizado alegaciones.
- 3.2.-Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones y no sean aceptadas por el órgano de control.
- 3.3.-Cuando habiendo manifestado su conformidad no adopten las medidas necesarias para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto.

Las actuaciones posteriores se efectuarán entre el titular del departamento correspondiente y el Ministro de Economía y Hacienda, pudiendo llegar al Consejo de Ministros en caso de discrepancia entre ambos.

4.-*Informe anual*: será elaborado con tal periodicidad por la IGAE, versando sobre los resultados más significativos de las actuaciones de control financiero realizadas durante el ejercicio siendo sometido por el Ministro de Econo-

mía y Hacienda al Consejo de Ministros.

De acuerdo con la Circular 2/96 los informes, sin perjuicio de las adaptaciones que puedan efectuar las Subdirecciones Generales de la IGAE, deberán tener el siguiente contenido básico:

- Introducción
- Consideraciones generales
- Objetivo y alcance del trabajo
- Resultados del trabajo
- Conclusiones generales
- Recomendaciones
- Alegaciones
- Observaciones a las alegaciones
- Anexos

▼ Comunidades autónomas

En el ámbito autonómico me remito a la legislación que las CC.AA aprueben dentro de su competencia, concretamente las respectivas leyes de Hacienda, Finanzas, etc., siendo deseable a mi entender que exista el mayor grado posible de homogeneidad en el tratamiento legal y reglamentario del control interno, en general, y del financiero en particular al igual que en otros aspectos de la actividad económico-financiera como el contable y presupuestario, teniendo siempre presente el principio constitucional de coordinación financiera y contando con el instrumento fundamental del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

▼ Administración Local

En lo que a la Administración local se refiere hay que remitirse a los arts. 201 y 202 de la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Loca-

les. Del mismo modo que se analizó el control a nivel estatal podemos desarrollar su contenido de la forma siguiente:

A.-Ámbito de aplicación

Este control se ejercerá sobre el funcionamiento económico-financiero de,

- 1.-Servicios de las entidades locales.
- 2.-Organismos autónomos de las entidades locales.
- 3.-Sociedades mercantiles dependientes de las entidades locales.

Comparando este aspecto con su paralelo a nivel estatal (apartado III.1.A) se observa que la delimitación a nivel local es más bien parca respecto a la estatal donde, además, se incluyen elementos como otros entes públicos y perceptores de subvenciones, créditos, avales y demás ayudas del Estado, Organismos Autónomos o de la Unión Europea,

B.-Objeto

De acuerdo con el artículo 201 de Ley 39/88 consistirá en:

- 1.-Informar de la adecuada presentación de la información financiera.
- 2.-Informar del cumplimiento de las normas y directrices que le sean de aplicación,
- 3.-Informar del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos.

También en este punto se puede observar una diferencia importante respecto al objeto en el Estado, puesto que en éste además de la vertiente de legalidad en el funcionamiento económico-financiero se refiere a los principios de la bue-

na gestión financiera concretando las actuaciones que deben efectuarse en cada caso en función de los objetivos asignados, mientras que la Ley 39/88 hace más hincapié en el aspecto "normativo" de este tipo de control que en el funcionamiento económico-financiero propiamente dicho. Por otra parte, en el Estado se efectúa un desarrollo del control de subvenciones, créditos avales y demás ayudas inexistentes en el ámbito local.

C.-Finalidad

El art. 201 determina como finalidad la emisión de informe escrito en el que se hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen realizado. Tanto uno como las otras serán enviados al Pleno correspondiente.

En este punto la diferencia entre ambas administraciones es sensible, puesto que en la estatal existe un desarrollo de las clases, forma y estructura de los informes mucho más exhaustivo. En la Administración local, teniendo en cuenta las normas de auditoría del sector público como las dictadas por la IGAE en 1983 y las de la Comisión de Coordinación de Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español de 1992, se puede y debe desarrollar su contenido y estructura adaptándola a sus propias características a través de las Bases de Ejecución de cada Corporación.

Por otra parte, el art. 201 de la Ley 39/88 incluye el informe del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de objetivos previstos dentro del objeto del control financiero, y en el art. 202 regula el control de eficacia determinando que tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos y el análisis

del coste de funcionamiento y rendimiento de los servicios e inversiones, mientras que en el Estado el control de eficacia se incluye dentro del financiero efectuado sobre programas presupuestarios y planes de actuación.

▼ Referencia a la Unión Europea

En la Unión el control interno esta regulado, entre otras normas, por el Reglamento Financiero de 1977 (modificado parcialmente por otros reglamentos posteriores) siendo su finalidad fundamental suministrar a cada institución de la Unión la garantía de que todas las operaciones de gestión presupuestaria se desarrollan de confor-

midad con los principios y reglas de procedimiento y de fondo que rigen su ejecución,

Como notas características de este control en la Unión pueden citarse:

- a. Control preventivo.
- b. Control de legalidad.
- c. Control documental.
- d. Control de buena gestión financiera.
- e. Es un control que, a veces, se efectúa en colaboración con o a través de órganos de control interno de las Administraciones de los Estados miembros, siendo un "control por delegación" o "control compartido".

Conclusiones

De la exposición desarrollada podemos extraer, al menos, estas conclusiones:

- 1.- Dada la cada vez mayor importancia de la actividad económico-financiera de las AA.PP (en 1995 los ingresos de las AA.PP, representaron el 40,3% del PIBpm y los gastos de 46, 5%) es ineludible y necesario la existencia de mecanismos de control sobre la misma.
- 2.- Dichos mecanismos se centran, en España, en dos pilares básicos: la legalidad y la adecuación económico-financiera.
- 3.- En los últimos años se ha producido, especialmente a nivel estatal, un desarrollo normativo importante sobre la materia.
- 4.- Siempre bajo el respeto a la autonomía de cada Administración y a su ámbito competencial, es deseable una coordinación en la actividad de control interno, en general y financiero, en particular.
- 5.- En el ámbito local es necesario un mayor desarrollo normativo, pero adaptado a las peculiaridades propias de cada corporación y utilizando las bases de ejecución de sus presupuestos.
- 6.- El control financiero tiene, en la actualidad, gran importancia para países como el nuestro inmersos en las fases previas a la entrada en la UEM y, por tanto, en políticas de contención y control del gasto público. ■