

Control, auditoría y fiscalización

Jorge Lozano Miralles

Profesor de Derecho Constitucional de la Universidad de Jaén

Relacionar los términos *fiscalización* y *control* no es un absurdo debido a su concepto polisémico, lo que permite utilizarlos como sinónimos ⁽¹⁾. Sin embargo, aún reconociendo que puede existir una identidad de conceptos, no debemos olvidar o desconocer que también pueden existir diferencias sustanciales entre ellos en función del sentido que atribuyamos a la palabra *control*.

Así por ejemplo, si al término *control* le atribuimos el significado de *garantía* (entendido como comprobación y sanción, en su caso) la fiscalización adquiere una notable fuerza expansiva, pues se estaría dejando al órgano de control una parcela de poder nada desdeñable hoy en día: el dominio sobre la actividad económica y financiera del sector público. Siguiendo esta línea de razonamiento Hans Schafer ⁽²⁾ ha

llegado a decir que los tribunales de cuentas constituyen un cuarto poder al lado de los tradicionales legislativo, ejecutivo y judicial.

Pero, si consideramos el *control* como un mero proceso de comprobación, la *fiscalización* (utilizada como sinónimo de control) pierde entidad como actividad susceptible de convertirse en un poder autónomo,

para ganarla como actividad auxiliar -pero no por ello menos importante- de la función de *garantía*.

Esto obliga a pronunciarnos, primero, sobre lo que entendemos por *control* y, a continuación, a distinguir entre *control parlamentario* y *fiscalización*. Terminaremos con la distinción entre *auditoría* y *fiscalización*.

Definición de control

Definir el *control* no es tarea sencilla debido a su pluralidad de manifestaciones. Rubio Llorente ⁽³⁾, en referencia al control parlamentario, señalaba que «no hay en rigor procedimientos parlamentarios de control, porque el control es simplemente una perspectiva desde la que puede analizarse toda la actuación parlamentaria, o una función que

Hay que distinguir entre control parlamentario y fiscalización, y entre auditoría y fiscalización

(1) El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (ed. 1984) define el control, entre otros sentidos, como fiscalización.

(2) «Control de la economía financiera pública» en Presupuesto y Gasto Público, nº 2, 1979.

(3) La forma del Poder, C.E.C., Madrid, 1993, págs. 241-257.

todo auténtico Parlamento desempeña mediante el ejercicio de su actividad». Desde esta premisa, Aragón Reyes ⁽⁴⁾ considera posible establecer un sentido unívoco al término *control*, independientemente de que el mismo posea una pluralidad de significados o de conceptos: «vehículo a través del cual se hacen efectivas las limitaciones del poder».

Este sentido unívoco (o general) del *control* también es perfectamente aplicable al concepto de *fiscalización*, pues como afirma García Morillo ⁽⁵⁾ «la sola existencia del control constituye objetivamente una influencia sobre la actividad del controlado: obviamente éste no actuará de forma idéntica si su actividad no experimenta ningún género de control que si, por el contrario, es consciente desde el principio de que aquello que ejecute -o deje de ejecutar debiendo hacerlo- será posteriormente controlado por un órgano o sujeto independiente». La mera existencia del *control* lleva aparejada la idea de la *limitación*.

Pero tal afirmación no es decir mucho, ya que la *limitación* sobre el poder público puede venir por otras vías, como a través de actos legislativos o financieros, lo que obliga a buscar un concepto jurídico más seguro del término *control*. Y es, precisamente, en esa búsqueda donde se producen las mayores diferencias doctrinales con las consecuencias antes apuntadas que ello conlleva.

Podemos reducir la polémica a dos posturas: una de ellas mantiene la tesis de la identificación del *control* con la garantía y, la otra, sin embargo, las separa.

La primera teoría se hace eco del significado que tradicionalmente se le ha dado al término *control* como un fenómeno complejo ⁽⁶⁾ integrado por dos elementos diferentes.

El primer elemento es el examen de si la actividad del sujeto controlado se ha ajustado a unos determinados parámetros o cánones y el segundo elemento es la adopción de medidas tendentes a impedir que el controlado continúe en la actividad disconforme con el parámetro si del examen se deduce que el sujeto controlado se ha desviado de los cánones establecidos. Eventualmente, un tercer elemento lo constituiría la aplicación de las correspondientes sanciones. Y es evidente

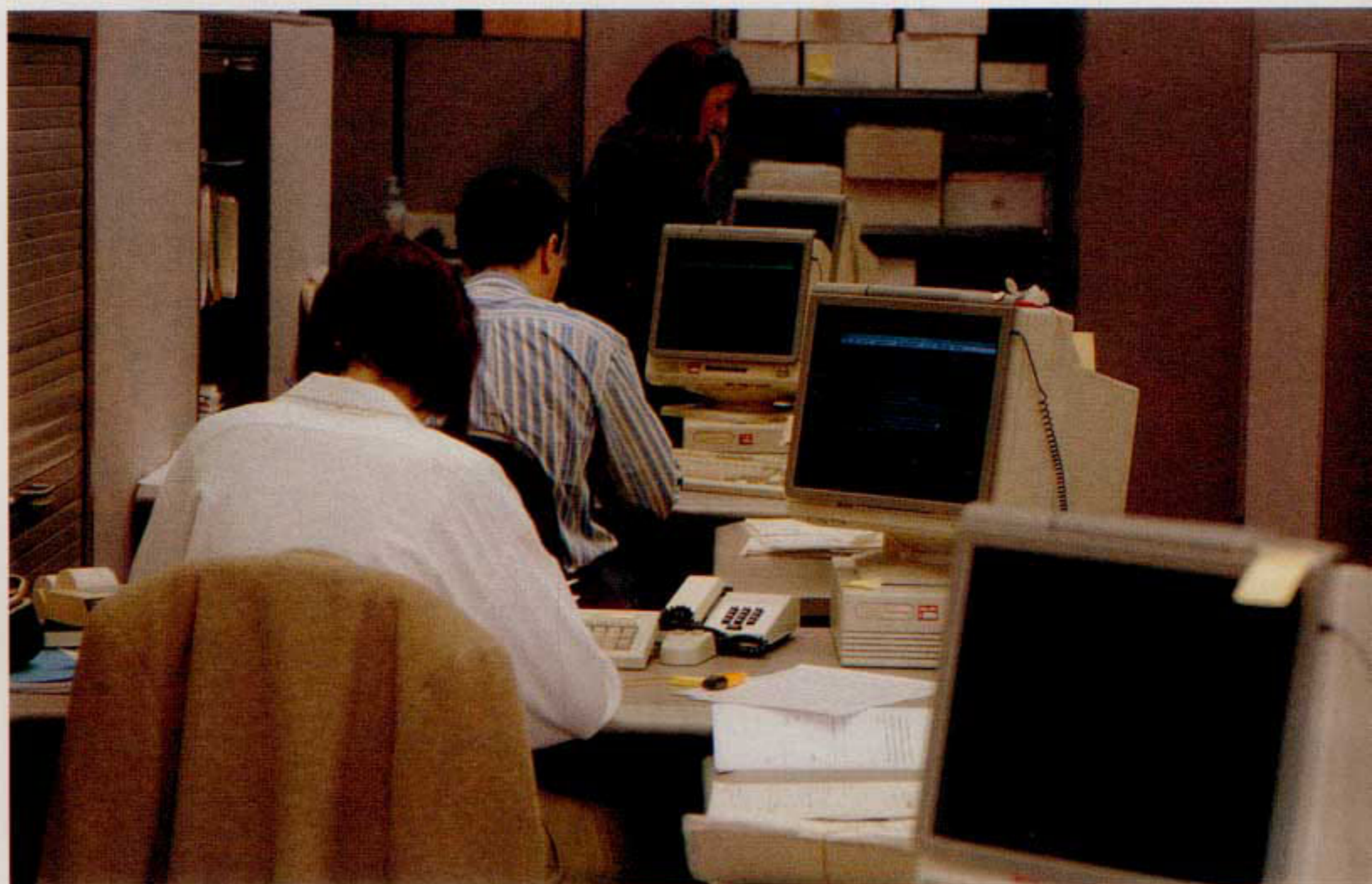
(6) La formulación más avanzada de una teoría del control ha sido realizada por la doctrina italiana. En relación con la tesis «tradicional» cfr. Giannini, Massimo Severo, «Recensione a Salvi», *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1958, y Galeotti, Serio, *Introduzione alla teoria dei controlli costituzionali*, Giuffrè ed., Milano, 1963. Entre los autores italianos contrarios a dicha tesis, cfr. Zanobini, Guido, *L'Amministrazione Locale*, Cedam, Padova, 1932, o Rescigno, Giuseppe Ugo, *Corso de Diritto Pubblico*, Zanichelli, Bologna, 1980.

que si el *control* no detecta anomalías o desviaciones del parámetro, termina con la aprobación de la actividad, y por lo tanto se reduciría al primero de los elementos mencionados. El *control* supone así una verificación de una conducta respecto de un parámetro, unido a la facultad de sancionarlo de acuerdo con unos medios establecidos en el ordenamiento jurídico ⁽⁷⁾.

Para los que defienden la segunda postura ⁽⁸⁾, sin embargo, el *control* se limita a la comprobación o al examen de una conducta de acuerdo con unos parámetros previamente establecidos. La sanción en caso de que el controlado se haya separado de dichos parámetros forma un elemento aparte, que se englobaría dentro del concepto de *responsabi-*

(7) Tesis mantenida por Aragón Reyes, M., op. cit. «La interpretación de la Constitución y el carácter objetivado del control jurisdiccional» y Santaolalla, «La función de control y la ciencia del Derecho constitucional», *Rev. de las Cortes Generales*, nº 12, 1987.

(8) Montero Gilbert y García Morillo *El control parlamentario*, Tecnos, Madrid, 1984.



(4) «La interpretación de la Constitución y el carácter objetivado del control jurisdiccional», *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 17, 1986, pág. 86 y 87.

(5) *El control parlamentario del Gobierno*, Congreso de los Diputados, Madrid, pág. 53.

lidad. Control y sanción sí que formarían elementos de un todo, la garantía. Es el concepto de *garantía*, y no el del *control*, el que lleva aparejada la sanción en caso de incumplimiento de las prescripciones marcadas previamente.

Los OCEX deben comprobar que la actividad del sujeto controlado se ajusta a unos determinados parámetros

La aceptación de una u otra teoría, relacionada con el término fiscalización, conduce a resultados muy distintos si la aplicamos a los órganos de control externo. Así, como ya hemos dicho, la noción del *control* como acto complejo (verificación más sanción) es la base de la teoría de Schafer⁽⁹⁾ de considerar a los tribunales de cuentas como titulares de un cuarto poder, el *controlador*, porque el *control* se configura como un todo: al Tribunal de Cuentas le corresponde examinar si la actividad presupuestaria y económica del sector público se ha ajustado a unos parámetros y, en su caso, adoptar las medidas de corrección necesarias.

(9) Op. cit. «Control de la economía financiera pública».

A nuestro juicio, la interpretación del término *control* como acto complejo, no puede ser aceptada por las siguientes razones:

- ▼ La imposición de una sanción requiere una previa verificación o comprobación, lo que implica que momentos están claramente diferenciados aunque conexos en el tiempo, ya que uno es previo al otro. Pero así como la palabra *control* la podemos referir o utilizar como sinónimo de examen, comprobación o verificación, la palabra *garantía* no puede serlo, ya que ésta requiere, siempre, lo que Giannini⁽¹⁰⁾ llama el *elemento conminatorio*. Que el concepto de *garantía* incluye ambos elementos -como mínimo-, es algo sobre lo que la doctrina no discute. Por ello, a nuestro entender, es más apropiado utilizar la palabra *control* en su significado intrínseco de adecuación a un parámetro y extrínseco como parte del concepto de *garantía*, aunque sólo sea por una mayor clarificación del lenguaje.
- ▼ Si admitimos la noción de *control* como comprensiva del elemento sancionador, tendríamos indudables dificultades para catalogar a los tribunales de cuentas y a los defensores del pueblo como órganos de control, pues ni unos ni otros suelen disponer de potestad para imponer medidas correctoras o sanciones. Y tampoco podríamos considerar al Senado como cámara de control ya que adolece de instrumentos sancionadores (la moción de censura se limita al Congreso de los Diputados).
- ▼ Aceptar la noción del *control* como comprensivo de sus consecuencias nos lleva ineludible-

(10) Op. cit. «Recensione a Salvi», pág. 374.

mente a aceptar la existencia de un poder autónomo junto con los tres clásicos: el controlador. Tesis que referida a los órganos de control externo debe ser rechazada, pues supondría desvincular del Parlamento la función presupuestaria en su doble ámbito de aprobación del gasto y de los ingresos, así como del control sobre el mismo, lo que no es preciso insistir, supondría una alteración de todo el sistema democrático parlamentario.

- ▼ El Tribunal Constitucional en su sentencia 187/88, sobre la Ley de la Sindicatura de Comptes de Catalunya, dice que la «*actividad fiscalizadora... se reduce... a la elaboración de un informe o memoria, y es a los propios órganos competentes -Parlamento o Corporaciones Locales- a quienes corresponde entender de las propuestas en ellos contenidas*». De ello se deduce que el Tribunal



Constitucional entiende la fiscalización como una actividad de comprobación de la adecuación de la actuación del sujeto fiscalizado al parámetro previamente establecido (*control*), correspondiendo la adopción de las medidas necesarias a otro órgano (*garantía*).

En conclusión, si queremos asimilar o emplear indistintamente los términos *control* y *fiscalización* lo podemos hacer, pero sólo entendiendo el control como: una actividad de comprobación de la actuación del sujeto fiscalizado y de verificación de su adecuación a unos parámetros previamente establecidos. Es indudable que el resultado de la comprobación y de la verificación es susceptible de producir unas consecuencias, entre ellas la imposición de sanciones o la exigencia de responsabilidades, pero estas consecuencias forman parte de otro elemento que no es el *control* o la

fiscalización y, por lo tanto, no son atribuibles a los OCEX. Estos se limitan a verificar, a comprobar que la actividad del sujeto controlado se adecúa a los parámetros que deben informarla. Es sólo y exclusivamente esta acepción del término *control*, la que nos permite identificarla con la palabra *fiscalización*.

Distinción entre control y fiscalización

Admitida la anterior conclusión, se hace necesario indagar un poco más en el significado de la palabra *fiscalización*, ya que requiere alguna matización en relación con su identificación con la palabra *control*.

A nuestro juicio el sentido estricto del término *fiscalización* es el de ser un instrumento adicional al servicio de ese control más amplio que es el parlamentario. La entidad fiscalizadora superior fiscaliza, pero quien controla es el Parlamento. Gráficamente la distinción podría hacerse utilizando círculos concéntricos, donde la fiscalización de la entidad fiscalizadora superior sería el más pequeño, y el control del Parlamento el más grande. En otras palabras, la fiscalización se transforma en un instrumento o mecanismo para el control parlamentario.

La aprobación de los informes de fiscalización y las consideraciones que de los mismos se deduzcan corresponde hacerlas al Parlamento. La fiscalización es el instrumento (entre otros) del control parlamentario, pero bien entendido que de ese control no surgen o dimanen consecuencias jurídicas (no se imponen multas a la Administración, no se expedientan a los funcionarios negligentes, no se bloquean los Presupuestos Generales, etc.). El control

La entidad fiscalizadora superior fiscaliza, pero quién controla es el Parlamento

parlamentario se limita a la emisión de un segundo juicio en base a la fiscalización realizada por la entidad fiscalizadora superior.

La fiscalización llevada a cabo por los órganos de control externo, al igual que el control parlamentario, requiere de tres elementos: tener una norma o principio a la que adecuar la actividad controlada (parámetro), la existencia de una actividad, y la comparación entre la actividad y el parámetro, de la que nace un juicio, un criterio o una opinión. Sin embargo, estos elementos son aplicados de manera radicalmente diferente por uno u otro ente:

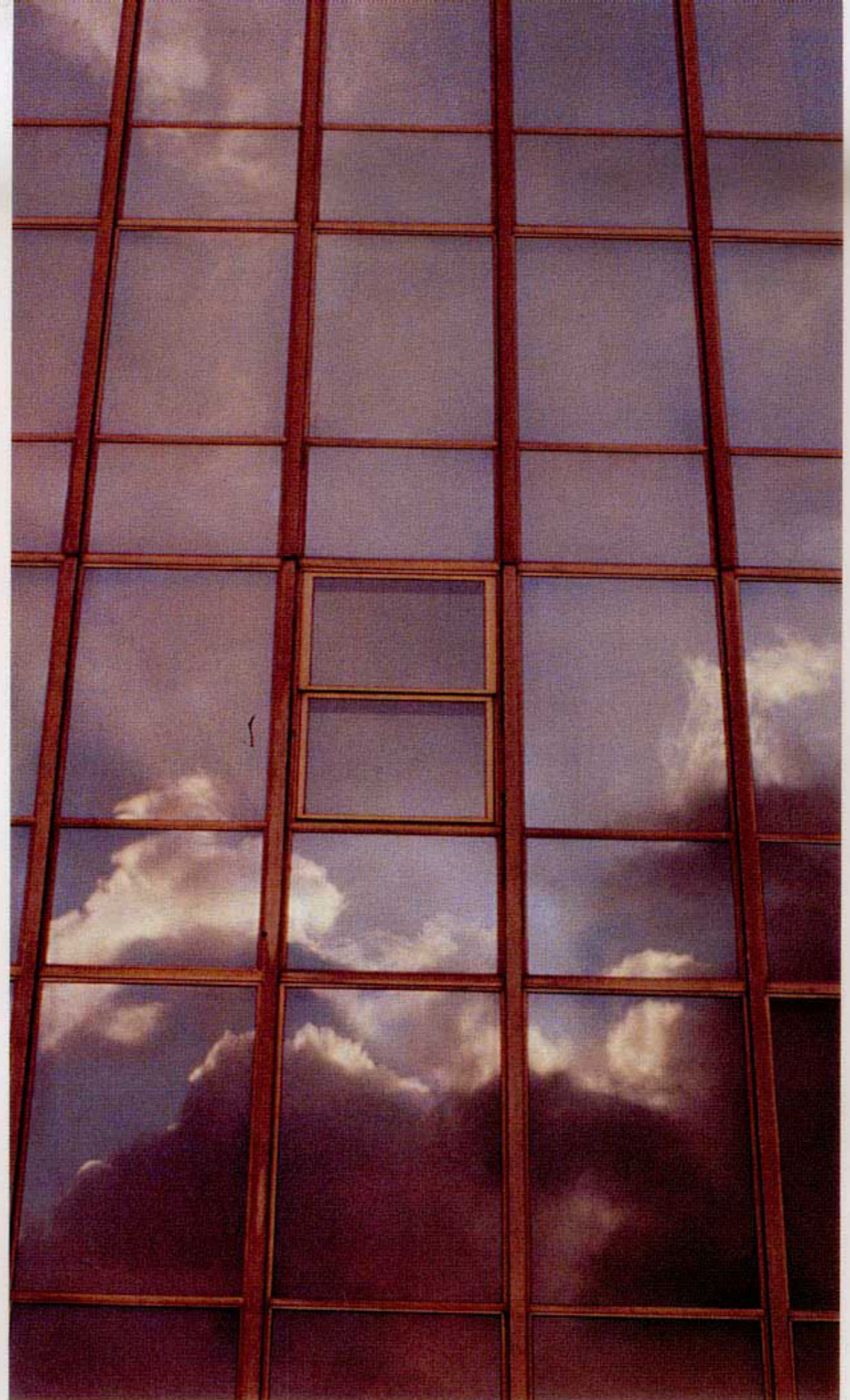
- El parámetro utilizado por el Parlamento y los tribunales de cuentas no es el mismo, es decir, no tiene que ser coincidente. Los órganos de control externo utilizan parámetros establecidos por el ordenamiento jurídico, por sus propias normas institucionales, mientras que el Parlamento, además de poder utilizar dichos criterios -legalidad, eficacia, eficiencia o economía- utilizará otros, entre los que destaca el programa político del Gobierno.



***La fiscalización
es una
herramienta de
trabajo del
control
parlamentario***

- En relación con la actividad, también hay una diferenciación, pues el Parlamento podrá tener en cuenta actividades no realizadas sobre las que no cabe fiscalización por parte del órgano de control externo. Es decir, la inactividad puede ser objeto de control parlamentario, pero no materia de verificación por parte de la entidad fiscalizadora superior.
- Finalmente, en relación con el juicio a emitir, donde también se producen diferencias notables, en un caso será técnico, y en el otro será, principalmente, de oportunidad.

Las anteriores matizaciones nos sugieren otra más: la *fiscalización* tiene una naturaleza eminentemente técnica (suministrar los elementos de juicio necesarios y substancialmente técnicos) frente al *control* parlamentario que tiene una naturaleza eminentemente política (emisión de un juicio en base a la fiscalización). El propio Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, al citar a la *fiscalización* dentro del *control* ⁽¹¹⁾ y no viceversa ⁽¹²⁾, está confirmando que este último es un concepto más amplio que la primera.



***Fiscalización
y auditoría***

La doctrina ⁽¹³⁾ afirma que los términos *fiscalización* y *auditoría* son sinónimos, o lo que es lo mismo, cuando se audita se fiscaliza y cuando se fiscaliza se utilizan técnicas de auditoría. Esta asimilación podría estar relativamente clara hasta la promulgación de la Ley de Funcio-

namiento del Tribunal de Cuentas, que introduce, aunque parcamente, la posibilidad de «utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida» (art. 27.3).

La dicción de la Ley es clara: habilita al Tribunal, pero no le obliga, a utilizar técnicas de auditoría; y, en

(11) «Control. (Del francés *contrôle*) m. Comprobación, inspección, fiscalización, intervención».

(12) «Fiscalizar. Tr. Criticar y traer a juicio las acciones y obras de otro.»

(13) Cfr., entre otros, URIAS VALIENTE, J., «Auditoría y fiscalización en el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a las sociedades estatales», pág. 447, o MARTIN OAR, L., «Los objetivos de la Empresa Pública y la auditoría de gestión», pág. 483, ambos en la obra colectiva *Seminarios 1984. Tribunal de Cuentas*, Madrid, 1985.

La auditoría es un instrumento al servicio de la función fiscalizadora

segundo lugar, condiciona dicha elección a la idoneidad de la misma para llevar a cabo la fiscalización. Se aprecia así que no existe identidad conceptual entre los términos *fiscalización* y *auditoría* y que se trata de dos conceptos distintos ⁽¹⁴⁾.

Entendemos que la solución pasa por considerar a la *auditoría* como el mecanismo a través del cual se realiza la función fiscalizadora, lo que obviamente no significa que sea el único, pues el control de legalidad no se lleva a cabo con los mismos medios que el control de eficacia o de economía. La posibilidad del uso de técnicas de auditoría no está expresamente previsto, pero tampoco prohibido, por lo cual está claro que no existen razones para negar su admisibilidad como herramienta al servicio de la función fiscalizadora. Por otra parte, las referencias que existen en las leyes reguladoras de los OCEX al Cuerpo de Auditores y a la posibilidad de contratación de economistas-audidores nos tiene que llevar a la conclusión lógica de que los mismos desempeñan tareas de auditoría, independientemente de que puedan desarrollar otras.

La escasa, por no decir nula, mención a la palabra *auditoría* en las leyes reguladoras de los órganos de control externo (recuérdese que en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas no se menciona y que en su Ley de Funcionamiento sólo se hace una vez) está motivada, posiblemente, por la distinción que en el lenguaje común y científico se realiza en función del ente o de la persona controlada. Así, cuando se tienen que controlar las cuentas y la gestión de una sociedad mercantil, se habla de *auditar* ⁽¹⁵⁾; mientras que cuando se trata de realizar la misma operación con un ente público se habla de *fiscalizar* ⁽¹⁶⁾. Esta distinción se apoyaría también por el diferente contenido y la finalidad de la fiscalización del sector público y de la auditoría de las empresas privadas. De hecho, una diferencia importante entre la fiscalización pública y la privada la marca el control de legalidad, mucho más estricto en el sector público que en el privado, donde se limita a la verificación de la adecuación de los estados financieros a las normas o planes contables ⁽¹⁷⁾. El control de la eficacia, economía y eficiencia tampoco pueden ser iguales, pues la finalidad del Estado social es diferente que la de la economía privada, cuyos parámetros se rigen fundamentalmente por la cuenta de resultados y no por los servicios prestados o la calidad de los mismos.

(15) Prueba de ello es que la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no hace referencia al sector público, sino tan sólo a la empresa, y así se dice en el primer párrafo de su Exposición de Motivos: «La exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económica de la empresa...»; o el art. 40º del Código de Comercio «todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa»; o el 203 de la Ley de Sociedades Anónimas que obliga a que las cuentas anuales y el informe de gestión -de las S.A.- sean revisados por auditores de cuentas o el 204º.1 «Las personas que deben ejercer la auditoría de las cuentas serán nombradas por la Junta General antes de que finalice el ejercicio a auditar...».

(16) La Constitución (art. 136) y todas las Leyes reguladoras de OCEX (excepto la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Valencia, que habla de control) hacen referencia en su artículo primero a la fiscalización y ninguna a la auditoría del sector público autonómico.

(17) Al respecto es muy ilustrativa la Ponencia de Pont Mestre, M., «Auditoría», publicada en la obra colectiva *Control del Sector Público*, I.E.F., Madrid, 1981, en donde tras una disertación sobre el concepto de auditoría, auditores y forma de llevarla a cabo, llega a la distinción entre auditoría pública y privada, insistiendo en la necesidad de una aproximación entre ambas, ya que la primera tiende a «verificar la bondad de las anotaciones contables y su correspondencia con los soportes documentales, y éstos con la Ley» -es decir, control de legalidad- mientras que la segunda «debe poner en evidencia defectos, fallos, errores, inutilidades, etc. ...» (pág. 823).

Como conclusión, podríamos afirmar que:

1- La fiscalización es el término que se utiliza en el control del sector público, dejando el de auditoría para el sector privado, y sin que ello signifique, ni mucho menos, que los tribunales de cuentas no puedan o deban utilizar las técnicas de auditoría para llevar a cabo su cometido fiscalizador;

2- Si no se utiliza como sinónimo, la auditoría es un instrumento más al servicio de la función fiscalizadora. ■

(14) García Vazquez, J., «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y los procedimientos de auditoría» en *Seminarios 1984, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1985*, pág. 462.