

# El control externo visto desde el control interno

---

**Alicia Díaz Zurro**

Interventora General de la Administración del Estado

## 1. AGRADECIMIENTOS

Debo, en primer lugar, expresarles mi gratitud por invitarme a participar como ponente en este Encuentro en el prestigioso foro de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo en Santander, que se celebra con motivo de cumplirse el veinte aniversario de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y que quiere, acudiendo a su análisis desde distintas visiones y perspectivas, preparar a esta alta Institución para los retos que este nuevo siglo le plantea. Por supuesto, este agradecimiento lo hago extensivo al Tribunal de Cuentas por haberme dado la oportunidad de participar en estas Jornadas y especialmente al Consejero de la Sección de Fiscalización D. Juan Velarde, quien me transmitió personalmente dicha invitación.

Debo también agradecer que el tríptico de presentación del programa de este encuentro señale literalmente: «... *La Intervención General de la Administración del Estado, en sus labores de control interno, ha desarrollado una labor encomiable, incluso creando nuevas realidades investigadoras, que mucho debe ayudar a la labor del control externo del Tribunal de Cuentas.*»

Una afirmación como ésta, además de enorgullecerme como responsable del Centro al que se refiere, no hace sino ratificar cuál

es el espíritu que ha de regir las relaciones entre ambas, la mutua confianza y la cooperación, que nos han de permitir disponer de un modelo global de control eficaz, tarea en la que no dudo ambas instituciones estamos comprometidas.

Así lo puso también de manifiesto el entonces y hoy Presidente del Tribunal de Cuentas, cuando con ocasión de su participación en las Jornadas de la IGAE celebradas en 1999, en conmemoración del 125 aniversario de la IGAE, finalizaba su exposición con el siguiente párrafo:

*«En estos momentos en que la integración y la descentralización exigen tanta cooperación, es necesario impulsar el acercamiento de las distintas Instituciones de Control para abordar eficazmente los nuevos problemas y perspectivas en la globalidad. Este aniversario es un buen momento para señalar la necesaria cooperación entre todas las Instituciones de Control, sin prejuicios ni corporativismos, por lo que, como Presidente del Tribunal de Cuentas, quiero expresar la mejor disposición para que nos adentremos en el estudio de las soluciones para nuestras nuevas realidades y problemas, en el convencimiento de que nos lo van a agradecer los contribuyentes y, quizá, nos feliciten los ciudadanos.»*

## **2. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS TEMAS QUE SE VAN A TRATAR EN ESTA CONFERENCIA**

A lo largo de esta exposición, cuyo título, como saben, es «El control externo visto desde el control interno», y sin intención de aburrirles, haré una breve referencia a los siguientes temas:

En primer lugar creo imprescindible, y aunque sea de forma muy breve, realizar una reseña histórica en lo que se refiere al origen de ambas instituciones, Tribunal de Cuentas e IGAE, para a continuación pasar a analizar la situación de la necesaria relación entre las dos instituciones desde su perspectiva de control en su doble versión: ámbito interno y externo.

A partir de ahí iré realizando un breve repaso de las relaciones entre ambas en sus distintas perspectivas, es decir, en lo que se refiere a la gestión de la contabilidad pública, también a la dirección y planificación de la contabilidad pública, así como a las complejas funciones que ambas instituciones desarrollan en el ámbito de control en su doble vertiente: control interno y control externo.

### **3. INTRODUCCIÓN AL TEMA Y BREVE RESEÑA HISTÓRICA**

Por ello, desarrollar una ponencia con el título, ciertamente comprometido, de «El control externo visto desde el control interno» obliga a plantearse una serie de cuestiones que nos lleven a reflexionar sobre los distintos aspectos en los que se concretan las relaciones entre el control externo y el control interno, y entre los dos órganos que tienen atribuidas las competencias para su respectivo ejercicio: el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado, y tratar de demostrar que la confluencia de las actividades de ambas instituciones en distintos ámbitos no tiene por qué traducirse en una innecesaria duplicidad de actuaciones, sino que, precisamente, la coordinación y cooperación de uno y otro redundarán en una mayor eficacia de ambos y en un mejor aprovechamiento de los recursos, seguro que escasos, es en este punto un calificativo compartido, de los que las dos instituciones disponen para el ejercicio de sus competencias.

Aunque no es objeto de esta exposición hacer un repaso histórico de su evolución común, no cabe obviar que ambas instituciones coexisten desde el siglo XIX, con el único paréntesis de la Dictadura del General Primo de Rivera, cuando se reaviva la polémica, que ya venía de antiguo, sobre si debían coexistir dos órganos de control con funciones que algunos políticos y comentaristas consideraban similares.

Permítanme, sobre este tema, citar a quien fue mi ilustre antecesor en el cargo de Interventor General, José M<sup>a</sup> Fábregas del Pilar, quien al respecto de esta controversia señaló que la comparación de las funciones asignadas a la Intervención General del Estado y al Tribunal de Cuentas ha conducido a afirmar, por ser hecha superficialmente, que procede suprimir uno de estos dos organismos, o por ser más exacto, que conviene fundirlos en uno, porque sus cometidos se reputan idénticos, o por lo menos coincidentes en muchos puntos, y, según las preferencias u orientaciones de los opinantes, se ha afirmado unas veces que procede suprimir el Tribunal de Cuentas, y otras, la Intervención General.

Como se sabe, la Dictadura resolvió de forma radical la polémica, creando, en junio de 1924, un órgano de control único: el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, que se mantuvo hasta 1930, cuando el Gobierno del General Berenguer reestableció ambos órganos: Tribunal de Cuentas e Intervención General de la Administración del Estado, que a partir de entonces van a convivir

hasta el momento presente, representando con carácter general la dualidad de los controles públicos externo e interno.

#### **4. SITUACIÓN ACTUAL**

El análisis de los aspectos relativos al ejercicio de los controles externo e interno de la actividad económico-financiera pública se puede centrar fundamentalmente en el marco de las relaciones entre el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la actividad económica y financiera del sector público estatal y la Intervención General de la Administración del Estado.

Pues aun cuando la organización político-administrativa establecida por la Constitución y la consecuente aparición al lado del concepto de sector público estatal de los de sector público autonómico y local lleva aparejada la creación de los órganos de control interno en cada uno de estos dos sectores públicos, autonómico y local, en la realidad los modelos aplicables de cada caso se orientan a una definición común, similar a la establecida en el sector público estatal.

Se mantiene, además, el referente del sometimiento común a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, que es de donde deriva precisamente el criterio diferencial más obvio en la delimitación de las competencias subjetivas en la actividad del Tribunal de Cuentas y de la IGAE, al limitarse ésta al ámbito del sector público estatal sin confluir, por tanto, con la actuación del Tribunal en los ámbitos autonómicos y locales.

Antes de entrar en un repaso de actuaciones de uno y otro órgano, y sus puntos de coincidencia o complementariedad, es indudable que se han de tener necesariamente presentes varias premisas indispensables; la primera de ellas, centrada en la supremacía indiscutible de que goza el Tribunal de Cuentas, dada su naturaleza constitucional y las facultades que ostenta en el ejercicio de sus funciones de control externo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 136 de la Constitución.

Pero tampoco hay que olvidar que la coincidencia, en el aspecto puramente técnico, de los contenidos, ámbito, alcance, soporte y finalidad de las dos modalidades de control, interno y externo, que se produce en muchos casos debe servir de punto de partida y punto de encuentro en aspectos que afectan a una posible coordinación de tareas, aun reconociendo la inevitable superposición de las mismas, que necesariamente ha de producirse en ciertos supuestos.

Superposición que trae cuenta obviamente de que ambos controles comparten unos mismos objetivos:

- Verificar que la contabilidad pública refleje razonablemente la realidad de la entidad sometida a control.

- Verificar que el respeto a la legalidad se ha seguido en la gestión controlada.

- Comprobar que los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía presiden la gestión pública.

Y se orienten hacia un mismo fin; en definitiva, promover la mejora de las técnicas y procedimientos aplicados a la gestión económica y financiera mediante la inclusión en los correspondientes informes de sus observaciones, propuestas y recomendaciones.

En todo caso, ello no significa que ambos tipos de control no presenten particularidades específicas, vinculadas en buena medida al distinto fundamento que los justifica:

- En el caso del control externo: la relación entre los poderes del Estado y la vigilancia de la adecuación de la actividad del ejecutivo al mandato que ha recibido del legislativo mediante la aprobación del presupuesto.

- El fundamento del control interno es diferente, no responde a la necesidad de asegurar el cumplimiento de una obligación impuesta desde fuera, aunque no cabe olvidar que éste es en la práctica uno de sus resultados, sino que responde a un principio de autocontrol, esto es, la Administración, para garantizar su adecuado funcionamiento, se dota de estructuras internas de control que vigilen la corrección de la gestión económica pública. Pero en la medida en que el control interno cumple los objetivos para los que se establece, la gestión del ejecutivo responderá con mayores garantías a las exigencias del control externo.

## **5. RELACIONES ENTRE AMBAS INSTITUCIONES EN FUNCIÓN DE LAS COMPETENCIAS DE LA IGAE**

Las dos grandes funciones que la Ley General Presupuestaria adjudica a la Intervención General, la de ser el órgano de control interno del sector público estatal y la de ser centro directivo y gestor de la contabilidad pública, nos permiten contemplar las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE desde planos diferentes, aunque íntimamente relacionados.

En su calidad de centro gestor de la contabilidad pública se establecen un cúmulo de relaciones entre ambas instituciones. La Ley General Presupuestaria establece el principio del sometimiento del Estado y las entidades integrantes del sector público estatal al régimen de la contabilidad pública, que implica la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas por conducto de la IGAE. Ello determina la asignación a esta última de la formación de la Cuenta General del Estado, cuyo examen por mandato constitucional corresponde al Tribunal de Cuentas por delegación de las Cortes Generales.

Por su parte, ser el centro directivo de la contabilidad pública convierte a la IGAE en el eje principal de la evolución y modernización que en los últimos años ha experimentado la contabilidad en el ámbito de las Administraciones Públicas, para dar cumplida respuesta al reto de proporcionar información financiera útil y fiable a los destinatarios de tal información, entre los cuales el Tribunal de Cuentas ocupa un lugar esencial y principal por su condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas públicas.

Ahora bien, quizá el ámbito de confluencia más importante lo constituya el ejercicio por parte de la IGAE del control interno del sector público estatal. Aunque hay que recordar que esta confluencia de controles no es específica ni de la actividad pública ni del caso español. En el ámbito privado es habitual la confluencia de las actuaciones de auditoría interna, desarrolladas por servicios propios de la empresa, con la de auditoría de las cuentas anuales desempeñada por las firmas de auditoría externas e independientes. En el ámbito público internacional también está generalizada la confluencia de los controles interno y externo. En este sentido, la Declaración de Lima de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) señala que las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos de control externo que conviven con los órganos de control interno que se establecen en el seno de los diferentes departamentos e instituciones, dependiendo de los mismos, si bien deberán gozar de independencia funcional y organizativa.

En uno y otro caso, la confluencia de ambos modelos de control exige, y normalmente prevé, mecanismos de coordinación entre ellos. Así, en el ámbito privado, el informe elaborado por la comisión de expertos para el diseño de un código ético de los consejos de administración, el conocido como «Informe Olivencia», recomienda, entre las comisiones de control delegadas del consejo, la de auditoría, a la que otorga funciones de coordinación entre los

sistemas de control interno de las sociedades y la auditoría externa ejercida por profesionales independientes. En el ámbito público, la citada Declaración de Lima señala la necesidad de delimitar las funciones respectivas de ambos órganos, la delegación de funciones oportunas y la cooperación entre los mismos.

### **5.1. El Tribunal de Cuentas y la IGAE como centro gestor de la contabilidad pública**

Veamos ahora esta área en la que se ha demostrado tradicionalmente la necesaria relación y cooperación entre los dos órganos a los que venimos refiriéndonos, así como el proceso de envío y suministro de información de carácter contable o, utilizando palabras tradicionales, de rendición de cuentas.

El ciclo presupuestario en el ámbito del sector público estatal es un procedimiento constitucionalizado que comprende la elaboración, aprobación y ejecución presupuestaria y que termina precisamente con la elaboración y aprobación de la denominada Cuenta General del Estado, aunque la denominación adecuada, después de las últimas reformas en esta materia, hubiera sido la de **Cuenta del Sector Público Estatal**, como muy bien demuestra la iniciativa de dicha reforma, con origen precisamente en el Tribunal de Cuentas.

La norma general en la materia «contabilidad pública» está contenida fundamentalmente en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, que contiene el **principio general** de contabilidad al determinar que «la Hacienda Pública queda sometida al régimen de contabilidad, tanto para reflejar toda clase de operaciones y de resultados como para facilitar datos e información que sean necesarios para el desarrollo de sus funciones».

Este principio se venía concretando de una manera tradicional en la obligación de rendición de cuentas, por el cual las entidades integrantes del sector público estatal quedan sometidas a la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Sin embargo, y a partir de la reforma de 1999, el principio del régimen de contabilidad pública se concreta en la necesidad de aplicar un sistema de contabilidad u otro en función de los distintos ámbitos del sector público, y así cada ente del sector público estatal aplicará el plan de contabilidad privado de empresas o el plan general de contabilidad pública según el siguiente esquema:

– La Administración General del Estado y sus organismos autónomos, y las entidades del Sistema de la Seguridad Social formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública y en sus normas de desarrollo.

– Las entidades públicas empresariales y las sociedades mercantiles estatales a que se refiere la formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad vigente para la empresa española y disposiciones que lo desarrollen.

– Las fundaciones estatales formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollen.

– Además, existe una cláusula de cierre de definición del régimen de contabilidad pública aplicable a los organismos y entidades no recogidos en los puntos anteriores, según la cual formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública, salvo que concurren en ellas unas características que las aproximan más al ámbito del sector privado y, por lo tanto, a la aplicación del Plan General de Contabilidad de empresas, esto es, que su actividad principal consista en la producción de bienes y servicios destinados a la venta en el mercado, o que al menos el 50 por ciento de sus ingresos proceda de la venta en el mercado de su producción.

Como centro gestor de la contabilidad pública, le corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado:

– Formar la Cuenta General del Estado y preparar las cuentas que deban rendirse al Tribunal de Cuentas.

– Recabar todos los informes y dictámenes económico-contables que se realicen en entidades que por su conducto deban rendir cuentas al Tribunal de Cuentas.

Así, de una manera directa y en lo que se refiere a la Administración General del Estado, la Intervención General de la Administración del Estado lleva directamente la contabilidad de la Administración General del Estado, pero, además, y como centro gestor de la contabilidad pública, la Intervención General de la Administración del Estado se constituye en central de información deducida de la contabilidad de los organismos, entidades y agentes que integran el sector público.



Asimismo, y como centro gestor, debe elaborar las cuentas económicas del sector público, de acuerdo con el sistema español de cuentas nacionales.

Pero son los cuentadantes de las entidades y órganos los responsables de la información contable y a quienes corresponde elaborar y rendir las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas

Los cuentadantes mencionados deben formular y enviar las cuentas anuales de sus respectivas entidades en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico. Y, una vez formuladas, ponerlas a disposición de la Intervención General de la Administración del Estado, bien directamente, bien a través de la Intervención General de la Seguridad Social cuando se trate de entidades integrantes del Sistema de la Seguridad Social.

Además, como otra información, los cuentadantes están en la obligación de acompañar a las citadas cuentas el informe de gestión y el informe de auditoría que en ejercicio de su función de control financiero efectúa la propia Intervención General de la Administración del Estado o al que están obligados en función de la normativa mercantil. Esta actuación de auditoría de cuentas que se efectúa por parte de la Intervención General de la Administración del Estado, y su obligada remisión junto con las cuentas, ha ido paralela a la reforma de la contabilidad pública a la que posteriormente haré referencia

Las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones de competencia o titularidad pública estatal rinden, además de las cuentas que les sean exigidas por su legislación específica, una memoria relativa al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen estas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público. Dicha memoria incluye información acerca de las subvenciones recibidas y resultados con ellas obtenidos, así como la ejecución de los contratos-programa y su grado de cumplimiento.

Como ya he señalado reiteradamente, el cierre del proceso o ciclo presupuestario se produce con la formación y aprobación de este documento, que es competencia, en cuanto a su formación, de la Intervención General de la Administración del Estado y que posteriormente remite al Tribunal de Cuentas.

Es en este ámbito donde se pone de manifiesto claramente el desarrollo y concreción de la necesaria cooperación entre los dos

órganos, puesto que es la Moción 279 de Tribunal de Cuentas la que inicia la última reforma de la contabilidad pública. Esta necesidad de reforma se concretaba en los siguientes aspectos, de acuerdo con la citada moción:

– En cuanto al contenido de la información de las cuentas, la moción recomienda que se incluya una Memoria detallada de las subvenciones recibidas por las sociedades estatales y del grado de cumplimiento de los objetivos perseguidos con ellas, documento que, como hemos venido aclarando anteriormente, ya se incluye dentro de las cuentas de estas entidades.

– En cuanto al alcance de la actuación de la IGAE, también aclara cuál ha de ser la actuación de la IGAE en relación con las distintas cuentas rendidas por su conducto.

– En cuanto al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado, por cuanto no había hasta ese momento coincidencia entre el ámbito subjetivo de la Cuenta y de los Presupuestos Generales del Estado, ya que la Cuenta General del Estado tenía un ámbito más restringido, por lo que la recomendación era clara: ampliar el ámbito subjetivo de la Cuenta General del Estado, y por otro lado, y en la medida de que sea posible, llegar a conformar unas verdaderas cuentas consolidadas, ya que con ello se conseguirá que la Cuenta General del Estado sea expresión cifrada de la actividad económico-financiera y de la situación de todo el sector público estatal.

– Por último, apuntaba la necesidad de modificar las fechas de tramitación de la Cuenta General del Estado.

Pues bien, todos estos aspectos son recogidos en la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que modificó la Ley General Presupuestaria con el fin de adaptarla a la clasificación que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, realiza de las entidades integrantes del sector público estatal, así como a la Resolución de 30 de septiembre de 1997, de la Comisión Mixta de las Cortes Generales para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, relativa a la rendición de cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado, que recogía la cita Moción del Tribunal de Cuentas.

Estos aspectos fueron recogidos en la nueva redacción dada al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria al establecer que la Cuenta General del Estado se forma con:

– La Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, formada a su vez mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que forman sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública y normas de desarrollo.

– La Cuenta General de las empresas estatales, que se forma mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que formen sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de la empresa española y disposiciones que lo desarrollen.

– La Cuenta General de las fundaciones estatales, que se forma mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que formen sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollen.

Además de esta nueva estructura de la Cuenta General del Estado, ésta se configura como un documento informativo formado por la agregación o consolidación de las cuentas rendidas por los responsables de las distintas entidades públicas, con la finalidad de ofrecer una visión de conjunto de la actividad desarrollada por todo el sector público estatal.

Me gustaría aquí, en este punto, hacer énfasis sobre el proceso de consolidación en el ámbito público, que es un tema novedoso, en primer lugar, porque, aunque existe una tendencia normalizadora en el campo de la contabilidad, no es posible extrapolar las normas de consolidación del sector privado al sector público, tanto por las peculiaridades que presentan las entidades del sector público como por la diversidad de relaciones de dependencia que se dan entre ellas; en segundo lugar, en relación con las experiencias de consolidación en otros países, cabe destacar que todos los pronunciamientos internacionales sobre esta materia consideran conveniente y necesario que los gobiernos presenten información consolidada al objeto de obtener una visión global de las actividades realizadas por el sector público, con independencia del grado de descentralización con que se hayan ejecutado. No obstante, en la actualidad son muy pocos los países que presentan estos estados consolidados.

Pero, además, es el propio Tribunal de Cuentas el que en su moción aconseja que este proceso se realice paulatinamente dada la coexistencia en el sector público estatal de dos regímenes de con-

tabilidad, uno público y otro privado, ya que, como hemos venido indicando, las entidades que integran el sector público estatal pueden estar sometidas a un régimen contable u otro, lo cual dificulta *a priori* la presentación de estados consolidados.

Como consecuencia de lo anterior, se ha optado que de los tres documentos en los que se estructura la Cuenta General se inicie el proceso de consolidación por la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, posponiendo la consolidación de la Cuenta General de las empresas estatales y de la de fundaciones estatales.

Por tanto, la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales se formará mediante la consolidación de las cuentas de las entidades del sector público estatal que formen sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan de Contabilidad Pública y normas de desarrollo. Sin embargo, con respecto a la Cuenta General de las empresas estatales y a la Cuenta General de las fundaciones estatales, se formarán por la agregación de las cuentas de las entidades que se integran en las mismas.

Por último, y en cuanto a aspectos formales la Cuenta General del Estado, estará referida a la misma fecha de cierre y al mismo período de tiempo que la Cuenta de la Administración General del Estado, y se forma por la Intervención General de la Administración del Estado, que la eleva al Gobierno para su remisión, antes del día 31 de octubre del año siguiente a que se refiera, al Tribunal de Cuentas.

Una vez formulada la Cuenta General del Estado, tal y como hemos visto, es el Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, el que efectúa el examen y comprobación de la Cuenta dentro del plazo de seis meses. Así, es el Pleno de dicho órgano el que emite la declaración definitiva y la eleva a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno.

Quedan, pues, claras las relaciones entre los dos órganos, pues, correspondiendo la formación a la Intervención General de la Administración del Estado, es el Tribunal de Cuentas el que procede a su examen y comprobación, siendo, por último, las Cortes las que deben proceder a su aprobación; actuaciones todas estas complejas, como no se les escapa, tanto en lo que atañe al procedimiento como al fondo o contenido.

A estos efectos, la Intervención General puede recabar de las distintas entidades la información que considera necesaria para efectuar los procesos de agregación o consolidación contable que

hemos analizado anteriormente; sin embargo, la falta de remisión de cuentas no constituye obstáculo para que pueda formar la Cuenta General del Estado con las cuentas recibidas. Y es que, como hemos dicho, es el Tribunal el que, una vez recibida la Cuenta General del Estado con los libros y documentos que deban acompañarla, procede a su examen y comprobación.

Una vía más de colaboración y cooperación entre ambos órganos se produce en el momento de la declaración definitiva. Aunque las Leyes Orgánicas y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas se limitan a establecer que se dé traslado al Gobierno de la Declaración Definitiva, y guardan silencio acerca de si debe abrirse, además, un trámite de alegaciones, como está previsto para el resto de los procedimientos fiscalizadores; sin embargo, no parece que el trámite de alegaciones deba excluirse, en atención al principio constitucional de audiencia.

Y así se viene efectuando, siendo otra vez la Intervención General de la Administración del Estado el órgano encargado de confeccionar, recabar información y elevar al gobierno las alegaciones correspondientes al Anteproyecto de Declaración Definitiva que se confecciona por el Tribunal de Cuentas. Es, pues, otra vez más la Intervención General de la Administración del Estado el órgano encargado dentro del ejecutivo de establecer la relación con el Tribunal de Cuentas.

## **5.2. El Tribunal de Cuentas y la IGAE como centro directivo de la contabilidad pública**

Si de lo dicho hasta ahora cabe concluir que el papel de la IGAE como centro gestor de la contabilidad pública ha ido avanzando paulatina y paralelamente a los requerimientos y necesidades que el Tribunal de Cuentas ha ido poniendo sucesivamente de manifiesto en sus informes sobre la Cuenta General del Estado, no quiero dejar tampoco de mencionar el esfuerzo de la Intervención General en la modernización y normalización contable.

Precisamente en un momento como el actual, en el que el requerimiento de información transparente es uno de los principios básicos y generales que consagran las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, en orden a poder garantizar la verificación contable del cumplimiento del perseguido objetivo de estabilidad.

La publicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria ha venido a reforzar el papel que en este marco corresponde a la

Intervención General, al señalar en su artículo 9 que este Centro antes del 1 de septiembre de cada año debe enviar al Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda, un informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria del ejercicio inmediato anterior, medido según señala el posterior artículo 10, según las normas del sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, esto es, en términos de Contabilidad Nacional.

Estas disposiciones son fundamentales en aras a contribuir al principio de transparencia a que antes me refería, al delimitar claramente el marco contable para la medición del déficit: el de la contabilidad nacional, según los criterios y metodología establecidos por el SEC'95, contabilidad nacional que, como ustedes conocen, elabora la IGAE en el ámbito del sector público.

Pero van a exigir una mejora de la información que rinden los distintos agentes públicos y en buena medida un esfuerzo adicional de normalización para poder comparar adecuadamente la información suministrada por todos ellos, ya que, como bien saben ustedes, la contabilidad pública es el *input* imprescindible y punto de partida para la elaboración de las cuentas nacionales.

En este sentido, el papel de la IGAE es diferente, según se contemple el ámbito estatal, autonómico o el local.

En el ámbito estatal, la tarea se localiza hacia el afianzamiento de reformas ya iniciadas anteriormente, el desarrollo de módulos aún pendientes en el sistema de información contable y la permanente labor de estudio y reflexión en materia de información contable.

En este sentido, está prevista la aprobación de una Orden Ministerial para crear una Comisión de naturaleza similar a la denominada «Comisión de Principios y Normas Contables Públicas», con funciones de elaboración de principios, estudios e informes y asesoramiento en el ámbito de la contabilidad pública.

Se prevé que en esta Comisión, además de miembros de la Intervención General, formen parte representantes de otras instituciones, entre los que espero contar con la cualificada representación del Tribunal de Cuentas, como ya ocurrió con la Comisión antecesora.

Por lo que se refiere al ámbito autonómico y local, el papel de la IGAE es diferente. En el ámbito autonómico, dado el reparto competencial, el papel de la IGAE se limita a actuar como impulsora de propuestas que en todo caso han de adoptarse, en su caso, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

En el ámbito local, por el contrario, las competencias reguladoras en materia contable corresponden al Ministerio de Hacienda, y la Intervención General está finalizando precisamente el borrador de la nueva normativa contable local.

Un factor determinante de la próxima reforma de la contabilidad local lo proporciona la experiencia en la aplicación del actual sistema contable. Tras diez años de aplicación de este sistema, los informes de fiscalización del sector local aprobados hasta el momento por el Tribunal de Cuentas muestran una tendencia decreciente en el nivel de rendición de cuentas de las entidades locales más pequeñas. Entre las diversas causas de la no rendición destaca la falta de medios personales y materiales para la llevanza de la contabilidad, carencia que suele ser más acusada cuanto menor es la dimensión de la entidad local.

Por ello, en la próxima reforma de la contabilidad local se contempla, junto a los modelos simplificado y normal, equivalentes a los que ya existen actualmente, la creación de un nuevo modelo básico que será aplicado por las entidades locales más pequeñas, lo que implicará una reducción importante de sus obligaciones de registro y suministro de información. Esta medida contribuirá, sin duda, a mejorar el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por las entidades locales más pequeñas.

Además, con el objetivo de homologar la contabilidad de la Administración Local a la del resto de entidades públicas se intenta potenciar la utilización de las nuevas tecnologías en la función contable. Esta potenciación se pone de manifiesto, fundamentalmente, en dos facetas:

– Por un lado, permitiendo la conservación de la información contable mediante soportes magnéticos, ópticos, etc., de acuerdo con lo preceptuado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en su artículo 45 aboga por la utilización de las nuevas tecnologías en los procedimientos administrativos.

– Por otro lado, en la rendición de las cuentas anuales a los órganos de control externo. Esta posibilidad se encuentra contemplada, para el ámbito estatal, en la Ley General Presupuestaria. El Tribunal de Cuentas ha manifestado en algunas ocasiones su interés en que la rendición de cuentas de las entidades locales se efectúe también por procedimientos informáticos.

Ante la ausencia, en el ámbito de la Administración Local, de regulación de la rendición de cuentas a través de medios informáticos y telemáticos, se ha venido realizando la misma (salvo contadas excepciones) de una forma tradicional, mediante la remisión, en soporte papel, de los distintos estados, cuentas y demás documentos que conforman la Cuenta General de las entidades locales.

En el momento actual, en que los desarrollos tecnológicos han posibilitado la utilización de los sistemas electrónicos de intercambio de información, incluso en el entorno de las economías domésticas, no parece adecuado que en el ámbito de las Administraciones Públicas se sigan manteniendo los tradicionales procedimientos de rendición de cuentas mediante envíos de un importante volumen de información en papel, máxime cuando los sistemas de información contable que se utilizan permiten, con todo tipo de garantías, el empleo de otros procedimientos más acordes con las tecnologías que dan soporte a dichos sistemas de información.

Por ello, el régimen contable local debe contemplar el procedimiento de rendición de cuentas a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, con el fin de facilitar la rendición a las entidades y la fiscalización de las cuentas locales por los órganos de control externo.

Asimismo, la próxima reforma contable es una buena ocasión para abordar los cambios necesarios, tanto en el contenido como en la forma de presentación de la información contable, al objeto de hacerla más accesible al ciudadano.

En este sentido, se prevé la elaboración de información segmentada de acuerdo con las necesidades de los diferentes tipos de usuarios interesados en la información económica de las entidades locales y, además, deberá facilitarse el acceso y la comprensibilidad de dicha información.

La selección de la información más relevante debe comprender no sólo información contable tradicional, sino también información representativa del funcionamiento de los servicios (indicadores de gestión). Esta información seleccionada, con el fin de darse a conocer lo más posible, debe ser objeto de la oportuna publicidad, cuando menos, en los *Diarios Oficiales*.

Cabe concluir que la potenciación del ciudadano como destinatario «privilegiado» de las cuentas públicas va a inspirar la adaptación del régimen contable local al Plan General de Contabilidad Pública, condicionando de manera esencial el contenido, la forma



de presentación y el régimen de publicidad de las cuentas anuales de las Entidades locales.

### **5.3. El Tribunal de Cuentas y la IGAE como órgano de control interno**

Abordados los «aspectos contables» de la relación entre las dos instituciones, debo ahora dedicar una reseña al, como antes señalaba, ámbito de confluencia quizá más importante, pero donde están menos definidos y estudiados los posibles procedimientos o esquemas de coordinación.

La diferenciación entre ambos modelos de control se manifiesta de forma inicial y de manera muy expresa en lo que atañe al carácter previo de la función interventora que desempeña la IGAE, frente al carácter posterior de la fiscalización que desarrolla el Tribunal. La evolución del modelo de control interno a partir de finales de los años setenta, desde la intervención previa clásica hacia las formas de control financiero, no ha implicado, sin embargo, la desaparición de control previo a la realización de determinadas actividades, sino que ambos tipos de ejercicio del control interno se configuran como complementarios en el modelo de control aplicable en aquella parte del sector público estatal en el que su permanencia sigue demostrando su eficacia, y sigue siendo, pues, el elemento básico diferenciador del control interno frente al externo.

Es básico señalar, sin embargo, que no existen diferencias en los objetivos perseguidos en ambos modelos de control. En efecto, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas delimita la función fiscalizadora al referirse al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía; por su parte, la Ley General Presupuestaria en 1977 ya amplió el contenido del control interno al ámbito de la eficiencia y la eficacia, equiparando, por tanto, los propósitos de la actuación de ambas instituciones. A partir de aquí, el progreso lógico de ambos modelos evoluciona desde la única comprobación del sometimiento a la legalidad, hacia la valoración de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión pública y, paralelamente, hacia el diseño de metodología y herramientas de control más adaptadas a la realidad controlada que las utilizadas en modelos tradicionales, propósito que es común en ambas instituciones.

Aun no habiendo «confluencia» en el control, la Intervención General, en el ejercicio del control interno a través de la función interventora, sí acude a los criterios y doctrina del Tribunal de

Cuentas, que éste pone de manifiesto tanto en su actividad de fiscalización como en los procedimientos de enjuiciamiento contable, cuando éstos aclaran, completan o fijan criterio en la aplicación de determinados preceptos o normas que pueden ser objeto de controversia o incertidumbre en su interpretación.

Por su parte, en el ejercicio del control financiero, donde las actuaciones de ambos, concretadas en los correspondientes Programas de Fiscalizaciones, en el caso del Tribunal de Cuentas, y en el Plan de Actuaciones de Control Financiero, en el caso de la Intervención General, mantienen similitud y pueden dar lugar a solapamientos y duplicidades, las vías de cooperación pueden establecerse a tres niveles:

- a) Conocimiento mutuo de planes y programas de actuación.
- b) Utilización de informes de control.
- c) Desarrollo normativo y metodológico.

En el primer aspecto, no es de extrañar que, existiendo coincidencias en el ámbito subjetivo de los controles a realizar en la ejecución del Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas y del Plan de Auditorías de la Intervención General, se produzcan coincidencias en cuanto a los sujetos y entidades sometidos a control.

En estos casos se ha seguido el criterio de que, en caso de existir una concurrencia temporal de la realización de las acciones, la Intervención General no debe interferir los trabajos a realizar por los órganos y funcionarios del Tribunal de Cuentas, evitando una simultaneidad en las actuaciones que podría restar eficacia a las labores de control y llevaría a los sujetos controlados a una posición difícil de asimilar dentro de la lógica de su necesaria colaboración.

Pero no se les oculta que esta situación puede originar retrasos, por ejemplo, en la realización de la auditoría de cuentas anuales de determinados organismos o entidades, que la Intervención General está obligada a realizar en períodos de tiempo muy concretos.

Por ello, en la confección de los respectivos planes de control para el ejercicio, parece incuestionable proponerse que queden reducidas a lo estrictamente necesario las posibles duplicidades y solapamientos. A tal fin, sería conveniente mantener reuniones previas a la elaboración por el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de los respectivos planes de auditoría que pudieran dar lugar a una programación de actuaciones coordinada y hasta complementaria. Obviamente, sin que de ello resultara injerencia ni

menoscabo de las competencias que ambas instituciones tienen atribuidas, sino manifestación de una leal colaboración.

Tras esta idea de coordinación previa de actuaciones, cabe plantearse el segundo aspecto que antes he señalado: el de la utilización por el Tribunal de Cuentas de los informes de control que realiza la Intervención General.

Solamente está prevista esta remisión, con carácter general, para el caso de los informes de auditoría de cuentas anuales que deben acompañar a éstas cuando se rinden al Tribunal; además, hay algún otro caso puntual en la normativa reguladora, como es el de los informes de control que emite la Intervención Delegada en el Ente Público Radio Televisión Española.

La remisión al Tribunal de Cuentas de los informes de auditoría de cuentas anuales que realiza la Intervención General se introdujo en el Real Decreto 339/98, que modificó parcialmente el Real Decreto 2188/95, que regula el control interno.

Posteriormente, a esta previsión se le dio rango legal, con la modificación que la Ley de Medidas para 1999 realizó en buena parte de los títulos de control y contabilidad de la Ley General Presupuestaria.

Con esta medida se pretendía un doble objetivo:

– Extender al conjunto de las entidades integrantes del sector público la obligación de someterse a la auditoría de cuentas anualmente, obligación que, como se sabe, hasta entonces sólo se extendía a las sociedades mercantiles públicas en virtud de lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas, puesto que al resto de entidades sólo le alcanzaba esta obligación si eran incluidas en los planes de la Intervención General o, de forma voluntaria, contrataban un auditor externo.

– Por otra parte, se pretendía que el Tribunal de Cuentas dispusiera de un documento en el que constase una opinión profesional sobre la representatividad de las cuentas que se le rendían, lo cual obviamente iba a facilitar su labor en el examen que está obligado a realizar de las citadas cuentas.

Así pues, desde el año 1999, las cuentas se rinden al Tribunal de Cuentas acompañadas del correspondiente informe de auditoría de cuentas obligatorio, esto es:

– El de un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para aquellas entidades en que su normati-

va así lo dispone, es decir, la mayoría de las sociedades mercantiles públicas y determinadas fundaciones públicas.

– El realizado por la Intervención General, bien a través de la Oficina Nacional de Auditoría, bien a través de las Intervenciones Delegadas en el resto de los casos.

Al hilo de esta cuestión surge un tema, cuya solución no es pacífica, pero que creo debo comentar, precisamente en esta intervención dedicada a repasar las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE.

Como de sobra conocen, en una auditoría financiera, en una auditoría de cuentas, se pueden dar cuatro tipos de opinión sobre las mismas:

– Favorable, lo que se suele denominar limpia, cuando el auditor observara que las cuentas anuales presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de sus operaciones, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con las normas y principios contables que son de aplicación.

– Con salvedades, cuando el auditor observara que existen limitaciones al alcance, incertidumbres, errores o incumplimientos de los principios o normas contables, cambios en los principios o normas contables que no son aceptados por el órgano de control, e insuficiencia o defectos en la presentación de la información.

– Desfavorable, cuando el auditor ha identificado errores o incumplimientos de principios o normas contables, insuficiencia o defectos en la presentación de la información, o incumplimientos de las reglas o normas presupuestarias que afecten a las cuentas anuales, en cuantía o conceptos muy significativos, y manifiesta que no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera o presupuestaria y los resultados de sus operaciones de conformidad con las normas y principios contables y presupuestarios que son de aplicación; o

– Denegada, cuando el auditor se encuentra con limitaciones y/o incertidumbres de importancia o magnitud muy significativas que le impiden obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, y expone en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

Pues bien, la controversia se suscita sobre la oportunidad de integrar en la Cuenta General del Estado las cuentas de entidades

que han obtenido en el informe de auditoría una opinión, favorable con salvedades, desfavorable o denegada.

Hasta el momento, la Intervención General ha optado por integrar todas las cuentas que se reciben, con independencia de cual sea la opinión de auditoría del informe que se acompaña, pero debemos plantearnos, de común acuerdo con el Tribunal de Cuentas, en este caso destinatario fundamental de los informes de auditoría, si tal integración se debe realizar y en su caso en qué condiciones.

Por lo que se refiere al resto de informes de control, excluidos los de auditoría de cuentas anuales, esto es: los informes adicionales al de auditoría de cuentas o los de control financiero no está prevista, con carácter general, su remisión al Tribunal de Cuentas por iniciativa de la propia Intervención General.

Al no contemplar el Real Decreto 2188/95, antes citado, al Tribunal de Cuentas como destinatario de los informes, su remisión en todo caso no procede por iniciativa de la Intervención.

Bien es cierto que lo dispuesto en los artículos 7 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 30 de su Ley de Funcionamiento, respecto al deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, y más concretamente lo dispuesto en el artículo 27.3 de la Ley de Funcionamiento, señalan claramente la potestad del Tribunal *«para recabar y utilizar; para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público (...)»*.

Un caso similar, salvando las distancias, se planteó en la propia Intervención General, respecto de la utilización de informes y documentación de auditores privados que hubieran hecho trabajos en entidades sometidas al control de IGAE.

La solución la ofrece lo dispuesto en la disposición adicional primera del Real Decreto 2188/95, estableciendo, con carácter general, la potestad de la IGAE para acceder a la documentación, bien porque así se debe contemplar en los contratos que las entidades firmen con los auditores, bien porque lo establecido en el Real Decreto desarrolla la previsión que a este respecto efectúa la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas.

No obstante, aunque como he señalado la norma en este caso hace una previsión al respecto, se ha puesto de manifiesto la conveniencia de desarrollar el procedimiento a través de una «norma técnica de utilización de trabajos de otros auditores», en la que se describa con suficiente detalle la forma de actuar cuando en el cur-

so de un trabajo de control la Intervención General debe utilizar o acudir al trabajo de otros auditores, incluso de la propia Intervención General.

Si bien el contenido de esta futura norma técnica estará enfocado desde el punto de vista de las competencias de la Intervención General, debemos plantearnos la conveniencia de acudir a un procedimiento similar para regular de una forma ágil y eficaz el acceso y utilización de los informes de la Intervención General por el Tribunal de Cuentas.

La cita que he realizado a esta prevista norma técnica sobre la relación entre auditores me permite enlazar con el último aspecto de coordinación en materia de control financiero que antes había señalado, el relativo al desarrollo normativo y metodológico.

El ya tan mentado Real Decreto 2188/95, que regula el control interno, tuvo entre otras la virtualidad de romper con el hasta entonces escaso, por no decir nulo, desarrollo normativo del control financiero en el ámbito de la Intervención General, afortunadamente, y, justo es decirlo, este escaso desarrollo normativo no fue acompañado de escaso desarrollo práctico, muy al contrario.

Pero a partir de su publicación, la Intervención General se empeñó en completar un marco normativo y conceptual aplicable al control financiero, empeño en el que cabe citar como hitos: la nueva versión de las Normas de Auditoría del Sector Público en 1997, la creación de la Oficina Nacional de Auditoría, la propia modificación del Real Decreto en 1998, o la ya citada modificación de los títulos de control y contabilidad de la Ley General Presupuestaria en 1999.

En este contexto se enmarca también la constitución de la «Comisión de Elaboración de Normas Técnicas» como instrumento para el desarrollo de instrucciones completas de control financiero de una forma ágil y flexible y que permita la participación, en distintos momentos de su desarrollo, pero antes de su aprobación final, de todas aquellas personas que luego están comprometidas en su aplicación.

Si, como antes comentaba, Tribunal de Cuentas e Intervención General comparten el ámbito subjetivo del control y sus objetivos, no parece que de este esquema se deban apartar las técnicas y métodos, y en concreto las normas de auditoría, a las que unos y otros sujetamos nuestra actuación profesional.

Así pues, la Intervención General consideró oportuno que en la citada Comisión de Normas Técnicas participara de alguna forma

el Tribunal de Cuentas, y establecer así un nexo de unión entre el desarrollo metodológico en una y otra institución, beneficiándonos ambos del enfoque hacia la homogeneización de técnicas, procedimientos y estándares que esta participación propiciaba.

Esta opinión de la Intervención General fue compartida por el Tribunal de Cuentas, designando a un cualificado funcionario, quien desde hace algún tiempo forma parte de la Comisión de Normas Técnicas.

## 6. CONCLUSIÓN

En este repaso al conjunto de relaciones que cabe señalar entre la actuación del Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado, y que, como decía al principio, en buena medida es extensible a los órganos de control interno autonómicos y locales que aplican modelos de control similares, he querido dar relevancia a la necesidad de que el modelo de control global, que incorpora controles externos y controles internos, para cumplir sus objetivos, ha de establecerse de tal modo que favorezca la coherencia del sistema en una coyuntura histórica y económica en la que aparecen como elementos claves:

– Mayor preocupación social y creciente exigencia de legalidad, eficiencia y eficacia en el manejo de recursos públicos, que nos obliga a avanzar en la depuración de los sistemas de control para el análisis de la eficiencia, la eficacia y la economía de la gestión pública, cuyas peculiaridades, con objetivos que van más allá de la mera obtención de beneficio económico, imponen la necesidad de buscar herramientas de control especialmente adaptadas a esa peculiar gestión.

– La preocupación ante el déficit público y el consecuente esfuerzo en el saneamiento de las finanzas públicas y en el logro de la estabilidad presupuestaria, que se refuerza con la aprobación de las Leyes de Estabilidad, exigen unos sistemas contables públicos que faciliten información suficiente, adecuada y fidedigna sobre la actividad financiera y presupuestaria, y que permitan que ésta sea verificable para garantizar el seguimiento de los objetivos de estabilidad y su medición.

– El proceso paralelo de descentralización, mediante las transferencias de competencias desde el Estado hacia las Administraciones territoriales, con el de integración en el marco de la Unión Eu-

ropea, que implica la coexistencia de una multiplicidad de agentes gestores y de órganos de control que deben guiarse por una actuación coordinada, ya que la complejidad de la gestión no puede en ningún caso justificar la ausencia de racionalidad en la actividad del sistema de control de la actividad financiera pública.

No hace mucho tiempo, en las últimas jornadas de la Intervención General celebradas en el pasado mes de noviembre, el Consejero del Tribunal de Cuentas, el profesor Velarde, a propósito del control de las subvenciones y enmarcándolo en el conjunto de actuaciones que nos han de permitir continuar la senda de progreso y crecimiento económico, señalaba que *«me atrevo a decir que en este terreno, como en muchos otros, el papel del Tribunal de Cuentas junto a la Intervención General de la Administración del Estado, superando cualquier deseo de protagonismo individualizador sin sentido hoy, puede, incluso, ser decisivo»*.

Esta afirmación ratifica mi convencimiento de que las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la Intervención General son fluidas y fructíferas, y que están sentadas las bases para que así continúen, bajo un espíritu de colaboración y mutua confianza, en el que desde la premisa del reconocimiento de la condición del Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador, la concurrencia en las actividades de control esté alejada de cualquier recelo de malsana competencia, y se oriente por una dinámica de cooperación, que contribuya a otorgar valor añadido a nuestras funciones y, en definitiva, a una mayor satisfacción en el cumplimiento de nuestros fines y, por ende, a una mejora de la gestión pública a la que servimos.

Quiero, finalmente, reiterar el agradecimiento a la UIMP y al Tribunal de Cuentas, así como a todos ustedes por la oportunidad de haber participado en este Foro y transmitirles muy sinceramente que creo firmemente en nuestras tareas y funciones, duras pero apasionantes; funciones en las que nos encontramos implicados doblemente, tanto como profesionales como en nuestro papel de ciudadanos, ya que, como digo, en este sentido somos doblemente interesados en que la gestión pública sea lo más adecuada a principios de legalidad y eficacia. Por eso mismo les animo a seguir trabajando y poniendo su empeño diario en éstas, como digo, no pocas veces difíciles, pero siempre motivadoras tareas.