

# El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la accountability

**José Antonio Fernández Ajenjo**

## 1. INTRODUCCIÓN<sup>(1)</sup>

**A** modo de introducción, cabe recordar cómo la preocupación por el dinero público ha sido una constante histórica de la que pueden encontrarse representaciones en todas las culturas y regímenes políticos, e igualmente es antigua la costumbre de comisionar a personas e instituciones especializadas para vigilar que los fondos destinados a las obras colectivas no se desvíen para fines espurios. Así, por ejemplo, en la España medieval

surgen figuras como los *contadores*, *veedores*, *oidores*, *visitadores* o *comisarios*; así como instituciones como la *Cámara de Comptos* de Navarra, el *Maestre racional* de la Corona de Aragón y la *Contaduría Mayor de Cuentas* castellana, preocupadas, con un mayor o menor grado de especialización, de la vigilancia de los caudales públicos<sup>(2)</sup>.

De la misma forma, en la cultura popular es asumido de forma constante que estas instituciones especializadas deben ser las primeras en levantar la voz de alarma para evitar los posibles daños a los bienes de todos. La reacción desde el ámbito profesional de los auditores finan-

cieros suele ser, como se analizará a continuación, más comedida, ya que los responsables del control de las finanzas asumen su obligación de detectar los riesgos graves de gestión que pueden motivar la explotación de los caudales públicos, pero igualmente afirman que no se les puede exigir estar en primera línea en la denuncia de los casos concretos de corrupción porque *los auditores no somos policías*<sup>(3)</sup>.

Esta brecha de expectativas entre los requerimientos sociales y las respuestas profesionales justifica la conveniencia de revisar el papel de las instituciones de control financiero en la denominada lucha contra la corrupción, desde la perspectiva de las actuales propuestas de reforma de las Administraciones Públi-

<sup>(1)</sup> Este artículo toma como referencia la tesis doctoral sobre *El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado*, que ha tenido la fortuna de ser galardonada con el Premio del Tribunal de Cuentas Europeo para la investigación en auditoría del sector público 2010 dedicado a Jesús Lázaro Cuenca, para cuya memoria quisiera que sirviera de homenaje en cuanto ha servido de ejemplo a quienes trabajamos en el ámbito de la intervención de las cuentas públicas.

<sup>(2)</sup> Como afirma VELARDE FUERTES, J., en referencia a la máxima institución de control contable castellana, a través de estos órganos especializados el Monarca procuraba «en lo que podía, no ser burlado por los malos administradores» («Utilidad del control interno para el control externo: Propuestas para una mayor eficacia». *Cuenta con IGAE*, nº 5, 2002, pp. 46-48.

<sup>(3)</sup> GRUNER, J., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000, pp. 74-75.

cas, entre las que cabe destacar la gobernanza y la *accountability*. Para ello, se tomará como referencia en este trabajo a dos organizaciones con larga tradición en esta materia, como son la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas.

## 2. EL PAPEL DE LA GOBERNANZA Y LA ACCOUNTABILITY EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

La condición racional del ser humano le ha dotado de la libertad para poder decidir entre ejercer el bien o practicar el mal. Por lo tanto, no debiera resultar extraño que los servidores públicos no estén inexorablemente destinados a actuar por el interés de la colectividad, sino que, en el ejercicio de su libre albedrío, puedan optar en ocasiones por el uso ilegítimo del poder en beneficio propio.

Afortunadamente, la razón humana ha desarrollado una vacuna y antídoto que sirve de contrapeso a la libertad de elección, como es la responsabilidad o, en términos más actuales, la *accountability*, mediante la cual se rinde cuentas ante el conjunto de la sociedad. Este remedio contra las patologías de la libertad nace en la esfera de la conciencia personal, pero se difunde e integra en todos los ámbitos sociales, constituyendo al hombre público en cuentadante de sus actuaciones, tal y como instauraron definitivamente los revolucionarios franceses en el artículo 15 de la Declaración de los Derechos del

Hombre y el Ciudadano –DDHC– de 1789<sup>(4)</sup>.

A partir de este principio, los regímenes democráticos han ensayado nuevos remedios contra la lacra social de la corrupción sobre la base de *más democracia*, reforzando el proceso electoral, la elección de los cargos públicos y la independencia judicial; *más Derecho*, con nuevas normas que profundizan en la neutralidad política de la Administración, prescribiendo la discrecionalidad y priorizando la objetividad; y *más Bienestar*, extendiendo los servicios públicos a todos los ciudadanos.

A pesar de ello, los problemas en la gestión de lo público, y singularmente de las finanzas, han lastrado la credibilidad de los Estados, por lo que ha surgido un nuevo enfoque que trata de resolver las disfunciones en la acción de gobierno bajo principios como la transparencia, la participación, la calidad, la sostenibilidad o la *accountability*. Todos ellos han sido acogidos por instituciones nacionales e internacionales hasta consolidar una nueva conciencia de la gestión pública bajo el concepto común de la *gobernanza*<sup>(5)</sup>.

El planteamiento de la gobernanza o *good governance*

propone enfocar el problema desde una nueva perspectiva, que no atiende a la estructura vertical de poder de las sociedades democráticas, sino a su funcionamiento horizontal *interinstitucional*. Bajo esta premisa, el nuevo paradigma de la gobernanza va a reclamar un mejor funcionamiento de la acción pública, mediante un *mejor Gobierno* que profundice en la ética pública y la interrelación social; una *mejor Administración* que preste servicios públicos de calidad a los ciudadanos, y una *mejor Accountability* que incremente la transparencia y la rendición de cuentas<sup>(6)</sup>.

Este nuevo planteamiento también ha consolidado una nueva visión de la *accountability* pública dirigida, como señala el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea* de 2001, a centrar los papeles y las responsabilidades de cada institución para que «los ciudadanos puedan exigir responsabilidades a sus responsables y organismos políticos por las decisiones adoptadas». Esta renovada concepción de la rendición de cuentas y la responsabilidad se ha trasladado al debate sobre la misión de la auditoría del sector público, como lo demuestra su tratamiento específico en el *VIII Congreso de EU-*

<sup>(4)</sup> El artículo 15 DDHC declara que «la sociedad tiene derecho a pedir a todos sus agentes cuentas de su administración».

<sup>(5)</sup> CERRILLO I MARTÍNEZ, A., «La Gobernanza hoy: Introducción», en CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005, pp. 11-23.

<sup>(6)</sup> *La gobernanza* busca un punto de encuentro entre la garantía del Derecho, la eficiencia de la Economía, la satisfacción de las demandas de los ciudadanos de la Política y el respeto de valores de la Ética. PRATS I CATALÀ, J., *De la burocracia al management, del management a la gobernanza: Las transformaciones de nuestro tiempo*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005, pp. 13-16 y 129-133.

ROSAI de Lisboa de 2011 en el que se ha reconocido el valor democrático de la transparencia y la *accountability* como fundamento para la *good governance*. Como conclusión, en este encuentro se ha destacado el importante papel que deben desempeñar las Entidades Fiscalizadoras Superiores –EFS– para promocionar la cultura de la responsabilidad y facilitar la efectividad de los procesos de rendición de cuentas a través de las auditorías, los informes, las recomendaciones, el reconocimiento de las buenas prácticas y, en algunos casos, de sus potestades judiciales y sancionadoras. Como recomendación final, los miembros de la EUROSAI han exhortado a las EFS a asumir un papel proactivo hacia el poder legislativo y el sector público, con el fin de fomentar la *accountability* de la gestión pública.

### 3. LA INTERRELACIÓN FUNCIONAL DEL CONTROL INTERNO DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO CON LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

El autocontrol de las Administraciones Públicas de corte napoleónico es inherente a su organización jerárquica, hasta el punto de que en la etapa decimonónica se atribuía al Poder Ejecutivo la corrección de cualquier actuación administrativa defraudatoria de los intereses públicos, excluyendo a las demás ramas del poder, salvo las atribuciones de fiscalización parlamentaria y enjuiciamiento penal. No obstante, es justamente

esta mediatización inicial del control interno a la dependencia jerárquica la que ha justificado, como afirma PEDROCHE Y ROJO, el establecimiento de instituciones especializadas que, mediante procesos de control objetivados, tratan de emitir una opinión profesional e independiente, entre las cuales, en materia financiera, hay que destacar a un órgano como la Intervención General de la Administración del Estado<sup>(7)</sup>.

De forma más específica, la INTOSAI ha prescrito expresamente en su *Guía de control interno* de 2004 que entre los objetivos del autocontrol del sector público debe incluirse la verificación de la ejecución ética de las operaciones. De la misma forma, el papel institucional tradicional de la Intervención General de la Administración del Estado la convierte en el guardián de los fondos públicos en el ámbito interno del sector público estatal para, como señala PÉREZ ROYO, la vigilancia de la corrección de abusos e inercias que «inevitablemente se producen en una actividad tan compleja como es la ejecución del presupuesto»<sup>(8)</sup>.

De acuerdo con este planteamiento, en los orígenes de este centro directivo del Minis-

<sup>(7)</sup> PEDROCHE Y ROJO, L., «El control de la actividad económico-financiera del sector público estatal: Consideraciones para el desarrollo de un marco de actuación diferente», *Cuenta con IGAE*, nº 7, 2003, pp. 37-38.

<sup>(8)</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario: Parte general*, 18ª edición, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 525.

terio de Hacienda se puede observar su estrecha vinculación con el intento de evitar los reiterados desfalcos y defraudaciones que se habían detectado en la gestión de los recursos públicos<sup>(9)</sup>. Como respuesta, la Administración decimonónica crea en 1870 un órgano que, al socaire de la llevanza de los registros contables, ejercerá la *intervención* de las operaciones que impliquen movimientos de fondos<sup>(10)</sup>. Posteriormente, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 consolida una función de

<sup>(9)</sup> En este sentido, los primeros Reglamentos orgánicos de la institución incidieron en la vocación de la IGAE como guardián de los caudales públicos, al declarar solemnemente que le corresponde «la honra de vigilar en primer término por la guarda y legítima inversión de todos los derechos e intereses públicos» (preámbulo del Decreto de 7 de septiembre de 1871), así como «la alta y noble misión de velar por la exacta aplicación de las leyes y por la guarda y legítima inversión de los caudales, de las rentas y de toda clase de pertenencias del país» (preámbulo del Decreto de 7 de enero de 1874). Véase GUTIÉRREZ ROBLES, A., *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1993.

<sup>(10)</sup> La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1870 ya empleaba la denominación de Intervención General de la Administración del Estado en varios artículos, si bien será el Decreto de 7 de enero de 1874 el que modificará definitivamente la denominación de Dirección General de la Contabilidad por la de Intervención General de la Administración del Estado, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Servidumbres del control de legalidad», *Primeras Jornadas sobre el control de la actividad financiera en la Administración Pública con motivo de la celebración del I Centenario de la Intervención General de la Administración del Estado (1874-1974)*, Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre, 1975, pp. 5-8.

fiscalización que se había ido pergeñando a finales del siglo anterior, con el fin de garantizar la legalidad de los actos financieros. Más tarde, el régimen republicano trata de cerrar el ciclo del control mediante la atribución a la IGAE de la potestad de *inspección* de la gestión de los fondos públicos. La retrocesión legislativa promovida tras la Guerra Civil rompe la plenitud de esta terna funcional que incluía la intervención, la fiscalización y la inspección, sin que las tentativas posteriores hayan logrado restituirla<sup>(11)</sup>.

En la actualidad, la IGAE se ha consolidado como una institución asimilada a los modelos de control interno latinos o continentales de segunda generación que ejerce un *control previo*, de naturaleza interventora y fiscalizadora, mediante la denominada función interventora; y un *control posterior*, basado sobre todo en la auditoría, a

través del control financiero permanente y la auditoría pública<sup>(12)</sup>.

Como ha señalado LAZO VITORIA, la finalidad primaria de este control interno es la de servir de «primer filtro para detectar posibles irregularidades o inobservancias al orden establecido», para posteriormente, en su caso, poner en marcha los subsiguientes mecanismos de garantías de control externo<sup>(13)</sup>. Para ello, se hace necesario un estatus institucional que le garantice un alto grado de autonomía frente a la Administración ejecutiva controlada, lo que puede afirmarse que se cumple adecuadamente en estos momentos pues ostenta el rango de Subsecretaría y tiene atribuidas las facultades *autoorganizativa* y funcional. Además, el *estatus personal* garantiza a los controladores internos la autonomía para decidir con objetividad e imparcialidad, pudiendo requerir la colaboración interna de los entes y órganos públicos, y externa de quienes se relacionan económicamente con la Administración<sup>(14)</sup>.

A pesar de ello, hay que resaltar la necesidad de ampliar

sus facultades con la atribución de dos capacidades claves para la investigación de las actividades fraudulentas, en sintonía con las que ostenta tradicionalmente la Administración tributaria o las que ha asumido recientemente el control financiero de las subvenciones. Tal es el caso del derecho al libre acceso a las dependencias públicas y de la atribución de la condición de autoridad, sin las que difícilmente pueden obtenerse pruebas fidedignas de defraudaciones con validez plena a efectos probatorios<sup>(15)</sup>.

En el aspecto material, el artículo 142 LGP recoge como objetivos del control las tareas clásicas de verificación de la buena gestión de las finanzas públicas desde la perspectiva jurídica y económica, es decir, el cumplimiento de la normativa, el adecuado registro y contabilización de las operaciones, la evaluación de la actividad y los procedimientos, y el cumplimiento de los objetivos asignados. Estas metas permiten detectar la comisión de hechos fraudulentos, pues un acto corrupto es un acto ilegal y generalmente ineficiente económicamente, pero presentan también limitaciones objetivas al no incidir en otros elementos, como la existencia de un beneficio irregular para el funcionario o la posible participación

(11) El primer borrador de la Ley General Presupuestaria de 1977 hacía una referencia en su exposición de motivos, que se mantendrá en el texto finalmente aprobado, a la necesidad de un control financiero que formara parte de «las inspecciones de carácter financiero y tributario» y un segundo borrador de Proyecto de Ley atribuyó decididamente el carácter de inspección financiera al control financiero incluido en los futuros artículos 17 y 18. Sin embargo, las observaciones de otros centros directivos del Departamento sobre la posible confusión de estas competencias con las potestades inspectoras tradicionales y las referencias expuestas en sede parlamentaria motivaron que la nueva ley recogiera en su articulado la creación del control financiero sin referencia alguna a su naturaleza inspectora, MANTERO SÁENZ, A., «Control financiero e inspección financiera», *Hacienda Pública Española*, nº 46, 1977, pp. 19-36 y 68-70.

(14) MÁÑEZ VINDEL, G., «El modelo de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal español: Características y fundamento», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 28-29.<sup>(12)</sup> URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., «La situación del control interno dentro de la Unión Europea: ¿Es necesaria una reforma del modelo español?», *Cuenta con IGAE*, nº 15, 2006, pp. 17-22.

(13) LAZO VITORIA, X., *El control interno del gasto público estatal: Un estudio desde el Derecho administrativo*, Tecnos, 2008, p. 40.

(15) FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., «Situación actual y perspectivas del control interno del gasto público (II): El control financiero», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 261, 2001, p. 816.

de terceros. Por ello, puede afirmarse que la verificación del fraude de las operaciones y la probidad de los funcionarios no es normativamente un objetivo prioritario del control interno financiero.

El primer paso para la realización funcional de estos objetivos conlleva el ejercicio previo de la clásica función interventora, la cual permite el reparo de los expedientes en supuestos especialmente perjudiciales para la integridad de las arcas públicas como, por ejemplo, las graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o que no se acredite suficientemente el derecho de su receptor, las deficiencias en comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios, o cuando la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero (artículo 154 LGP). En cambio, en la modalidad más extendida de fiscalización limitada de requisitos básicos, los reparos esenciales se reducen a extremos de carácter marcadamente jurídico-formal (crédito, competencia, autorización o fiscalización); si bien el diseño de los extremos adicionales determinados por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, se ha ido ampliando, conforme al mandato del artículo 152 LGP, a los requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transpa-

rencia en las actuaciones públicas (motivación, publicidad o recepción)<sup>(16)</sup>.

En cuanto al moderno control financiero, el mismo tiene como objetivo, como ha afirmado el recordado BLASCO LANG, verificar a *posteriori* y de forma continuada la regularidad de la gestión económico-financiera del ente controlado<sup>(17)</sup>. La finalidad prioritaria de este control es facilitar información a los responsables de la gestión y a todas las personas autorizadas de las posibles deficiencias detectadas y las mejoras que pueden adoptarse para su corrección. En este contexto, el control de las defraudaciones contra los intereses públicos se incluye dentro de los objetivos del control financiero permanente, pero sin que tenga una sustantividad propia o prioritaria<sup>(18)</sup>.

Por ello, en estos momentos, únicamente cabe encontrar una manifestación expresa de la función inspectora interna dirigida a la investigación de las prácticas defraudatorias, como son los denominados *informes especiales*, que permiten la investigación de los hechos que

(16) CAAMAÑO ALEGRE, J., «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda?: Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública», *Auditoría Pública*, nº 38, 2006, pp. 66-69.

(17) BLASCO LANG, J. J., «La nueva Ley General Presupuestaria», *Cuenta con IGAE*, nº 8, 2003, p. 29.

(18) PASCUAL GARCÍA, J., *Régimen jurídico del gasto público: Presupuesto, ejecución y control*, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2005, p. 831.





indiciariamente revelen la comisión de ilícitos penales, administrativos o contables. No obstante, su efectividad en la lucha contra la corrupción cuenta con la limitación de su carácter meramente auxiliar y reactivo, pues sólo se ponen en marcha cuando en las labores de control interno se han detectado signos evidentes de defraudación.

Más directa es la función de *auditoría forense* ejercida por la IGAE como órgano colaborador externo de la Justicia en los delitos económicos por mandato de su normativa orgánica. Así, auxilia a los Tribunales en las tareas de peritación, intervención y administración judicial, y asiste al Ministerio Fiscal mediante la Unidad de Apoyo creada en la Fiscalía Anticorrupción, que participa en registros domiciliarios y otras investigaciones judiciales<sup>(19)</sup>.

#### **4. EL ALCANCE DEL PAPEL DEL CONTROL EXTERNO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN**

En la *Declaración de Lima* de 1977, la INTOSAI no recogió una manifestación expresa acerca

<sup>(19)</sup> Sobre esta cuestión he tenido ocasión de pronunciarme monográficamente en FERNÁNDEZ AJENJO, J. A., «La Intervención General de la Administración del Estado como órgano colaborador de la Administración de Justicia», *Cuenta con IGAE*, nº 14, 2006; y FERNÁNDEZ AJENJO, J. A., *La Intervención General de la Administración del Estado y el deber de colaboración con la Justicia*, Ministerio de Economía y Hacienda: Centro de Publicaciones, Madrid, 2007.

del papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la lucha anti-fraude al no alcanzarse un consenso suficiente sobre esta cuestión<sup>(20)</sup>. Dos décadas después, en el XVI Congreso de la INTOSAI de 1998 se reiteró el debate, posicionándose mayoritariamente sus miembros en considerar que la lucha contra la corrupción no forma parte de las tareas principales de las EFS, pero que sus trabajos pueden advertir de la existencia de riesgos potenciales en esta materia. En todo caso, como punto de encuentro de ambas posturas, se adoptó la conclusión de que «las EFS deben ser independientes y contar con mandatos adecuados que les permitan contribuir con eficacia a la lucha contra el fraude y la corrupción».

Esta disparidad de criterios entre los expertos del control externo se ha trasladado a las posturas adoptadas por las distintas EFS sobre esta cuestión. Así, el Tribunal de Cuentas Europeo ha declarado que su misión no es investigar el fraude, sino prevenirlo y, ocasionalmente, detectarlo, pues no tiene ni competen-

cias, ni medios de carácter policial o criminal, por lo que en sus informes anuales de control del presupuesto comunitario las referencias al fraude se limitan a incidir en las deficiencias de la coordinación e información ejecutada por la Comisión y las debilidades de los controles desarrollados por las instituciones nacionales de control<sup>(21)</sup>. Por su parte, la U. S. Government Accountability Office (GAO) ha incluido entre sus finalidades expresamente la lucha contra el fraude con el fin de colaborar en esta tarea con otros organismos e instituciones nacionales e internacionales<sup>(22)</sup>.

En el Tribunal de Cuentas español, la realidad de los años 90 ha unido, como ha señalado VELARDE FUERTES, a la labor de apoyo y asesoramiento a las Cortes Generales, la preocupación por el problema de la corrupción<sup>(23)</sup>. Así, su actual Presidente NÚÑEZ PÉREZ ha afirmado que su labor fiscalizadora aporta indudables beneficios sociales,

pues «sanea, sin duda, el sistema político democrático, transparente la gestión, previene y lucha contra la corrupción en un mundo globalizado, fortalece la equidad y propicia la solidaridad»<sup>(24)</sup>. En todo caso, la postura institucional mayoritaria se decanta, como ha manifestado su expresidente NIETO DE ALBA, por la idea de que la lucha contra la corrupción no es responsabilidad directa del Tribunal, sino de las autoridades gubernativas y penales competentes, si bien puede apoyar la prevención y el castigo de las actividades defraudatorias de los intereses públicos en el ejercicio de sus competencias de salvaguarda de la debida aplicación de los fondos públicos mediante la identificación de los «riesgos morales ("moral hazard") favorecedores de conductas perversas que inciden negativamente en la asignación eficaz de los recursos y distorsionan las prioridades de las políticas públicas, el contraste de la efectividad de las políticas anti-fraude e, inclusive, la detección de casos concretos de corrupción»<sup>(25)</sup>.

En todo caso, siguiendo las citadas conclusiones del XVI Congreso de la INTOSAI, el principio de independencia es premisa básica para valorar el papel de las EFS en la lucha contra la corrupción. En este sentido, hay

<sup>(20)</sup> Las razones de la ausencia de la cuestión del fraude en la *Declaración de Lima de 1977* hay que buscarlas, por un lado, en la especial preocupación existente por reforzar las fiscalizaciones de eficacia, que precisan de una relación de plena confianza entre auditor y gestor, lo que resulta contrario al ejercicio de medidas asimiladas a la investigación policial o criminal; y, por otro, al conocimiento del modesto papel que desempeñaban de facto las EFS en la lucha anti-fraude, FRIEDMANN, B., y WEBER, H., «La lucha contra las irregularidades y el fraude: La contribución del Tribunal de Cuentas Europeo», *Auditoría Pública*, nº 10, 1997, p. 6.

<sup>(21)</sup> El Tratado de Ámsterdam de 1997 extendió las competencias del Tribunal de Cuentas Europeo a aspectos relativos a las irregularidades y los fraudes, pero con un carácter preventivo, para resaltar los riesgos que presentan los sistemas de gestión para su comisión y poner de manifiesto las conductas irregulares detectadas en su trabajo; pero «no tiene competencia específica ni medios apropiados para la detección y persecución de fraudes», LÁZARO CUENCA, J., «El Tribunal de Cuentas Europeo», *Cuenta con IGAE*, nº 14, 2006, pp. 54 y 57.

<sup>(22)</sup> JIMÉNEZ RIUS, P., *El control de los fondos públicos: Propuestas de mejora*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007, pp. 64-65.

<sup>(23)</sup> VELARDE FUERTES, J., «El control externo de los gastos públicos», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 45-47.

<sup>(24)</sup> NÚÑEZ PÉREZ, M., «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización», *Revista Española de Control Externo*, nº 12, 2002, p. 177.

<sup>(25)</sup> NIETO DE ALBA, U., «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales», *Revista Española de Control Externo*, nº 23, 2006, pp. 16-24.

## ✓ La mejora de la accountability pública debe conllevar la instauración de un modelo de auditoría única que asegure la coordinación de las auditorías del sector público ✓

que constatar que, tal y como ha estudiado JIMÉNEZ RIUS, el estatus institucional del Tribunal de Cuentas cumple todos los estándares requeridos internacionalmente para validar el grado de independencia de una Entidad Fiscalizadora Superior, como son su externalidad del Gobierno, su autonomía funcional y de organización interna, o las garantías de inamovilidad de sus miembros<sup>(26)</sup>. A pesar de todas estas garantías jurídico-formales, la preeminencia del Estado de partidos en las sociedades democráticas tiende, como ha denunciado GARCÍA DE ENTERRÍA, a debilitar la capacidad de las instituciones de control externo en la prevención de la corrupción<sup>(27)</sup>. Por ello, como ha puesto de manifiesto la doctrina, y en especial CLEMENTE DE ANTONIO, la independencia del Tribunal de Cuentas debe reforzarse en todos sus órdenes personales e institucionales<sup>(28)</sup>.

Desde el aspecto material, la Constitución de 1978 ha ampliado la tradición histórica de la

institución como supremo censor de las cuentas públicas al conjunto de la gestión económica del sector público, requiriéndole en su artículo 136 que remita a las Cortes Generales un informe anual «en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido»<sup>(29)</sup>. Esta nueva concepción coadyuva especialmente a la detección de actividades defraudatorias, aun en el caso de la omisión en la rendición de cuentas públicas, pero, a pesar de ello, como destaca ARNEDO ORBAÑANOS, la ausencia de hechos registrados y documentados dificulta de forma importante la capacidad del Tribunal de Cuentas para detectar los indicios de corrupción que pueden no tener reflejo en las cuentas<sup>(30)</sup>. En se-

gunda instancia, el Tribunal de Cuentas también ha encontrado limitada su capacidad para intervenir en áreas importantes relacionadas con la corrupción, como el urbanismo, por la ausencia de actos que impliquen una actividad económico-financiera; si bien, en los últimos ejercicios ha comenzado a realizar controles en esta área al considerar que el suelo, en cuanto que entre a formar parte del patrimonio municipal, es también un recurso público susceptible de proteger y fiscalizar<sup>(31)</sup>.

En todo caso, y sin entrar a valorar en este trabajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas para enjuiciar, desde su doble naturaleza funcional, los casos de corrupción que supongan la malversación de fondos públicos, cabe afirmar, siguiendo la clásica configuración realizada por MENDIZÁBAL ALLENDE en 1965, que si bien el fundamento de la institución se reconduce al principio general del Derecho de rendición de cuentas de quien administra bienes ajenos, a ello debe añadirse tres finalidades complementarias: (a) «guardián de los intereses de la colectividad», (b) «salvaguardia del administrador honesto», e (c) «instrumento insustituible para depurar la estructura y el funcionamiento de la Administración

<sup>(26)</sup> JIMÉNEZ RIUS, J., *ob. cit.*, 2007, pp. 549-558.

<sup>(27)</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Democracia, jueces y control de la Administración*, 5ª Edición, 2000, pp. 75-84.<sup>(28)</sup> CLEMENTE DE ANTONIO, F., «Reflexiones sobre la corrupción», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *Crónica 1998-1999*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 2000, pp. 57-59.

<sup>(28)</sup> CLEMENTE DE ANTONIO, F., «Reflexiones sobre la corrupción», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *Crónica 1998-1999*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 2000, pp. 57-59.

<sup>(29)</sup> RIVERO ORTEGA, R., *Administraciones públicas y derecho privado*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 297-304.

<sup>(30)</sup> ARNEDO ORBAÑANOS, M. A., «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: Posibilidades y limitaciones», *Revista Española de Control Externo*, nº 3, 1999, pp. 74-75 y 82-83.

<sup>(31)</sup> SÁNCHEZ LERMA, G. A., y CABEZA DEL SALVADOR, I., «Fiscalización externa de los convenios urbanísticos de las Administraciones Públicas con particularidad», *Revista Española de Control Externo*, nº 27, 2007, pp. 89-92 y 115-137.

pública de actuaciones ilegales, ineficacias y corruptelas»<sup>(32)</sup>.

## 5. LA RENOVACIÓN DEL PAPEL DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL FINANCIERO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

En estos momentos, las instituciones de control financiero están inmersas en el reto de renovar su *gobernanza* institucional con el fin de adaptarse a las nuevas exigencias sociales, al igual que el resto de organismos de las Administraciones Públicas. Es en este ámbito de reforma desde el que debe abordarse la cuestión de cuál ha de ser su rol en la lucha contra las defraudaciones de los recursos públicos.

La primera cuestión que debe plantearse es la *gobernabilidad* de estas instituciones, es decir, su inserción dentro de un sistema de gobierno apto para imponerse al resto de poderes sociales<sup>(33)</sup>. Las propuestas de reformas administrativas tratan de reforzar los incentivos y frenos institucionales mediante un conjunto de medidas, entre las que se pueden destacar, siguiendo a RIVERO ORTEGA, el control profesional de la descentralización,

<sup>(32)</sup> MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *Revista Española de Control Externo*, nº 3, 2001 [publicado originalmente en *Revista de Administración Pública*, nº 46, 1965], pp. 173-174 y 177-178.

<sup>(33)</sup> PRATS I CATALÀ, J., «Gobernabilidad democrática para el desarrollo humano: Marco conceptual y analítico», *Revista Instituciones y Desarrollo*, nº 10, 2001, pp. 103-148.

la meritocracia como principio de la carrera administrativa, la eficiencia y la tecnología como herramientas preventivas en la contratación pública, y la adaptación de los controles al nuevo escenario de la regulación económica<sup>(34)</sup>.

Si trasladamos esta búsqueda de un "mejor gobierno", es decir, de un sector gubernamental más capacitado que fortalezca su legitimación social, a la cuestión del papel institucional de la auditoría pública en la lucha anti-fraude hay que optar, como afirma CABEZA DEL SALVADOR, por que el auditor público sea sensible a las demandas sociales y lidere la lucha contra la corrupción que afecte al uso de los recursos públicos mediante la ampliación de sus funciones fiscalizadoras e investigadoras<sup>(35)</sup>.

Por lo tanto, debe producirse una renovación del principio de confianza hacia un sentido *relativo*, asimilándolo, como han destacado MENDIZÁBAL ALLENDE y MARTÍN SECO, a las responsabilidades exigidas a los administradores privados, de forma que se garantice al gestor diligente que ha rendido debidamente cuentas que no ha de pesar sobre él la presunción de

<sup>(34)</sup> RIVERO ORTEGA, R., «Reforma del Estado en América Latina: Las instituciones administrativas como clave del desarrollo», en FERRARO, A. (ed.), *En busca del buen gobierno: Nuevas perspectivas sobre política y gestión del Estado en América Latina*, Edicions Bellaterra, Barcelona, 2007, pp. 164-179.

<sup>(35)</sup> CABEZA DEL SALVADOR, I., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000, pp. 44 y 47-49.

culpabilidad del viejo principio de desconfianza *absoluta*. No obstante, de la misma forma, en caso contrario debe procederse a la investigación por las instituciones de control de las posibles deficiencias e irregularidades detectadas<sup>(36)</sup>.

Este planteamiento no pretende convertir a los auditores públicos en inspectores policiales, sino instar a que asuman entre sus funciones, además del examen de legalidad y la buena gestión, la inspección administrativa de la conservación de la hacienda pública para sus fines propios. Esta adopción de una actitud proactiva en el descubrimiento de las defraudaciones públicas reforzaría su legitimación social, para lo cual debe integrarse en las tareas del control financiero la investigación de las actividades ilegales e impropias, siguiendo el ejemplo de la GAO norteamericana, así como realizar un especial seguimiento de las Áreas de Alto Riesgo hasta que las deficiencias que ponen en peligro la seguridad de los recursos públicos sean corregidas<sup>(37)</sup>.

<sup>(36)</sup> MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, vol. I, pp. 77-81; y MARTÍN SECO, J. F., «Configuración jurídica de la Administración del Estado y su regulación económico-financiera», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *El marco jurídico-financiero del sector público: Perspectivas de reforma*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1986, pp. 13-14.

<sup>(37)</sup> JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 110-115.

El recto ejercicio de esta nueva misión hace necesario un reforzamiento de la independencia institucional, por lo que sería conveniente adoptar soluciones que, en consonancia con el planteamiento de refuerzo de la legitimación social, ya se han implementado en otras instituciones públicas. Así, por ejemplo, cabe proponer que se establezca un proceso de nombramiento público de los titulares de estos órganos de control, conforme a los planteamientos del Informe Nolan<sup>(38)</sup>, o la elaboración de un estatuto propio del personal auditor, como reclaman las asociaciones profesionales<sup>(39)</sup>.

El segundo escalón de esta reforma debe dirigirse hacia los nuevos principios de la *buena administración* que exigen a los gobernantes, como sostiene RODRÍGUEZ-ARANA, unas aptitudes y técnicas dirigidas a obtener el bienestar integral de la ciudadanía mediante una gestión pública democrática, legal, eficiente, de calidad y responsable<sup>(40)</sup>.

<sup>(38)</sup> ALBI IBÁÑEZ, E., «El control de eficiencia y eficacia en las actividades del sector público», en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Seminarios de Economía Pública*, <http://www.ief.es> [ref. 19 de mayo de 2005], 8 de noviembre, 2001, pp. 18-21.

<sup>(39)</sup> CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «Un estatuto para los funcionarios de los OCEX», *Auditoría Pública*, nº 8, 2003, pp. 58-61; y ARIAS RODRÍGUEZ, A., «Reseña de los VII Encuentros Técnicos de Órganos de Control Externo», *Partida Doble*, nº 130, 2002, p. 118.

<sup>(40)</sup> RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *El Buen Gobierno y la Buena Administración de Instituciones Públicas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pp. 9-121 y 177-180.

En el ámbito del control financiero, la *Declaración de Pamplona de los Presidentes de los Tribunales Autonómicos de Cuentas* de 16 de junio de 2006 ha definido la nueva orientación de los objetivos del control de las finanzas públicas, tratando, como señala JIMÉNEZ RIUS, de introducir "una conciencia pública de control" que contribuya a que los responsables públicos adopten las medidas necesarias para garantizar a los ciudadanos una gestión más transparente y eficaz de las cuentas públicas, aceptando tareas mucho más ambiciosas que el simple control jurídico y contable<sup>(41)</sup>. En este documento se definen *ex novo* objetivos de control como la *calidad*, dirigida a analizar de forma mucho más completa la gestión de la obra pública, el *urbanismo*, para examinar los riesgos de comportamientos irregulares en este sector, o la valoración del cuidado del *medio ambiente*. En este marco de extensión de la responsabilidad, la protección de los intereses financieros públicos mediante la lucha contra el fraude y la corrupción debe incluirse como un nuevo objetivo a alcanzar, más allá de la denuncia de las responsabilidades eventualmente detectadas en los trabajos de fiscalización.

Desde el aspecto institucional interno de las organizaciones de control, el logro de una "mejor administración" o mejor gestión de sus funciones en la investigación de las defraudaciones

<sup>(41)</sup> JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 35-42

públicas precisa de la especialización en lo que se ha denominado la auditoría forense, dirigida a colaborar con la Administración de Justicia<sup>(42)</sup>. Para ello, deben crearse, en línea con las recomendaciones de los artículos 5 y 6 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, unidades especializadas dotadas de personal experto en estas materias y medios específicos para investigarla, que tengan como función la realización de fiscalizaciones e inspecciones especiales dirigidas a la detección del fraude y la corrupción. Asimismo, estos órganos deberían asumir, en razón de su especialización, el ejercicio de las funciones periciales y de colaboración, a requerimiento de la Administración de Justicia, para el enjuiciamiento de delitos e infracciones de naturaleza económica. Con esta finalidad cabría adoptar dos soluciones igualmente válidas siguiendo el ejemplo comparado: bien la creación de una unidad específica dentro de su organización como la *Forensic Audits and Special Investigations* de la GAO norteamericana<sup>(43)</sup>, o bien la instauración de un órgano *ad hoc* como la Oficina Europea de Lucha Antifraude<sup>(44)</sup>.

<sup>(42)</sup> DAVIA, H. R., COGGINS, P. C., WIDEMAN, J. C., y KASTANTIN, J. T., *Management accountant's guide to fraud discovery and control*, John Wiley & Sons, Inc., Nueva York, 1992, pp. 56-106.<sup>(43)</sup> JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 87-89.

<sup>(43)</sup> JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 87-89.

<sup>(44)</sup> GARCÍA URETA, A., *La potestad inspectora en el Derecho comunitario: Fundamentos, sectores de actuación y límites*, Iustel, Madrid, 2008, pp. 305-306.

✓ Debe atribuirse a las instituciones de control las facultades investigadoras necesarias para descubrir la verdad material que se esconde detrás de los expedientes, para lo cual puede servir de referencia las capacidades asumidas por la OLAF y el Tribunal de Cuentas Europeo

De forma complementaria, se debe atribuir a estas instituciones las facultades investigadoras necesarias para descubrir la verdad material que se esconde detrás de los expedientes, para lo cual puede servir de referencia las capacidades asumidas por la OLAF y el Tribunal de Cuentas Europeo. Entre estas prerrogativas hay que destacar la *facultad de captación inmediata de la información* sobre los sujetos controlados mediante el libre acceso a las dependencias, los bienes, los procedimientos y el personal de las entidades sujetas a control, y la *facultad de captación mediata de la información de terceros* con trascendencia para sus actuaciones de control<sup>(45)</sup>.

El último baluarte hacia el que se dirige la *good governance* es el de la *accountability*, que implica, desde una perspectiva amplia, una búsqueda de la calidad de la interacción de los actores públicos entre sí y con los

actores sociales, mediante, como ha señalado el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea*, los principios de apertura, participación, responsabilidad, eficacia y coherencia<sup>(46)</sup>.

Desde el aspecto de la rendición de cuentas, la mejora de la *accountability* pública debe conllevar, como ya señaló BLASCO LANG, la instauración de un modelo de auditoría única que asegure la coordinación de las auditorías del sector público,

para evitar que el ejercicio atomizado y descoordinado de las facultades de control provoque «desinformación y disfunciones en la detección de riesgo e irregularidades»<sup>(47)</sup>. Este nuevo modelo debe seguir las líneas marcadas por la propuesta pionera de *Single Audit* de la GAO norteamericana en relación con el examen de subvenciones y los principios del Dictamen nº 2/2004 del Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas sobre el modelo de «auditoría única»<sup>(48)</sup>. Con esta medida de colaboración se trata de evitar, entre otros fines, que el solapamiento de controles desconectados entre sí pueda dar lugar a situaciones como la relativa a la gestión de las subvenciones agrícolas comunitarias, en donde se detectó que los fraudes

existentes habían sido parcialmente observados por diversos órganos de control, pero que ninguno tuvo la totalidad de la

<sup>(45)</sup> VERVAELE, J. A. E., «Regulación comunitaria y aplicación operacional de los poderes de investigación, obtención y utilización de pruebas en relación a la infracción de los intereses financieros de la Comunidad Europea», *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 52, 1998, pp. 329-339. La atribución de la facultad de captación de información de terceros únicamente se propone en relación al Tribunal de Cuentas, conforme a su Moción de 24 de febrero de 2011 sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas; puesto que la IGAE ya la tiene reconocida en el artículo 145 LGP.

<sup>(46)</sup> PORRAS NADALES, A., *Representación y Democracia avanzada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, pp. 110-114.

<sup>(47)</sup> BLASCO LANG, J. J., «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, nº 18, 2004, p. 178.

<sup>(48)</sup> PÉREZ PÉREZ, J. A., «Perspectivas para un modelo de auditoría única en España: Experiencias recientes», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 50, 2008, pp. 89-90; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J. M., *Técnicas de coordinación del control de la actividad económico-financiera en España: Propuesta para un modelo de auditoría pública única*, Asociación-Instituto Auditores Públicos de España, Barcelona, 2006, pp. 19-29.

información necesaria para denunciarlo<sup>(49)</sup>.

En cuanto a la mejora de la transparencia cabe proponer, en línea con las conclusiones del *XVI Congreso de la INTOSAI sobre la lucha contra la corrupción*, el establecimiento de una política de comunicación que mantenga una buena relación con los medios, establezca canales eficaces de divulgación pública de los informes de auditoría y otra información pertinente, y elabore informes oportunos, comprensibles y fácilmente utilizables por los destinatarios. El fin último, como ha advertido ROSE-ACKERMAN, es lograr la máxima claridad en los informes de forma que los ciudadanos puedan conocer fácilmente en qué casos los trabajos de control han detectado supuestos de defraudación<sup>(50)</sup>.

Para terminar, deben extenderse también las posibilidades de la participación social en la prevención y persecución de la corrupción, pues, como ha ressaltado el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea*, la mayor implicación de la sociedad civil, como medio para que los ciudadanos puedan expresar sus preocupaciones y prestar su apoyo a las personas víctimas de exclusiones y discriminaciones, precisa ofe-

<sup>(49)</sup> HUBER, B., «La lucha contra la corrupción desde una perspectiva supranacional», *Conferencia dictada durante las jornadas del Congreso de Alumnos de Derecho penal celebrado en el mes de marzo de 2002 en la Universidad de Salamanca*, Salamanca, 2002, pp. 4-6.

<sup>(50)</sup> ROSE-ACKERMAN, R., *La corrupción y los gobiernos: Causas, consecuencias y reformas*, Siglo Veintiuno de España Editores, Madrid, 2001, pp. XI-XII.

cerles «una vía estructurada para canalizar sus reacciones, críticas y protestas». En este sentido, en el *XVI Congreso de la INTOSAI* se recomendó el establecimiento de «un sistema para la recepción y procesamiento de denuncias públicas sobre las irregularidades observadas» por cualquiera de los medios que permitan las tecnologías de la información y la comunicación, tal y como han establecido organismos como el Banco Mundial, la GAO o la OLAF.

## 6. CONCLUSIÓN

Como conclusión, debe reiterarse que el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado son en estos momentos dos instituciones modernas, asimilables a sus homólogas extranjeras, que prestan un buen servicio para asegurar una gestión legal y eficiente de los recursos públicos. No obstante, sería conveniente que incrementaran su aportación a la gobernanza y la *accountability* pública mediante la asunción de la lucha contra la corrupción como una responsabilidad dotada de autonomía e identidad propia.

Con esta finalidad, se propone que el buen gobierno del control de las finanzas públicas adopte medidas relacionadas con el reforzamiento de su independencia, la renovación de sus objetivos, la ampliación de sus funciones inspectoras y forenses y de sus facultades investigadoras, la colaboración *interinstitucional* a través de los modelos de auditoría única, y la mejora de las políticas de comunicación y participación social. ✓