

El nuevo Sistema de Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas

1. INTRODUCCIÓN

Hoy día ningún profesional es ajeno al período de cambio en el que se encuentra inmersa la Unión Europea (UE): la entrada de 10 nuevos estados miembros, la reforma de la Política Agrícola Común (PAC), los nuevos acuerdos para el reparto de Fondos Estructurales, el proyecto de reforma del nuevo Estatuto de Personal de las instituciones europeas, la creación de nuevas Agencias Europeas, etc., son temas candentes en los que las noticias se suceden a un ritmo frenético, sin pausa.

Desde el punto de vista contable y del control interno, la situación no es muy diferente. El proceso de “modernización” de la contabilidad en el que se halla inmersa la Comisión Europea para su adaptación a la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y la reorganización del sistema de control interno suponen cambios profundos en los que el conocimiento y, en algunos casos, interpretación del contenido del nuevo Reglamento Financiero¹ (RF) va a jugar un papel determinante.



¹Reglamento (CE, Euratom) n° 1605/2002 del Consejo de 25 de junio 2002 sobre el reglamento financiero aplicable al presupuesto general de la Comunidades Europeas (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas* L 248, de 16 de septiembre 2002).

Dada la extensión de los cambios y la diversidad de temas a tratar, se hace necesario acotar nuestro trabajo. En este sentido, un tema sobresale y nos preocupa con respecto a los demás por sus repercusiones a todos los niveles: el nuevo concepto de control interno. Asimismo, y dentro del entramado de organismos y presupuestos que integran el presupuesto general de las Comunidades Europeas, consideramos oportuno centrarnos en unos entes que se encuentran en continuo crecimiento y expansión: los denominados Organismos Descentralizados (ODs).

A lo largo del año 2003, los ODs se han visto obligados a adaptar sus estructuras organizativas a los requerimientos de control interno establecidos en la nueva normativa comunitaria. Este proceso de adaptación es un proceso lento, aún hoy día inacabado, por lo que en las próximas líneas pretendemos analizar las implicaciones de este nuevo sistema de control interno definido por el nuevo RF y la problemática específica de su implantación.

2. DELIMITACIÓN DEL CAMPO DE ACTUACIÓN: LOS ODS VS. LAS AGENCIAS EUROPEAS

A pesar de que la creación de ODs no es algo nuevo, pues los primeros datan de los años 70, en los últimos años hemos visto proliferar este tipo de organismos en respuesta a un deseo de descentralización geográfica de la gestión y a la necesidad de hacer frente a nuevas tareas de naturaleza técnica y/o científica.

El primer problema que nos encontramos surge al intentar delimitar los conceptos de “organismo descentralizado” y “agencia”. El primero es utilizado en los diferentes Informes Anuales del Tribunal de Cuentas Europeo (TCEUR) y, al no existir una definición clara del mismo, no resulta fácil delimitar el alcance del término. A la vista de la relación de ODs facilitada en los citados informes podemos concluir la existencia de dos tipos o categorías diferentes: los organismos del artículo 185.1 del nuevo RF y los organismos asimilados o “autofinanciados”.

2.1. Los organismos del artículo 185.1 del nuevo RF y los organismos “asimilados”

El artículo 185 del nuevo RF se refiere a “organismos” que, habiendo sido creados por las Comunidades:

- a) Tienen personalidad jurídica propia.
- b) Están total o parcialmente subvencionados con cargo al presupuesto de la UE.
- c) La aprobación de la gestión de la ejecución presupuestaria corresponde al Parlamento Europeo. Además, en base a los estatutos o normas reguladoras propias de cada uno de ellos, a estas tres características comunes cabría añadir otras dos:
- d) La gestión de los mismos está a cargo de un Director o Presidente que es nombrado por un Consejo de Administración formado, al menos, por representantes de los estados miembros y de la Comisión Europea.
- e) El control externo de legalidad, regularidad y buena gestión financiera corresponde al TCEUR.

Frente a ellos nos encontramos otra serie de organismos “asimilados” cuya diferencia fundamental es que gozan de independencia financiera respecto al presupuesto comunitario, es decir, no reciben ningún tipo de subvención para financiar su presupuesto de gastos y se autofinancian a través de los ingresos que ellos mismos generan y recaudan. Una segunda diferencia se encuentra en que la aprobación de la gestión de la ejecución presupuestaria corresponde a su Consejo de Administración (OCVV) o a su Comité Presupuestario (OAMI).

Las similitudes recaen en la estructura de su Consejo de Administración, en la obligación de someterse al control del TCEUR y en la exigencia recogida en sus reglamentos constitutivos de asimilar y hacer compatible, en la medida de lo posible, sus normas de carácter financiero con las establecidas para los organismos no autofinanciados. Esta exigencia, junto a la obligación de que su normativa financiera cuente con el dictamen favorable previo de la Comisión Europea y del TCEUR implica que, en la práctica, sus reglamentos financieros y, por tanto, las normas en materia de contabilidad y control, sean coincidentes.



2.2. Las Agencias europeas

El término “Agencia” es utilizado en los diferentes documentos elaborados por la Comisión Europea. Así, en el Libro Blanco² se hace referencia a la necesidad de recurrir a las “agencias de regulación” para un mejor ejercicio de la función ejecutiva. En un documento posterior³, las agencias europeas se clasifican en dos grandes grupos: las de ejecución y las de regulación.

Las primeras, las agencias de ejecución, tienen a su cargo únicamente tareas relacionadas con la gestión y la puesta en marcha de programas de financiación comunitarios bajo un control estricto de la Comisión Europea; las segundas, las agencias de regulación, tendrían una función más significativa y hasta cierto punto más autónoma al participar de manera más activa en el ejercicio de la función ejecutiva y realizar actuaciones que contribuyen a regular un sector determinado.

El problema de esta clasificación es evidente: no resulta fácil delimitar cuáles son las agencias de ejecución y cuáles las de regulación. En muchos casos, e incluso a lo largo del tiempo, la diferenciación entre ambas se muestra complicada. Asimismo, y como la propia Comisión indica⁴ “es importante subrayar que un cierto número de agencias existentes en la Unión no respon-

den a ninguno de los dos tipos de agencias citados anteriormente”.

Con carácter general, y en función de las actividades desarrolladas, podemos dividir las Agencias en cuatro subgrupos⁵:

- Agencias que facilitan el funcionamiento del mercado interior. Se identifican con agencias “reguladoras” y prestan servicios a sectores industriales, lo que les permite obtener ingresos y garantizar así sus propios recursos.
- Observatorios. Son agencias que tienen los mismos objetivos, que ejercen en distintas esferas de actividad. Su principal cometido consiste en recopilar y difundir información gracias a una red de socios que han de crear y gestionar diariamente.
- Agencias que aspiran a promover el diálogo social a escala europea. La característica fundamental de las mismas es que están compuesta por un Consejo de Administración cuatripartito compuesto por representantes de los sindicatos, de los empresarios, de los Estados Miembros y de la Comisión.
- Agencias que ejecutan programas y trabajos para la Unión Europea en sus respectivos ámbitos de competencia. Son las denominadas agencias “ejecutivas”.

² Documento de la Comisión Europea (COM) número 428 de 25 de julio del 2001.

³ Documento de la Comisión Europea (COM) número 718 de 11 de diciembre del 2002 sobre las agencias europeas de regulación.

⁴ Idem, pág. 4.

⁵ Página web de las Agencias de la Unión Europea : www.europa.eu.int/agencies/activities.

En el Cuadro 1 mostramos la denominación y clasificación de los ODs en base a los dos criterios expuestos con anterioridad: el tipo de actividad que desarrollan y las características de su financiación.

refieren a los organismos comunitarios contemplados en el artículo 185 del nuevo RF así como a los organismos comunitarios “asimilados” o autofinanciados.

Asimismo, y a nivel individual, llama la atención la

CUADRO 1. DENOMINACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS ODs

NOMBRE DEL OD (s)	CLASIFICACIÓN	
	con fondos de su designación	con fondos de su actividad
Centros Europeos para el Desarrollo de la Tecnología Industrial (ETECI)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
LABORATORIOS EUROPEOS PARA EL ESTUDIO DE LAS CONDICIONES DE TRABAJO Y DE LA SALUD (LESTEL)	Financiados con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Agencia Europea para el Medio Ambiente (EMEA)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Laboratorios Europeos de Referencia (ELRL)	Financiados con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Agencia Europea para la Evaluación de Medicamentos (EMA)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Observatorio Europeo de la Drogas y las Dependencias (ODD)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Centros de Documentación del Mercado Interior (CDMI)	Autofinanciados.	Financian el código central
Agencia Europea para la Seguridad y la Salud en el Trabajo (OSHA)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Centros Europeos de Investigación Agraria (CEIA)	Autofinanciados.	Financian el código central
Labor de Estudios de los Órganos de la Unión Europea (LEO)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Observatorio Europeo del Comercio y la Sostenibilidad (OCS)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Agencia Europea de Investigación (AEI)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
LABORATORIOS EUROPEOS DE REFERENCIA PARA LA SALUD (LELRS)	Financiados con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Agencia Europea de Seguridad Alimentaria (EFSA)	Financiados, con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
Centros Europeos de Seguridad Alimentaria (CESA)	Financiados con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central
CEIA	Financiados con cargo al presupuesto de la UE	Financian el código central

Para más información ver tabla

del Anexo 1 del Informe de Auditoría de los ODs, en el Anexo 1 del Informe de Auditoría de los ODs.

2.3. Unificación de criterios de denominación

Desde nuestro punto de vista, el término “Agencia” es el utilizado por la Comisión Europea para referirse a los organismos del artículo 185 del nuevo RF; es decir, el término “Agencia” utilizado por la Comisión Europea en diferentes documentos y el término “organismo descentralizado” utilizado por el TCEUR en sus Informes Anuales, son dos conceptos equivalentes⁶ y se

falta de unanimidad a la hora de designar a estos organismos. Los términos utilizados parecen no responder a ningún patrón preestablecido y la denominación de Agencia, Oficina, Observatorio, Fundación o Centro es utilizada de una manera arbitraria o, al menos, no justificada. En el Cuadro 2 presentamos una relación junto con su norma creadora y un resumen indicativo del objeto de su actividad.

⁶La sola excepción la constituye la Agencia de Aprovisionamiento de Euratom.

Tabla 4. Evolución de las sedes de las AE.

Nombre del AE	Categoría de sede	Reglamento institutivo	Objeto de la sede
EFSA	Alimentación y Salud	Reglamento nº 1831/2003, del Consejo, de 22 de octubre, por el que se instituye la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y de Alimentos (EFSA), y se modifica el Reglamento nº 1831/2003, de 22 de octubre, de dicho Consejo.	Reservado a estos fines, la promoción y el desarrollo de la forma más eficaz y de la máxima transparencia.
EMA	Medicamentos	Reglamento nº 726/2004, del Consejo, de 29 de abril, modificado por los Reglamentos nº 744/2004 y 745/2004 de dicho Consejo.	Reservado al desarrollo de la misión de los medicamentos de toda la Unión.
ENFSO	Cooperación judicial	Reglamento nº 853/2003, del Consejo, de 18 de octubre, instituido por el Reglamento nº 853/2003 de dicho Consejo.	Destinada a la Unión y sus Estados Miembros la cooperación a nivel europeo que se permita, tanto la actividad, en común, para mejorar el nivel de justicia, la resolución de los casos en común y la mejor información en materia de seguridad.
EPSC	Política	Reglamento nº 1753/2003, del Consejo, de 22 de octubre, instituido por los Reglamentos nº 1753/2003 de dicho Consejo y nº 1754/2003 de dicho Consejo.	Contribuir al desarrollo de formas de formación profesional en determinadas áreas de la Unión y en el ámbito y en determinados sectores industriales de la Unión Europea y Europea.
ERCA	Industria y Comercio Exterior	Reglamento nº 1709/2003, del Consejo, de 22 de octubre.	Facilitar los mejores resultados posibles y permitir su disponibilidad por los miembros comerciales de los Estados Miembros, con el fin de reunir y seguir en común los resultados de esfuerzos comunes y coordinados.
ESAF	Finanzas	Reglamento nº 1781/2003, del Consejo, de 22 de octubre, modificado por el Reglamento nº 1781/2003 de dicho Consejo.	Asistir a la Unión y a sus Estados Miembros internacionales a nivel europeo sobre las finanzas y los instrumentos y sus actividades.
ENICAR	Mercado Interior y Pesca	Reglamento nº 1700/2003, del Consejo, de 22 de octubre, instituido por el Reglamento nº 1700/2003 de dicho Consejo, con el fin de establecer los mecanismos de actuación.	Facilitar la armonización de los Estados de membresía, en materia de pesca y de comercio, que permita hacer frente a los retos que plantea el sector, en particular.
MEETCOM	Medio Ambiente y Pesca	Reglamento nº 1702/2003, del Consejo, de 22 de octubre, instituido por el Reglamento nº 1702/2003 de dicho Consejo.	Facilitar a los operadores comerciales, a los Estados miembros y a los Estados interesados la información sobre, respecto y respecto de actividades en relación con la conservación y gestión de los recursos.
ESR	Regulación	Reglamento nº 1724/2003, del Consejo, de 22 de octubre, modificado por el Reglamento nº 1724/2003 de dicho Consejo.	Reservado especialmente a la preparación técnica de regulaciones europeas.
EPSC	Cooperación judicial y Comercio	Reglamento nº 1753/2003, del Consejo, de 22 de octubre, instituido por el Reglamento nº 1753/2003 de dicho Consejo.	Permitir los cambios de legislación técnica para el funcionamiento de los instrumentos creados por el Consejo, así como a los Estados miembros, y asuntos de la Unión.
ENIC	Política	Reglamento nº 1754/2003, del Consejo, de 22 de octubre.	Reservado y asuntos internacionales de la Unión y la coordinación y sus actividades en la Unión.
EFSA	Alimentación y Salud	Reglamento nº 1831/2003, del Consejo, de 22 de octubre, que instituye la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y de Alimentos (EFSA) con un objeto a la Unión para la máxima transparencia, y como la Comisión Política de Seguridad y la Política Nacional de Seguridad de Alimentos.	Responsable y permitir en materia de los programas de la Comisión para la coordinación de la Unión y el trabajo de los Estados.
ENFSO	Cooperación judicial	Reglamento nº 853/2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre.	Reservado un nivel elevado de coordinación de la Unión en sus programas y en sus actividades de los Estados miembros en relación con los asuntos.
AL-EPSC	Industria y Comercio Exterior	Reglamento nº 1709/2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre.	Contribuir al desarrollo de formas de formación profesional en determinadas áreas de la Unión y en el ámbito y en determinados sectores industriales de la Unión Europea y Europea.
EPSC	Política	Reglamento nº 1753/2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre.	Facilitar y mejorar un nivel elevado y eficiente de la Unión en la Unión.
ESAF	Finanzas	Reglamento nº 1781/2003, del Consejo.	Reservado y mejorar la coordinación y cooperación en el marco de la Unión Europea, y especialmente, con el fin de permitir la mejor información de los Estados de la Unión Europea.

(*) En la reunión de Jefes de Estado y de Gobierno que tuvo lugar en Bruselas el 13 de diciembre del 2003 se acordó:

- Fijar la sede definitiva de las siguientes Agencias cuya sede provisional se encontraba en Bruselas: Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria (AESA/EFSA): Parma (Italia); Agencia Europea de Seguridad Marítima (AESMAR): Lisboa (Portugal); Agencia Europea de Seguridad Aérea (AESAIR): Colonia (Alemania).
- Proceder a la creación de seis nuevas Agencias con los siguientes objetivos y sedes: Gestión de Recursos Pesqueros: Vigo (España); Protección de Datos: Tesalónica (Grecia); Control de Enfermedades Contagiosas: Estocolmo (Suecia); Seguridad Ferroviaria: Lille (Francia); Academia de Policía Europea: Londres (Gran Bretaña); Evaluación de Sustancias Químicas: Helsinki (Finlandia).

Puestos a escoger una denominación, y con el fin de evitar una posible confusión entre el término genérico “Agencias” y los organismos cuyo nombre comienza por “Agencia...”, hemos optado por utilizar la denominación de ODs para referirnos a los organismos del artículo 185 del nuevo RF y los organismos “asimilados”.

3. EL NUEVO CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

3.1. Normativa reguladora

Con carácter general, el nuevo sistema de control interno se define, a nivel comunitario, en los artículos 2, 3 y 8 del Título IV del nuevo RF; capítulos cuyo contenido se desarrolla de manera más concreta en las modalidades de ejecución⁷ (en adelante ME) del nuevo RF.

Con posterioridad, y en cumplimiento del mandato recogido en el artículo 185 del nuevo RF, la Comisión elaboró un Reglamento financiero marco⁸ (en adelante RF marco) que, en sus Capítulos 2 y 7 del Título IV adapta el esquema descrito por el sistema de control interno en el nuevo RF a los organismos “no autofinanciados”.

A pesar que las disposiciones de este RF marco son de obligado cumplimiento únicamente para los organismos del artículo 185 del nuevo RF, también han servido de base al resto de ODs para elaborar y aprobar sus propios reglamentos financieros. Así pues, y en la práctica, todos los ODs se han visto obligados a adaptar el sistema de control interno establecido en el nuevo RF y en el RF marco a las características especiales de sus estructuras financieras y organizativas.

3.2. El alcance del control interno

El artículo 48 de las ME del nuevo RF, en desarrollo del apartado 4 del artículo 60 del nuevo RF, considera que los sistemas y procedimientos de gestión y control interno deben tener por finalidad:

- a) La realización de los objetivos, de las políticas, programas y acciones de la Institución según el principio de la buena gestión financiera;
- b) El cumplimiento de las normas de Derecho comunitario, así como las normas mínimas de control establecidas por la Institución;
- c) La custodia de los activos de la Institución y de la información;
- d) La prevención y detección de irregularidades, errores y fraudes;
- e) La determinación y prevención de riesgos de gestión;
- f) La presentación fidedigna de la información financiera y de gestión;
- g) La custodia de los documentos justificativos relacionados con la ejecución presupuestaria y consecutivos a la misma y los referentes a los actos de ejecución presupuestaria;
- h) La custodia de los documentos relativos a las garantías provisionales exigidas a favor de la Institución y el establecimiento de un calendario que permita seguir adecuadamente dichas garantías.”

A la vista de los objetivos encomendados, debemos afirmar que la Comisión Europea ha adoptado un concepto de control interno amplio⁹ y ambicioso, en el que se entremezclan los controles de legalidad, financieros y de buena gestión. El sistema de

⁷ Reglamento (CE, Euratom) n° 2342/2002 de la Comisión de 23 de diciembre del 2002 sobre normas de desarrollo del Reglamento (CE, Euratom) n° 1605/2002 del Consejo de 25 de junio del 2002 por el que se aprueba el reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas (*Diario Oficial de la Comunidades Europeas* L 357, de 31 de diciembre del 2002).

⁸ Reglamento (CE, Euratom) n° 2343/2002 de la Comisión de 23 de diciembre del 2002 por el que se aprueba el reglamento financiero marco de los organismos a los que se refiere el artículo 185 del Reglamento (CE, Euratom) n° 1605/2002 del Consejo de 25 de junio del 2002 por el que se aprueba el reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas (*Diario Oficial de la Comunidades Europeas* L 357, de 31 de diciembre del 2002).

⁹ En línea con las últimas propuestas que se hacen a nivel internacional para el sector público. Al respecto se recomienda INTOSAI (1992): *Directrices para las Normas de Control Interno*; United States General Accounting Office (GAO) : *Government Auditing Standards* (2003 Revision).

control interno debe ocuparse no sólo de las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de la normativa vigente, sino también de la prevención y detección errores (sean intencionados o no), y del cumplimiento de los principios de buena gestión financiera con el fin de garantizar la adecuada utilización de los recursos de los que se dispone.

Para el desarrollo de tales controles, el nuevo RF ha dispuesto una serie de agentes a los que se encomienda la responsabilidad de su correcta definición y funcionamiento.

3.3. Los agentes responsables

Para el cumplimiento de los objetivos asignados, el principio fundamental que define el sistema de control interno propuesto por la Comisión Europea en el nuevo RF y para los ODs en su RF marco, consiste en la separación de funciones y responsabilidades entre los agentes financieros que forman parte del proceso de ejecución presupuestaria.

En este nuevo esquema, la figura de ordenador recae en el Director o Presidente del OD (o en quien éste delegue), que va a ser el responsable del establecimiento de un adecuado sistema de control interno. Se le faculta para establecer controles tanto “a priori” como “a posteriori” y, en este sentido, de acuerdo con el art. 38 del RF marco, el ordenador será el responsable de “ejecutar los ingresos y gastos de acuerdo con los principios de buena gestión financiera, así como garantizar la legalidad y regularidad de los mismos”. Asimismo se indica que para la correcta ejecución de sus competencias, y en conformidad con unas normas mínimas aprobadas por el Consejo de Administración del OD, será el encargado de establecer “una estructura organizativa y unos sistemas y procedimientos de gestión y control internos idóneos”.

El contable se constituye en un segundo elemento del sistema de gestión y control. Es nombrado por el Consejo de Administración del OD y, de acuerdo con el artículo 43 del RF marco, será el res-

ponsable de “la correcta ejecución de los pagos, del cobro de los ingresos y de la recaudación de los títulos de créditos devengados”, y de “preparar y presentar las cuentas” de la entidad.

Se asigna también al contable una misión no ajena a la controversia, como es la “definición y validación de los sistemas contables, así como, en su caso, la validación de los sistemas definidos por el ordenador que proporcionen o justifiquen datos contables”. El problema consiste en determinar qué es lo que se entiende por “sistemas contables”. Si entendemos esta obligación en sentido amplio, y dado que la mayoría de operaciones realizadas tienen una incidencia directa o indirecta en la elaboración de los estados contables, nos encontramos con que el contable sería el responsable de validar la casi totalidad del sistema de control interno establecido para la organización por el ordenador; situación que daría lugar a una paradoja: el ordenador es el máximo responsable del establecimiento de un sistema de control interno, pero el contable tiene la última palabra a la hora de validarlo, con lo que adquiere la responsabilidad última.

Consideramos que esta misión, entendida en sentido amplio, queda fuera del alcance del contable y debe entenderse de una manera más restringida. El ordenador, a la hora de establecer el sistema para la transmisión al contable de documentos sujetos a contabilización, deberá tener en cuenta sus requerimientos y establecer, en consecuencia, los controles que garanticen el adecuado suministro de información necesario para el establecimiento de los estados contables (tanto financieros como presupuestarios) del organismo.

Por último, un tercer y novedoso elemento clave en el sistema de control, corresponde al auditor interno, quien será el encargado¹⁰ de evaluar la “adecuación y eficacia de los sistemas de gestión internos” así como “la adecuación y calidad de los sistemas de control internos”.

¹⁰ Artículo 72 del RF marco.

4. CARACTERÍSTICAS Y ESTRUCTURA DEL NUEVO SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Como hemos indicado anteriormente, el nuevo RF establece un sistema de control interno en el que el ordenador se configura como máximo responsable. A él se asigna la adecuada gestión de los fondos y, de manera similar a lo establecido por la Oficina del Superintendente de las Instituciones Financieras de Canadá, a él corresponde el establecimiento de un sistema de supervisión efectivo y eficiente¹¹.

4.1. La nueva definición del control “ex-ante”

Sin duda alguna, una de las novedades de este sistema de control respecto al anterior consiste en la supresión de los controles “ex-ante” que limitaban la capacidad de actuación de los ordenadores. El nuevo RF y el RF marco suprimen tanto el control previo ejercido por la denominada¹² Comisión Consultiva de Contratos y Compras como el control “ex-ante” obligatorio, centralizado y externo a la entidad auditada que correspondía ejercer, sobre la legalidad y regularidad de las operaciones del ordenador, al denominado controlador financiero de la Comisión Europea. El nuevo sistema de control responsabiliza de manera directa a los ordenadores de la correcta gestión de los fondos y elimina cualquier “filtro” previo, obligatorio y externo a su labor en el desarrollo de la ejecución del presupuesto.

No obstante, el artículo 38.5 del RF marco obliga a que, con anterioridad a la autorización de una operación, y de manera exhaustiva, no por muestreo, se verifique el carácter operativo y financiero de la misma por una persona diferente de aquella o aquellas que la hubieren iniciado. Esta nueva función de control “ex-ante” debería, en principio, suplir o sustituir el trabajo realizado con anterioridad por el controlador financiero, si bien, en el caso en el que efectivamente se implanten estos controles, se nos plantean ciertas dudas en cuanto a la independencia de la labor realizada puesto que:

- a) Ni el RF marco ni el nuevo RF definen la figura del controlador “ex-ante”, sino que se refieren a la función de control “ex-ante”. Eso significa que, en principio, la persona o personas encargadas de ejercer esa labor serán unos empleados más de la entidad y sus nombramientos no exigirán requisitos especiales, como podría ser la aprobación de su designación por el Consejo de Administración, u otro órgano colegiado de la entidad. En la práctica, esto podría traducirse en que el propio ordenador participará de manera significativa en el proceso de selección de los responsables del control “a priori”.
- b) Asimismo, el nuevo controlador “ex-ante” podría depender funcionalmente del ordenador a quien, a su vez, deberá rendir cuentas de su labor.

Ambas situaciones podrían agravarse en el supuesto que la persona designada para ejercer tal labor gozara de un “status” de temporalidad en su contrato de trabajo, situación ésta muy frecuente entre el personal de los ODs.

4.2. La nueva función de auditoría interna y el control interno “ex-post”

Complementando el control “ex-ante”, y como garantía a la gestión realizada por el ordenador, el RF marco contempla la implantación y desarrollo de un control interno “ex-post”. Por lo tanto, y en principio, el control interno “a posteriori” presentaría dos modalidades:

- a) Una primera, recogida en el artículo 38.4 del RF marco otorga la posibilidad al ordenador (cumpliendo con las normas mínimas establecidas por el Consejo de Administración) de definir, como parte del sistema de control interno, y siempre que lo considere oportuno, la ejecución de verificaciones “a posteriori”.

Parece lógica y acertada la opción que brinda el nuevo RF a los ordenadores si bien, y como ocurría con los controles “a priori”, cabría cues-

¹¹ Office of the Superintendent of Financial Institutions Canada: *Corporate Governance Guideline* (January 2003), pág. 4.

¹² El artículo 62 del anterior RF obligaba a que los contratos que superasen cierto importe quedaran sometidos, antes de la decisión del ordenador, al dictamen de carácter vinculante de una comisión especial.

tionarse la independencia de las personas designadas para ejercer tal función.

- b) La segunda modalidad del control externo “a posteriori” correspondería al auditor interno y a la función de auditoría interna definidos en el Capítulo 8 del nuevo RF y en el capítulo 7 del RF marco.

Llegados a este punto cabe plantearse la articulación y competencias en el ejercicio de los diferentes controles internos “ex-post” en el seno de un OD; esto es, el reparto de competencias entre el auditor interno de la Comisión, la función de auditoría interna del OD y el control interno “a posteriori” definido en el artículo 38.4 del RF marco.

4.2.1. Auditor interno de la Comisión vs. Auditor interno del OD

El ejercicio del control interno “a posteriori” definido en el art. 38.4 del RF marco y la definición e implantación de la función de auditoría interna tal y como se define en el nuevo RF han sido y siguen siendo objeto de polémica entre la Comisión Europea y los propios ODs.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 85 del nuevo RF “cada institución creará una función de auditoría interna”, es decir, tan sólo la Comisión, el Parlamento, el Tribunal de Cuentas y el Consejo estarían obligados a implantar y desarrollar una función de auditoría interna¹³. No obstante, el artículo 71 del RF marco complica esta situación al indicar, en su apartado primero, que “el organismo comunitario dispondrá de una función de auditoría interna”. El apartado 2 añade que “el auditor interno de la Comisión ejercerá, respecto de los organismos comunitarios, las mismas competencias que tuviere conferidas respecto de los servicios de la Comisión”.

Nos encontramos, pues, ante una posible duplici-

dad en el ejercicio de la función de auditoría interna en los ODs “no autofinanciados”: de una parte, según el artículo 85 del nuevo RF, el auditor de la Comisión sería el responsable del ejercicio de esta función y, por otra parte, el artículo 71 del RF marco contempla la creación de una función de auditoría interna en cada uno de estos organismos; función independiente de la establecida para la Comisión.

Para clarificar esta situación cabe invocar los siguientes aspectos:

- a) Desde una perspectiva jurídica, el nuevo RF es un Reglamento del Consejo y, por tanto, es una norma jurídica de rango superior al RF marco que es un Reglamento de la Comisión.
- b) En la interpretación dada al artículo 71 del RF marco por la Comisión¹⁴, el auditor interno de los ODs sería el auditor interno de la Comisión; interpretación que se ajusta a lo establecido en el Considerando número 7 del RF marco.

Para llegar a esta conclusión, la Comisión Europea argumenta que en el apartado 1 del artículo 71 se crea la función de auditoría interna en el seno de los ODs, mientras que en el apartado 2 del mismo artículo se atribuye su ejercicio al auditor interno de la Comisión.

Asimismo, y en apoyo de esta tesis, cabe señalar que mientras en el nuevo RF se establece que el auditor interno deberá ser nombrado por la institución correspondiente, en el RF marco no se hace referencia al nombramiento del auditor interno, referencia que no sería necesaria puesto que en el citado artículo 71.2 se indica que es el de la Comisión Europea.

- c) Por contra, el Tribunal de Cuentas Europeo¹⁵ se ha mostrado partidario de una clarificación de la situación en la que se permita al propio OD nombrar a su auditor interno.

¹³ El Comité Económico y Social, el Comité de las Regiones y el Mediador y Controlador de la protección de Datos también son asimilables a las instituciones europeas desde el punto de vista del nuevo RF.

¹⁴ Nota de la Dirección General de Presupuesto de 21/10/2002.

¹⁵ Párrafo 17 del Dictamen nº 11/2002 sobre una propuesta de Reglamento de la Comisión relativa al Reglamento financiero marco de los organismos previstos en el artículo 185 del Reglamento nº 1605/2002 del Consejo (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas* C12 de 17 de enero del 2003).

En el momento actual, parece aceptarse la opción según la cual el auditor interno¹⁶ de la Comisión es, a su vez, el auditor interno del OD y es el responsable del ejercicio de la función de auditoría interna. Por contra, tan sólo los ODs “autofinanciados” (OAMI y OCVV) se han visto obligados a crear una función de auditoría interna independiente del auditor interno de la Comisión, si bien la solución adoptada difiere en cada uno de los casos: mientras la OHMI ha creado un departamento específico con un auditor interno al frente, la OCVV se inclina por la opción de contratar una firma de auditoría externa que haga las labores de auditor interno.

Un segundo aspecto objeto de polémica consiste en el ejercicio de la función de auditoría interna y su posible solapamiento con el control interno “a posteriori” contemplado en el artículo 38.4 del RF marco.

4.2.2. Auditoría interna vs control interno “a posteriori”

Si bien el ejercicio de la función de auditoría interna en el seno de los ODs “no autofinanciados” corresponde al auditor interno de la Comisión, anteriormente hemos hecho mención a que el RF marco contempla la posibilidad de que cada ODs desarrolle su propio sistema de control interno y, como parte del mismo, incluya el ejercicio de controles “ex-post”.

La gran mayoría de ODs han desarrollado esta opción dentro de su sistema de control interno y han designado una persona que bajo la denominación de “controller” o similar (la de auditor interno queda reservada a la persona responsable del ejercicio de la auditoría interna por parte de la Comisión), es responsable del ejercicio de controles “a posteriori” sobre la labor desarrollada por los ordenadores.

Nos encontramos, por tanto, con una posible duplicidad de controles “a posteriori”: los ejercidos por el “controller” o figura similar y aquéllos desarro-

llados por el auditor interno de la Comisión. Aunque en principio los campos de actuación son los mismos (verificar la legalidad, regularidad y cumplimiento de los principios de buena gestión financiera), existen diferencias significativas en cuanto:

- a) Normas y técnicas a aplicar. Mientras el auditor interno debe efectuar su trabajo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría interna, éstas no tienen porqué ser totalmente aplicables al control “a posteriori”. Así la cualificación profesional de la persona responsable de ejecutar el trabajo, la planificación y ejecución del trabajo, las técnicas de muestreo, la documentación del control, etc. diferirán en uno y otro caso.
- b) Rendición de cuentas. Mientras el “controller” responde ante su superior jerárquico, es decir, el ordenador, el auditor interno está obligado¹⁷ a elaborar un informe anual que deberá servir para responder del trabajo realizado tanto frente a la Comisión Europea como ante el Consejo de Administración y el Director o similar del OD.

Dado que en el momento en que escribimos este artículo, el auditor interno de la Comisión se encuentra en la fase de inicio del ejercicio de sus funciones en los ODs no autofinanciados y, por contra, son numerosos los “controllers” que se encuentran ejerciendo sus funciones, en base a los principios de buena gestión financiera y con el fin de evitar duplicidades en el ejercicio del control, sería deseable una coordinación de ambas figuras.

5. DESCRIPCIÓN DEL MODELO CONCEPTUAL DE CONTROL INTERNO

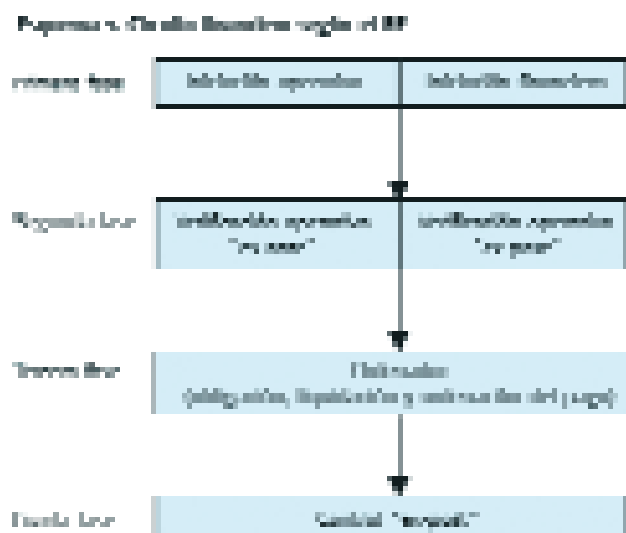
La nueva normativa¹⁸ establece un modelo conceptual de circuito financiero en el que se entremezclan las funciones de control y de ejecución presu-

¹⁶ Desde el mes de julio del 2003, como primer auditor interno de la Comisión ha sido nombrado y ejerce sus funciones el Sr. Christian Muller.

¹⁷ Artículo 72.4 del RF marco.

¹⁸ En concreto el artículo 38 y siguientes del RF marco.

puestaria en cuatro fases obligatorias e independientes (ver esquema 1):



1ª fase. Iniciación de la operación. Debe entenderse como tal “el conjunto de operaciones previas a la adopción de los actos de ejecución presupuestaria”. Consiste, por tanto, en un estudio y recogida de información tanto de carácter operativo como financiero en relación a la operación a realizar. A nivel financiero consistiría en seleccionar la opción adecuada en función de la información recibida sobre precios, ofertas, características del producto o servicio, así como de verificar la existencia de crédito en la línea presupuestaria correspondiente. Desde un punto de vista operativo se debería juzgar la economía, la eficiencia y la eficacia de la operación. Esta fase de iniciación se corresponde, por tanto, con una fase de “autorización” de la transacción.

2ª fase. Control “ex ante”. Como hemos indicado anteriormente, se trata de un control exhaustivo que debe efectuar una primera verificación de la legalidad y regularidad de la transacción desde un punto de vista financiero así como de la coherencia y cumplimiento de los principios de buena gestión financiera.

3ª fase. Compromiso, liquidación y ordenación del pago. En base a la documentación recibida de la persona responsable de autorizar la transacción y al resultado del control “a priori” efectuado, el ordenador será el responsable de ejecutar el presupuesto en sus diferentes etapas de compromiso del gasto (tanto desde el punto de vista jurídico como presupuestario), liquidación del gasto y ordenación del pago.

4ª fase. Control “ex-post”. En principio, el alcance de esta función es similar al del control “ex-ante”, si bien las verificaciones sobre la legalidad, regularidad y cumplimiento de los principios de buena gestión financiera deben efectuarse una vez contraídas las obligaciones jurídicas y presupuestarias y, la selección de las operaciones, debe efectuarse mediante la utilización de técnicas de muestreo que tengan en cuenta el análisis de riesgos.

Una quinta etapa correspondería a la función de auditoría interna. Así, el auditor interno será el responsable de efectuar controles tanto verticales como horizontales sobre el circuito descrito anteriormente.

5.1. Limitaciones para salvaguardar la independencia

Con el fin de preservar la independencia en el ejercicio del control debemos prever una adecuada segregación de funciones y, para lograrlo, se hace necesario establecer una serie de limitaciones e incompatibilidades entre las tareas asignadas a los diferentes actores:

1. La persona que inicia la operación, la persona responsable del control “ex-ante”, el ordenador, la persona responsable del control “ex-post” y el auditor interno deben ser diferentes.
2. No debe existir subordinación, tanto a nivel financiero como operativo, entre los responsables de autorizar las operaciones y los controladores.
3. Desde un punto de vista financiero, tampoco debe existir una relación de subordinación funcional entre los controladores, ya sean “ex-ante” o “ex-post”, y los ordenadores.

Por el contrario, consideramos que no existirían impedimentos para que cada fase sea ejecutada por una misma persona tanto a nivel financiero como operativo, es decir, no consideramos que exista incompatibilidad entre el ejercicio de las funciones o controles porque su naturaleza sea financiera u operativa. Sin embargo, apuntamos una serie de razones que aconsejan la separación de tales funciones en dos personas diferentes:

- a) Capacidad técnica¹⁹. Normalmente una única persona no suele estar suficientemente calificada desde el punto de vista operativo y desde el punto de vista financiero. El principio de segregación de funciones y la necesaria especialización en el trabajo aconsejan esta separación.
- b) Dependencia orgánica. Nuestro punto de vista es que los responsables del circuito financiero dependan orgánicamente del responsable del denominado Departamento Financiero o similar, puesto que es el único cualificado para juzgar sus competencias técnicas y profesionales.

6. UNA PROPUESTA INTEGRADA PARA EL NUEVO SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Teniendo en cuenta el marco teórico y normativo, así como las restricciones indicadas, proponemos un modelo que muestra la relación que existe entre las diferentes fases del circuito financiero y del circuito operativo, los agentes responsables de cada una de ellas y la dependencia funcional entre ellos. El citado modelo se desarrollaría en las siguientes siete etapas:

- 1ª fase. Autorización operativa. El agente responsable de la autorización de una operación desde el punto de vista operativo deberá obtener suficiente información para asegurar que la alternativa elegida responde a los principios de legalidad y buena gestión financiera.
- 2ª fase. Autorización financiera. Una vez que se ha seleccionado la mejor alternativa desde

el punto de vista operativo, el responsable de la autorización financiera deberá asegurar la regularidad desde el punto de vista contable y presupuestario de la operación.

- 3ª fase. Control operativo “ex-ante”. Un agente independiente deberá revisar y juzgar la elección efectuada en la primera fase.
- 4ª fase. Control financiero “ex-ante”. En el caso de que el control operativo “ex-ante” no haya detectado errores o efectuado modificaciones a la fase de autorización operativa, el controlador financiero “ex-ante” será el responsable de verificar los aspectos contables y presupuestarios de la operación.
- 5ª fase. Compromiso, liquidación y ordenación. Una vez que la operación ha sido aprobada desde el punto de vista operativo y financiero, corresponde al ordenador formalizar el compromiso de gasto, la liquidación del mismo y/o la ordenación del pago.
- 6ª fase. Control operativo “ex-post”. El responsable deberá verificar que la primera, tercera y quinta fases anteriores se han realizado de manera correcta desde una perspectiva de legalidad y buena gestión financiera.
- 7ª fase. Control financiero “ex-post”. De manera similar, el responsable de este control deberá asegurar la regularidad contable y financiera de la segunda cuarta y quinta fases.

Finalmente, el auditor interno sería el responsable de verificar, de acuerdo con las normas de auditoría interna internacionales, la legalidad, regularidad y buena gestión financiera de las diferentes operaciones y fases. El resultado de su examen deberá comunicarse al Presidente o similar del OD y al Consejo de Administración.

6.1. El control de los pagos

En aplicación del principio de separación de funciones, la persona responsable de ordenar el pago (el ordenador) debe ser distinta de la encargada de efec-

¹⁹ Recogida en el artículo 40 del RF marco.

tuar el pago (el contable). Cabe preguntarse, pues, si el modelo de control descrito anteriormente es aplicable o no a la realización material del pago y al agente responsable del mismo.

En nuestra opinión, y a diferencia de las otras fases de la ejecución presupuestaria, no cabe plantearse un control “ex-ante” del pago. Debe ser el propio contable quién verifique la correcta ejecución de los pagos en función de la información suministrada por el ordenador en la orden de pago y a los datos recogidos en los documentos acreditativos del pago material del importe adeudado.

Llegados a este punto, debemos indicar la limitación impuesta al contable por el RF marco para acceder a los documentos justificativos del pago. La nueva reglamentación no prevé que el contable tenga acceso al “expediente” justificativo del gasto y el pago: la ejecución material del pago debe efectuarse únicamente de acuerdo con la información facilitada por el ordenante en la orden de pago.

Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, el resto del modelo de control interno propuesto sería aplicable a la ejecución de los pagos, es decir, consideramos que tanto el control “ex-post” como la función de auditoría interna deben incluir en sus respectivos programas de trabajo la verificación de la legalidad y regularidad de los pagos efectuados por el contable, así como la buena gestión de los fondos y valores del OD.

6.2. El control de los ingresos y cobros

La financiación de los ODs se basa en subvenciones comunitarias, tasas, cánones y/o impuestos. Las fases presupuestarias descritas en el RF marco²⁰ son las de previsión del crédito, constatación del derecho de cobro, ordenación del cobro y recaudación del mismo. La ejecución de las tres primeras corresponde al ordenador mientras que la cuarta sería competencia del contable.

Desde nuestro punto de vista, el sistema de control descrito para la ejecución del presupuesto de

gastos y los pagos es totalmente aplicable al presupuesto de ingresos y a los cobros

7. CONCLUSIONES

Cuatro son los grandes pilares en los que pretende asentarse la reforma del sistema de control interno en los ODs: la separación de funciones, la máxima responsabilidad del ordenador en la ejecución del presupuesto y en la configuración del sistema de control interno, una agilización de la gestión a través de la supresión del control obligatorio y externo “a priori” y, finalmente, la creación de una función de auditoría interna.

Sin embargo, a lo largo de nuestro trabajo, hemos constatado una serie de dificultades que pueden poner en peligro los objetivos perseguidos:

1. Dificultad a la hora de conseguir una adecuada separación de funciones puesto que los responsables del control “a priori” y “a posteriori”, tanto de carácter financiero como de carácter operativo, podrían depender funcionalmente del ordenador, situación de falta de independencia que podría verse agravada al gozar dichos agentes de contratos de naturaleza temporal. Asimismo, control financiero y operativo podrían recaer en una misma persona, situación no deseable en base al principio de especialización de tareas.
2. Los ordenadores son personas cualificadas y responsables a la hora de “gestionar” los fondos del presupuesto; la responsabilidad de establecer un adecuado sistema de control interno puede, en muchos casos, quedar fuera de sus conocimientos, sobre todo en materia financiera.
3. Parece conveniente que se precise en su justa medida la obligación impuesta al contable de validar aquellos sistemas definidos por el ordenador que proporcionen o justifiquen datos contables.
4. Si bien se logra hacer desaparecer el control externo y obligatorio “a priori”, en su sustitución se propone uno de similares características

²⁰ Artículos 50 y ss. del RF marco

pero “interno”, lo que redundaría en una menor independencia y credibilidad del mismo.

5. Se hace necesario coordinar el control interno “a posteriori” con la función de auditoría interna y regular, de manera clara, a quién compete el ejercicio de tal función.

Consideramos, por tanto, que existen lagunas importantes que pueden poner en peligro el correcto funcionamiento del sistema de control interno en los ODs. El control externo no es ajeno a este problema. La debilidad del sistema de control interno aumenta el denominado riesgo de control y, por consiguiente, dificulta y encare-

ce la labor de los órganos de control externo (TCE, principalmente).

Así pues, desde nuestro punto de vista, se hace necesario un esfuerzo regulador que homogeneice y establezca una definición más precisa y clara de los controles a realizar y, a la vez, delimite la cualificación y dependencias funcionales de los agentes implicados. Corresponde a los órganos competentes de adoptar las normas de desarrollo del RF marco (Comisión y Consejos de Administración de los ODs) subsanar las deficiencias aquí señaladas, y aquéllas otras que sin duda irán apareciendo, con la mayor prontitud posible.

BIBLIOGRAFÍA Y LEGISLACIÓN

Dictamen del Tribunal de Cuentas Europeo nº 11/2002 sobre una propuesta de Reglamento de la Comisión relativa al Reglamento financiero marco de los organismos previstos en el artículo 185 del Reglamento nº 1605/2002 del Consejo (DOCE C12 de 17 de enero del 2003).

Documento de la Comisión Europea (COM) número 428 de 25 de julio del 2001 sobre el Libro Blanco para el buen gobierno de la UE.

Documento de la Comisión Europea (COM) número 718 de 11 de diciembre del 2002 sobre las agencias europeas de regulación.

INTOSAI (1992): *Directrices para las Normas de Control Interno*.

Office of the Superintendent of Financial Institutions Canada (2003): *Corporate Governance Guideline*.

Reglamento (CE, Euratom) nº 1605/2002 del Consejo de 25 de junio 2002 sobre el reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas (DOCE L 248, de 16 de septiembre 2002).

Reglamento (CE, Euratom) nº 2342/2002 de la Comisión de 23 de diciembre del 2002 sobre normas de desarrollo del Reglamento (CE, Euratom) nº 1605/2002 del Consejo de 25 de junio del 2002 por el que se aprueba el reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas (DOCE L 357, de 31 de diciembre del 2002).

Reglamento (CE, Euratom) nº 2343/2002 de la Comisión de 23 de diciembre del 2002 por el que se aprueba el reglamento financiero marco de los organismos a los que se refiere el artículo 185 del Reglamento (CE, Euratom) nº 1605/2002 del Consejo de 25 de junio del 2002 por el que se aprueba el reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas (DOCE L 357, de 31 de diciembre del 2002).

United States General Accounting Office (2003 Revision): *Government Auditing Standards*.

Josep M. Seró Domènech

Jefe de la Unidad de los Servicios Económicos Municipales
Servicio Asistencia Municipal / Diputación de Tarragona

Mari Pau Bachiller Rivera

Funcionaria adscrita a la Unidad de los Servicios Económicos Municipales
Servicio Asistencia Municipal / Diputación de Tarragona

La Consolidación de los Estados Financieros en el Ámbito Local. Supuesto práctico dirigido a los ayuntamientos de menos de 5.000 habitantes

El artículo 190.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante LRHL, determina: “Las entidades locales unirán a la Cuenta General los estados integrados y consolidados de las distintas cuentas que determine el Pleno de la Corporación”.

No obstante, la mayor parte de las cuentas elaboradas por los ayuntamientos no se presentan consolidadas.

De forma indirecta también se hace mención a la consolidación de los estados financieros en el artículo 54.2 de la LRHL, en relación al cálculo de la ratio legal de la deuda a corto y largo plazo y su límite, establecido en el 110% de los ingresos corrientes liquidados en términos consolidados.

Con la consolidación se proporciona información del Ente Local formando una unidad económica, es decir, un “grupo” que integra la propia entidad local, sus organismos autónomos y las sociedades mercantiles de capital íntegramente local, reflejando la imagen fiel de la corporación en su conjunto.

Las cuentas de la entidad local y de sus organismos autónomos se relacionan en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL), y en la Instrucción Simplificada para las entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes (IS), aprobadas por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990. En cambio, las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente local se tendrán que elaborar de acuerdo con la normativa mercantil.

Este régimen contable propio de cada grupo de entidades comporta un diferente tratamiento de la información, de manera que, en relación al primer grupo sí que se podría hablar de una verdadera consolidación pero no se puede decir lo mismo del segundo grupo, puesto que en realidad no permite una completa consolidación.