

## EL CONTROL INTERN DE LES ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES. EL SEU PAPER EN LA PREVENCIÓ I LA LLUITA CONTRA LA CORRUPCIÓ DELS PODERS PÚBLICS

Maria Petra Sáiz Antón\*

### Resum

Els escàndols de corrupció a l'Estat espanyol han comportat una crisi de credibilitat del sector públic i dels seus mecanismes de control. Els organismes i les institucions internacionals aposten per noves formes de governança i d'integritat institucional que requereixen un canvi profund de cultura organitzativa. Aquest canvi ha de permetre implantar un "marc integral de control intern" inspirat en la metodologia COSO III, que ha de ser implementat i mantingut pels responsables del govern de l'entitat i ha de conuiu amb el control intern que és responsabilitat dels interventors del sector públic. En aquest treball s'analitza la configuració actual del control intern en les administracions públiques, les seves debilitats i fortaleses. També es fan propostes de millora per configurar un marc integral de control intern que proporcioni una seguretat raonable sobre la consecució dels objectius de l'entitat, la fiabilitat de la informació financera, l'eficàcia, l'eficiència de les operacions i el compliment de les disposicions legals aplicables que permeti una prevenció efectiva del frau i la corrupció.

Paraules clau: sector públic; corrupció; frau; abús; marc integral de control intern; òrgans interventors; alts càrrecs; òrgans superiors; òrgans directius; bona governança; bona administració; bon govern.

## INTERNAL CONTROL OF PUBLIC ADMINISTRATIONS. ITS ROLE IN PREVENTION AND THE FIGHT AGAINST THE CORRUPTION OF THE PUBLIC POWERS

### Abstract

*Corruption scandals in Spain have created a crisis of credibility in the public sector and its control mechanisms. International bodies and institutions are committed to new forms of governance and institutional integrity that require a profound change in organisational culture. This change should make it possible to implement an "internal control integrated framework" inspired by the COSO III methodology, which should be implemented and maintained by those responsible for governance of the organisation and must be compatible with the internal control that is the responsibility of the public sector auditors. This work analyses the current configuration of internal control in public administrations, and its strengths and weaknesses. It also makes improvement proposals to create an internal control integrated framework that provides reasonable certainty that the organisation's objectives will be achieved, the reliability of financial information, effectiveness, efficiency of operations and compliance with the applicable legal provisions that enables effective prevention of fraud and corruption.*

*Key words: public sector; corruption; fraud; abuse; internal control integrated framework; auditing bodies; senior management; governing bodies; management bodies; good governance; good administration; good government.*

---

\* Maria Petra Sáiz Antón, interventora general municipal a l'Ajuntament de l'Hospitalet de Llobregat, funcionària d'habilitació nacional i censora jurada de comptes. Plaça de l'Ajuntament, 11, l'Hospitalet de Llobregat (08901). [mpsaiz@l-h.cat](mailto:mpsaiz@l-h.cat).

Article rebut el 31.01.2020. Avaluació cega: 18.02.2020 i 06.03.2020. Data d'acceptació de la versió final: 06.04.2020.

**Citació recomanada:** Sáiz Antón, Maria Petra. (2020). El control intern de les administracions públiques. El seu paper en la prevenció i la lluita contra la corrupció dels poders públics. *Revista Catalana de Dret Públic*, 60, 87-101. <https://doi.org/10.2436/rcdp.i60.2020.3412>

## Sumari

1 Introducció

2 Pronunciaments dels organismes internacionals en favor de la prevenció i la lluita contra la corrupció.  
Conclusions sobre el paper del control intern en el sector públic

3 El control intern en el sector públic a l'Estat espanyol. Definició, objectius i funcions

3.1 El control intern de la gestió economicofinancera en el sector públic efectuat pels interventors de la IGAE, de les comunitats autònomes i dels ens locals

3.2 Competències i limitacions dels òrgans de control intern per a la detecció del frau i la corrupció

4 Fortaleses, debilitats, oportunitats i amenaces del control intern en el sector públic

4.1 Fortaleses

4.2 Debilitats

4.2.1 Debilitats referides al conjunt del sector públic

4.2.2 Debilitats específiques referides al control de la gestió economicofinancera responsabilitat dels òrgans interventors

4.3 Oportunitats

4.4 Amenaces

5 Propostes de millora del control intern en el sector públic

6 Conclusions

Referències bibliogràfiques

Referències documentals

## 1 Introducció

La importància del sector públic a l'Estat espanyol és indiscutible, no sols perquè està integrat per un grup heterogeni de 19.682 administracions i entitats dependents pertanyents als subsectors estatal, autonòmic i local,<sup>1</sup> sinó també perquè ocupa el 16,25% de la població activa<sup>2</sup> i perquè l'import estimat de la despesa pública per a l'any 2019 representa el 39,8% del producte interior brut.<sup>3</sup>

La rellevància del sector públic en l'economia explica que els casos de corrupció que van esclatar durant la crisi econòmica i financera provoquessin reaccions àrades de la ciutadania i la pèrdua de confiança en les institucions públiques i que possessin en dubte els procediments de control del sector públic, i que s'atribuís als òrgans especialitzats de control la responsabilitat de no haver detectat a temps els greus riscos de gestió que van comportar un malbaratament dels recursos públics i, de vegades, la desviació en favor d'interessos privats (Villoria, 2010: 81-104).

Però el control intern de l'activitat del sector públic té un abast molt més ampli que el tradicional control intern de la gestió economicofinancera que en els esmentats subsectors duen a terme els òrgans tècnics especialitzats de control de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE), de les intervencions de les comunitats autònomes i dels ens locals a l'empara de la Llei general pressupostària (LGP),<sup>4</sup> del text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya (LFPC)<sup>5</sup> —o de la normativa de la respectiva comunitat autònoma— i del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLHL).<sup>6</sup>

L'abast més ampli del control intern està previst en la regulació que la Llei de règim jurídic del sector públic (LRJSP),<sup>7</sup> la Llei d'organització, procediment i règim jurídic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya (LOPRJC)<sup>8</sup> i la Llei de bases de règim local (LBRL)<sup>9</sup> fan de l'estructura organitzativa i el funcionament de l'Administració general del l'Estat, de la Generalitat de Catalunya i de l'Administració local i dels respectius ens dependents, i, especialment, quan estableixen les competències dels alts càrrecs —òrgans superiors<sup>10</sup> i directius de l'Administració i del sector públic institucional—, als quals atribueixen la responsabilitat de dirigir, planificar, gestionar i impulsar la consecució dels objectius fixats per les polítiques públiques aprovades pels respectius governs, així com d'establir els mecanismes de control administratiu i de gestió necessaris per garantir-ne el compliment.

Al meu entendre, la manca d'una visió integral del control intern del sector públic, unida a un control intern de la gestió economicofinancera dels òrgans interventors mancat de recursos i de vegades excessivament formalista, així com la debilitat dels controls de la gestió per part dels alts directius del sector públic —en moltes ocasions funcionaris eventuais i càrrecs de confiança política—, són alguns dels motius que van impedir detectar i frenar a temps els casos de corrupció en el sector públic a l'Estat espanyol. Amb l'objectiu de corregir aquesta deficiència, cal plantejar si és necessari reforçar els actuals procediments de control intern o bé reformar-los completament amb la finalitat de millorar la seva eficàcia i que el control intern pugui jugar el paper clau que li atorguen les institucions i els organismes internacionals en la supervisió de

1 Inventari d'ens del sector públic estatal, autonòmic i local INVESPE 2019. Ministeri d'Hisenda. Nombre d'ens del sector públic estatal: 453; comunitats autònomes: 1.921; i ens locals: 17.308. Total: 19.682.

2 Institut Nacional d'Estadística (INE). Enquesta de població activa (EPA). Tercer trimestre 2019.

3 Ministeri d'Hisenda i Funció Pública (2019). Actualització del Programa d'estabilitat 2017-2020.

4 Espanya. (LGP). Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària (BOE núm. 284, 27/11/2003).

5 Catalunya. (LFPG). Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya (DOGC núm. 2791A, 31/12/2002).

6 Espanya. (TRLHL). Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (BOE núm. 50, 9/3/2004).

7 Espanya. (LRJSP). Llei 40/2025, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic.

8 Catalunya. (LOPRJC). Llei 13/1989, de 14 de desembre, d'organització, procediment i règim jurídic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya (DOGC núm. 1234, 22/12/1989).

9 Espanya. (LBRL). Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases de règim local (BOE núm. 80, 3/4/1985).

10 Alts càrrecs: òrgans superiors: ministres, secretaris d'estat; òrgans directius: subsecretaris, secretaris generals, secretaris tècnics, directors generals, subdirectors generals, titulars dels ens que configuren el sector públic institucional (organismes autònoms, societats mercantils públiques, consorcis, entitats públiques empresarials, fundacions, etc., i els seus homòlegs en el sector públic autonòmic i local).

les polítiques públiques basades en el bon govern, la bona governança i la bona administració, i en la lluita contra el frau i la corrupció.

Per donar resposta a aquesta qüestió, en aquest treball s'analitzaran els aspectes següents: la rellevància que al control intern en el sector públic donen els pronunciaments i els estudis d'institucions i d'organismes internacionals especialitzats en integritat institucional, la prevenció i la lluita contra la corrupció, així com la situació actual del control intern en el sector públic a l'Estat espanyol. Per acabar, es faran propostes de millora del control intern per incrementar-ne l'eficiència per prevenir el frau i la corrupció, tenint en consideració les darreres tendències sobre els marcs integrals de control intern que preconitza per al sector privat la National Commission on Fraudulent Reporting,<sup>11</sup> que la IGAE ja ha incorporat en les recentment aprovades Normes internacionals d'auditoria del sector *públic* (NIA-ES-SP)<sup>12</sup> i que l'Institut de Auditores Internos de España<sup>13</sup> (IAIE) proposa aplicar per al conjunt del sector públic.

## **2 Pronunciaments dels organismes internacionals en favor de la prevenció i la lluita contra la corrupció. Conclusions sobre el paper del control intern en el sector públic**

L'economia de l'Estat espanyol es situa entre les quinze primeres del món i ocupa el lloc 27 en l'índex de desenvolupament humà del Programa de les Nacions Unides per al Desenvolupament (PNUD) (2019), mentre que el Fòrum Econòmic Mundial, en l'informe sobre l'índex de competitivitat global (2019), col·loca l'Estat espanyol en el lloc 23 dels 141 països analitzats.

No obstant això, l'índex de percepció de la corrupció (2019), publicat per Transparència Internacional (TI), situa Espanya en la posició 30 dels 180 països avaluats, a l'altura de Barbados, Portugal i Qatar, i obté una puntuació de 62 sobre 100. Segons TI, tot i haver millorat quatre punts respecte a l'any 2018, no hauria d'estar per sota dels 70 punts de l'índex de percepció si vol mantenir la seva imatge i la seva competitivitat.

La Fundació BBVA (Alcalà i Jiménez, 2018: 24), en l'informe *Los costes económicos del déficit de calidad institucional*, que mesura els nivells de corrupció percebuts a l'Estat espanyol respecte a les principals economies europees i la resta del món i el cost del dèficit de qualitat institucional en el desenvolupament econòmic, conclou amb un diagnòstic poc favorable sobre la qualitat de la governança a Espanya i una percepció negativa sobre la seva dinàmica en els darrers quinze anys.

Aquesta correlació entre qualitat institucional i desacceleració del creixement econòmic, segons l'informe de la Comissió Europea sobre la lluita sobre la corrupció a la UE (2014), afecta tots els estats membres i tots els nivells de govern, ja que la corrupció minva el bon funcionament de l'Administració pública; comporta un greu perjudici per a l'economia i la societat en general, perquè frena el desenvolupament econòmic i disminueix la inversió i la qualitat dels serveis públics; provoca el malbaratament dels recursos i redueix la productivitat dels països, alhora que els comportaments poc ètics malmeten la democràcia, la justícia social i l'estat de dret i fan perdre la confiança de la ciutadania en les institucions públiques.

Val a dir que la preocupació de la Comissió Europea en favor de la lluita contra la corrupció no és quelcom nou, ja que el control de l'exercici abusiu dels poders públics ha estat una constant des que l'any 1789 es proclamà la Declaració dels drets de l'home i del ciutadà, que reconegué el dret de la societat a demanar comptes de la seva gestió a qualsevol agent públic.

Des de llavors, diferents règims polítics han recorregut un llarg camí per posar límits a la discrecionalitat administrativa, instaurar el control jurisdiccional (Fernández, 2019) i fer efectiu el retiment de comptes, fins que la Carta de drets fonamentals de la UE de 2000<sup>14</sup> va reconèixer el dret a una *bona administració* com a

11 National Commission on Fraudulent Reporting, 1985. Identifica els factors que permeten la informació fraudulenta i emet recomanacions per reduir el seu impacte. Va elaborar l'any 1992 l'informe COSO I, que conté un nou marc conceptual de control intern; l'informe COSO II (2004), "Gestió de riscos corporatius - Marc integrat", i el "Marc integrat de control intern" COSO III (2014).

12 Espanya. Resolució de 25 d'octubre de 2019 de la IGAE, per la qual s'aprova l'adaptació de les Normes d'auditoria del sector públic a les Normes internacionals d'auditoria (NIA-ES-SP) (BOE núm. 255, 5/11/2019).

13 L'[Institut de Auditores Internos de España](#), fundat l'any 1983, és una associació professional sense ànim de lucre portaveu de la professió de l'auditoria interna. Difon les Normes internacionals per a l'exercici professional de l'auditoria interna.

14 Article 41 de la Carta, que s'incorporà a l'ordenament jurídic espanyol amb la Llei orgànica 1/2008, de 31 de juliol.

dret fonamental de tot ciutadà a la correcta gestió dels assumptes que afecten l'interès general, i la UE, en el *Llibre blanc sobre la governança europea*, de 2001, es va pronunciar en favor dels principis i les regles de la “bona governança” per a la qualitat d'un “bon govern”, que és aquell que impulsa institucions i lleis que fomenten la transparència i la integritat institucional, impulsa els controls interns i externs i el retiment de comptes, l'eficàcia, la informació i una administració imparcial, per respondre a les demandes de la societat civil, les organitzacions i les empreses per combatre la corrupció.

Però la preocupació pels escàndols de corrupció no és un problema exclusiu del sector públic, tal com ho demostren els ocorreguts als Estats Units (Enron, 2001, i WorldCom, 2002) o els que es van produir a Europa (Gescartera a Espanya i Parmalat a Itàlia), que van afectar el sector privat.

Per pal·liar la corrupció en el sector privat, l'OCDE,<sup>15</sup> la Comissió<sup>16</sup> i el Parlament Europeu van aprovar la Directiva 2014/95/UE,<sup>17</sup> que incloïa diverses mesures per incentivar el bon govern corporatiu que s'han traduït en reformes importants de la legislació mercantil espanyola en favor del reforçament del control intern de les empreses.

Les novetats més destacables són: la reforma del Codi penal (CP),<sup>18</sup> aplicable a les societats mercantils públiques, que estableix els requeriments atenuants de la responsabilitat penal de les entitats jurídiques que implantin programes de compliment normatiu de prevenció de delictes i mesures de control intern, com el *responsable del compliment normatiu penal*; l'Ordre ECC/461/2013;<sup>19</sup> la modificació de la Llei de societats de capital<sup>20</sup> i la modificació del Codi de comerç.<sup>21</sup> Aquestes normes regulen la incorporació de la informació no financera a l'informe de gestió dels comptes anuals, la millora del control intern —amb l'establiment de la *comissió d'auditoria*—, i la supervisió i el control de les bones pràctiques del govern corporatiu per la Comissió Nacional del Mercat de Valors (CNMV).

Les mesures de bon govern corporatiu i de reforç del control intern que s'estan aplicant en el sector privat s'estan fent extensives al sector públic, i són múltiples els pronunciaments de les institucions en favor del reforçament del control intern en el sector públic. En aquest sentit, es poden destacar la Recomanació de l'OCDE sobre integritat pública (2017), que considera el control intern i el retiment de comptes eficaç com un dels tres pilars fonamentals de la lluita contra la corrupció i en favor de la integritat pública, i la Memòria de la Fiscalia Superior de la Comunitat Valenciana (2013), que destaca que la falta de controls previs administratius —la prèvia de la intervenció—, la relaxació en les maneres i els controls en contractes administratius, així com la proliferació de funcionaris eventuais o càrrecs de confiança amb finalitats personals o partidistes, faciliten la summa discrecionalitat o arbitrarietat en actuacions econòmiques administratives o actuacions que afavoreixen conductes desviades i la proliferació de casos de corrupció.

Els plantejaments més moderns sobre el control intern en les organitzacions són els de la National Commission on Fraudulent Reporting, també denominada Comissió Treadway, que és la màxima autoritat mundial en control intern en el sector privat. Defensa el marc integrat de control intern —conegut com a COSO III (2013)—, que concep el control intern de les organitzacions de forma integral, com “el procés dissenyat, implementat i mantingut pels responsables del govern de l'entitat, la direcció i altre personal, amb la finalitat

15 Principis de bon govern corporatiu de l'OCDE i del G20 (2016).

16 *Recomendación sobre la estructura y transparencia de las retribuciones de los administradores de las sociedades cotizadas* (3177/2009/CE). Recomanació de la Comissió de 9 d'abril de 2014 sobre la qualitat de la informació presentada en relació amb la governança empresarial (“complir o explicar”).

17 Directiva 2014/95/UE del Parlament i del Consell, de 22 d'octubre de 2014, relativa a la divulgació d'informació no financera i informació sobre diversitat per part de determinades grans empreses i determinats grups (DOUE núm. 330, 15/11/2014).

18 Espanya. Llei 5/2010, de 22 de juliol, per la qual es modifica la Llei orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi penal (BOE núm.152, 23/7/2010). Els articles 31 bis, 31 ter, 31 *quater* i 31 *quinquies* regulen les responsabilitats de les societats mercantils públiques.

19 Espanya. Ordre ECC/461/2013, de 20 de març, per la qual es determinen el contingut i l'estructura de l'informe anual de govern corporatiu, de l'informe anual sobre remuneracions i altres instruments d'informació de les societats anònimes cotitzades i de les caixes d'estalvis (BOE núm. 71, 23/3/2013).

20 Espanya. Llei 31/2014, de 3 de desembre, per la qual es modifica la Llei de societats de capital per a la millora del govern corporatiu (BOE núm. 293, 4/12/2014).

21 Llei 11/2018, de 28 de desembre, per la qual es modifica el Codi de comerç, el text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol (BOE núm. 314, 29/12/2018).



de proporcionar una seguretat raonable sobre la consecució dels objectius de l'entitat relatius a la fiabilitat de la informació financera, l'eficàcia i l'eficiència de les operacions, així com sobre el compliment de les disposicions legals i reglamentàries aplicables”.

Aquesta visió integral del control intern s'està incorporant lentament al sector públic. Un exemple són les recentment aprovades NIA-ES-SP de la IGAE, que també són aplicables al sector públic local, així com diverses normes reguladores del control intern de la gestió pública aprovades per comunitats autònomes, com la Llei 22/2018, d'Inspecció General de Serveis i del sistema d'alertes per a la prevenció de males pràctiques en l'Administració de la Generalitat,<sup>22</sup> que crea l'*inspector general de serveis*, una nova figura responsable del control intern de la Generalitat Valenciana que, respectant les funcions i la independència del control intern de la Intervenció General, vetlla, entre altres aspectes, pel compliment del control intern de la gestió en les institucions públiques del seu àmbit territorial.

### 3 El control intern en el sector públic a l'Estat espanyol. Definició, objectius i funcions

El concepte de *control* en termes generals és simple: consisteix a verificar que s'ha donat compliment al que s'ha establert (Fueyo, 2014: 23). En el control del sector públic s'han diferenciat tradicionalment el control intern i control extern.

El control extern és el que duen a terme el Tribunal de Comptes i els òrgans de control extern de les comunitats autònomes, les institucions a les quals correspon el control de la lluita contra el frau i la corrupció, com l'Oficina Europea de Lluita contra el Fraude (OLAF), la Fiscalia especial per a la repressió de delictes econòmics relacionats amb la corrupció —dependent del Ministeri Fiscal—, l'Oficina Antifraude de Catalunya (OAC) i el control jurisdiccional dels tribunals de justícia.

En el control intern del sector públic podem destacar el control polític, que correspon als parlaments estatals i autonòmics i als plens dels ens locals, i el control dels òrgans unipersonals, com el Defensor del poble nomenat pel Congrés dels Diputats o els seus homòlegs de les comunitats autònomes, que són elegits pels respectius parlaments, i el dels síndics de greuges nomenats pels plens dels ens locals.

A més dels controls esmentats, el sector públic està subjecte a dues formes addicionals de control intern: aquell que és responsabilitat dels òrgans de govern, directius i agències d'avaluació pertanyents al sector públic, i el que duen a terme els òrgans de control intern de la gestió economicofinancera del sector públic —la IGAE, els interventors generals de les comunitats autònomes i els interventors generals dels ens locals. En aquest document s'analitzaran les debilitats i les fortaleses d'aquests dos tipus de controls interns i es faran propostes per millorar-los.

Una de les limitacions per fer aquesta anàlisi és que el control intern del sector públic no està definit en cap de les lleis que regulen l'organització interna de les diferents administracions que integren el sector públic de l'Estat espanyol i dels seus ens dependents —la LOPRJC, la LFPC i la LBRL. Aquestes normes únicament enumeren les funcions i les responsabilitats de direcció, gestió i control de les polítiques públiques per part dels alts càrrecs dels òrgans superiors i directius. No obstant això, la legislació sectorial sí que regula l'obligació de planificar, gestionar, avaluar i retre comptes, així com la responsabilitat del control intern de les polítiques públiques, d'obligat compliment per als responsables dels esmentats alts càrrecs.

En aquesta legislació sectorial hem de diferenciar les normes reguladores de procediments específics de gestió —la Llei de procediment administratiu (LPA),<sup>23</sup> la LRJSP, la Llei de contractes del sector públic (LCSP)<sup>24</sup> o la Llei general de subvencions (LGS)<sup>25</sup>—, que inclouen instruments de planificació seguiment

22 Llei 22/2018, de 6 de novembre, de la Generalitat, d'Inspecció General de Serveis i del sistema d'alertes per a la prevenció de males pràctiques en l'Administració de la Generalitat i el seu sector públic instrumental (DOGV núm. 8419, 8/11/2019).

23 Espanya. Llei 39/2015, de 2 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques (BOE núm. 236, 2/10/2015).

24 Espanya. Llei 9/2017, de 5 de novembre, de contractes del sector públic, per la qual es transposen a l'ordenament jurídic espanyol les directives del Parlament Europeu i del Consell 2014/23/UE i 2014/24/UE, de 26 de febrer (BOE núm. 272, 9/11/2017).

25 Espanya. Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions (BOE núm. 276, 18/11/2003). Pla estratègic de subvencions. Articles 81 LGS i 10 a 15 del Reial decret 884/2006, de 21 de juliol.

i de control intern de la gestió pública, com el pla anual normatiu, el pla estratègic de subvencions o el pla anual de contractació, i la legislació econòmica i pressupostària —la LGP, la LFPC i el TRLHL—, que regulen per a cadascun dels subsectors que integren el sector públic de l'Estat espanyol, d'una banda, la programació, la planificació pressupostària, l'adequació de la gestió econòmica i de la despesa pública al compliment de l'eficàcia en la consecució d'objectius fixats que són funcions pròpies dels responsables dels òrgans superiors i dels òrgans directius del sector públic, i, de l'altra, el desenvolupament de les funcions del control intern de la gestió economicofinancera i de la formació del compte general responsabilitat dels respectius òrgans interventors.

Durant l'època de bonança econòmica anterior a la crisi econòmica de 2007, el control intern de la gestió economicofinancera responsabilitat dels òrgans interventors —amb una llarga tradició històrica, molt desenvolupat reglamentàriament i que és homòleg per a tot el sector públic a l'Estat espanyol— es va menysvalorar per les teories de la denominada *nova gestió pública*, que es va introduir en el sector públic sota el guiatge de les escoles de negocis.

Aquestes teories van implantar en el sector públic formes de gestió pròpies del sector privat que, sense criteris contrastats d'eficàcia i eficiència, van suposar l'externalització de serveis públics sense un ordre planificat, i la constitució i la proliferació de múltiples ens instrumentals que, excepte honroses excepcions, buscaven més la fugida del dret administratiu i dels controls economicofinancers tradicionals que efectivament millorar la gestió.<sup>26</sup>

L'esclat de la crisi econòmica va evidenciar inversions desproporcionades en tots els subsectors del sector públic, alts nivells d'endeutament en algunes administracions i la necessitat de replantejar les formes de gestió d'uns serveis públics bàsics fortament externalitzats i amb una notable opacitat sobre la seva gestió tant per a la ciutadania com per a les mateixes administracions.

Les reivindicacions ciutadanes sobre la transparència de la gestió pública i el retiment de comptes i l'obligació de posar fre a les tendències expansives de la despesa pública per donar compliment a les regles fiscals d'estabilitat pressupostària van obligar a fer un gir en aquestes pràctiques de gestió i en els procediments de control intern responsabilitat dels òrgans de govern, òrgans directius i agències d'avaluació, amb la finalitat d'orientar-los cap a un major control de l'eficiència i l'eficàcia de la despesa pública, incentivar la programació pressupostària i la detecció dels fenòmens de corrupció i donar major transparència a la gestió.

En paral·lel, la Llei orgànica d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera (LOEPSF),<sup>27</sup> la Llei de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local (LRSAL)<sup>28</sup> i el Reial decret 424/2017 (RCI)<sup>29</sup> reforcen el control intern dels òrgans interventors, i s'incrementa el nivell d'exigència. Així mateix, s'aproven nous plans de comptabilitat pública homogeneïtzats i harmonitzats amb les Normes internacionals de comptabilitat (NIC), pren preponderància el control financer permanent davant la funció interventora tradicional i s'aproven les NIA-ES-SP adaptades a les Normes internacionals d'auditoria (NIA) per millorar el control financer dels ens instrumentals del sector públic i la seva aplicació al subsector públic estatal i local, en la línia de l'Organització Internacional d'Entitats Fiscalitzadores Superiors (INTOSAI).<sup>30</sup>

Arribats a aquest punt, adquireix importància avançar en la configuració del model de control intern que es vol per al sector públic i si amb aquest s'aconsegueix superar l'antagonisme existent moltes vegades entre els responsables dels òrgans directius públics i els òrgans interventors. Una solució a aquesta situació és establir un marc integrat de control intern com el que defensa COSO III, que considera que “el control intern és aquell del qual és responsable el govern de l'entitat”, entenent per aquest “el que descriu la funció de la

26 Informe del Tribunal de Comptes núm. 890, 24/2/2011. Fiscalització del sector públic local, 2006, 2007 i 2008.

27 Espanya. Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera (BOE núm. 103, 30/4/2012).

28 Espanya. Llei 27/2013, de 27 de desembre, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local (BOE núm. 312, 30/12/2012).

29 Espanya. Reial decret 424/2017, de 28 d'abril, pel qual es regula el règim jurídic del control intern en les entitats del sector públic local (BOE núm. 113, 12/5/2017).

30 L'Organització Internacional d'Entitats Fiscalitzadores Superiors, fundada l'any 1953, té estatus especial en el Consell Econòmic i Social de l'ONU (ECOSOC). Confeccionà la *Guia per a les normes de control intern en el sector públic* (2004) per a l'avaluació del control intern en les auditories dels OCEX seguint COSO, les Normes internacionals de les entitats fiscalitzadores (ISSAI) i les directrius per a la bona governança (INTOSAI-GOV).

persona o persones o organitzacions responsables de la supervisió de la direcció estratègica de l'entitat i de les obligacions relacionades amb el retiment de comptes de l'entitat", que es caracteritza per:

- Ser un procés dissenyat, implementat i mantingut pels responsables del govern de l'entitat, la direcció i altre personal.
- Tenir com a finalitat proporcionar una seguretat raonable sobre la consecució dels objectius de l'entitat relatius a la fiabilitat de la informació financera, l'eficàcia i l'eficiència de les operacions, així com el compliment de les disposicions legals i reglamentàries aplicables.

El marc integral de control intern en el sector públic que s'acaba de descriure no sols és totalment compatible amb el control intern dels òrgans interventors, sinó que la seva aplicació comportaria una disminució de les actuals limitacions amb què es troben els interventors per desenvolupar les seves funcions, que comporten que es debilitin els seus controls en favor de la lluita contra la corrupció i la integritat institucional.

Per facilitar l'enumeració de les debilitats i les fortaleses del control intern en el sector públic i proposar-hi millores, es resumeixen tot seguit les característiques i els principis d'execució del control intern dels òrgans interventors regulats en la LGP, la LFPC i el TRLHL.

### 3.1 El control intern de la gestió economicofinancera en el sector públic efectuat pels interventors de la IGAE, de les comunitats autònomes i dels ens locals

Els elements que defineixen el control intern de la gestió economicofinancera que duen a terme els òrgans interventors, que són comuns per a tot sector públic, són:

- *Autonomia funcional.* Està garantida per una exigent regulació que salvaguarda la seva objectivitat, integritat i transparència respecte a les entitats en les quals s'exerceix el control.
- *Abast del control.* El conjunt de l'activitat economicofinancera de tots els òrgans i entitats del sector públic, que comprèn: les administracions públiques nacionals, regionals (estatals, comunitats autònomes, províncies o altres territoris) i locals (ciutats o pobles), així com altres entitats vinculades a les diferents administracions públiques (agències, organismes, comitès i empreses).
- *Objectius del control intern.* Comprenen les verificacions del compliment normatiu i l'adequat registre d'operacions i del seu fidel i regular reflex en els comptes de l'entitat; l'avaluació de les activitats i els procediments d'acord amb els principis de bona gestió financera, i el compliment dels objectius assignats als centres gestors de la despesa.
- *Formes d'exercici.* Comprenen la funció interventora i el control financer, en les vessants del control financer permanent i l'auditoria pública. També és competència dels òrgans de control intern el control de les entitats col·laboradores i els beneficiaris de subvencions i ajudes concedides a subjectes del sector públic, i les finançades a càrrec de fons comunitaris. L'objecte i abast de la funció interventora i del control financer són:

*La funció interventora.* És un control de legalitat que té per objecte controlar, abans de ser aprovats, els actes dels ens subjectes al dret administratiu que donin lloc al reconeixement de drets o la realització de despeses, els ingressos i els pagaments, la inversió i l'aplicació en general dels seus fons públics, amb la finalitat d'assegurar que la seva gestió s'ajusti a les disposicions aplicables. S'exerceix en les modalitats d'intervenció formal i material mitjançant la fiscalització prèvia, o de requisits bàsics i la presa de raó comptable en el cas dels ingressos; en aquests dos darrers casos, s'efectuen actuacions de control financer permanent posterior.

*La funció de control financer.* Té dues vessants: el *control financer permanent* i l'*auditoria pública* —en les modalitats d'auditoria de regularitat comptable, auditoria de compliment i auditoria operativa. El control financer permanent s'efectua de forma sistemàtica en les administracions i en els organismes



dependents subjectes al dret administratiu, mentre que l'auditoria pública s'aplica al sector públic instrumental.

- *Els resultats del control.* El resultat de la funció interventora està subjecte al denominat *procediment contradictori*, que s'aplica a la resolució de les discrepàncies entre l'òrgan interventor i els òrgans gestors. Els resultats del control financer permanent i de l'auditoria pública es plasmen en els informes provisionals que es sotmeten a les al·legacions dels òrgans gestors abans de l'emissió de l'informe definitiu. Els resultats del control s'inclouen anualment en un informe resum que es sotmet al coneixement dels òrgans de govern de les respectives administracions públiques i es remet als òrgans de control extern.

A més d'aquestes funcions de control intern, els òrgans interventors tenen atribuïda la funció comptable, que comporta la formació del compte general del sector públic de llur àmbit competencial.

### 3.2 Competències i limitacions dels òrgans de control intern per a la detecció del frau i la corrupció

La difusa regulació dels conceptes de corrupció, frau o abús i la delimitació legal de les funcions i de les responsabilitats dels òrgans de control intern són algunes de les limitacions, poc conegudes, amb les que s'enfronten els òrgans especialitzats de control intern per posar fre a la corrupció.

El primer problema és determinar què s'entén per *corrupció*, perquè aquest concepte no està delimitat jurídicament i el Codi penal no tipifica els delictes que comprèn. Minguillón (2014: 26) assenyala que la corrupció consisteix a “abusar del poder per obtenir un benefici privat”, i analitza els conceptes de *frau*, *corrupció* i *abús* en relació amb els delictes tipificats en el Codi penal, alhora que identifica els delictes de frau a partir de les competències de la Fiscalia contra la corrupció i la criminalitat organitzada regulades per l'article 19.4 de la Llei de l'Estatut orgànic del Ministeri Fiscal.<sup>31</sup> Entre els delictes de frau més rellevants, destaca la malversació de cabals públics (article 432 del CP), el frau comptable (article 434 del CP), el frau de subvencions (article 308 del CP) i la prevaricació administrativa (article 404 del CP).

Analitzem ara els conceptes de *frau*, *corrupció* i *abús*. La NIA-ES-SP 1240, sobre les responsabilitats de l'auditor en l'auditoria d'estats financers respecte al frau, reconeix que el frau és un concepte jurídic ampli, que defineix com “un acte intencionat realitzat per una o més persones de la direcció, els responsables del govern de l'entitat, els empleats o tercers, que comporti la utilització de l'engany amb la finalitat d'aconseguir un avantatge injust o il·legal”. Alhora, estableix que el frau recau sobre els responsables del govern de l'entitat i la direcció, que tenen l'obligació de prevenir i detectar el frau, i remarca que és responsabilitat de la direcció —supervisada pels responsables de l'entitat— establir els mecanismes de control intern que evitin i dissuadeixin els fraus, així com identificar, depurar i sancionar els fraus detectats.

L'esmentada NIA-ES-SP 1240 delimita la responsabilitat de l'auditor del sector públic respecte al frau als aspectes següents:

- L'obtenció d'una seguretat raonable que els estats financers, considerats en el seu conjunt, estan lliures d'incorrecció material deguda a fraus o errors. En aquest sentit, distingeix entre dos tipus de frau: la informació financera fraudulenta, deguda a la manipulació o la falsificació dels registres comptables i dels llibres de comptabilitat o a l'aplicació errònia i intencionada de principis comptables; així com l'apropiació indeguda d'actius, que comporta un menyscapse patrimonial per la generació de despeses innecessàries, la malversació d'ingressos, la subtracció d'actius físics o intel·lectuals o la utilització d'actius per a un ús personal.
- Els possibles riscos d'incompliment, que siguin qualificats jurídicament com a frau en la gestió dels recursos públics, derivats de la inaplicació o incorrecta aplicació de les lleis o reglaments del sector públic.

L'abús està definit en la ISSAI 1240 com “la conducta deficient o impròpia en comparació amb la que una persona prudent consideraria raonable i necessària en una activitat comercial atenent a les circumstàncies”. El concepte també inclou els casos d'utilització il·legítima de l'autorització de l'autoritat o del càrrec per

<sup>31</sup> Espanya. Llei 51/1981, de 30 de desembre, per la qual es regula l'Estatut orgànic del Ministeri Fiscal (BOE núm. 11, 13/1/1982).

afavorir interessos econòmics personals o de familiars o socis comercials. L'existència d'abús no implica que hi hagi necessàriament un frau o un incompliment legal, sinó que pot estar relacionada, per exemple, amb un comportament inadequat segons els principis de bona gestió financera.

Els interventors, en l'exercici de les funcions de control intern, poden obtenir evidència de possibles situacions d'abús, frau o pràctiques corruptes. La qüestió és què han de fer quan les detecten. Sobre aquesta qüestió, l'article 179 de la LGP estableix que, en els aspectes als quals s'estén la funció interventora, els interventors han d'advertir per escrit sobre la improcedència o la il·legalitat d'un acte o una resolució abans de la seva aprovació. Si no ho fan i es produeixen les infraccions tipificades en els articles 177 i 178 de la LGP, poden veure's obligats a indemnitzar a la hisenda pública pel perjudici efectivament causat si es donen els supòsits de responsabilitat comptable, que és una institució jurídica lligada a actuacions fraudulentas que dona lloc a un tipus de responsabilitat civil prevista en la llei orgànica i en les lleis de funcionament del Tribunal de Comptes,<sup>32</sup> independentment de les responsabilitats penals i administratives.

En el cas de l'auditoria pública, la NIA-ES-SP 1240 diu que no li correspon a l'interventor determinar des del punt de vista legal si s'ha produït frau o no, però sí que assenyala, en termes similars als de l'article 5.1 del RCI i l'article 4 del Reial decret 2188/1995,<sup>33</sup> que quan en la pràctica d'un control o en la realització d'una auditoria l'interventor aprecii que els fets acreditats i comprovats poden ser susceptibles de produir una infracció administrativa o donar lloc a l'exigència de responsabilitats comptables o penals, ho ha de posar en coneixement de l'òrgan competent, dels tribunals de justícia o del TC, en especial en els casos d'infraccions en matèria econòmica i pressupostària previstes en la LT.

En resum, cal remarcar que ni els resultats de la fiscalització ni els informes que emeten els interventors són vinculants per als òrgans de govern de l'entitat segons el que estableixen la LGP, el TRLFP, el TRLHL i l'article 80 de la LPA, i que, una vegada resoltes les discrepàncies i emesos els informes definitius de control intern preveient les al·legacions dels òrgans gestors, tenen validesa els acords que puguin adoptar els òrgans de govern de les administracions i dels ens dependents tot i les objeccions i els informes desfavorables dels òrgans interventors.

#### **4 Fortaleses, debilitats, oportunitats i amenaces del control intern en el sector públic**

Difícilment fer una anàlisi DAFO amb les principals fortaleses, debilitats, oportunitats i amenaces del control intern les diferències entre el sector públic estatal, autonòmic i local i les seves estructures de control intern. No obstant això, seguidament s'han sistematitzat les que es consideren més rellevants.

##### **4.1 Fortaleses**

- L'oportunitat derivada del canvi generacional del sector públic causat per l'envelliment de les plantilles, que possibilitarà seleccionar nou personal amb criteris de publicitat, mèrit, capacitat professional i independència política per impulsar el canvi cultural que requereix la modernització del control intern.
- L'aprofitament dels coneixements i l'experiència dels actuals òrgans de control intern com un actiu per millorar les capacitats del nou personal.
- L'aprofitament de l'aprovació de les NIA-ES-SP seguint les NIA per homogeneïtzar i millorar els procediments de control dels ens del sector públic institucional, tant si estan subjectes al dret públic com a la legislació mercantil.
- La possibilitat que l'expedient electrònic permeti la integració dels requeriments de fiscalització i control financer associats a la funció interventora.

<sup>32</sup> Espanya. Llei orgànica 2/2012, de 12 de maig, del Tribunal de Comptes (BOE núm. 121, 21/5/1982). Llei 7/1988, de 5 d'abril, de funcionament del Tribunal de Comptes (BOE núm. 84, 7/4/1988).

<sup>33</sup> Espanya. Reial decret 2188/1995, de 28 de desembre, pel qual es desplega el règim de control intern exercit per la IGAE (BOE núm. 22, 27/1/1996).

## 4.2 Debilitats

### 4.2.1 Debilitats referides al conjunt del sector públic

- La carència d'un entorn adequat de control en les administracions i del sector públic institucional dependent i l'endarreriment del desenvolupament de l'autoregulació de marcs d'integritat institucional (Jiménez, 2017, 40-42).
- Dificultats per aprovar programes de mandat de les polítiques públiques vinculades a la programació pressupostària pluriennial, programes quadriennals d'inversions i programes d'actuació i finançament amb objectius i indicadors de seguiment que es concordin amb les polítiques fiscals i el finançament aliè, que permetin elaborar models de control que facilitin l'adopció i la correcció de les decisions i el compliment dels objectius fixats en la LOEPSF.
- Dificultats per dotar les organitzacions d'una direcció pública professional per les deficiències en sistemes de selecció de personal i la tendència al fet que els llocs de treball directius s'ocupin seguint criteris de confiança política sense seguir els principis de publicitat, mèrit i capacitat previstos en l'Estatut bàsic de l'empleat públic.
- Dificultat per aprovar instruments de programació com el pla anual normatiu, el pla de contractació o el pla estratègic de subvencions, amb objectius i indicadors de resultats que puguin ser integrats en la planificació d'actuacions dels òrgans de control intern.
- Absència de figures específiques que vetllin pel control intern com el *compliance officer* o la comissió d'auditoria previstes per les empreses mercantils.
- Debilitat de les agències de control intern, que, mancades de recursos, no tenen resultats efectius.<sup>34</sup>
- Manca de protocols que normalitzin i sistematitzin els procediments de control intern i la verificació del seu compliment.
- Dificultats del sector públic per implantar les eines informàtiques adequades que permetin integrar el control intern amb l'expedient electrònic, el sistema d'informació comptable i sistemes de gestió de riscos corporatius (GRC) transversals a tota l'organització que reportin periòdicament i àgilment informació fiable a l'organització per a la presa de decisions.
- Envel·liment de les plantilles i manca de programes de formació sistemàtics i obligatoris en matèries transversals: legals, procediments, organització, tecnologies de la informació i la comunicació, lideratge, etc.

### 4.2.2 Debilitats específiques referides al control de la gestió economicofinancera responsabilitat dels òrgans interventors

- Manca de cobertura adequada de les places vacants de funcionaris d'habilitació de caràcter nacional (FHN), que dona una imatge distorsionada de la professió en el sector públic local.
- Carència de recursos tècnics i humans per reforçar el control financer permanent orientat a l'eficàcia i l'eficiència, sense que això vagi en detriment de la funció interventora dirigida al control de legalitat, així com per incrementar l'abast de l'auditoria pública als ens dependents sense l'assistència tècnica de les entitats supramunicipals als petits municipis.

---

<sup>34</sup> Un exemple és l'Agència Estatal per a l'Avaluació de les Polítiques Públiques i la Qualitat dels Serveis (AEVAL), que s'ha substituït per l'Institut per a l'Avaluació de Polítiques Públiques, amb rang de subsecretaria.

- Limitacions per a la realització de les funcions de control intern pels interventors, principalment en els ens locals de petita i mitjana dimensió, si l'organització del control intern no té el suport dels màxims responsables de l'organització.<sup>35</sup>
- Manca d'implantació de control financer dels ingressos públics, perquè la gestió i la recaptació tributària dels ens locals estan delegades a entitats supramunicipals.

#### 4.3 Oportunitats

- Donar compliment a les demandes socials de millora de la integritat institucional, el control intern i el retiment de comptes del sector públic.
- Aprofitar els canvis legislatius aprovats per la LCSP, la LRJSP i les lleis de transparència<sup>36</sup> per reforçar els mecanismes de control intern.
- Aprofitar les noves tecnologies i la implantació de l'expedient electrònic per incorporar aquests procediments de control intern de la gestió transversals a tota l'organització i impulsar la modernització dels controls.

#### 4.4 Amenaces

- Reticències polítiques, tècniques i humanes al canvi.
- Dificultats tecnològiques i restriccions pressupostàries per a la implantació d'eines tecnològiques integrades de control intern.
- Profusió de canvis normatius que poden dificultar el canvi.

### 5 Propostes de millora del control intern en el sector públic

- Implantar un model de control intern integral com el proposat per l'Institut de Auditores Internos de España (IAIE) en el document *Aplicació del marc integrat de control intern (COSO) en el Sector Públic espanyol* (2016), que incorpora una metodologia que permet identificar els passos que ha de seguir una Administració pública per posar en marxa el model de control COSO III amb l'objectiu de donar suport a la direcció de l'organització i facilitar-li eines que li permetin supervisar i avaluar el compliment dels objectius de les polítiques públiques prèviament programades i definides per assolir els nivells de bona governança que permetin corregir les debilitats i les amenaces exposades en els apartats anteriors.

El model de l'IAIE concep el control intern en el sector públic “com un procés integrat en la gestió, que comprèn tots els agents de la corporació, començant pels màxims directius”, sense deixar de banda l'àmbit de responsabilitat que desenvolupen ja òrgans prestigiosos de supervisió interna i externa, com el Tribunal de Comptes, la IGAE, les intervencions generals (òrgans autonòmics de control intern) i les inspeccions dels serveis, amb la corresponent funció fiscalitzadora o jurisdiccional.

- Publicar tots els resultats del control intern en les pàgines web de les diferents administracions del sector públic.
- Conscienciar els òrgans gestors de les administracions de l'obligació d'elaborar el pla d'acció amb caràcter anual amb les mesures que cal adoptar per corregir les deficiències que l'òrgan interventor hagi posat de manifest en l'informe resum de l'exercici anterior i fer-ho públic.

<sup>35</sup> Vegeu els informes del Tribunal de Comptes núm. 1260/2018 i núm. 1326/2019 i l'informe de la Sindicatura de Comptes de Catalunya núm. 30/2018.

<sup>36</sup> Espanya. Llei 19/2013, de 9 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern (BOE núm. 295, 10/12/2013). Catalunya. Llei 19/2014, de 9 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern (DOGC núm. 6780, 31/12/2014).

- Millorar la funció interventora fent-la més àgil i potenciant la fiscalització limitada prèvia, integrada en l'expedient electrònic, incardinada en els sistemes de gestió comptable i de gestió d'ingressos i en procediments de RCG.
- Millorar el control financer establint procediments basats en una anàlisi de riscos definida pels diferents àmbits de gestió: recursos humans, contractació, urbanisme, subvencions, gestió d'ingressos, planificació financera i compliment de la LOEPSF.
- Implantar fórmules de col·laboració entre els òrgans de control intern i extern, amb patrons d'actuació conduents a l'auditoria única.
- Intensificar el protagonisme de la comptabilitat (Miaja, 2019: 85-98; Fernández Ajenjo 2011: 8-19) en els processos integrals de control i de la comptabilitat analítica com a eina d'anàlisi de gestió dels resultat de les polítiques públiques per superar l'anàlisi dels resultats pressupostaris.
- Crear un inventari públic d'informes de control intern del sector públic per millorar la transparència.

## 6 Conclusions

Tradicionalment s'ha constatat una separació entre els procediments de gestió i el seu control per part dels responsables dels òrgans superiors i els òrgans directius del sector públic i el control intern dut a terme pels òrgans interventors del sector públic estatal, autonòmic i local. El fracàs dels mecanismes de control intern per detectar els casos de corrupció fan evidents les deficiències d'aquesta forma d'actuar i la necessitat d'implantar marcs integrals de control intern com el propugnat per COSO III, el qual ha inspirat importants reformes de la legislació mercantil que han millorat el control intern de les societats i que també s'han incorporat per l'INTOSAI i la IGAE en les ISSAI i les NIA-ES-SP.

Aquest és un important pas endavant, però, per posar a la pràctica i de forma efectiva un marc integral de control en el sector públic, cal una profunda reforma de la cultura de les administracions públiques i del sector públic institucional, començant pels procediments de gestió i control de les polítiques públiques responsabilitat dels màxims òrgans superiors i òrgans directius del sector públic, i seguint per la modernització dels procediments utilitzats pels òrgans de control intern, que, sense deixar de banda el control de legalitat, s'han de decantar més pel control d'eficàcia i d'eficiència.

Indubtablement, el sector públic té una bona oportunitat de millora per assolir un model de control intern, integral i transparent que respongui a les demandes de la ciutadania i que, orientat a un retiment de comptes eficaç, es converteixi en un dels pilars fonamentals de la lluita contra la corrupció, que llasta el bon funcionament de les administracions i comporta un greu perjudici per a la societat i per al desenvolupament econòmic.

## Referències bibliogràfiques

- Alcalá Agulló, Francisco, i Jiménez Sánchez, Fernando. (2018). *Los costes económicos del déficit de calidad institucional y la corrupción en España*. Fundación BBVA.
- Benítez Palma, Enrique. (2016). Apuntes sobre el papel del control externo en el ámbito del Derecho a una buena Administración. *Auditoria Pública*, 67, 7-22.
- Castellanos Garijo, Matilde. (2019). La función interventora en el contexto de la administración digital autonómica. *Auditoria Pública*, 74, 68-84.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO]. (1992). *Internal Control – Integrated Framework* (dos volums, edició 1994).



- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO] (2013). [\*The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition\*](#).
- Fernández Ajenjo, José Antonio. (2011). El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la *accountability*. *Cuenta con IGAE*, 25, 8-19.
- Fernández Ajenjo, José Antonio. (2019). Problemas y soluciones frente al uso populista del Estado de Derecho: Agencias anticorrupción y servicios de coordinación antifraude. *Revista Internacional Transparencia e Integridad*, 9.
- Fernández Rodríguez, Tomás Ramón. (2019). *Reflexiones sobre la discrecionalidad, la arbitrariedad y el derecho a una buena administración* [Seminari de Dret Local organitzat per la Federació de Municipis de Catalunya].
- Fueyo Bros, Manuel. (2014). Fortalecimiento de la función interventora del control interno y externo. *El Consultor de los Ayuntamientos*, 23.
- Gimeno Feliu, José María. (2019). Corrupción y seguridad jurídica. La necesidad de un marco normativo de las decisiones públicas anclado en los principios de integridad y transparencia. *Revista Internacional Transparencia e Integridad*, 9.
- Intervención General de la Administración del Estado [IGAE]. (1997). *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público*.
- Jiménez Asensio, Rafael. (12 de gener 2017). [Marcos de integridad institucional y códigos de conducta: encuadre conceptual y algunas buenas prácticas](#). *La Administración Práctica al Día* (INAP).
- Miaja Fol, Miguel. (2019). Presente y futuro del control interno en las Administraciones Públicas. *Auditoria Pública*, 74.
- Minguillón Roy, Antonio. (2014). [Las ICEX deben ser implacables en la lucha contra el fraude](#). *Auditoria Pública*, 64, 21-31.
- Ochsenius Robinson, Iván. (2018). ¿Por qué el control legal y presupuestario-financiero es insuficiente para la contratación pública hoy? *Contratación Administrativa Práctica*, 156.
- Suárez, Andrés-Santiago. (1990). *La Moderna Auditoria*. McGraw-Hill.
- Sáiz Antón, Maria Petra, i Sagalés Guillamón, Joan Ramon. (2010). [Els consorcis i les fundacions participades pels ens locals: Aspectes pressupostaris, financers i de control](#) (Col·lecció “Estudis Locals”). ACM.
- Villoria Mendieta, Manuel. (2010). Corrupción en 2009: La amarga verdad. Dins *Informe sobre la democracia en España*. Fundación Alternativas.

## Referències documentals

- Comisión Europea. (2014). [Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: Informe sobre la lucha contra la corrupción en la UE](#) (COM (2014) 38).
- [Fiscalía de la Comunitat Valenciana: Memoria 2014 \(Ejercicio 2013\)](#). (2014). Fiscalía de la Comunitat Valenciana.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (2019). [Directrices en materia de la lucha contra la corrupción e integridad en las empresas públicas](#).
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito [UNODC]. (2019). [Guía técnica de la convención de la Naciones Unidas contra la corrupción 2019](#).

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (2017). [\*Integridad pública: Recomendación del Consejo de la OCDE sobre integridad pública.\*](#)
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo [PNUD]. (2019). [\*Informe sobre Desarrollo Humano 2019: Más allá del ingreso, más allá de los promedios, más allá del presente: Desigualdades del desarrollo humano en el siglo XXI.\*](#)
- Sindicatura de Comptes de Catalunya. (2014). [\*Informe 30/2018. Acords i resolucions contraris a les objeccions dels òrgans interventors locals. Exercicis 2014 i 2015.\*](#)
- Transparency International. (2019). [\*Índice de percepción de la corrupción 2019.\*](#)
- Tribunal de Cuentas. (2017). [\*Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los interventores y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2014 y 2015, en coordinación con los órganos de control externo de las comunidades autónomas\*](#) (Núm. 1.260).
- Tribunal de Cuentas. (2019). [\*Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los interventores locales de las entidades locales de la comunidad autónoma de Extremadura y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016\*](#) (Núm. 1.326).
- Unió Europea. [\*Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. DOUEC núm. 364 de 18 de desembre de 2000 \(2000/C 364/01\), DOUE 30.3.2010 \(2010/C 83/02\) i DOUE 20.2.2010. \(2010/C 83/02\).\*](#)
- World Economic Forum [WEF]. (2019). [\*The Global Competitiveness Report 2019.\*](#)