VI ENCUENTROS TECNICOS OCEX, celebrados en Toledo del 14 al 16 de abril de 1.999

GRUPO 1

GRUPO 2

GRUPO 3

GRUPO 4

GRUPO 5

http://www.sindiclm.es/servicios/VI%20encuentros%20tecnicos/6encuentros.htm

Grupo 1: Nuevos ámbitos de la fiscalización pública

Programa

Ponencia principal presentada por D. Vicente Montesinos Julve, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia

Comunicaciones

"Las Auditorías de las Entidades Públicas", por D. Cristóbal Aragón Sánchez, Instituto de Auditores y Censores-Jurados de Cuentas

"Gestión de calidad en la Administración Pública" por D. Josu Zubiaga Nieva, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

"La calidad, el reto de las Administraciones Públicas" por Dª Mª Soledad Pérez Yuste, Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana

"Las experiencias de la Cámara de Comptos de Navarra en relación a los nuevos ámbitos de la fiscalización Pública", por D. Luis Ordoqui Urdaci, Secretario General de la Cámara de Comptos de Navarra

"Indicadores de gestión: experiencia en Castilla-La Mancha", por D. Manuel Daniel Aguilar, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
Comunicación presentada por Francisco R. Colinas Pérez, Jefe de Equipo de Fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

"Nuestros clientes" por D. José Reina Cantalejo, Tribunal de Cuentas

"La extensión de la actividad pública y las exigencias del control: especial consideración de las Fundaciones Públicas", por D. Francisco J. Constenla Acasuso, Consello de Contas de Galicia
"NOTAS SOBRE LOS EFECTOS DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN EN LAS AUDITORíAS", por D. José Guillermo Castro de Con, Tribunal de Cuentas

COMUNICACIÓN PRESENTADA POR D. CARLOS ISMAEL GARCÍA PLATERO, Tribunal de Cuentas

"Auditorías Medioambientales o ecoauditorías" por Dª Ana Isabel Fernández Manchado, Audiencia de Cuentas de Canarias

"Las políticas medioambientales y la fiscalización de ecología", por Dª Mª José de la Fuente y de la Calle, Tribunal de Cuentas

"La fiscalización de la calidad de los procedimientos de los entes públicos" por D. Manuel Barrado Palmer, Sindicatura de Comptes de Catalunya

"GESTION PUBLICA Y RESPONSABILIDAD CONTABLE" por D. Francisco Fernández-Victorio y de la Fuente, Letrado del Tribunal de Cuentas

Conclusiones

NUEVOS ÁMBITOS DE LA FISCALIZACIÓN DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Por

Vicente Montesinos Julve

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Universitat de València

Sumario

-Los nuevos escenarios de actuación de las entidades públicas. Características de la nueva gestión pública

-Entorno y estructura organizativa de los entes públicos

-Gobierno y relación de agencia en las entidades públicas. Alcance y contenido actual de la rendición de cuentas

-Coordenadas actuales para el desarrollo de la auditoría de las entidades públicas

-El referente de la auditoría empresarial

-A modo de conclusión

Los nuevos escenarios de actuación de las entidades públicas. Características de la nueva gestión pública

Las circunstancias económicas actuales exigen una nueva concepción de la gestión pública, basada a nuestro juicio en **tres parámetros** fundamentales: **equilibrio financiero estable, calidad y eficiencia en los servicios públicos y transparencia**. El objetivo de este trabajo se centrará sobre la incidencia del nuevo modelo de gestión pública y del entorno actual sobre el control a llevar de la actividad de las entidades públicas y la forma en que emplean los recursos económicos que les son asignados.

Conseguir el equilibrio financiero significa lograr el cumplimiento de las condiciones de un escenario financiero estable, que en el caso de la UE se concretan en los conocidos cuatro principios rectores de precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable (art. 3A.3 del Tratado). Centrándonos en las condiciones de estabilidad de las finanzas públicas, se observa la preocupación de la UE por garantizar el cumplimiento de los indicadores de déficit y endeudamiento públicos. Estas variables sitúan el énfasis en la **estabilidad financiera** del sector público, que inevitablemente supone un estancamiento, cuando no una reducción, de sus dimensiones (vid. Fuentes, 1997; Barea, 1997a, 1997b).

La contención del crecimiento del gasto público plantea la necesidad de adoptar decisiones inaplazables en cuanto a qué partidas reducir: una solución fácil e irracional será acudir a recortes lineales y no meditados, pero la alternativa racional y lógica, aunque más difícil, será la reforma y reestructuración del sector público. Esta reforma se viene acometiendo en los países occidentales bajo el prisma de la **búsqueda de la calidad y la eficiencia** en los servicios públicos y en la gestión, a partir de una profunda reflexión acerca del papel y del funcionamiento del sector público tradicional, que ha venido plasmándose en nuevas propuestas y modelos, recogidos bajo el rótulo genérico de la Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM), a la que más adelante nos referiremos. El parámetro de la calidad vamos a entenderlo en este punto como eficacia en la consecución de los objetivos, de forma eficiente y económica, respetando los principios éticos de la equidad y las exigencias de la conservación del medio ambiente. En definitiva, el respeto a las cinco "Es" tradicionalmente mencionadas como paradigma rector de una gestión pública de calidad, aunque escasamente concretadas en términos operativos en la mayor parte de las ocasiones (vid. Benito y Hernández, 1995). En el escenario actual de la economía internacional, caracterizado por la globalización, calidad en los servicios ha de significar también competitividad del sector público, lo que supone que la gestión pública ha de ser lo suficientemente sólida para resistir su comparabilidad con los resultados conseguidos por otros agentes económicos que llevan a cabo actuaciones iguales o similares a las desarrolladas por un ente público determinado, lo que modernamente se ha instrumentado a través de la técnica del Benchmarking.

Es evidente que la reforma y racionalización de la gestión pública planteará nuevos requerimientos informativos para la adopción de las decisiones, al tiempo que su orientación hacia el ciudadano exige un nuevo concepto de rendición de cuentas, con mayores y más desarrolladas necesidades de información, tanto económico-financiera como social y medioambiental. En definitiva, se hace

imprescindible una superior **transparencia** de las entidades públicas.

En la administración pública tradicional, el sistema organizativo ha permitido y estimulado el desarrollo de una cultura de la gestión basada en la rutina y la inercia, donde las nuevas iniciativas y la innovación han encontrado por lo general todo tipo de dificultades y bastantes riesgos para su diseño y puesta en práctica. Esta situación es difícilmente compatible con un sector público importante, garantía de los más débiles y que funcione de acuerdo con los requerimientos de equilibrio financiero, calidad y transparencia señalados con anterioridad. Un funcionamiento egoísta de los "insiders" ha contribuido a alimentar y prolongar esta situación, radicalmente incompatible con las exigencias de un Estado moderno en el mundo occidental.

Esta situación ha puesto así de manifiesto la necesidad urgente de una reforma de la gestión pública, dentro del marco de una nueva cultura política, social y administrativa, que cuente con el apoyo de los diferentes agentes implicados, y en especial de los propios empleados públicos. Ante la crisis evidente del modelo burocrático de gestión pública (vid. Adamaschek, 1998; Barea, 1997a; Barea y Gómez, 1994; Jenkins, Caines y Jackson, 1989; McCullock y Ball, 1992; Budäus y Buchholtz, 1996; Schedler, 1996), se han desarrollado unas líneas maestras para su reforma, que parte de la teoría del Public Choice y que ha dado lugar a lo que se conoce internacionalmente como **New Public Management** (NPM). La descripción de estas líneas maestras la centraremos en los aspectos que comentamos a continuación:

a. **Desregulación**.- El exceso de normas, que aspiran a cubrir todos los aspectos de la actividad económico-financiera a un nivel de detalle excesivo, constituyen sin duda un aspecto paralizante para la buena gestión. Es refugio de burócratas y mecanismo obstruccionista de primer orden, en manos de personas con conocimiento de los entresijos de las normas y empeñadas en paralizar cualquier reforma. Se buscará pues, al igual que en el sector empresarial, menos reglas y normas y mayor énfasis en el establecimiento de objetivos bien concretos y determinados, cuantificados razonablemente y aptos para llevar a cabo un seguimiento de su grado de consecución. Por supuesto que esta característica no supone en absoluto la ausencia de normas, sino establecimiento de las mismas de modo racional, respondiendo a un planteamiento estratégico de la gestión y permitiendo su aplicación flexible, ya que difícilmente podrían preverse todas las circunstancias impuestas por la realidad cotidiana, por muy prolijas y detallistas que resulten.

b. **Orientación hacia el cliente**.- Frente a una función pública orientada hacia dentro, se impone una atención a los clientes de las entidades públicas. Estos clientes son diversos, pero en último lugar siempre están los ciudadanos, que son los principales destinatarios de los servicios públicos, ante los cuales convendría introducir la filosofía de la calidad total y la prestación de servicios sin dilaciones innecesarios en el tiempo oportuno. Además de clientes, los ciudadanos son los "principales" de una relación de agencia, por razones democráticas y por razones financiero-patrimoniales, en tanto que financiadores de los servicios a través de impuestos, tasas y precios públicos y depositarios últimos de la soberanía popular. Sobre esta relación hablaremos más adelante en este mismo trabajo.

c. **Énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras**.- En el modelo tradicional existen responsabilidades penales, civiles y administrativas de los gestores públicos, tanto funcionarios como electos y otros funcionarios que de forma directa o indirecta gestionen recursos públicos. Sin embargo, en la mayor parte de los casos no existen propiamente responsabilidades de gestión, ante la ausencia de objetivos y delimitación de funciones y responsables. Se trata pues de definir adecuadamente los objetivos, diseñar los procesos de gestión y asignar responsabilidades en los diferentes niveles. Sólo a partir de un sistema diseñado por responsabilidades podremos hablar propiamente de establecimiento de incentivos que sirvan de manera efectiva para la mejora de la gestión, más bien desmotivada o desincentivada en los esquemas burocráticos tradicionales.

d. **Introducción de la competencia y el mercado**.- La ausencia de competencia se considera una de las causas fundamentales de las deficiencias de los servicios y comportamientos públicos. En consecuencia, la introducción de los mecanismos de mercado constituyen una preocupación central en el marco de la nueva gestión pública, no solamente en el caso de servicios asumibles por la iniciativa privada, sino también como referencia para el caso de servicios públicos puros. Del lado de la demanda, conectaremos con la orientación hacia el cliente, y cuánto puede, debe o está dispuesto a pagar por unos servicios. Del lado de la oferta, los entes públicos no funcionan en un mundo distinto y aislado de los competidores privados, con los cuales deberá coexistir, sin privilegios especiales, excepción hecha de razones estratégicas especiales. Cuando los mercados existan, sean reales, la regla será utilizarlos y competir; cuando no existan o no funcionen, la regla será

imitarlos, crear mercados virtuales o de referencia: en este sentido la técnica del "benchmarking" está resultando de gran utilidad.

e. **Métodos de evaluación y técnicas de gestión**.- La evaluación debe estar presente a todos los niveles de la gestión pública: evaluación de políticas, funcionamiento de sistemas, desempeño de los responsables, impacto de las medidas en los ciudadanos, eficiencia en el empleo de los recursos, etc. Para ello hay que acudir a cuantificaciones, financieras o no, de magnitudes que puedan ser representativas de aquellos aspectos que se pretende evaluar. Las nuevas técnicas de management, desarrolladas en las últimas décadas en el campo empresarial, deben introducirse igualmente en el nuevo marco de la gestión pública. Para ello será necesario reformar estructuras legales, actualizar la cultura de gestión, interesar a los funcionarios de forma activa e introducir los recursos humanos y materiales necesarios, en especial en materia de tecnología de la información.

f. **Descentralización**.- A lo largo de los años 80s. Se desarrolla en el Reino Unido el proyecto Next Steps, inspirado en la filosofía de la mejora de la administración pública a través de la utilización de los recursos disponibles en la prestación de servicios de más calidad. Así, frente, a la idea de una gran organización dirigida desde el centro, se opta unidades de gestión más pequeñas y discretas, una estructura más "federal" (Phippard, 1994). En esta línea, la descentralización supone asignar objetivos más concretos, con una perspectiva más operativa, y poder así llevar a cabo su seguimiento con mayor efectividad. La creación de agencias o entidades públicas más reducidas, con más flexibilidad en la normativa a aplicar y sometidas a la lógica del mercado, sería el instrumento adecuado para llevar adelante la descentralización. Es cierto, sin embargo, que en muchas ocasiones nuestra experiencia ha sido la de creación de empresas públicas que homologan sus sueldos a las privadas, pero que en realidad siguen sin la debida eficiencia, al abrigo de los auténticos mecanismos competitivos del mercado. (Vid. Gimeno,1997).

g. **Reorganización e implicación de la función pública en la gestión y las reformas**.- La función pública tradicional, al abrigo de los mecanismos de reclutamiento, formación continuada y actualización, reestructuración y despido propios de las empresas y sin los mecanismos de responsabilidad y motivación señalados, puede ser un freno importante para cualquier reforma. Parece necesario,

imprescindible, implicar a los servidores públicos en la reforma de gestión pública, ya que son, al menos en el caso de la administración, los principales inputs y los directos prestadores de los servicios públicos a los ciudadanos. Difícilmente puede pensarse en el éxito de cualquier reforma, aunque sea discreto, al margen de esta función pública. El equilibrio entre la debida independencia y profesionalidad de estos funcionarios y la consecución de los objetivos estratégicos de las organizaciones constituye así el gran reto que éstas tienen planteado en la actualidad.

h. **Mayor sensibilidad hacia cuestiones medioambientales e implicación ciudadana en programas de solidaridad social**.- Junto con los parámetros anteriores, que suponen en gran medida una importación al sector público de las exigencias del mercado y la cultura de la calidad en la gestión, las entidades públicas tienen que tomar nota de un cambio cualitativo en la apreciación de los ciudadanos en cuestiones medioambientales y programas de solidaridad social, entendida dentro del marco de la globalización, no sólo económica, sino también humanitaria. Las proporciones de los presupuestos dedicadas a estos fines son cada día más significativas, y no ha crecido de forma pareja la eficacia de los mecanismos de control, por lo que se trata de un ámbito especialmente sensible desde el punto de vista de la fiscalización y la auditoría de la gestión pública y la asignación de sus recursos.

Por encima de los aspectos particulares descritos, se sitúa la perspectiva estratégica en la gestión de las entidades públicas, traducida en el establecimiento claro de unos objetivos, de una cultura gerencial y de una identificación de todos los miembros de la organización con esos objetivos y esa cultura. La consecución de esta reforma, hasta su mismo planteamiento, requiere sin duda de una voluntad política decidida y clara. Es necesario el convencimiento de que cualquier recorte en el sector público llevado a cabo de forma simplista y lineal, sin considerar su reestructuración y la mejor atención al ciudadano, será injusto y se traducirá en un retroceso de las conquistas y prestaciones sociales, porque la asignación de recursos no será la adecuada. Todo lo que no sea partir de esta premisa y asumir los costes políticos que inevitablemente conlleva, será una operación de "maquillaje" que sólo generará frustración, desprestigio para las reformas y en definitiva, mayor injusticia. La existencia de experiencias de éxito en estas materias es sin duda una inyección de optimismo y una exigencia moral para su consecución. La red de ciudades seleccionada y estructurada por la Fundación Bertelsmann para experimentar y estimular la implantación de mejoras en la gestión municipal constituye sin duda una referencia importante y de gran utilidad en el ámbito local (Adamaschek,

1998; Pröhl, 1997).

En nuestro país, la Constitución consagra el Estado social y democrático de Derecho, en el que la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político son los valores superiores en los que se fundamenta (art. 1). Por otra parte, el art. 31.2 de nuestra Carta Magna establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, sujetándose en su programación y ejecución a los criterios de eficiencia y economía.

En términos más concretos y próximos a la concepción de la gestión pública descrita en párrafos anteriores se manifiesta la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que recoge los criterios inspiradores de la gestión pública en los términos siguientes:

- En lo relativo a la desregulación, y salvado en cualquier caso el principio de legalidad, se plantea desde la propia exposición de motivos la necesidad de acometer procesos de supresión y simplificación administrativa, objetivo que liga con el mejor servicio a los ciudadanos, dentro del principio de simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos (art. 3). La racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión es un principio de funcionamiento que conecta igualmente con la simplificación normativa y el énfasis en los objetivos al que más adelante nos referiremos.

- La orientación hacia el cliente se plasma en el principio de servicio a los ciudadanos, que propugna la efectividad de sus derechos con relación a la Administración, haciendo referencia a la mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas, así como el establecimiento de estándares de calidad (arts. 3 y 4).

- En cuanto al énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras, se habla del principio de jerarquía entre los principios de organización y del principio de responsabilidad por la gestión pública entre los principios de organización (art.3). Estos principios no encuentran, sin embargo, un desarrollo ulterior que suponga un camino efectivo para la mejora de la gestión.

- La introducción de la competencia y el mercado no se contempla explícitamente en el texto legal, pero sí se mencionan con insistencia de los criterios de economía y eficiencia: economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales, así como eficiencia en la

asignación y utilización de los recursos públicos (art. 3).

- El énfasis en los objetivos y su nivel de cumplimiento está recogido en los principios de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados y el de programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados (art. 3). No se aborda, sin embargo, ni siquiera en términos programáticos, el desarrollo de técnicas de evaluación de la gestión.

- La descentralización es uno de los aspectos en los que se hace más énfasis en la LOFAGE, estableciendo los principios de descentralización funcional y desconcentración funcional y territorial, complementados con los principios de coordinación y cooperación y coordinación con las otras Administraciones públicas. El desarrollo incide especialmente en la organización territorial y servicios periféricos del Estado, más que en el desarrollo de la cultura y los métodos de descentralización en la gestión (art. 3, junto con los capítulos II y III).

- No se aborda la implicación de la función pública en la gestión de la reforma y su reorganización, salvo la profesionalización de los órganos directivos, cuyos titulares deberán designarse atendiendo a criterios de competencia profesional y experiencia.

- Es importante el énfasis en la objetividad y transparencia de la actuación administrativa (art. 3), que en la exposición de motivos se concibe, no sólo como una garantía para los ciudadanos, sino también como un criterio de actuación general del aparato público.

La información sobre la gestión, su seguimiento y su control, no se encuentran sin embargo desarrolladas. La reciente reforma de la Ley General Presupuestaria no ha pasado de ser un ajuste técnico de la misma a la LOFAGE y a las sucesivas Leyes de Presupuestos, quedando pospuesta su reforma en profundidad, en la que se aborde una revisión de alcance de los objetivos y contenido de la información pública y la rendición de cuentas, con inclusión de en la misma de aspectos no financieros, relativos a la gestión y su calidad, el cumplimiento de los objetivos, los costes de los servicios públicos y la eficiencia productiva de los entes públicos, entre otros aspectos necesarios para evaluar y controlar la gestión de los recursos económicos por parte de las entidades públicas.

En definitiva, en nuestro país nos encontramos en los inicios del proceso. En la fase de los principios generales, sin que se haya iniciado propiamente la fase de las reformas reales y la

introducción de la nueva cultura de la gestión y la transparencia en la información. Quizá lo más negativo sea que se ha hablado demasiado de la información y el control de la eficacia, la eficiencia y la economía, sin una contrapartida consistente en la realidad. Con ello, puede que haberse creado un clima de complacencia y estancamiento en unos casos, de escepticismo e incredulidad en otros, y de frustración y desánimo entre quienes han dedicado esfuerzo e ilusión a tal proyecto. En cualquier caso, las reformas son imprescindibles y el reto es hacerlas de manera adecuada, lejos de los reajustes y recortes improvisados e irracionales, cuyo mal diseño y ejecución siempre acabará pasando factura, de forma inmediata, a los funcionarios más honestos y competentes, y al final del proceso, a los ciudadanos.

Entorno y estructura organizativa de los entes públicos

El análisis de la actuación de las entidades públicas se efectúa tomando en consideración dos tipos de variables: las variables relativas al **entorno** en el que llevan a cabo su actuación, así como el impacto de la misma sobre aquél y las variables al **funcionamiento interno y organización** de las propias entidades. Tanto unas como otras variables son de tipo **financiero y no financiero**. La tradicional exclusión de variables de carácter no financiero de los sistemas de información estructurados por las entidades está haciendo crisis rápidamente, dada la insuficiencia de las variables financieras para adoptar correctamente las decisiones y posibilitar un adecuado control de la gestión.

- En cuanto a. **entorno** en el que desarrolla su actuación las entidades públicas, las variables que los definen y caracterizan son de índole diversa, incluyendo variables socio-políticas, económico-financieras y medioambientales. Estas variables supondrán información relevante para la toma de decisiones de las entidades públicas e incorporarán igualmente el impacto de su actuación. En consecuencia, existirá información referente al entorno en sí de las entidades e información referente al impacto de su gestión sobre los escenarios socio-económicos en los que actúan. La información sobre este impacto será la que deberán analizar los evaludaores y auditores, considerando al propio tiempo los condicionantes que el propio entorno impone a la gestión.

  La **información sobre el propio entorno** reviste un especial interés para cualquier entidad, en tanto en cuanto de ella dependerán las posibilidades de obtención de recursos financieros (a través de impuestos, tasas y precios públicos, transferencias o endeudamiento,

fundamentalmente), realización de proyectos de inversión concretos o reforma de la propia estructura organizativa y filosofía de gestión de la entidad. Así, la evolución económica y social -tanto la internacional como la nacional y la más próxima geográfica y socialmente a la entidad-, los mecanismos financieros y el comportamiento de los mercados, las percepciones y aspiraciones de los ciudadanos, la evolución del marco legal, y la propia cultura política, son variables que necesariamente habrán de tenerse en cuenta para analizar la situación, las actuaciones y las estrategias a seguir por la entidad considerada. Especial sensibilidad ciudadana generan sin duda las variables de tipo medioambiental, así como la actuación solidaria y en pro de la equidad social desarrollada por las instancias públicas, ya directamente o a través de ayudas y regulación de entidades privadas, como es el caso de las organizaciones no gubernamentales.

La información referente a estas **variables de entorno** viene recogida:

-En los propios estados contables de las empresas y otras entidades con las que se relaciona la entidad considerada (informes de carácter microeconómico derivados de los **sistemas de información contable de otras empresas y entidades**);

-En las **cuentas nacionales**, cuya información ha de resultar comparable y fácilmente reconciliable con la derivada de la contabilidad pública microeconómica (vid. Jones y Lüder, 1996);

-Las **bases de datos**, especialmente de carácter estadístico y contenidos socioeconómico y medioambiental; y

-**Otras fuentes de información escasamente estructuradas**, como los medios de comunicación de masas, los contactos derivados de la propia actuación de la entidad, etc. (sobre relación entre contabilidad nacional y contabilidad pública.

Por lo general, los gestores públicos no utilizan suficientemente esta información sobre el entorno, en parte por la dificultad para obtenerla, y en parte por las deficiencias que en muchas ocasiones presenta. Sin embargo, la ausencia de comparabilidad con otras entidades similares, la falta de realismo en las hipótesis de crecimiento de los ingresos, el desconocimiento de la evolución de las necesidades de servicios públicos, etc., generan los más

graves problemas con los que suelen encontrarse las entidades públicas en su gestión.

La otra vertiente informativa será **la incidencia de la actuación de las entidades sobre este entorno**. Tradicionalmente, esta incidencia o impacto sólo ha sido reconocida en sus aspectos financieros. En la actualidad, nos encontramos con la necesidad de profundizar y perfeccionar, por una parte, la presentación de esa información financiera, y por otra, incorporar variables no financieras. De ello hablaremos algo más en el epígrafe dedicado a la rendición de cuentas.

- Una segunda categoría de variables es la constituida por las variables de **funcionamiento interno y organización** de las propias entidades. Estas variables se refieren, tanto al proceso interno de generación de valor y prestación de servicios, como a los procedimientos y controles internos que permiten otorgar seguridad en cuanto a protección de recursos, gestión de la calidad y cumplimiento de las normas.

  No todas estas variables sólo se incluyen en la rendición de cuentas. Sin embargo, por la propia naturaleza del sector público, y sus usuarios, el número de variables de funcionamiento interno y organizativas a incluir en las cuentas públicas ha de ser mucho mayor que en el caso de las empresas privadas. La descripción de los objetivos, los presupuestos de los que se parte, los costes de los servicios prestados o el impacto de los mismos son aspectos sobre los que las empresas privadas no suelen informar, entre otras razones por las de índole competitiva. Sin embargo, en las entidades públicas observamos una demanda creciente de este tipo de información, acorde con la mayor toma de conciencia sobre sus derechos por parte de los ciudadanos.

  Como variables internas más relevantes podemos mencionar las siguientes (vid. IGAE, 1993):

  -Los **planes, programas y presupuestos** por los que se rige la actuación de la entidad, identificando objetivos y metas, estrategias y políticas y recursos asignados.

  -Las referentes a la **estructura organizativa** de las entidades, que informarán sobre las unidades existentes y su composición, lo que permitirá analizar su congruencia con los objetivos y metas asignados.

-La **estructura funcional**, con las actividades a desarrollar y las tareas que las componen, así como las cargas de trabajo y los costes.

-Los **procedimientos** aplicados y su relación con las funciones y tareas a desarrollar.

-Los **recursos humanos**, incluyendo una valoración de la plantilla y su especialización, la fragmentación del trabajo y la responsabilidad.

-Los **medios materiales** disponibles, comenzando por el espacio físico disponible y su distribución, con un énfasis especial en los recursos informáticos y su adecuación a las funciones asignadas a cada unidad orgánica.

Gobierno y relación de agencia en las entidades públicas. Alcance y contenido actual de la rendición de cuentas

En el marco de la concepción actual de la gestión pública, el gobierno de los entes que componen el sector público tiene que entenderse como una actividad llevada a cabo por los órganos encargados de dicho gobierno en interés y tomando en consideración las opiniones y valoraciones de todos los colectivos implicados en la misma (stakeholders) y no una parte de los mismos, por muy cualificados que resulten. En este sentido, deberá tenerse en cuenta de manera preferente la satisfacción de los ciudadanos con los servicios públicos recibidos, dentro por supuesto del marco de valores superiores recogidos en la Constitución y los Tratados Internacionales. Deberá vigilarse cuidadosamente el funcionamiento de la relación de agencia y sus implicaciones, procurando minimizar los costes derivados de esta relación y revisar de forma continuada las estrategias y políticas en función de los intereses del principal último de la relación, que son los ciudadanos. En este sentido, la presencia de mecanismos intermedios de control, de organizaciones ciudadanas y de personalidades independientes pueden ofrecer mecanismos importantes para conducir el gobierno de los entes públicos de forma próxima a los intereses y preferencias de esos stakeholders a los que se debe.

Quizá convenga en este punto introducir alguna reflexión a propósito de la relación de agencia en la gestión pública e iniciar una nueva lectura de la misma dentro del marco conceptual adoptado, que supone una modificación importante de las relaciones entre los responsables de las decisiones estratégicas y los responsables de gestionar de forma profesional la producción de servicios públicos. Se produce así una separación más clara

entre quienes adoptan las decisiones de carácter político y los responsables profesionales de las actuaciones tácticas y operativas. Entre ambos se establece una relación de agencia, con la particularidad de que el principal es en último término el ciudadano, representado por los cargos políticos electos, que a su vez mantienen una cierta relación de agencia con la ciudadanía, ante la cual se comprometen a gestionar la consecución de unos objetivos estratégicos determinados. Los gestores públicos profesionales, como responsables ejecutivos, reciben un mandato de los gobiernos (que actúan frente a ellos como principal), frente a los cuales deben ofrecer unos resultados, informando adecuadamente de ellos y respondiendo en consecuencia de su gestión. Estamos pues ante una cadena de relaciones de agencia (ciudadanos - asambleas de electos - gobiernos - responsables ejecutivos) con un último eslabón representado por los ciudadanos y una primera línea operativa representada por los que producen o prestan directamente los servicios públicos a los ciudadanos (vid. Gago, 1996; Huerta, 1997; Montesinos, 1998). La contratación externa y la privatización de servicios públicos introduce otro componente adicional a esta cadena de agencia, constituido por los terceros a los que se encarga la prestación de los servicios públicos, que no pueden dejarse al margen de la responsabilidad pública precisamente por el tipo de servicios que gestionan.

Al igual que las nuevas coordenadas de la gestión pública tienen un importante impacto en la rendición de cuentas, también introducen peculiaridades significativas en la cadena de relaciones de agencia de las entidades públicas. En efecto, si la relación de agencia ya presenta de por sí problemas en el ámbito de las empresas (vid. Gago, 1996: 37 y ss.), en el ámbito de las entidades públicas, especialmente las administrativas, esta relación tiene unos costes mayores para el principal, en tanto en cuanto la discrecionalidad directiva de los agentes es mayor y los mecanismos compensatorios mediante incentivos a su actuación en el sentido perseguido por el principal son más difíciles de introducir y mucho más de mantener establemente en funcionamiento (vid. Huerta, 1997).

La aversión al esfuerzo y el oportunismo de los agentes en los diferentes niveles son factores negativos para el funcionamiento de la relación de agencia, cuya reducción por medio de sistemas de promoción, complementos salariales, prestigio, etc., resulta mucho más difícil que en las empresas, fundamentalmente por la rigidez tradicional de la función pública. Junto a los incentivos, el principal tiene que soportar los costes derivados de la introducción de controles (costes monitoring) y de las restricciones a su actuación derivadas de las condiciones de los contratos (costes bonding), costes que en la administración pública tienden a hacerse más potentes, ante la menor efectividad de los incentivos

y la menor experiencia técnica de los principales; sin embargo, el carácter más exigente o estricto de estos controles no quiere decir que sean más efectivos, efectuados como están a su vez por personas que desempeñan el papel de agentes y están por tanto sujetas a una dinámica similar a aquéllos cuya conducta han de controlar. Los costes residuales de la agencia pública, aquéllos que restan satisfacción a los principales sin ser evitados por los costes monitoring y bonding tienden así a ser más significativos que los de la relación privada de agencia.

Por su parte, los principales disponen como regla general de menos información que los agentes, lo cual dificulta su acción para hacer que el agente se comporte de acuerdo con sus intereses. En el caso de los representantes políticos, su impericia, rotación en el cargo y ausencia de formación técnica aumenta por lo general esta asimetría informativa, lo cual viene a agudizar en términos comparativos el problema de la agencia pública. Por su parte los ciudadanos todavía tienen una asimetría informativa mayor con respecto a sus representantes y los funcionarios con los que se relacionan.

En cuanto a la subcontratación y privatización de servicios públicos, frente a los beneficios de la mayor competitividad, hay que tener en cuenta que se producirán nuevos costes de agencia, tanto de monitoring como bonding, junto con unos costes residuales que pueden ser significativos, especialmente cuando el control y seguimiento de la calidad de las prestaciones no resulta efectivo, por no realizarse correctamente o por presentar dificultades insuperables.

En este contexto, el concepto de responsabilidad política, social y financiera de los gestores públicos frente a sus principales resulta sensiblemente reforzado y correlativamente se ve ampliado el contenido y alcance de la rendición de cuentas. Dentro de los mecanismos intermedios de control destinados a proteger los intereses de los principales de la relación de agencia en las entidades públicas, la auditoría, y en especial la auditoría externa, está llamada a desarrollar uno de los papeles más significativos. Habida cuenta que el papel de la fiscalización y la auditoría públicas incidirá fundamentalmente sobre la verificación del adecuado cumplimiento de la responsabilidad de los gestores y sobre la explicación de su gestión realizada a través de la rendición de cuentas, cuyas características están sufriendo un cambio tan importante y significativo, no resulta aventurado señalar que nos encontramos ante una perspectiva de profunda revisión del papel y del alcance de esa fiscalización de la gestión pública, en orden a garantizar su objetividad y su eficacia.

Al comenzar esta exposición hemos hablado de la transparencia

informativa como uno de los parámetros en los que se ha de fundamentar la reforma de la gestión pública. Esta transparencia es necesaria tanto hacia fuera como hacia dentro de las entidades, en tanto en cuanto habrá que facilitar la adecuada adopción de decisiones, tanto por parte de los terceros que se relacionan con las entidades públicas, como por parte de los gestores de las mismas.

El concepto de **rendición de cuentas** constituye la principal manifestación de la responsabilidad por la administración de los recursos públicos, puestos en manos de los electos y gestores públicos por parte de los ciudadanos. En la actualidad, la rendición de cuentas cobra una dimensión y un alcance diferentes a la vista de los nuevos y más amplios objetivos y pautas de comportamiento atribuidos a las entidades públicas. Parece imponerse la necesidad de una mayor apertura de los gestores públicos hacia todas aquellas instancias que representan a los depositarios de la soberanía popular (la ciudadanía y los representantes electos); las fuentes de sus recursos financieros (los contribuyentes, entidades públicas y privadas que efectúen aportaciones); los clientes de los bienes y servicios públicos (fundamentalmente los ciudadanos y el público en general, junto con terceros vinculados por relaciones empresariales o de otra índoles); y los suministradores de bienes y servicios con o sin contraprestación. Frente a todas estas categorías de usuarios, los entes públicos y sus gestores han de asumir una cultura de rendición de cuentas y presentación de información más transparente, cualitativamente distinta a la tradicional, oportuna en el tiempo, relevante y sometida a controles externos e independientes, garantes profesionales de la veracidad y adecuación de la información que se proporciona.

En la información a rendir por parte de las entidades públicas podemos diferenciar dos grandes grupos de componentes: componentes financieros y componentes de gestión. Los primeros se corresponden con el concepto convencional de estados financieros, en tanto que los segundos incorporan información específicamente de gestión. No cabe duda que los estados contables de la contabilidad financiera y presupuestaria de las entidades públicas incorporan información referente a la gestión, en tanto en cuanto incluyen variables económicas y financieras derivadas de la misma; sin embargo, su elaboración y presentación van orientadas fundamentalmente hacia la evaluación de su equilibrio financiero, más que a la evaluación de su gestión, que requieren de desarrollos específicos, centrados por lo general en los denominados indicadores de gestión.

En lo referente a los **componentes financieros de la rendición de cuentas**, existen dos criterios para la rendición de cuentas y la

toma de decisiones: el criterio de la autorización para la asignación de fondos y el criterio del control o la propiedad (IFAC, 1996, § 32-79).

De acuerdo con el criterio de la autorización para la asignación de fondos, los recursos considerados en las cuentas son solamente los fondos líquidos y las entidades que informan y transacciones incluidas son aquellas que se financian predominantemente a través del presupuesto, es decir, el sector presupuestario.

Cuando se adopta el criterio del control o de la propiedad, se incluyen en las cuentas todos los recursos de los que el gobierno es responsable. Las entidades que informan y las transacciones consideradas son aquellas que el gobierno controla o posee, es decir, tanto el sector presupuestario como el no presupuestario.

Finalmente, si la información de las entidades públicas ha de servir para una adecuada rendición de cuentas y para facilitar la adopción de decisiones a los distintos tipos de usuarios, parece lógico que, junto con la información financiera convencional mencionada, se incorpore a la rendición de cuentas **componentes de gestión** más específicos. En tal sentido, resulta significativa la posición del GASB norteamericano, cuando considera que la información de esta naturaleza (información SEA, Service Efforts and Accomplishments Reporting) debe incluirse entre la información externa de carácter general de las entidades públicas, si bien reconoce la ausencia de normas reguladoras en los propios Estados Unidos (GASB, 1987: §77; 1994: §5 y 6; Benito y Hernández, 1995).

Los aspectos a los que ha de venir referida la información de las entidades públicas en materia de gestión son la eficacia, la eficiencia y la economía, aspectos a los que cada vez resulta más adecuado añadir los de la equidad y ecología.

La eficacia surge de la comparación entre los objetivos fijados a las acciones y los resultados o impacto real de las mismas (eficacia en objetivos). También se habla de eficacia en el coste cuando se comparan estos resultados finales de las acciones con los costes en los que se ha incurrido para lograrlos.

La eficiencia, rendimiento o productividad resulta de la comparación de los productos o servicios obtenidos de la actividad pública (outputs) y los recursos productivos utilizados para ello (inputs), en unidades físicas o valoradas ambas magnitudes en términos monetarios.

La economía se traduce en la consecución de los menores costes

de los recursos productivos utilizados en la adquisición de los recursos productivos utilizados, en igualdad de características técnicas y suponiendo las mismas condiciones en cuanto a la eficacia y la eficiencia del proceso.

A estos tres conceptos suelen añadirse otras dos "Es": La equidad, planteada como incidencia de los resultados finales de la acción pública sobre la justicia y el equilibrio en la situación de los ciudadanos y la ecología, centrada en el análisis del impacto de la actuación de las entidades públicas sobre el medio ambiente. La eficacia, la equidad y la preservación del equilibrio ecológico han de considerarse responsabilidades genuinas de la alta dirección política. La eficiencia, es responsabilidad de la dirección ejecutiva, y la consecución de la economía ha de procurarse por parte de los responsables de los diferentes departamentos de la entidad.

La información sobre estos aspectos, y en concreto sobre la eficacia, eficiencia y economía está relacionada en bastantes ocasiones con las magnitudes incluídas en la cuenta de resultados. Así, los ingresos por recaudación nos informarán de la eficacia con la que se han cubierto los objetivos fijados en tal sentido, los costes de los servicios nos aproximarán a la economía con la que se ha trabajado y los segmentos del resultado nos proporcionarán información sobre la eficiencia de la gestión. No obstante, la utilidad de esta información será demasiado limitada, bien porque aparece demasiado agregada, bien porque no se encuentran todas las variables necesarias para elaborar una opinión, ya que muchas de ellas no son financieras.

La información sobre la gestión sobrepasa pues los estrictos límites de la información financiera, y puede resultar muy prolija, lo cual le restará utilidad, ya que al usuario le resultará difícil detectar los aspectos significativos. Por eso es importante seleccionar y desarrollar un conjunto de indicadores de la eficacia eficiencia y economía de la actuación de la entidad, que reúnan determinadas características para resultar útiles con vistas a cubrir los objetivos para esta área de los sistemas de información, que bien podemos considerar inserta dentro de la contabilidad analítica de la entidad. Los requisitos más significativos de estos indicadores son la fiabilidad, claridad, relevancia, sencillez, comparabilidad, oportunidad, uniformidad y aceptación por parte de los agentes y usuarios. En la búsqueda y definición de estos indicadores habrá que tener muy presente en enfoque estratégico y la cultura de la gestión de la entidad que se considere. Estos indicadores resultarán especialmente relevantes y necesarios para la puesta en práctica del nuevo modelo de gestión pública descrito al comienzo de este mismo trabajo.

Los indicadores se pueden clasificar atendiendo a diversos

criterios, de los cuales tomaremos aquí tres en consideración: a) la eficacia, eficiencia y economía; b) los objetivos estratégicos; y c) las funciones que desarrolla la entidad considerada. Comenzando por el primer criterio clasificativo, tendremos (vid. GASB, 1994):

1) Indicadores de **eficacia o medidas de cumplimiento**, diferenciando los relativos a las unidades de productos o servicios (outputs) obtenidas y los indicadores de resultados o impacto (outcome) producido por la actuación de la entidad.

2) Indicadores de **economía**, relativos a los recursos utilizados, tanto en términos financieros como no financieros, cuantitativos o no cuantitativos.

3) Indicadores de **eficiencia**, que relacionan los productos o servicios obtenidos y su impacto con los recursos utilizados y su coste. Pueden utilizarse unidades físicas o monetarias, o combinar ambas medidas.

Los **objetivos estratégicos** identifican las grandes áreas de atención de la política de la entidad para un período determinado, y puede ser adecuado centrar en ellos el desarrollo de una batería de indicadores. Así, por ejemplo, un municipio puede establecer como principales objetivos estratégicos (vid. Adamaschek, 1998):

1) El cumplimiento de **tareas específicas**. Los indicadores de eficacia, eficiencia y economía se enfocarán por actividades y responsables.

2) Satisfacción de los clientes, esencialmente los ciudadanos. En este caso, los indicadores de eficacia en cuanto a impacto serán sin duda los más utilizados.

3) Satisfacción de los empleados. Indicadores de economía y eficiencia serán los más representativos de la satisfacción de los empleados y su reflejo en el trabajo que realizan.

4) Eficacia de los costes. Implicará el cálculo de recursos utilizados y su coste, para su ulterior comparación con los resultados obtenidos o impacto de los mismos.

Finalmente, el énfasis en el primero de los objetivos señalados conduce al desarrollo de **indicadores por cada una de las funciones** desarrolladas por la entidad. Esta es la metodología desarrollada para las corporaciones locales inglesas por la Audit

Commission como parte de la Carta de los ciudadanos (vid. Audit Commision, 1993; Navarro, 1996).

A partir de la información segmentada por funciones, un buen sistema de información contable deberá permitir establecer **estados financieros sectoriales** (Coopers & Lybrand, 1992), que podrían agruparse en torno a dos grupos de información (información de naturaleza económica y de gestión, ya que la financiera se presentará consolidada para toda la entidad o grupo local): a) estado de **objetivos y gestión de servicios;** b) estado de **costes e ingresos operativos** del ejercicio.

El **estado de objetivos y gestión de los servicios** ha de presentar, para cada función considerada, de forma clara y concisa, **la descripción de la actividad**, el **objetivo estratégico**, **algunos indicadores significativos de la gestión realizada** (pocos indicadores y cuantificados), así como **un breve comentario de la gerencia** sobre la actuación realizada.

En cuanto al **estado de costes e ingresos operativos**, ha de presentar un detalle de los ingresos, costes e información significativa acerca del consumo de los principales factores de producción. No todas las funciones generan ingresos, por lo que en muchas de ellas se trata más bien de un estado de costes de las operaciones del ejercicio.

Coordenadas actuales para el desarrollo de la auditoría de las entidades públicas

Tal como se ha descrito en los apartados anteriores, en los últimos años están teniendo lugar cambios significativos en la gestión de las entidades públicas, tanto por el entorno en el que desarrollan su actividad y las sensibilidades ciudadanas como por la evolución de las estructuras de las organizaciones y los recursos humanos y materiales con las que trabajan.

Esta evolución de la realidad socioeconómica tiene una doble incidencia sobre la auditoría de los entes públicos: modificación de los alcances y contenidos y cambios en la metodología. Estos cambios se concretan fundamentalmente en los aspectos siguientes:

a. Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas;

b. Mayor énfasis en la incidencia en los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de

los servicios públicos;

c. Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de management y tecnologías de la información;

d. Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción;

e. Claridad, concisión oportunidad y difusión de los informes, con vocación de servir como instrumento eficaz para la política de transparencia informativa y salud democrática de las administraciones públicas.

a. **Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas**

   Se ha comentado en el apartado anterior la ampliación que se viene produciendo en el ámbito de las responsabilidades públicas y el contenido de la rendición de cuentas, paralelamente a la introducción del nuevo modelo de gestión pública. Obviamente, de forma inmediata a la exigencia de un mayor esfuerzo de transparencia informativa, le sigue una **adaptación de los mecanismos de control**. Decimos que el control deberá seguir a la ampliación de el tipo de información proporcionada, pero no precederles. Ciertamente, en nuestra legislación se ha introducido la obligación de practicar controles de eficacia, eficiencia y economía antes de proceder al desarrollo de los instrumentos informativos pertinentes. Por lo general, y así lo avala la experiencia, resultará sumamente difícil que los controladores y evaluadores internos y externos practiquen este de tipo de controles y auditorías sin que las entidades hayan desarrollado los instrumentos necesarios para recoger, elaborar y presentar este tipo de información.

   No obstante, esta insuficiencia de información relevante sirve en ocasiones como excusa o cobertura para no avanzar prácticamente nada en la apertura de nuevos caminos a la fiscalización de la gestión pública, argumentando que no existen indicadores o la dificultad para obtener información debidamente elaborada. Siendo cierta esta penuria informativa, no es menos cierto que a partir de la modestia de los datos existentes podría llegarse bastante más lejos, explotando, por ejemplo, los datos disponibles de la clasificación funcional de los gastos en las corporaciones

locales de cierta dimensión, combinados con datos socioeconómicos fáciles de conseguir (en torno a los esfuerzos desarrollados en España en materia de establecimiento de objetivos y medición de resultados, vid. IGAE, 1997a).

De forma más concreta, en lo referente a los **componentes financieros** de la rendición de cuentas, tenemos que señalar lo siguiente:

-Es previsible que los componentes financieros de las cuentas de las entidades públicas se vean sensiblemente mejorados, incorporando una información más próxima a la imagen fiel. En ello influye la propia dinámica profesional que existe en estos momentos a nivel mundial, impulsada por organismos como la IFAC o la FEE. Esta circunstancia dará gradualmente un mayor peso en los planes de auditoría a los estados no presupuestarios, balance, cuenta de resultados, cuadro de financiación y estado de tesorería.

-Aunque es cierto que la Comisión Europea no presta en estos momentos ninguna atención a la armonización de las contabilidades públicas nacionales y su conciliación con las cifras de la Contabilidad Nacional, la transparencia informativa y la buena imagen de la sinceridad de las declaraciones de los gobiernos conducirán gradualmente a una aproximación -o cuando menos una conciliación- entre las cifras de Contabilidad Nacional y las de la Contabilidad Pública Microeconómica. Con ello, en los informes del órgano de control nacional tendría que hacerse una referencia al cumplimiento de los requerimientos de estabilidad financiera, derivados de los estados contables públicos y su conciliación con las cifras de la Contabilidad Nacional.

-La comparabilidad de los estados financieros de las Comunidades Autónomas resultará mejorada, con lo que las referencias comparativas en los informes de fiscalización de los OCEX serán posibles y necesarias.

-La proliferación de fórmulas de financiación destinadas a posponer el impacto presupuestario de las deudas exigirá investigaciones específicas, y la introducción de la carta de confirmación o manifestaciones firmada por el auditado. El protagonismo de la auditoría del balance de situación y la introducción de un mayor rigor en las técnicas aplicadas y la evidencia obtenida parecen una exigencia realmente ineludible para cualquier auditor financiero de las cuentas de una entidad pública.

En cuanto a los **componentes no financieros**de la rendición de cuentas, conviene resaltar lo siguiente:

-Como se ha dicho, es cierto que hay un insuficiente desarrollo de indicadores de gestión referentes al impacto económico, social y medioambiental de las políticas, la eficiencia de las organizaciones y la economía de los procesos, lo que supone una barrera infranqueable para un control externo efectivo en estos ámbitos. Sin embargo, lo más cómodo al respecto para los órganos de control es no plantearse la realización de auditorías de gestión, ni mencionar su existencia. Esta política es también el mejor camino para que nada se mueva, salvo cuando se produzca alguna catástrofe, y por supuesto para que nunca se actúe con la debida racionalidad en la asignación de los recursos públicos. En consecuencia, la denuncia de estas carencias de indicadores será una primera medida a aplicar por los auditores, seguida de la realización de auditorías operativas a partir de la información que se pueda conseguir, aunque su alcance sea lógicamente más limitado y su realización mucho más dificultosa.

-La realización de auditorías de gestión tiene que aumentar su peso en la carga de trabajo de una institución de control, si se quieren alcanzar estándares de países más avanzados. En torno a un 50% puede ser una proporción razonable, lo que da idea del largo camino a recorrer, habida cuenta del escaso desarrollo de este tipo de auditorías por parte de los órganos externos de control externo.

-El trabajo de equipos multidisciplinares de auditoría parece un requisito indispensable para llevar a cabo este tipo análisis. La decisión de incorporar especialistas a las plantillas o contratar sus servicios externamente será una decisión que deberá sopesarse en cada ocasión, siendo por lo general recomendables soluciones de carácter mixto.

Hasta aquí nos hemos referido a ampliaciones del campo de la auditoría derivadas de variaciones en el contenido de las cuentas rendidas, de forma más o menos completa. Sin embargo, el marco legal y la sensibilización ciudadana exigen en ocasiones llevar la fiscalización más allá del propio contenido de las cuentas rendidas. Un ejemplo lo constituyen las auditorías ecológicas, que están recibiendo una atención diferenciada como consecuencia de la demanda social y de la prolija legislación que se ha venido desarrollando al respecto, con independencia de que las cuentas rendidas hagan o no mención a este tipo de información (vid. Tribunal de Cuentas Europeo, 1992;

Martín, 1993; Carmona, 1994;.González, 1997)

a. **Mayor énfasis en los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos**

El énfasis en los resultados de la gestión y su incidencia en los "clientes" constituye un criterio de referencia para evaluar la actuación de una entidad pública a través de una auditoría de gestión. Para ello, será necesario verificar cuáles son los objetivos y cuáles son los clientes a los que la entidad debe dirigir sus servicios. El concepto de "cliente" en el sector público no siempre es fácil de establecer. El ciudadano es el destinatario último de los servicios públicos, y por tanto el cliente por excelencia. No podrá olvidarse, sin embargo, que en la práctica será necesario analizar internamente los procesos, ya que existen gran cantidad de actividades públicas cuyos destinatarios son clientes intermedios, no usuarios finales como los ciudadanos. Por ejemplo, los destinatarios de informes técnicos y jurídicos son servicios internos de una administración, el destinatario de los informes de auditoría interna es el gobierno y el destinatario inmediato de los informes de fiscalización de los órganos de control externo es el Parlamento.

Los servicios públicos deberán prestarse buscando la calidad total de los mismos. Este concepto se introduce en el sector empresarial a partir del primer tercio del presente siglo, alcanzando un desarrollo significativo en Japón a partir de los años cincuenta y en Estados Unidos a partir de los años ochenta. La introducción de la cultura de la calidad total en el sector público es relativamente reciente, arrancando de los años ochenta y con un mayor desarrollo en los noventa. En la actualidad la cultura del aseguramiento de la calidad está cada día más extendida (vid. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro 1996); así por ejemplo, de acuerdo con el Grupo de Calidad de la Asociación de Corporaciones Locales británica, un 97% de las corporaciones locales británicas están implicadas de alguna forma en iniciativas de calidad, si bien solamente un 53% de estas iniciativas han alcanzado sus objetivos de forma efectiva vid. Álvarez et alt., 1995; Bendell et alt., 1997).

Las normas internacionales de calidad, especialmente las ISO 9000, se aplican desde hace años a las entidades públicas, con el fin de verificar el cumplimiento de los requisitos básicos de calidad de los sistemas, sus procesos internos, documentación y control. La aplicación de estos procedimientos puede conducir sin embargo a una cierta

burocratización de las organizaciones, en la medida que estimula el desarrollo de procesos formalizados, sin introducir ningún énfasis especial en las actuaciones innovadoras. En este sentido, una supervisión de los órganos institucionales de control parece muy conveniente en estos momentos, por el escaso conocimiento que en estos momentos existe de cómo aplicar las normas de calidad a la administración pública y lo que ello significa, con el consiguiente peligro de manipulación y utilización interesada de estos instrumentos.

Otro terreno en el que los órganos institucionales de control y auditoría pueden tener un papel significativo, y de hecho lo están teniendo en algún caso, es en la aplicación a las entidades públicas Competitive Benchmarking (vid. IFAC, 1993: § 67-71). El benchmarking lleva a cabo una comparación continua de los productos, servicios y práctica de la entidad frente a las de sus competidores más avanzados, que constituyen las denominadas Best Practices. Esta comparación exige una medición de los resultados, pero también una evaluación de los procesos desarrollados para alcanzar estos resultados. De toda estas medidas de referencia la más importante es sin duda la satisfacción de los clientes. La puesta en práctica del benchmarking precisa de unos indicadores para evaluar los resultados y los procesos, así como de un conjunto de entidades integradas en una base de datos actualizada permanentemente y que cuente con indicadores comparables. Ejemplos significativos de benchmarking lo encontramos en la red de ciudades establecida por la Fundación Bertelsmann (experiencia planteada a nivel mundial); el seguimiento realizado en Inglaterra y Gales por la Audit Commission a partir de los indicadores de actuación incluidos en la Citizen's Chart (experiencia planteada a nivel de país); y el seguimiento efectuado en la ciudad de Quebec desde 1988, a partir de un conjunto de indicadores útiles para la comparación inter-períodos dentro del propio municipio y la comparación con otras ciudades del área metropolitana y del resto de Canadá con características similares (experiencia planteada desde una ciudad).

b. **Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de management y tecnologías de la información**

En los últimos años hemos asistido a cambios muy importantes en las técnicas de gestión empresarial, que han introducido nuevas

culturas en las organizaciones: la atención al análisis estratégico como "driver" para la mejora de la gestión, la búsqueda de la calidad total y la actuación "justo a tiempo", el énfasis en las actividades y el análisis de los procesos, son hilos conductores de cambios revolucionarios en la gestión empresarial, que están siendo adaptados a la gestión de las entidades públicas.

Paralelamente, estamos asistiendo a una auténtica revolución en el terreno de las tecnologías de la información, que por una parte permite una calidad en los resultados de la gestión, unas posibilidades analíticas y un ahorro de tiempos insospechados hace sólo una década, pero por otro lado introduce unos riesgos de gestión y unas posibilidades de fraude muy importantes, en la medida que el diseño y funcionamiento de los controles no siempre han sido suficientemente experimentados, las personas no están suficientemente adiestradas, o los acontecimientos ruedan excesivamente rápidos.

Finalmente, hay que tener muy presente que la efectividad del mecanismo de control interno de las organizaciones es la pieza de control fundamental para la evaluación de la seguridad de los sistemas y procedimientos, el cumplimiento de los objetivos de las entidades y la fiabilidad de la información.

Dentro de este cambio de cultura, técnicas y procedimientos de las organizaciones, el auditor, no solamente ha de tener un conocimiento razonable de sus características y funcionamiento, sino que debe estar en condiciones de evaluar su nivel de implantación y su funcionamiento en las organizaciones públicas. Así pues, debe cubrir razonablemente los aspectos siguientes:

1) Evaluación del control interno, con especial énfasis en el grado de implantación y el funcionamiento de las tecnologías de la información.

2) Utilización de técnicas informáticas en su propio trabajo de auditoría.

3) Evaluación de la planificación estratégica de la entidad analizada, objetivos establecidos, funcionamiento de los diferentes procesos dentro del sistema de la entidad, recursos disponibles y resultados.

En cuanto al primero de los aspectos señalados, el volumen de transacciones de las entidades y su tratamiento informático ha desplazado el énfasis de los programas de auditoría desde las pruebas sustantivas a las pruebas de cumplimiento, evaluando la fiabilidad del sistema de control interno. Esta observación es

plenamente aplicable a las administraciones públicas, y ciertamente podemos constatar una creciente informatización de las transacciones. Hace falta, sin embargo, una superior formación informática de los auditores, y un recurso sistemático a la evaluación del funcionamiento y los controles internos de los sistemas informáticos. En la actualidad no puede hablarse de una auditoría informática como una herramienta a utilizar de forma esporádica o excepcional, sino como una fase previa que condicionará el resto de las pruebas a realizar y de la que va a depender la fiabilidad de todo el sistema. En cuanto a la utilización de técnicas informáticas por el propio auditor, aparte de las herramientas convencionales de hoja electrónica, procesador de textos o bases de datos, existen programas específicos de auditoría, llamados a implantarse gradual y progresivamente en el mundo de la fiscalización (vid. IGAE, 1997b; Lanza, 1998).

La evaluación de las políticas desarrolladas por las entidades públicas, su coherencia con los objetivos establecidos y su conformidad con las pautas de gestión previstas constituyen aspectos importantes de la fiscalización, si pretendemos que ésta constituye un instrumento para una eficiente asignación de recursos y una adecuada gestión de las entidades públicas. Los programas de auditoría tendrán que hacer énfasis así, no solamente en el cumplimiento de unas normas legales, sino en su propia coherencia con los objetivos estratégicos y los planes diseñados. El auditor no discutirá nunca los objetivos estratégicos, pero sí evaluará la adecuación de las políticas y las consecuencias económicas y sociales, no solamente de los incumplimientos de la normativa legal, sino de las ineficiencias en los procesos diseñados y la gestión de los recursos.

a. **Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción;**

   Tradicionalmente, se ha dicho que la auditoría no estaba orientada al descubrimiento de fraudes, sino que en todo caso los ponía de manifiesto en la medida que se detectaban dentro del normal desarrollo del proceso de auditoría. Esta apreciación está siendo matizada en los últimos tiempos, como consecuencia de la aparición de casos importantes de fraude y corrupción en el sector público. Las matizaciones conducen fundamentalmente a una reducción del riesgo de auditoría al respecto, perfeccionando los mecanismos de control aplicados y diseñando en su caso mecanismos "ad hoc" para áreas específicas, donde el riesgo se ha mostrado superior.

   Una vez más el énfasis debe recaer sobre la evaluación de los sistemas y procedimientos de las entidades, y

especialmente sobre el funcionamiento de sus sistemas de control interno. Existen áreas con riesgos elevados que presentan unas características diferenciadoras específicas, que requieren la aplicación de herramientas desarrolladas igualmente de manera específica. Por ejemplo, los fraudes informáticos serán detectados en la medida que se disponga de herramientas informáticas capaces de trabajar sobre el mismo software, ya que otros procedimientos difícilmente nos asegurarán un riesgo razonable. Otro ejemplo podemos buscarlo en el terreno de las actuaciones humanitarias, en el que las subvenciones se gestionan en muchos casos por organizaciones que carecen de estructura y medios suficientes para ello, convirtiéndose en un área con un riesgo potencial elevado; la reducción de este riesgo requerirá unos mecanismos de control específicos que simplifiquen los procedimientos para los gestores y canalicen lo más directamente posible las ayudas; desde el punto de vista de auditoría, lo más efectivo será verificar el diseño y funcionamiento de estos sistemas, más que perderse en un elevado número de pruebas sustantivas que, al margen de la evaluación del procedimiento, no nos aportarán seguridad adicional.

En cualquier caso, el auditor siempre buscará el equilibrio entre el binomio clásico materialidad/riesgo. Si es cierto que en la normativa se indica que la materialidad no puede aplicarse propiamente en materia de cumplimiento de legalidad, ello no significa que no deba tomarse en consideración la materialidad de las consecuencias y el impacto de los incumplimientos a la hora de evaluar los riesgos y diseñar las pruebas de auditoría.

b. **Claridad, concisión oportunidad y difusión de los informes**

Los informes de auditoría de las entidades públicas carecen en muchas ocasiones de eficacia y utilidad, no porque no hayan tomado en consideración alcances o técnicas ambiciosos, sino porque adolecen de la claridad, la concisión, la oportunidad y la difusión necesarias. No resultan útiles con ello como instrumento eficaz para lograr la transparencia informativa y la salud democrática de las administraciones públicas.

Conectando con la revolución de las tecnologías de la información anteriormente comentada, hay que reconocer que gradualmente van desapareciendo muchas de las razones que justificaban retrasos importantes en la aparición de los informes de fiscalización de las entidades públicas. Lo mismo cabe indicar de la difusión de sus resultados, cuando organismos y empresas están

introduciendo en tiempo real información sobre los más diversos aspectos económicos, sociales y financieros.

El aval del auditor se muestra una garantía imprescindible para los usuarios de la información contable y de gestión de las entidades públicas. Si para las grandes corporaciones empresariales funciona un calendario razonable, que permite aprobar o rechazar las cuentas anuales en el mes de junio acompañadas de la opinión del auditor, resulta cada día más difícil de justificar que tenga que discutirse un presupuesto sin haber analizado la ejecución del anterior y la situación financiera a la que ha conducido, y esto a partir de cifras debidamente avaladas por la opinión de un auditor cualificado para ello.

Del mismo modo, la información intermedia que han de facilitar los ejecutivos, tendría que plantearse de qué forma el auditor dictamina sobre el significado y fiabilidad de las cifras que incorpora, al igual que recomienda el informe Cadbury para las corporaciones mercantiles.

En cualquier caso, la auditoría pública no puede ser extraña al mecanismo de renovación de la gestión pública descrito más arriba, y no puede olvidar que el destinatario último de sus informes es el ciudadano, de manera que los informes deben ser claros y concisos en su lenguaje, permitiendo al ciudadano medio entender su contenido y extraer sus propias conclusiones. La realidad es que hoy en día nos encontramos con que ni tan siquiera los parlamentarios, destinatarios inmediatos de los informes de fiscalización, suelen comprender alcanzar una comprensión razonable de los mismos, por complejidad de éstos o por ausencia de un excesivo interés. En cualquier caso, éste sería un indicador del que debería extraerse alguna consecuencia.

El referente de la auditoría empresarial

Al igual que ocurría hace quince años en nuestro país en materia de contabilidad pública, nos enfrentamos con frecuencia a fuertes reticencias con respecto a la aplicación a las entidades públicas de la experiencia y desarrollos de la auditoría empresarial. Estimamos que una postura negativa a priori carece de justificación, ya que, si bien es cierto que no pueden trasladarse mimética y automáticamente al ámbito público los parámetros que rigen la auditoría empresarial, también es cierto que son mucho más significativos los vínculos y materias comunes que las unen que las que las separan.

Lo cierto es que, por centrarnos en el marco de la Unión Europea, mientras en materia de auditoría empresarial existe una preocupación creciente por clarificar cuál es su papel, alcance y

objetivos, en materia de auditoría pública las iniciativas son escasas y los resultados bastante desalentadores, al menos en términos comparativos.

Así, mientras en materia de Gobierno de las Sociedades asistimos a la creación de comités de expertos y a la aparición de informes y códigos sobre dicho gobierno y el papel que en el mismo ha de desarrollar la auditoría, el papel de la auditoría independiente en el gobierno de las entidades públicas no logra enmarcarse adecuadamente y no se observa una inquietud real en torno a esta cuestión, tanto a nivel nacional como en nuestro entorno internacional.

Del mismo modo, si en materia de desfases de expectativas la Unión Europea ha llegado a reunir unas conclusiones que sirvieran de punto de reflexión, como ocurre con el Libro Verde sobre la Auditoría, no nos encontramos con iniciativas similares que clarifiquen cuáles han de ser los objetivos de la auditoría pública y permitan transmitir a los usuarios, y en especial a los ciudadanos, un mensaje claro con respecto a lo que pueden esperar y exigir de sus auditores.

Finalmente, falta una visión estratégica de la gestión pública y en consecuencia de su auditoría, que permita jerarquizar y clarificar sus objetivos, alejando el fantasma de una auditoría burocrática y rígida, sin visión de futuro y sin perspectivas claras para su evolución.

- En materia de gobierno de las sociedades, están siendo objeto de debate en nuestro país los diferentes pronunciamientos internacionales y nacionales que han ido apareciendo al respecto, en especial el informe Cadbury (Reino Unido, 1994) y lógicamente, el informe Olivencia (España, 1998). En ellos se presenta y discute el papel de la auditoría externa y del control interno, así como los mecanismos necesarios para facilitar el mejor aprovechamiento de los informes de los auditores externos independientes, y en especial la constitución de comités de auditoría (vid. Bueno, , 1998a, 1998b).

En el ámbito público, los mecanismos descritos son prácticamente inexistentes. La existencia de comisiones de auditoría formadas por expertos independientes constituye una necesidad en nuestras entidades públicas, más allá de las actuales comisiones, constituidas por representantes de las diferentes fuerzas políticas, por lo general con escasos conocimientos financieros y de auditoría, y cuyo juicio se encuentra fuertemente condicionado a priori, llegando en ocasiones a no influir prácticamente en dicho juicio el contenido concreto de los informes que se consideran y

analizan.

El debate en torno a la importancia de la auditoría externa para las entidades públicas, la objetividad profesional, las formas de aumentar la eficacia y el valor de la auditoría, la responsabilidad del auditor público o la confianza en la auditoría está prácticamente sin iniciar, al contrario de lo que ocurre en el ámbito de la auditoría empresarial, y ello a pesar del volumen de recursos que se gestionan y de la sensibilidad del ciudadano frente al adecuado empleo de los recursos a los que contribuye con los impuestos que satisface.

- En 1996 aparece el Libro Verde sobre el papel, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea. En él se abordan cuestiones tan relevantes como la definición de la auditoría legal, el informe de auditoría, la cualificación del auditor, su independencia, su posición respecto de los órganos de dirección de las entidades auditadas, el control de calidad, la responsabilidad civil del auditor y la libertad de establecimiento y prestación de servicios (vid. Vico, 1997: 177-188).

En el ámbito de la auditoría pública no se ha abordado de manera sistemática el análisis de ninguna de las cuestiones indicadas, quizá por la dificultad que supone la misma dispersión de prácticas entre países, y aún dentro de un mismo país, quizá por un temor de la clase política a otorgar un protagonismo no deseado al control de sus actuaciones, a través de una discusión pública y reflexiva del papel, objetivos y limitaciones de la auditoría.

Abordar aquí la diversidad de aspectos mencionados resulta absolutamente irrealista y queda al margen de nuestros objetivos. Sin embargo, con carácter ilustrativo bastaría reflexionar acerca de la muy negativa incidencia que sobre el desfase de expectativas y la confianza en la auditoría ejerce una insuficiente clarificación de sus objetivos y alcance, por lo general muy diverso de auditoría a auditoría y escasamente concretado por norma o acuerdo alguno. ¿Cuál ha de ser la postura del auditor externo frente a la investigación del fraude en las entidades públicas? ¿Bastará evaluar la eficacia al respecto del control interno? ¿Cuál ha de ser el alcance de la auditoría de legalidad? ¿Cuál ha de ser el análisis de la solvencia de la entidad que se plantee el auditor público?

Ciertamente, en la mayor parte de los casos, la reflexión sobre este abanico de cuestiones es insuficiente y los consensos, que se plasmen en normas de actuación, escasos e incluso no buscados. Así las cosas, los acontecimientos cogen por sorpresa al auditor público en muchas ocasiones, con lo que éste tiene que improvisar soluciones de emergencia, que lógicamente no suelen dejarle en

demasiado buen lugar. A título de ejemplo, la declaración sobre fiabilidad de las cuentas de la Comunidad Europea, exigida por el art. 188C, apartado 1, del Tratado de la Unión, supuso una dificultad muy importante para el Tribunal de Cuentas Europeo, para la que no se encontraba suficientemente preparado, por no referirnos a las nubes de dudas o al menos de incomprensión ciudadana que la actual crisis de la Comisión hace planear sobre la eficacia de este Tribunal y sus informes.

- Finalmente, se ha dicho que una de las características más importantes de la nueva gestión pública, quizá la más significativa, es su orientación hacia el cliente. Ello supone conocer las necesidades de los ciudadanos y diseñar una estrategia para atenderla. En definitiva, se hace necesario un enfoque estratégico de la gestión, que tome en consideración los servicios que los ciudadanos esperan y requieres de la entidad y la forma más eficaz, eficiente y económica de atenderlos. Se asume que la actuación pública mejorará en la medida que se introduzca de algún modo la competitividad en las entidades públicas, ya sea acudiendo directamente a los mercados reales o imitando sus pautas de conducta a través de la creación de mercados virtuales. La situación tradicional de monopolio de las administraciones públicas ha convertido a los ciudadanos en "clientes cautivos", que contemplan impotentes cómo frente a sus intereses priman los de los agentes económicos situados en el lado de la oferta pública (vid. Audit Commission, 1993; Adamaschek y Banner, 1997; Bendell et alt., 1997; Maij, 1997; Lizcano, 1998).

Este énfasis en los aspectos estratégicos condicionará decisivamente el desarrollo de las auditorías de las entidades públicas (vid. Bell et alt., 1997). Quizá sobre este tema, o más bien sobre sus implicaciones (calidad, análisis medioambiental, indicadores, etc.) existe una sensibilización mayor en el ámbito de la auditoría pública, pero muy pocas realizaciones y excesiva indefinición en los objetivos, que por lo mismo suelen considerarse utópicos, irrealizables y políticamente molestos. Es éste un terreno delicado, en el que hay que dejar muy claro que el auditor verifica si existen estrategias, y si se gestiona adecuadamente para conseguir unos objetivos, pero jamás interfiere el diseño de esas estrategias y el establecimiento de esos objetivos.

Conviene pues igualmente desarrollar de forma metódica una discusión en torno a lo que es y lo que supone la auditoría pública con enfoque estratégico, hasta dónde puede llegar y qué instrumentos ha de utilizar.

- Cabe pues concluir que a nuestro juicio resulta urgente la

elaboración de un documento de discusión sobre el significado, papel, objetivos y alcance de la auditoría pública, dentro del marco de la Unión Monetaria Europea y el Pacto de Estabilidad. El reforzamiento de la auditoría pública como institución, libre de cualquier monopolio, exigible a los entes públicos sin privilegios frente a las empresas y como respuesta a una necesidad social que debe ser explicada a los ciudadanos, constituye un reto inaplazable (vid. García Benau et alt., 1998).

Inaplazable no quiere decir sin embargo inevitable. Hay caminos alternativos, donde los reajustes se produzcan de forma menos racional y menos equitativa, aunque quizá se perciba como más cómoda y con un menor coste político.

Estimo que éticamente deberíamos trabajar en esta dirección, porque lo que en los momentos actuales puede parecer utópico, lejano y siempre incómodo, creo que constituye el camino correcto, quizá el único, para justificar la pervivencia y el desarrollo de esta profesión.

A modo de conclusión

En las páginas anteriores hemos efectuado un breve recorrido por lo que supone la reforma y nuevas tendencias de la gestión pública para su auditoría y fiscalización. La apertura de las entidades públicas a la competitividad, el énfasis en la satisfacción del ciudadano y la actualización de los mecanismos de control no han de constituir fórmulas para destruir y debilitar a estas entidades; antes bien han de actuar como herramientas para su defensa y justificación. Si los desequilibrios financieros en el sector público imponen un control y un freno en su crecimiento, el único camino para evitar las injusticias y los recortes lineales, que siempre recaen sobre los más desfavorecidos, será el de la racionalización de sus estructuras organizativas. Habrá que recortar y prescindir de lo malo y lo ineficiente de las organizaciones, antes que recortar las prestaciones sociales que alivian a los más débiles y que desearíamos constituyesen conquistas irrenunciables del Estado del Bienestar.

Esta modernización y estas exigencias afectan también, y de forma muy especial, a la auditoría y a los órganos institucionales de control externo, que deberán suministrar el entramado de control necesario para garantizar un adecuado funcionamiento de la gestión pública y los mecanismos adecuados para llevar adelante su adecuado pilotaje. Para ello, no cabe duda que debe revisarse el alcance de las auditorías y adaptar los trabajos a las nuevas tendencias de la gestión y tecnología de la información.

En este camino de modernización y adaptación de la fiscalización externa en nuestro país no cabe duda que se avanzado mucho y que se ha trabajado bien. Sin embargo, no resultaría realista una posición complaciente. Por ello se hace necesario adoptar una actitud más abierta a la ciudadanía y al impacto que sobre ella tienen las políticas públicas. Quiere ello decir que el objetivo de servicio al ciudadano no debe verse obstruido o dificultado por privilegios o escalones intermedios, y que esta idea debe presidir en todo momento la actuación del auditor público, por supuesto siempre dentro del marco legal que en un estado de derecho define las reglas de juego democráticas. La consideración de la experiencia desarrollada en el ámbito de la auditoría empresarial constituye sin duda uno de los instrumentos más útiles y poderosos para promover el avance y modernización de la auditoría de las organizaciones públicas.

Asumido el objetivo general, surgen de él una pluralidad de cuestiones que, por su importancia, dificultad o carácter novedoso, podrían considerarse como cuestiones emergentes en auditoría pública, como son la auditoría medioambiental, la de sistemas y procedimientos, la de programas, la auditoría informática o la auditorías de calidad. Esta relación hay que considerarla como meramente indicativa de los importantes retos con los que la función fiscalizadora deberá enfrentarse en el próximo siglo. Del desarrollo de algunos de estos temas se ocupan las magníficas comunicaciones de los profesionales que me han hecho el honor de acompañarme en la presente ponencia.

Bibliografía

Adamaschek, B. 1998. Intermunicipal Comparative Performance Measurement. Innovation through competition. Gütersloh, Germany, Bertelsmann Foundation Publishers

Adamaschek, B., Banner G. 1997. Bertelsman Foundation: Comparative Performance Measurement - A New Type of Competition between Local Goverments. Incluido en International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform, ed. por Pröhl, M, 183-208. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers

Álvarez, L., Rey, J.M., Mozo, E. coord. 1995. La calidad en España. Madrid, Cinco Días

Audit Commision for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales, 1993. Citizen´s

Charter Indicators. Charting a Course. London, Hammond Associates

Barea Tejeiro, J. 1997a. Un sector público para el siglo XXI. Boletín AECA nº 42 (anexo)

Barea Tejeiro, J. 1997b. Convergencia o no convergencia de España. Boletín AECA nº 43 (anexo)

Barea Tejeiro, J. y Gómez Ciria, A. 1994. El problema de la eficiencia del sector público. Madrid, Instituto de Estudios Económicos

Bell, T. B., Marrs, F.O., Solomon, I. Y Thomas, H., 1997. Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens. KPMG Peat Marwick LLP

Bendell, T., Boulter, L., Atkins, R. 1997. Braintree: Our Aim is Quality. Incluido en International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform, ed. por Pröhl, M, 249-290. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers

Benito López, B. y Hernández Fernández, J. 1995. Información sobre economía, eficiencia y eficacia en los estados contables de las administraciones públicas: la propuesta del GASB. Incluido en Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Públicso. III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública ASEPUC, 197-223. Málaga, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad

Budäus, D. y Buchholtz, K. 1996. A Comparative Investigation into Managerial Accounting Systems of Local Government. Incluido en Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research ed. por Lüder, K., 95-127. Speyer, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer

Bueno Campos, E. (director de edición) 1998a. Corporate Governance (del informe Cadbury al informe Olivencia). Madrid, Instituto Universitario Euroforum Escorial

Bueno Campos, E. (director de edición) 1998b. El

Gobierno de las Sociedades (consejos y consejeros: presente y futuro). Madrid, Instituto Universitario Euroforum Escorial

Carmona Ibáñez, P. 1994. Auditoría medioambiental. Valencia, Universitat de València (trabajo no publicado)

Constitución Española 1978

Coopers & Lybrand, 1992. Kakapo District Council. Annual Report 19X2". Auckland. Coopers & Lybrand

Fuentes Quintana, E. 1997 El déficit público de la democracia española. En Déficit público y convergencia europea, edición dirigida por Barea Tejeiro, J., 2-22. Madrid, Price Waterhouse

Gago Rodríguez, S. 1997. La relación de agencia en la empresa. Análisis y control de los costes de agencia. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

García Benau, Mª A., Ruiz Barbadillo, E. y Vico Martínez, A., 1998. Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Gimeno Ruiz, A. 1997. La descentralización de la gestión pública. Implicaciones Contable. Actualidad Financiera, nº monográfico 2/97, 45-57.

González Malaxechevarría. A. 1997. Auditoría ambiental: su evolución histórica y entorno político-institucional. Hacia una nueva perspectiva: la auditoría financiero-ambiental (ecológica) integrada. Madrid, Instituto de Auditores Internos de España

Governmental Accounting Standard Board of the Financial Accounting Foundation, GASB 1987. Objectives of Financial Reporting. Stamford

Governmental Accounting Standard Board of the Financial Accounting Foundation GASB 1994. On concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting. Norwalk

Huerta, E. 1997 El fenómeno de las privatizaciones de

empresas y servicios públicos: aproximaciones económicas a la privatización de empresas. Pamplona, trabajo no publicado

International Federation of Accountants, IFAC 1993. Managing Quality Improvements

International Federation of Accountants, IFAC. Public Sector Committee. 1996. The Government Financial Reporting Entity. Study 8

Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, 1993. Sistema de Análisis Funcional y Organizativo SAFO. Una metodología para la evaluación de oficinas. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda

Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, 1997a. El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Guía, Fundamentos Técnicos y Aplicación Cprox. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda

Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, 1997b. Auditools 1.2. Manual del Auditor". Madrid, Intervención General de la Administración del Estado

Jenkins, K., Caines, K. y Jackson, A. 1989 Improving Management in Governments: the Next Steps. Londres, HMSO

Jones, R. H. y Lüder, K. G. 1996. The Relationship between National Accounting and Governmental Accounting: State of the Art and Comparative Perspectives. En McCulloch, B. W. y Ball, I. 1992. Accounting in the Context of Public Sector Management Reform. Financial Accountability & Management 8 (1): 7-12

Lanza Suárez, P. 1998. La informática en el trabajo de auditoría. Auditoría Pública: 93-98

Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado 1997

Lizcano Álvarez, J. 1998. Necessitat d'un sector públic

competitiu: cap a un canvi de paradigma en la informació comptable. Revista Econòmica de Catalunya, nº 35, 39-51

Maij, N.G. 1997. Tilburg: Competition in Local Government. Incluido en International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform, ed. por Pröhl, M, 149-181. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers

Martín Sanz, Mª L. 1993. La auditoría ecológica y las entidades fiscalizadoras superiores. Presupuesto y gasto público, 11: 235-245

Montesinos Julve, V. 1998a. La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales. Presupuesto y gasto público, 20: 61-71

Montesinos Julve, V. 1998. La legitimación del sector público a través de su reforma y su control. Incluido en Ética Pública e Control Externo Público, coordinado por F.J. Constenla Acasuso, 91-135. Santiago de Compostela, Consello de Contas de Galicia

Navarro Galera, A. 1998. El control económico en la administración municipal: un modelo basado en indicadores. Valencia, Sindicatura de Comptes

Phippard, S. 1994. La iniciativa "Next Steps"": Rerefons, finalitat i operativa de l'equip Next Steps. En Cap a una Administració Pública més eficaç, 181-201. Barcelona, Sindicatura de Comptes de Catalunya

Pröhl, M., ed., 1997. International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers

Schedler, K. 1996. Governmental Accounting Innovations at the Cantonal Level in Switzerland: Experimenting with the New Public Managements. En Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research ed. por Lüder, K., 219-237. Speyer, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer

Tratado constitutivo de la Comunidad Europea 1957

Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro 1996. Relato conciso do desenvolvimento do programa de gestão para a qualidade total. Rio de Janeiro, Secretaria-Geral de Planejamento do TCE-RJ

Tribunal de Cuentas Europeo 1992. Informe especial nº 3/92 sobre el medio ambiente. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, 23 de septiembre: 1-30

Vico Martínez, A. 1997. Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor (tesis doctoral). Castellón, Universitat Jaume I

LAS AUDITORIAS DE LAS ENTIDADES PUBLICAS

Comunicación presentada a la ponencia, Nuevos ámbitos de la fiscalización pública,

del Profesor Montesino Julve en los VI Encuentros Técnicos de los OCEX

Toledo, 14-15-16 de Abril 1999

Esquema de la Comunicación

I.- Introducción.

II- Desarrollo, análisis e investigación sobre la materia

1.- Clasificación básica del control económico-financiero del Sector Público

2.- La Auditoría en el Sector Público (su enmarque en la Clasificación anterior)

3.- Coordenadas actuales para el desarrollo de la Auditoría de las Entidades Públicas

3.1 Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas

3.2 Mayor énfasis en la incidencia en los **resultados de la gestión pública**, su incidencia sobre los ciudadanos y **la calidad de los servicios públicos**

3.3 Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de management y tecnologías de a información

3-4 Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción

3-5 Claridad, concisión oportunidad y difusión de los informes, con vocación de servir como instrumento eficaz para la política de transparencia informativa y salud democrática de las administraciones públicas

III. - Conclusiones

Cristóbal Aragón Sánchez

Del Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas.

Auditor-Censor Jurado de Cuentas

Interventor-Tesorero de A. Local

I. - INTRODUCCION

Veinticinco años en el ejercicio del Control económico - financiero interno como Interventor -

Tesorero en las Entidades Locales y treintiséis en el ejercicio del Control externo en el Tribunal de Cuentas avalan una experiencia que me permite hacer algunos comentarios al hilo de la Ponencia del Profesor Montesinos, "Nuevos ámbitos de la fiscalización pública", sobre un tema siempre de actualidad, el control económico-financiero y la mejora de la gestión de los Servicios que prestan a los ciudadanos los Entes que integran el Sector Público, y de una manera especial el de las Entidades Locales (existen más de 8.000 municipios, cada uno con sus respectivas Corporaciones, así como otros Entes Locales que gestionan también bienes, derechos económicos y caudales públicos, para prestar asimismo Servicios).

Aunque no hay muchos motivos para ello hay que ser optimistas y contribuir en lo que cada uno podamos en la mejora de la gestión de los Servicios que prestan los Entes públicos y en conseguir asimismo una austera administración de los recursos que manejan los gestores públicos. En esta loable tarea entiendo que van encaminadas estas VI Encuentros de los Organos de Control Externo y por ende la de todos los que en los mismos participamos, pues no cabe duda que un control económico - financiero eficiente es una condición previa y necesaria para mejorar las actuaciones del Sector Público.

II. - DESARROLLO. ANALISIS E INVESTIGACION SOBRE LA MATERIA

1. **Clasificación básica del control económico - financiero del Sector Público**

En mi trabajo "Clasificación básica del control de la actividad económico-financiera del Sector Público (especial referencia a las Entidades Locales)" publicado en CRONICA 1996-1997 del Tribunal de Cuentas (Asociación de Letrados y Auditores, y Servicio de Publicaciones del Tribunal), analizamos la terminología utilizada en la normativa actual para designar los distintos tipos de control económico financiero existentes, a saber :

- Fiscalización
- Función interventora
- Control financiero
- Auditoría

Las características de la Auditoría vienen pues enmarcadas en la siguiente clasificación básica que hemos hecho del control de la actividad (o gestión) económico-financiera.

1. Según sus fines
   a) De legalidad
   b) De eficiencia
   c) De economía
2. **Según el momento en que se verifica**
   a) Previo (a priori)
   b) Simultáneo (concomitante)
   c) Consuntivo (a posteriori)
3. **Según exista o no dependencia orgánica del órgano que controla respecto al sujeto controlado**

a) Interno

b) Externo

2. - La Auditoría en el Sector Público (su enmarque en la clasificación anterior)

La Auditoría, pues, sería "el control de la actividad económica financiera con las siguientes características:

1.- Según sus fines:.

"Control de legalidad, eficiencia y economía"

2.- Según el momento en que se verifica.

Es siempre "control a posteriori" (ello se desprende de las Normas de Auditoría del Sector Público, epígrafe 2.2 cuando del "control interno" se trata, y aplicable a las Entidades Locales, según el Art. 201.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, así como cuando la lleva a término el Tribunal de Cuentas y los OCEX que ejercen siempre control a posteriori, según sus respectivas leyes (la del Tribunal de Cuentas, en su Art.2.a)).

También se desprende de los "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público" ya citadas, en su epígrafe 1.2.- Tipos de Auditoría.

3.- Según el grado de dependencia del órgano que controla respecto al Ente controlado.

a) Control interno cuando las llevan a términos los Interventores o funcionarios para ello designados (Vid. Art. 203 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), que pueden serlo para realizar el control financiero que como sabemos, se ejerce de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público.

b) Control externo cuando se ejerce por los Órganos de Control Externo del Estado (Tribunal de Cuentas) y de las Comunidades Autónomas (OCEX).

En cuanto a las auditorías que llevan a término los auditores privados independientes (sean personas físicas o jurídicas), entendemos que es control externo, pues no hay dependencia orgánica respecto de la Entidad Local controlada, ni de sus Organismos Autónomos, Empresas o Servicios.

Estas mismas características son aplicables a las Auditorías en el área estatal, de acuerdo con el Art. 17 de la Ley General Presupuestaria y el Real Decreto 2189/1995, de 28 de diciembre, que regula el Control interno ejercido por la IGAE, así como por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo de 1982, y la de Funcionamiento, de 5 de abril de 1988, que regulan el control externo.

Diremos por último que en las nuevas "Normas de Auditoría del Sector Público" dadas por la IGAE en Resolución de 14 de febrero de 1997, se alude a una nueva modalidad de auditoría, la "auditoría de sistemas y procedimientos" (epígrafe 2.1.11) consistentes en el examen del procedimiento administrativo utilizado por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad perseguida.

Terminamos esta breve exposición sobre las precisiones terminológicas del Control de la actividad económico-financiera, fiscalización, función interventora, control financiero y auditoría, primero con el siguiente cuadro resumen sobre la clasificación del control que entendemos básica y que se adjunta a continuación:

CLASIFICACION BASICA DE LOS CONTROLES QUE SE EJERCEN SOBRE LA ACTIVIDAD ECONOMICO FINANCIERA DEL SECTOR PUBLICO

Clases de Control	Fines	Momento en que se verifica	Dependencia o no del órgano que controla respecto al ente controlado
Fiscalización	Legalidad, eficiencia y economía	Previo, concomitante y a posteriori	Interno o externo
Función interventora	Legalidad	Previo, concomitante y a posteriori	Interno
Control financiero	Legalidad, eficiencia y economía	A posteriori	Interno
Auditoría	Legalidad, eficiencia y economía	A posteriori	Interno o externo

Y por último reseñamos los tipos de Auditorías, según la normativa vigente:

1. DE REGULARIDAD.

Financiera. Determina si la información financiera se presenta adecuadamente de acuerdo con los principios contables que le son aplicables.

De cumplimiento. Determina si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

2. OPERATIVA.

De eficacia. Evalúa el logro de los objetivos, también denominada auditoría de resultado de programas.

De eficiencia y economía. Verifica si el organismo auditado utiliza los recursos humanos y materiales con eficiencia y economía, términos ya reseñados en este trabajo.

De sistemas y procedimientos. Estudia exhaustivamente el procedimiento administrativo de la gestión financiera (IGAE, 2.1.11).

3. INTEGRADA.

Comprende los cinco tipos anteriores.

En esta clasificación coinciden la IGAE, el Tribunal de Cuentas, los OCEX y el INTOSAI en sus publicaciones respectivas: Normas de auditoría del Sector Público de la IGAE, Principios y normas de auditoría del Sector Público del Tribunal de Cuentas y de los OCEX y Normas de fiscalización o auditoría del INTOSAI.

Y entramos en la Ponencia del Profesor Montesinos.

3. - Coordenadas actuales para el desarrollo de las auditorías de las entidades públicas

Tal como se ha descrito en los apartados anteriores, en los últimos años están teniendo lugar cambios significativos en la gestión de las entidades públicas, tanto por el entorno en el que desarrollan su actividad y las sensibilidades ciudadanas, como por la evolución de las estructuras de las organizaciones y los recursos humanos y materiales con las que trabajan.

Esta evolución de la realidad socioeconómica tiene una doble incidencia sobre la auditoría de los entes públicos: modificación de los alcances y contenidos y cambios en la metodología. Estos cambios se concretan fundamentalmente en los aspectos siguientes:

a) Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas;

b) Mayor énfasis en la incidencia en los **resultados de la gestión pública**, su incidencia sobre los ciudadanos y **la calidad de los servicios públicos**;

c) Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a **la efectividad de los sistemas de control interno** y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de management y tecnologías dela información;

d) Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción;

e) Claridad, concisión oportunidad y difusión de los informes, con vocación de servir como instrumento eficaz para la política de transparencia informativa y salud democrática de las administraciones públicas.

3.1 **Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de Cuentas**

Dice la Ponencia:

"Es previsible que los componentes financieros de las Cuentas de las entidades públicas se vean sensiblemente mejoradas, incorporando una información mas próxima a la imagen fiel". En ello influye la propia dinámica profesional que existe en estos momentos a nivel mundial, impulsada por organismos como la IFAC y la FEE. Esta circunstancia dará gradualmente un **mayor peso en los planes de auditoría a los estados no presupuestarios, balance, cuenta de resultados, cuadro de financiación y estados de tesorería**".

- "..... en los informes del órgano de control nacional tendría que hacerse una referencia al cumplimiento de los requerimientos de **estabilidad financiera, derivados de los estados contables públicos** ....."

".....**el protagonismo de la auditoría del balance de situación** y la introducción de un mayor rigor de las técnicas aplicadas y la evidencia obtenida parecen una exigencia realmente ineludible para cualquier auditor".

Comentarios

De estos párrafos de la Ponencia del Profesor Montesinos parece deducirse que en los tiempos que corren se quiere dar un mayor énfasis a la contabilidad no presupuestaria en las auditorías de las Entidades Públicas.

A este respecto quisiéramos poner de manifiesto nuestra experiencia vivida, y es que a los gestores de las Entidades Locales (Alcaldes y Presidentes de Diputaciones, Concejales y Diputados del área de Hacienda, y por supuesto, los Plenos de estas Entidades) les preocupa mucho más la información financiera que le ofrece el Presupuesto anual y su Liquidación ("Resultado Presupuestario") que la suministrada por el Balance de Situación económico - financiera ("Resultado patrimonial"), sin que quitemos por ello a este estado contable la importancia que asimismo tiene en orden al "conocimiento de la estructura del Patrimonio y de la situación financiera (grado de endeudamiento) al final del ejercicio económico".

Y entendemos que ello viene motivado porque los gestores que han de vivir el día a día en

sus respectivas Entidades Locales necesitan saber "con qué financiación y de qué dinero pueden disponer" para prestar los servicios que se han comprometido ofrecer a sus ciudadanos y "si esta financiación pueden atenderla con recursos propios o han de recurrir a medios financieros ajenos, entiéndase operaciones de crédito"

Para una mejor comprensión de lo dicho haremos con sendos supuestos simplificados un breve análisis del contenido de los dos documentos básicos que reflejan la actividad y la situación económico-financiera en cada ejercicio: "La Liquidación del Presupuesto y el Balance de Situación".

A- La Liquidación del Presupuesto

Es un supuesto simple que utilizamos para las personas no versadas en Contabilidad pública y para los Censores Jurados de Cuentas interesados en las Auditorías del Sector Público presupuestario y que les ayudará a conocer cual es la información que consideramos básica a la hora de redactar el Informe el auditor, pues el delicado tema de "la nivelación presupuestaria real y el de debida justificación de lo gastado por el gestor", merecen siempre una especial atención, y para su localización el auditor necesariamente ha de acudir a la Liquidación Presupuestaria pormenorizada en las distintas partidas de los nueve capítulos que componen tanto el Presupuesto de Gastos como el de Ingresos. Veamos el ejemplo de Liquidación Presupuestaria:

LIQUIDACION (POR CAPITULOS) DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE LA ENTIDAD LOCAL X

EJERCICIO 1996

	Previsiones	Obligaciones reconocidas	Pagado	Pendiente pago (31 Dic)
OPERACIONES CORRIENTES	**420**	**416**	**373**	**43**
Cap. 1.- Gastos de personal	250	250	240	10
Cap. 2.- Gastos en bienes corrientes y servicios.	6	4	3	1
Cap. 3.- Gastos financieros	14	12	10	2
Cap. 4.- Transferencias corrientes.	150	150	120	30
OPERACIONES DE CAPITAL	**220**	**215**	**160**	**55**
Cap. 6.- Inversiones reales.	120	115	100	15
Cap. 7.- Transferencias de capital	100	100	60	40
OPERACIONES FINANCIERAS	**60**	**55**	**50**	**5**
Cap. 8.- Variación de activos financieros	40	35	30	5
Cap. 9.- Variación de pasivos financieros.	20	20	20	
TOTALES PRESUPUESTO GASTOS	700	686	583	103

LIQUIDACION (POR CAPITULOS) DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE LA ENTIDAD LOCAL X

EJERCICIO 1996

	Previsiones	Derechos contraidos	Recaudado	Pendiente cobro (31 Dic.)

A. OPERACIONES CORRIENTES	**475**	**500**	**440**	**60**
Cap. 1.- Impuestos Directos.	200	190	180	10
Cap. 2.- Impuestos Indirectos.	100	115	110	5
Cap.- 3.- Tasas y otros ingresos.	50	60	45	15
Cap. 4.- Transferencias corrientes.	75	85	65	20
Cap. 5.- Ingresos patrimoniales.	50	50	40	10
B. OPERACIONES DE CAPITAL	**190**	**245**	**195**	**50**
Cap. 6.- Enajenación de inversiones reales.	90	150	100	50
Cap. 7.- Transferencias de capital.	100	95	95	---
C. OPERACIONES FINANCIERAS	**35**	**30**	**27**	**3**
Cap. 8.- Variación de activos financieros.	5	5	2	3
Cap. 9.- Variación de pasivos financieros.	30	25	25	---
TOTALES PRESUPUESTO INGRESOS	700	775	662	113

RESULTADO DE LA LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO DE 1996

Derechos contraídos		775
Obligaciones contraídas		86
Superávit de la Liquidación del Presupuesto de 1996		**89**

Este Superávit pone de manifiesto que al 31 de Diciembre de 1996, con motivo de la gestión presupuestaria relacionada con el Presupuesto del Ejercicio de 1996, se produce un **remanente, exceso o superávit de financiación** de 89 un.m. que están materializadas de la siguiente forma:

Existencias de Tesorería al 31 de Diciembre 1996		
procedentes de la gestión del Presupuesto	+	79
+ Pendiente de cobro	+	113
		192
- Pendiente de pago	-	103
Superávit de la Liquidación del Presupuesto de 1996		**89**

Presentamos el estado resumido de la liquidación del Presupuesto del Ejercicio en base a los tres grupos por "operaciones corrientes, de capital y financieras".

Liquidación del Presupuesto de la Entidad Local X. Ejercicio 1996

(Por operaciones corrientes, de capital y financieras)

	Derechos contraídos	Obligaciones reconocidas	Superávit ó déficit de financiación
Operaciones corrientes (Caps. 1 al 5 del Presupuesto)	500.-	416.-	+ 84.-
Operaciones de capital (Caps. 6 y 7 del Presupuesto)	245.-	215.-	+ 30.-
Operaciones financieras (Caps. 8 y 9 del Presupuesto)	30.-	55.-	- 25.-
	775.-	**686.-**	**+ 89.-**

Vemos cómo **la nivelación financiera global del Presupuesto no da la nivelación financiera real**. Para ello es necesario el análisis y las comparaciones de los tres grupos de operaciones: corrientes, de capital y financieras que integran el Presupuesto.

En definitiva la información a reflejan en el Informe de Auditoría y que se obtiene de la liquidación del Presupuesto, es la de **cómo se han financiado los gastos del ejercicio económico presupuestario** para la prestación de los Servicios a los ciudadanos (caps. 1 al 5) y para las inversiones de capital, (caps. 6 y 7), si con medios financieros propios o con medios financieros ajenos, y por ende, si existe o no un equilibrio financiero real o si se ha producido superávit o déficit de financiación y de dónde procede, ya que podría darse el caso, y se da con frecuencia, que el **superávit total** que arroja el Presupuesto fuera consecuencia sólo de un superávit proveniente de las operaciones financieras, esto es, derivado de las operaciones de crédito concertadas en el ejercicio. No es el caso del supuesto contemplado donde el superávit de financiación o en el ejercicio corriente se obtiene

- Del sobrante (superávit) de financiación de operaciones corrientes +84

- Id. id. de operaciones de capital +30

+114

- A deducir la falta (déficit) de financiación de las operaciones financieras -25

Superávit total +89

El análisis de los Presupuestos de operaciones pone de manifiesto que el desenvolvimiento financiero de la corporación en el ejercicio económico ha sido bueno, pues con el superávit de las operaciones corrientes (+84 u.m.), o bien con el de las operaciones de capital (+30 u.m.) se hace frente al difícil originado por las operaciones financieras (-25) quedando para el próximo ejercicio un remanente de financiación de +89 u.m.

B) **Balance de Situación económico-financiera al final del Ejercicio**

Veamos el supuesto simplificado de Balance de Situación:

BALANCE DE SITUACIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996 DE LA CORPORACIÓN LOCAL X

B

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado material	**425**	**A Largo Plazo**	**200**
• Terrenos y bienes naturales	300	• Préstamos recibidos	200
• Construcciones	100		
• Elementos de transporte	20	**A Corto Plazo**	**150**
• Mobiliario	5	• Acreedores por obligaciones reconocidas. Pto. Cte.	75
		• Acreedores por obligaciones reconocidas. Ptos. Cerrados	45
Inmovilizado financiero	**15**	• Acreedores no presupuestarios	30
• Préstamos concedidos a largo plazo	15		
		Total Pasivo	**350**
Deudores a Corto Plazo	**190**		
• Deudores por Derechos reconocidos. Pto. Cte.	80		
• Deudores por Derechos reconocidos. Ptos. Cerrados	100		
• Deudores no presupuestarios	10		
Tesorería	**25**	**NETO PATRIMONIAL**	**305**
• Bancos	20		
• Caja	5		
Total Activo	**655**	**Total Pasivo + Neto Patrimonial**	**655**

Hemos dicho que el Balance de Situación es el otro documento básico obtenido de las registraciones contables y que ofrecía la situación económico financiera de la Corporación al término del ejercicio.

En él se refleja por una parte el Inventario simplificado del **Bienes + Derechos +Tesorería (Activo = 655 U. m)** y las **Obligaciones (Pasivo = 350 u. m)** que arrojan un **Neto Patrimonial de 305 u. m. (655-350).**

La información que facilita el Balance de Situación en relación con el **endeudamiento de la Corporación,** por el cual se entiende básicamente los préstamos recibidos y empréstitos emitidos que están ”vivos”, esto es, pendientes de amortizar al 31 de Diciembre, completa la información financiera presupuestaria que como hemos visto hace referencia a cómo se han financiado los gastos que originan los Servicios que presta la Corporación a los ciudadanos en el ejercicio. Ambas informaciones se complementan y son necesarias.

Otra información de especial interés, es conocer que la capacidad de la Corporación (Deudores a corto, 190 + Tesorería, 25 = 215) para hacer frente a los Acreedores a corto plazo (150 U. m.), pone de manifiesto una buena situación en orden a atender las deudas que de inmediato le pueden ser exigidas.

Asimismo que conozcan los ciudadanos cuales son los bienes de que dispone la Corporación, su Tesorería, lo que le deben y lo que debe, siempre será interesante.

Y por supuesto que mucho más es la información que se obtiene de un análisis detenido del Balance y de la liquidación del Presupuesto-

Con ello queremos poner de manifiesto de la importancia de ambos estados contables, de los que no se puede prescindir aunque los gestores le den preferencia a la información presupuestaria, pues entendemos que a dichos estados se les podía aplicar aquéllo de que "tanto monta, monta tanto...." .

Y hemos traído este comentario a colocación con motivo del párrafo de la Ponencia del Profesor Montesino que hemos transcrito y del que parecía desprenderse que los nuevos tiempos iban por la preferencia a la información Suministrada por el Balance de Situación y demás información relacionada con la gestión económico financiera no presupuestaria.

Queremos aprovechar para decir que en los pequeños Municipios (de los 8.000 existentes, 5.000 son menos de 2.000 habitantes, en cifras aproximadas) donde aún no se ha implantado el nuevo sistema contable (SiCAL), la información a que hemos hecho referencia por supuesto que puede elaborase por el propio Auditor con la información que le suministra el antiguo sistema contable en base esencialmente a los siguientes documentos:

- Cuenta de Administración del Patrimonio

- Liquidación del Presupuesto

- Cuenta de Valores independientes y Auxiliares del Presupuesto (VIAP)*[1]*

3.2 **Mayor énfasis en los resultados de la gestión pública, su incidencia en los ciudadanos y la calidad de los Servicios públicos**

Dice la Ponencia :

"Los Servicios públicos deberán presentarse buscando la calidad total de los mismos. Este concepto se introduce en el sector empresarial a partir del primer tercio del presente siglo...."

Sí la calidad, pero a qué precio? Es el eterno problema del Sector Público: el coste en la prestación de los Servicios". Está demostrado que la Administración Pública no obliga a trabajar como lo hace la Empresa privada. Los costes de personal en la gestión directa de los servicios partiendo del supuesto de una misma calidad son excesivamente mayores en el sector público. Igual ocurre con los costes de adquisición de los materiales necesarios, de la utilización de la maquinaria o de los medios en la producción de los servicios, por citar algunos costes.

Algo falla pues. Los técnicos y las técnicas los tenemos en abundancia y buenos. "Entendemos que el problema radica en la utilización de bienes y caudales ajenos". Cuando gastamos dinero que no es nuestro, "se es más alegre en el gasto, no nos duele". Esto lo sabemos todos y tiene difícil solución.

Mi experiencia en los casos vividos de prestar un mismo servicio vía gestión directa ó la contratación con una Empresa, resultó siempre más favorable prestándolas en esta segunda modalidad. La Empresa manejaba dinero propio y obligaba a trabajar y economizaba al máximo en los costes, lo que le permitía obtener su beneficio y además que a la Entidad pública le resultara más económico la prestación del mismo. Se entiende manteniendo la misma calidad del servicio.

Tenemos conciencia que siempre no es viable, ni puede acudirse a la prestación de los servicios públicos vía empresarial, no quedando mas remedio que la gestión directa u otras fórmulas que no podemos detenernos a analizar.

3.3 **Análisis más profundo de los sistemas organizativos con atención especial a la efectividad de los sistemas de Control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnica de management y tecnología de información**

En este epígrafe salta a la vista el siguiente párrafo de la Ponencia.

"... hay que tener muy presente que la efectividad del mecanismo de **control interno** de las organizaciones es la pieza de control fundamental para la evaluación de la seguridad de los sistemas y procedimientos, el cumplimiento de los objetivos de las entidades y la fiabilidad de la información"

Los "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público" elaborados por la Comisión de Coordinación de los Organos de Control Externo del Estado Español dicen en su epígrafe 3.2.3:

"El auditor, para determinar la naturaleza y la extensión de la auditoría a efectuar, deberá estudiar y valorar el **control interno** existente".

Asimismo la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Ley 7/1988) dice:

"El Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar para el ejercicio de su función fiscalizador, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que haya efectuado en las Entidades del Sector Público...." (art. 27.2).

En las Normas de Auditoría del Sector Público, aprobadas por Resolución de 14 febrero 1997, se alude asimismo a la "verificación de los controles internos" en las auditorías. Son aplicables estas Normas a las Entidades Locales en base al art. 201.3 de la Ley 39/88 de Haciendas Locales.

Toda esta normativa pone de manifiesto la importancia que el legislador da al Control interno. Su buen funcionamiento, ya es una garantía para el Auditor. Y dentro del Control interno, el control previo a la realización del gasto y al pago, que ejercen los Interventores pueden evitar "muchos desafueros" del gestor, pues "una vez construida la Torre de Valencia" (por mucha infracción urbanística que hubiera), ¿quién la derriba?

Dos problemas relacionados con el Control interno que existen en la actualidad queremos comentar:

1º "Su falta de independencia", debida en primer lugar, al procedimiento existente para el nombramiento de la Secretarios, Interventores y Tesoreros de Habilitación Nacional. Las Entidades pueden con la normativa actual, nombrar a estos funcionarios vía concursos de méritos, cuyas bases ellas mismas elaboran y que suelen estar bastante ajustada a los méritos del funcionario que el grupo político dominante en la Corporación desea. Es también la propia Corporación quien les aprueba "las retribuciones complementarias" que son las más importantes y que por supuesto pueden disminuir en cualquier momento.

Diríamos, pues, parodiando al refrán que "quien nombra y paga, manda". Esta normativa debe desaparecer. Hay que volver al comienzo de méritos objetivos, si no nacional como antes al menos a nivel de Comunidades Autónomas, ya que esta fuerte dependencia respecto al gestor perjudica enormemente al "control interno"***[2]***

2º "Las Auditorías realizadas en las Entidades Locales por los auditores privados o Sociedades de auditoría".

Así como la IGAE en su Reglamento de 28 de diciembre de 1995, Disp. Adic. 1ª, admite la realización de auditorías independientes, con ciertas limitaciones, e igualmente se admite la colaboración del Auditor privado, D.A. 4, en consonancia con la D.A. 2ª de la LGP, en la realización de Auditorías (Control financiero) que hacen los Interventores del Estado y de cuyos informes éstos se responsabilizan, pues la colaboración del Auditor privado se hace bajo la dirección del Interventor, en cambio, la normativa de las Entidades Locales dice:

- Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, art. 92.2:

"Son funciones públicas, cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto al Estatuto funcionarial ... **las de control y fiscalización interna de la gestión económico financiera y presupuestaria...**".

- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Regulación de las Haciendas Locales, art. 203:

"Los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como **los** que se designen para llevar a efecto los **controles financiero y de eficacia**...."

Vemos que la normativa local es más rígida, en orden a la emisión de informes de control financiero por personal que no esté sujeto al Estatuto funcionarial.

La situación real es que las Corporaciones Locales vienen encargando auditorías a Auditores privados. Cuando las auditorías son de colaboración con los órganos de control interno de la Corporación, no existe problema alguno. Sí existe cuando se trata de la emisión de Informes independientes de auditoría por los auditores privados. A ello se oponen Los Interventores de las Corporaciones en base a la citada normativa. Existe una Sentencia de 18 de febrero de 1997 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) estimando el recurso nº 890/96 de la Administración General del Estado contra Resolución de un Ayuntamiento que aceptaba la propuesta de auditoría formulada por una Empresa de Auditoría.

En cuanto a la doctrina, haremos referencia al reciente trabajo "Un nuevo profesional. El auditor privado/público" del Profesor Mallado Rodríguez de la Facultad de CC.EE. y Empresariales de la Universidad de Sevilla*[3]* que las considera viables legalmente en base al citado art. 203 de la Ley de Hacienda Pública".

Si bien el Profesor Mallado entiende que previamente el auditor privado debe formarse, entre otras materias en Contabilidad Pública, normas y procedimientos presupuestarios, métodos y técnicas de auditoría pública, no estando establecido aún, cómo un Auditor privado ha de demostrar ante la Administración estos conocimientos.

Los Profesores Bosch Ferré y Larrainzar González del I.N.A.P. y de la Escola d'Administració Pública de Catalunya, a su vez Auditores, e Interventores Tesoreros de A. Local, rebatieron el trabajo anterior en base a la normativa local vigente*[4]*, admitiendo sólo las Auditorías privadas "en régimen de colaboración".

Entendemos que si algún día la normativa de las Entidades Locales se ajustara a la de la IGAE, las Auditorías independientes realizadas por los Auditores privadas os Sociedades privadas de Auditoría, deberían acompañarse siempre con el "juicio que le merece al Interventor del Ente auditado el Informe de auditoría emitido pro el Auditor privado".

Nota: Por la limitación de esta Comunicación, y sintiéndolo, no podemos comentar los dos siguientes apartados

d) Sobre vigilancia e investigación de situaciones defraude y corrupción y

e) sobre claridad, concisión, oportunidad y difusión de los informes.

III. Conclusiones

1ª En relación al tema "Preferencias de la información suministrada por los estados contables básicos del Sistema de Información Contable de los Entes Públicos, **Liquidación del Presupuesto y Balance de Situación económico-financiera** al final del ejercicio", a nuestro entender son necesarios ambos, se complementan y según la información que se deben habrá que acudirse a uno u otro.

2ª En relación con la "**falta de independencia actual de los Organos de control interno** que ejercen la fiscalización de las Entidades Locales", está en manos del Poder Legislativo dictar las normas que permitan una objetividad plena en los nombramientos y retribuciones de los funcionarios que tengan atribuidas la función de control interno, que consideramos preferente a cualquier otro, pues en principio evita bastantes "desafueros del gestor", interesado siempre "en hacer cosas", con buena voluntad, pero no siempre ajustadas a los principios constitucionales de legalidad, eficiencia y economía.

El Tribunal de Cuentas y los OCEX que en sus auditorías toman conciencia de como funciona el "control interno" quizás puedan vía de los Informes Generales a sus respectivos Parlamentos hacer algo en pro de la independencia del Control interno, tema dificultoso de conseguir, pues los gestores lucharán para que no se les vaya de la mano el "autocontrol" actual, ejercido de una manera indirecta.

3ª "Auditores públicos vs. Auditores privados". Expuesta la situación actual en el sector estatal y en el local, en que ambos admiten las "Auditorías de los auditores privados" en régimen de colaboración, y sólo la normativa estatal admite abiertamente, si bien con algunos condicionamientos, la "Auditoría independiente" realizada por aquéllos, entendemos que si algún día se adaptara la normativa local a la estatal, pues así viene sucediendo siempre en las distintas áreas de la Hacienda, pensemos por citar alguna, en la Contabilidad (SICOP-SICAL) tan relacionada con la Auditoría, entendemos decimos, que "siempre al Informe de Auditoría del Auditor privado, con formación debidamente acreditada en Sector Público, se debería acompañar el juicio que dicho Informe merece al Interventor del Ente auditado".

Madrid, 30 marzo 1999

C. Aragón

---

[1] Vid, en la comunicación "Hacia un modelo simplificado de contabilidad para pequeños municipios" presentada por el autor de este trabajo en los VI Encuentros de Profesores Universitarios de Contabilidad, celebrados en Madrid en Marzo de 1994, el Mod. TC/13 del estado de situación patrimonial exigido por el Tribunal de Cuentas a las Corporaciones Locales en el Ejercicio 1991.

[2] Vid, también la comunicación de Cristóbal Aragón y José Luis Algíbez, "Hacia una nueva estructura orgánica de la función fiscalizadora de las Entidades Locales", presentada en la Asamblea Nacional de Secretarios, Interventores y Tesoreros de A. Local, celebrada en Zaragoza en diciembre de 1997.

[3] Vid. Revista de Estudios Locales (CUNAL), nº 25 y 26 de Enero y Febrero de 1999, págs. 27/30 y 26 al 45 (Revista del Consejo General de Colegios de Funcionarios de A. Local con Habilitación de carácter Nacional).

[4] Vid. Vid. Id, id, nº 26 de febrero 1999, pgs. 26 al 45.

GESTIÓN DE CALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

IV. ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

TOLEDO, abril 1999

-INTRODUCCIÓN

-SISTEMAS DE GESTIÓN DE CALIDAD Y ADMINISTRACION PUBLICA

- **CONSIDERACIONES BÁSICAS SOBRE SISTEMAS DE CALIDAD**

- **EVOLUCIÓN DEL ESQUEMA DE ACTUACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS**

- **ACTUACIÓN DE LOS OCEX ANTE EL DESARROLLO DE SISTEMAS DE CALIDAD**

- CONCLUSIONES

Josu Zubiaga Nieva

Auditor
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas / Herri Kontuen Euskal Epaitegia

I. INTRODUCCIÓN

En esta comunicación vamos a acercar conceptos de Gestión de la Calidad Total al ámbito de la Administración Pública, por entender que son modelos a los que la misma se va a acercar en un intento de mejora de los servicios públicos prestados a los ciudadanos, que asumen la posición de clientes en vez de la de administrados.

Asimismo, finalmente dedicaremos parte de la comunicación a realizar un pequeño análisis de cómo puede afectar esta evolución a la actividad de los OCEX.

II. SISTEMAS DE GESTIÓN DE CALIDAD Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

II.1 CONSIDERACIONES BÁSICAS SOBRE SISTEMAS DE

GESTIÓN DE CALIDAD

Cuando hablamos de calidad en el contexto de CALIDAD hay que utilizar una definición íntimamente ligada al cumplimiento de los requisitos de nuestros clientes.

En la Administración Pública este concepto de cliente debemos unirlo al concepto de ciudadano, bien porque es él quien financia la actividad, bien porque es él el usuario del servicio público.

Ofrecer un servicio que satisfaga las expectativas del ciudadano ha de ser el objetivo último de la Administración Pública. Las técnicas de gestión de deben convertirse en un instrumento al servicio de este objetivo.

Los medios utilizables para implantar un modelo de gestión de calidad en la Administración Pública son:

- Certificación según normas ISO-9000.

  Garantiza que la organización tiene un sistema de calidad que cumple con los requisitos que exigen las normas ISO-9000 y se consigue mediante una evaluación hecha por una entidad autorizada e independiente que acredite frente a terceros la calidad de los productos o servicios incluidos en el ámbito de la certificación.

- Modelo Europeo de Calidad Total (E.F.Q.M.).

  Es un sistema que permite la autoevaluación de la calidad comparando la organización con las condiciones que debería reunir un modelo ideal. Ello hace posible localizar los puntos fuertes y las áreas susceptibles de mejora.

- Las cartas de servicios públicos o del ciudadano.

  Son documentos escritos en los que se dan a conocer a los usuarios (ciudadanos), los compromisos que asume la Administración en la prestación de los servicios, y que además se obliga a mantener y mejorar.

En una Administración Pública, la implantación de una gestión de calidad debe basarse en los siguientes preceptos, independientemente del modelo elegido, o de que sencillamente, sin atarse a un modelo concreto, se quiera avanzar en este concepto:

- Averiguar lo que esperan de la Administración los clientes-ciudadanos o el usuario directo de nuestros servicios, que en

muchos casos puede ser la propia Administración.

- Analizar las posibilidades de cumplir sus exigencias.

- Implicación de todos los ámbitos de la Administración en la consecución del objetivo de calidad.

Centrándonos en el Modelo Europeo de Gestión de Calidad Total, hay que indicar que surge en el año 1988 al crearse al European Foundation for Quality Management (E.F.Q.M.). La EFQM cuenta con una doble misión:

- Apoyar a las empresas europeas en su gestión para acelerar el proceso de convertir a la calidad en un elemento decisivo para obtener una ventaja competitiva global.

- Estimular y ayudar a todos los estamentos europeos a participar en actividades tendentes a mejorar la calidad y promover la cultura de la calidad.

Para conseguir sus objetivos la EFQM en el año 1992 publicó el Modelo Europeo de Gestión de Calidad Total, como modelo de referencia.

En 1995 se publicaron versiones para orientar el proceso de autoevaluación en la implantación del Modelo en el Sector Público. Existen tres guías que abarcan las siguiente áreas:

- Salud.
- Educación.
- Gobierno local y central.

En el Modelo Europeo de Calidad Total se consideran cinco elementos que miden la actuación de la entidad (agentes) y cuatro que miden los resultados alcanzados. Esquemáticamente estos elementos serían:



El liderazgo hace referencia al comportamiento de todos los líderes para guiar la Organización hacia la Gestión de Calidad Total.

Este camino hacia la Calidad Total no es posible sin una adecuada gestión de personal. La formación y motivación de todos los integrantes de la entidad hace posible que la organización funcione eficaz y eficientemente.

Otro aspecto significativo para mejorar los resultados (consecución de los objetivos) es localizar los despilfarros en la utilización de los recursos disponibles para su minimización, evitando su uso en destinos que no aporten valor al servicio prestado.

Los puntos anteriores deben enmarcarse en una política y una planificación estratégica definidas a corto, medio y largo plazo que faciliten definir las actuaciones de la entidad y la implicación de sus componentes en el proceso.

Los Resultados nos medirán el grado de implantación del modelo, nos indicarán si somos capaces de mejorar constantemente en la satisfacción de nuestra propia organización, nuestros clientes, ciudadanos en el caso de la Administración Pública, si generamos impactos positivos en la sociedad (bienestar) y si nos acercamos a los objetivos marcados, que en el mundo del servicio público se deben asemejar a su prestación en términos de economía, eficacia y eficiencia.

II.2 EVOLUCIÓN DEL ESQUEMA DE ACTUACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

A través de un breve análisis de la evaluación del concepto de Administración Pública como proveedora de servicios al ciudadano, vamos a tratar de observar cómo el futuro de la misma está en el establecimiento de un sistema de gestión de calidad, que permita

mejorar constantemente la satisfacción de las demandas de quienes justifican su propia existencia.

La evolución que se plantea es claramente observable en la administración inglesa y, si bien en el Estado español puede costar más su identificación, no cabe duda que con una diferencia temporal que en algunos casos puede ser significativa, es también un proceso en marcha.

El modelo de la Administración Pública se ha ido desarrollando durante el periodo de crecimiento sostenido y de cambio incremental en los servicios públicos.

Así después de la fase fundacional del Estado de Bienestar, se mantuvo de forma sostenida un crecimiento del gasto público amparado en un amplio consenso sobre en qué debían utilizarse los recursos públicos. Desde los actuales estándares, los niveles de gasto público no eran muy altos, pero las expectativas de servicios públicos tampoco lo eran.

En este modelo es el poder legislativo el que ha de fijar los grandes parámetros de los servicios públicos, y se basan en el mandato electoral recibido de los ciudadanos. No hay distinción alguna entre clientes, elector y ciudadano. La rendición de cuentas parte de los productores del servicio público hacia los legisladores y, desde ellos. a los electores. No hay un control directo de un servicio público en particular, sino que éste se enmarca en el más amplio proceso de responsabilidad política y de forma casi inevitable se difumina.

Otro ámbito clave en el modelo de la administración es el del productor del servicio (altos funcionarios). La legitimidad en este campo proviene de la posesión de la experiencia necesaria para llevar a cabo el proceso de producción del servicio. Estos productores de servicios ejercen una gran influencia tanto en la fase de elaboración de la política como en la implementación de la misma.

La base política y económica sobre la que descansaba el modelo clásico de la Administración Pública comenzó a cambiar, con lo que surge un nuevo planteamiento: el modelo de la eficiencia.

A partir de 1976, con la crisis del Fondo Monetario Internacional, las asunciones de un crecimiento sostenido y de unas prestaciones para todos fueron puestas en entredicho. Para hacer frente a esta nueva situación fueron inevitables los recortes en el gasto público, cualquiera que fuese la ideología del Gobierno en el poder.

En estas circunstancias el nuevo modelo de la eficiencia desplaza al paradigma clásico mencionado. La tendencia dominante es la necesidad de reducir el gasto público y conseguir un mejor

rendimiento del dinero en aquellos gastos no eliminados.

Para conseguir esto fue clave la idea de que las organizaciones del sector público tienden a ser ineficaces debido a la falta de competencia, por lo que el remedio estaría en la aplicación de mecanismos de mercado, donde fuera posible, e incentivar el cambio mediante presiones a los productores de servicios, en los casos en los que no era posible la introducción de estos mecanismos.

El administrador (poder ejecutivo) que en el modelo clásico era un integrador entre el poder legislativo y los productores se convierte en un gestor con el único objetivo de introducir conceptos gerenciales en la prestación de servicios públicos.

A modo de ejemplo, citaremos que en los gobiernos locales ingleses, la presión para reducir el gasto y obtener mayor eficacia se ejerció en parte mediante directrices ministeriales que operaban en las peticiones de fondos públicos y en los mecanismos utilizados para mejorar el gasto local. En cualquier caso, estas actuaciones son efectivas para reducción del gasto, pero no incidirán en la eficiencia si no existe un compromiso del prestador del servicio.

En el desarrollo del modelo de la eficiencia, surgen algunos factores que han potenciado el surgimiento del concepto de cliente en la Administración Pública.

A continuación se exponen algunos de ellos:

- Los efectos no previstos de la eficiencia gestora.

  La idea potenciada por los dirigentes políticos de que los gestores de los servicios públicos tenían que actuar como los del sector privado, forzó al contacto con este último y el traspaso de la idea de que las preferencias del cliente juegan un cierto papel en la definición de los objetivos organizativos; de esta manera, el cliente de los servicios públicos se convertía en un actor legitimado para definirlos.

- Liderazgo y cambio cultural.

  Para conseguir realmente ser efectivos y mejorar la productividad, los gestores públicos necesitan liderar un cambio cultural basado en la orientación la organización a la satisfacción del cliente.

  El auge del concepto de cliente crea una ambigüedad en la distribución de roles y desafía las reglas del modelo de la eficiencia, al ceder parte de las decisiones en elementos que se encuentran fuera de la jerarquía.

A modo de resumen, hemos de decir que la evolución de la Administración Pública nos lleva a la aproximación a modelos de gestión de calidad influenciados por:

- Necesidad de prestación de unos servicios públicos en términos de economía, eficiencia y eficacia.

- Introducción del ciudadano / usuario / cliente como elemento activo en la definición de los servicios públicos.

- Introducción en la Administración de modelos de gestión utilizados por las empresas privadas que propician un cambio en el propio concepto de Administración.

II.3 ACTUACIONES DE LOS OCEX ANTE EL DESARROLLO DE SISTEMAS DE CALIDAD

En los OCEX se da una doble implicación en el proceso antes referido:

- Por un lado, como Administración Pública que son, no se ven ajenos a la evolución en el concepto de la misma.

- Por otra parte, como órganos de control de la Administración, se van a encontrar con organizaciones en las que en alguna medida se van implantando sistemas de aseguramiento de la calidad.

En el primer aspecto mencionado, los OCEX deberán determinar aspectos tales como:

- Quiénes son sus clientes.

- Qué esperan los clientes de los OCEX.

Simultáneamente deberán implicar a toda la organización en el proceso, para lo cual es necesaria la formación del personal en este área de gestión de calidad, y la profundización en la motivación.

En cuanto al trabajo a desarrollar en las organizaciones que estén avanzando en la implantación de estos sistemas, puede producirse una variación significativa.

Así, las fiscalizaciones que se realizan actualmente centradas en la auditoría financiera y en el control de legalidad, se verán reducidos por los siguientes motivos:

- Un avance en la gestión de calidad debe significar, necesariamente, una mejoría en la rendición de cuentas a través del establecimiento de procedimientos que garanticen el correcto registro de las operaciones.

- En contra de lo que muchas veces se escucha, la eficiencia y la calidad no deben estar enfrentadas al cumplimiento de la legalidad. En este sentido, en la Administración Pública un objetivo debe ser el respeto absoluto a la legalidad vigente, por lo que todos los procedimientos aplicados para mejorar la eficiencia deben encuadrarse en el marco legislativo aplicable. Debiéramos atrevernos a decir que todo procedimiento establecido para conseguir una administración más eficiente debiera garantizar el cumplimiento absoluto de las leyes a las que está sometida la actividad administrativa.

Debido a lo anterior, el establecimiento de sistemas de gestión de calidad en la Administración Pública, generará en los OCEX economías en las fiscalizaciones habituales, que deberían permitir la realización de otros trabajos enfocados a la valoración del impacto de las políticas públicas a través del análisis de los programas y actuaciones sobre los objetivos fijados.

III. CONCLUSIONES

Esta comunicación, sin ánimo de ser un análisis en profundidad de los sistemas de Gestión de Calidad, ha pretendido mostrar que el futuro de la Administración Pública está en el establecimiento de mecanismos y procedimientos que permitan avanzar en la satisfacción de los demandantes de servicios públicos que deberán prestarse en términos de economía, eficiencia y eficacia.

A modo ilustrativo y, dejando aparte las empresas públicas, en las cuales los avances en el establecimiento de estos métodos gerenciales han sido mayores tanto en cuanto a implantación de normas ISO-9000 como del Modelo Europeo de Calidad Total, diremos que en la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Servicio Vasco de Salud-Osakidetza ha sido pionero en el establecimiento de actuaciones encaminadas a este objetivo. También en la Administración Local se han dado los primeros pasos en este sentido en Ayuntamientos como el de Mungia (Bizkaia), y Vitoria-Gasteiz (Araba).

Para finalizar señalaremos que la inquietud en la sociedad vasca por la implantación de modelos de Gestión de Calidad Total, tanto en el ámbito privado como público, se ha visto plasmada en la creación de la Fundación Vasca para la Calidad Total - Euskalit, cuya misión es:

"Promocionar la cultura de la Calidad Total en todos los ámbitos

de la sociedad, con el fin último de contribuir al desarrollo, competitividad y bienestar de la CAPV.”

LA CALIDAD, EL RETO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Mª Soledad Pérez Yuste

Toledo, abril 99

"A veces la política, además de ser el arte de lo posible, debe ser también el arte de lo necesario" (Jacques Chirac)

"Puede que una decisión importante no cambie el mundo, pero nadie puede negar que el mundo sólo cambia gracias a decisiones importantes" (Emile Zola)

"Nuestra tarea no consiste en encontrar culpables de lo que ocurrió en el pasado, sino sentar las bases para el futuro" (John F. Kennedy)

INDICE

I. Introducción

II. La modernización de las Administraciones Públicas: Implantación de sistemas de calidad

- **2.1.- Evaluación de la acción de los poderes públicos**
- **2.2.- La modernización en España. Del informe de la OCDE al Plan de modernización de la Administración del Estado**
- **2.3.- Plan estratégico de modernización de la Administración Valenciana**
- **2.4.- Los soportes gerenciales**

III.- Conclusiones

I.- Introducción

Uno de los aspectos más relevantes en el ámbito de la gestión pública es la evaluación de políticas y proyectos públicos. Se trata de un tema que ha ido adquiriendo un interés creciente en un contexto económico como el presente, sometido a restricciones

presupuestarias, en el que se exige una gestión especialmente cuidadosa de los recursos públicos.

No es raro encontrar en periódicos alguna columna que haciendo referencia al papel que las Administraciones Públicas juegan en nuestra sociedad no nos haga plantearnos, como ciudadanos, cual es el sentido y alcance de la actuación de los poderes públicos.

Las acciones públicas se justifican por su capacidad de resolver situaciones que se reconocen como problemáticas y, aun a riesgo de equivocarnos, podemos decir que la legitimidad de la acción de los poderes públicos en una sociedad que se autodefine como democrática se apoya básicamente en la demanda de los individuos y/o sectores afectados por estas acciones. Existen, pues, serios motivos que explican por qué los poderes públicos están multiplicando sus esfuerzos por llevar a cabo una evaluación de la eficacia y eficiencia de las iniciativas de las políticas públicas.

La preocupación creciente por la evaluación de las intervenciones públicas no es un hecho que pueda calificarse de fenómeno "sorpresa". Aun cuando su primer desarrollo tuvo lugar en los Estado Unidos, a lo largo de la presente década el interés en Europa por la evaluación de las políticas públicas se ha ido incrementando a un ritmo desconocido. Evolución que no puede entenderse fuera del propio proceso de construcción de la Unión Europea. De hecho, la reforma de los fondos estructurales en 1988 supuso un significativo impulso en el desarrollo de estas prácticas, ya que los requerimientos legales expresados en las disposiciones comunitarias han servido de dispositivo generador de no pocas iniciativas de evaluación. La Comisión Europea, consciente de la importancia que reviste el tema de la evaluación, no ha cejado en su propósito de avanzar en su aplicación.

En España, podemos reconocer un cierto cambio en su cultura administrativa, un intento de consolidar experiencias que en otros países europeos están siendo o ya han sido objeto de debate. España, pues, no escapa a esta dinámica que arrastra viejas estructuras carentes de sentido en un Europa que lucha animosamente por el establecimiento de nuevos hábitos de conducta en la gestión de las Administraciones. Se ve con agrado y satisfacción este fenómeno que esta cambiando una realidad organizacional y que compartimos la casi totalidad de las naciones europeas.

Muestra concreta de este espíritu y un buen ejemplo de la importancia creciente de la evaluación lo constituye la creación reciente de la Sociedad Europea de Evaluación, foro de discusión de los principales avances en dicha materia.

La Constitución Española, en su Título IV (Del Gobierno y de la Administración), señala expresamente que "la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

II.- LA MODERNIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE CALIDAD

2.1.- Evaluación de la acción de los poderes públicos

Los poderes públicos tienen que perseguir un objetivo común: mejorar el funcionamiento futuro de sus acciones con el fin de aumentar el impacto positivo sobre los sectores implicados. Una vez justificada la bondad y pertinencia de la realización de la evaluación de la acción de los poderes públicos nos preguntamos por las técnicas y métodos más adecuados para emprender esta tarea y finalizarla con éxito.

La primera referencia básica en materia de evaluación la encontramos en la experiencia norteamericana. Sin embargo, desde 1987, el desarrollo de la evaluación en Francia ha alcanzado cotas elevadísimas. A la par que el Estado actuaba como promotor en la renovación del sector público, cada vez más gobiernos locales, sin olvidar tampoco a la Comisión de las Comunidades Europeas, se han lanzado, por iniciativa propia, a analizar sus políticas.

Las iniciativas encaminadas a evaluar cómo actúan los poderes públicos se multiplican en los países occidentales a un ritmo cada vez más rápido.

La difusión de la preocupación por evaluar conlleva una transformación progresiva de su contenido dado que se inserta en un contexto de restricción del gasto público, por una parte, y en un contexto de descentralización de la Administración Pública, por otra.

Para el profesor Monnier, la evaluación es una iniciativa pluralista, en el sentido de que en la instancia evaluadora caben todos los agentes implicados en la política: los que toman las decisiones, los que las ejecutan y los destinatarios de las políticas. Y su objeto es doble: por una parte, juzgar la pertinencia de la intervención pública, tanto en sus premisas como en sus modalidades de ejecución, al comparar sus efectos con los sistemas de valores vigentes; por otro lado, coadyuvar, con sus dictámenes, a la permanencia, reformulación o anulación de la intervención pública.

Al emitir sus juicios, la evaluación tiene en cuenta los sistemas de valores de todos los agentes involucrados, tanto activos como pasivos, obteniendo por ello legitimidad política, social y administrativa. Precisamente la ventaja técnica de la evaluación pluralista consiste en la búsqueda del compromiso entre las exigencias técnicas y políticas. Se trata de un proceso iterativo e interactivo inmerso en la política. Con sus dictámenes, la evaluación proporciona información relevante y un alto grado de comprensión de la política aplicada, construyéndose como instrumento de negociación y aprendizaje colectivo y aportando igualmente la necesaria mediación entre el poder político y la sociedad civil. La evaluación propuesta, por otra parte, no descalifica al resto de las fórmulas posibles a las que considera útiles en las circunstancias adaptativas adecuadas.

El resultado del análisis será de utilidad a los gestores encargados de la definición y administración de las políticas públicas, favoreciendo organizaciones más eficientes y flexibles en sus planteamientos.

2.2.- La modernización en España. Del informe de la OCDE al Plan de Modernización de la Administración del Estado

2.2.1.- El informe de la OCDE y la necesidad de mejora en la prestación del servicio

El importante Informe de la OCDE de 1987 sobre "La Administración al servicio del público", viene a marcar la preocupación de la totalidad de los países miembros por dichos temas y, analizado desde unas perspectivas deductivas, contiene toda una significativa relación de presupuestos conceptuales que deben presidir en la actualidad, el comportamiento de cualquier Administración Pública moderna, coherente, eficaz y eficiente.

En el citado Informe, se viene a indicar los juicios negativos que se formulan por los ciudadanos relativos a la mala calidad en el funcionamiento de los servicios públicos, así como las quejas en relación con las prestaciones que de ellos reciben.

Según el mismo, está generalizada, en la mayoría de los paises occidentales, una profunda y justificada preocupación, no sólo por el funcionamiento general de las Administraciones Públicas sino, y en concreto, por los servicios públicos que éstas prestan, llegándose incluso a extenderse dicho desasosiego al "talante" o "estilo" de como vienen prestándose los mismos.

Ante la necesidad generalizada de su mejora, existe la tendencia por parte de las Administraciones Públicas a concebir la misma con

la idea de que la Administración es un servicio y, el publico su clientela.

2.2.2.- La receptividad administrativa

Este proceso de cambio supone la aceptación y asunción por la "cultura administrativa" de un nuevo valor que, desde hace pocos años, se está plasmando y desarrollando en la propia inercia y esencia de las más modernas y avanzadas Administraciones y que conforma un clima que las va a cualificar y a diferenciarlas. Dicho valor, recibe el nombre de receptividad administrativa.

La receptividad administrativa supone fundamentalmente la incorporación en la cultura administrativa de un valor por el que se va a tener en cuenta la capacidad de cada persona para hacer frente al proceso administrativo, facilitando su acceso a las prestaciones que tiene derecho a esperar de la Administración.

En el informe de la OCDE citado, se entiende la receptividad en varias direcciones:

*El ciudadano tiene derecho a que la Administración sea comprensible.

*Que sea una Administración accesible en el plano espacial, temporal y material.

*Que responda a lo que de ella se espera.

*Por último, que permita la participación de los ciudadanos en las decisiones administrativas que les afecten.

La receptividad no es, pues, una acción aislada o individualizada de un funcionario, sino la consecuencia o resultado de un talante o modo con el que la Administración cumple sus funciones.

El informe toca un aspecto de gran importancia al señalar que la calidad de las relaciones que la Administración mantiene con sus clientes refleja los puntos débiles y fuertes de la totalidad del sistema administrativo. La modificación de uno de sus elementos puede resultar inútil si el contexto que configuran los otros sigue siendo desfavorable.

Para ello la estrategia a desarrollar es aquella que lleve a la evolución de las mentalidades y a la adopción de un nuevo valor en el que se base la acción administrativa.

Por consiguiente podríamos resumir diciendo: conviene una visión

de sistema, una actuación constante sobre la cultura de la organización y una utilización de técnicas auxiliares para conseguir resultados y evaluarlos. Y ello porque la receptividad no es una acción, sino un resultado. Aumentar la receptividad de la Administración supone cambiar los comportamientos individuales y los modos de organización de modo que los clientes se beneficien de un servicio que satisfaga mejor sus necesidades.

2.2.3.- Reflexiones para la modernización de la Administración del Estado

En 1990 aparece, publicado por el Ministerio para las Administraciones Públicas, un documento de trabajo que, bajo la denominación de "Reflexiones para la modernización de la Administración del Estado", viene a constituir el punto de partida para integrar en una estrategia general de modernización de la Administración, las diversas actuaciones que por el citado Departamento Ministerial se venían desarrollando desde su creación en 1 986.

Los aspectos comunes entre las "Reflexiones..". y el informe de la OCDE es que ambos parten del reconocimiento del insatisfactorio funcionamiento de la Administración, se analiza el mismos y se establecen unos objetivos.

Según dicho documento hay que tener en cuenta los retos que representa la integración de España en la Unión Europea así como la aparición de las Administraciones Autonómicas y la potenciación de la Administración local.

Por otra parte los retos procedentes de la realidad socio-económica implican la multiplicación y diversificación de las actuaciones del Estado (mantenimiento del Estado del Bienestar) y una serie de exigencias de perfeccionamiento técnico que puedan garantizar a todos los ciudadanos el acceso a bienes y servicios y la prestación de los mismos con eficacia y eficiencia.

La respuesta se pretende conseguir deslindando el ámbito propio de actuación de la Administración del ámbito político (aunque con su impulso) y una vez identificados los aparatos administrativos y su esfera de responsabilidad proceder a la modernización de la administración.

Esta modernización no se reduce a criterios técnicos sino que como objetivo fundamental se plantea incorporar una nueva cultura a la organización que propone como valores dominantes:

- eficacia y eficiencia junto a la legalidad.

- responsabilidad efectiva en un marco de objetivos claramente establecidos.
- flexibilidad de las estructuras.
- apertura a las innovaciones introducidas en otras organizaciones públicas o privadas en particular en nuevas técnicas de gestión.
- importancia fundamental de los recursos humanos.

En el documento se desarrollan finalmente los aspectos organizativos, funcionales y humanos deseables para el proceso de modernización.

2.2.4.- El Plan de Modernización de la Administración del Estado

La estrategia modernizadora pasa por el dicho Plan, aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros de 15-11-91.

A continuación se detallan las características más destacables del mismo:

* Va dirigido a la Administración del Estado si bien, sus objetivos y fines, pueden ser asumidos por el resto de Administraciones con las que queda expresada la voluntad de colaboración y apoyo.

* No tiene por objetivo el abarcar de una vez y por todas el conjunto de actividades susceptibles de mejora en la Administración del Estado, por lo que incluye prioritariamente las actuaciones de mejora de los servicios públicos en contacto más directo con los ciudadanos.

* Sus lineas de actuación como finalidad la información a los ciudadanos, la reducción y simplificación de trámites administrativos y la mejora de funcionamiento de los servicios públicos.

* Los objetivos de los proyectos de cada Ministerio, se refieren a mejoras en su gestión externa con repercusión directa en los usuarios, así como a mejoras del funcionamiento interno de los Centros u Organismos o al desarrollo de los procesos integrales de modernización.

* El Plan tiene un carácter abierto y dinámico, de forma que al conjunto de proyectos que lo integran se irán incorporando de forma gradual otros nuevos en función de la disponibilidad de medios materiales, personales y técnicos que posibiliten su ejecución efectiva.

* Todos los proyectos tienen asignados unos plazos concretos para su realización no superiores al año, salvo los que por su complejidad y amplitud requieren compromisos temporales mayores.

* En todos los proyectos existen unos responsables concretos de su ejecución así como unos mecanismos precisos para el seguimiento y evaluación de los mismos, estando encomendada la responsabilidad global sobre su operatividad, seguimiento y evaluación a una Comisión presidida por el Ministro para las Administraciones Públicas.

Como filosofía se adopta el criterio de la eficiencia en cuanto a su ejecución de forma que no implique gasto adicional sobre los presupuestos ordinarios.

El Plan de Modernización tiene cuatro líneas estratégicas de actuación, que son las siguientes:

- Mejora de la información y comunicación con el ciudadano.
- Mejora de la calidad de los servicios.
- Aumento de la eficacia en la mejora de la gestión interna.
- Procesos integrales de modernización.

El número de proyectos que forman el primer Plan de Modernización de la Administración es de 204. Todos los Ministerios participan en el Plan, guardando esta participación una relativa proporción con la dimensión y complejidad de sus respectivas funciones. La media por Ministerio es de doce proyectos.

En relación con los grupos estratégicos definidos anteriormente, hay que significar que los mismos guardan un cierto equilibrio y son igualmente relevantes para alcanzar una mejora en las relaciones de la Administración con los ciudadanos. Dentro de este relativo equilibrio, la Iínea estratégica mas potente del Plan es aquella que persigue directamente mejorar la calidad de los servicios prestados a los ciudadanos o empresas, Iínea que supone el 39% de los proyectos del Plan. Si tenemos en cuenta que los proyectos de mejora en la información y comunicación, suponen un 29% que los mismos tienen igualmente un impacto directo en el ciudadano, podemos concluir que el 68% de los proyectos del Plan tienen a los ciudadanos como eje de sus actuaciones.

El resto de proyectos están más dirigidos a incrementar la eficacia

interna de la Administración, y el ciudadano percibirá sus efectos beneficios de manera indirecta.

El Acuerdo del Consejo de Ministros contemplaba la posibilidad de que haya Centros Directivos u Organismos que pongan en marcha procesos globales de modernización que comprendan tanto sus principales actividades externas, como la mejora de su organización y funcionamiento internos. Los Organismos que han propuesto ser procesos integrales de modernización, son la Seguridad Social, Correos y Telégrafos, el Consejo Superior de Deportes, la Dirección General de Tráfico y el Boletín Oficial del Estado.

2.3.- Plan Estratégico de Modernización de la Administración Valenciana (PEMAV)

Dentro del proceso de reforma en las Administraciones Públicas vamos a dedicar algunas consideraciones sobre el PEMAV y su importancia en la consecución de esa gran meta que supone la transformación de una Administración cuyos objetivos esenciales sean: eficacia, eficiencia y transparencia.

La Administración debe ser un activo para los valencianos, cualquiera que sea el partido político que gobierne, lo que exige un permanente esfuerzo de optimización. El actual déficit de legitimación de la Administración ante la sociedad, como consecuencia del déficit de confianza que se origina por la demanda ciudadana de servicios públicos de calidad, y su deficiente procuración, es consecuencia de los decimonónicos sistemas en los que se han visto atrapados magníficos servidores públicos.

Así las cosas, la modernización exige un considerable esfuerzo económico para eliminar las cosas que no funcionan, las que nunca han funcionado y las que han sobrevivido a su utilidad.

La magnitud del Presupuesto de la Generalitat y de algunos conceptos específicos de gasto supone que la racionalización de cualquier proceso se traduce en importantes ahorros para los contribuyentes.

2.3.1. Los ejes del PEMAV

Visión:"La Administración es un activo al servicio de los valencianos que, actuando con absoluta independencia profesional del poder político, ejecuta las directrices políticas que emanan de este".

Misión: "La Administración Valenciana, como cualquier otra gran organización, debe legitimizar su existencia social a través de un proceso de autoexigencia continua".

Metas: "La Administración debe sufrir una profunda transformación de suerte que, sea posible constatar un significativo avance en la consecución, simultánea, de una Administración:

- Eficaz. A finales del siglo XX nuestra sociedad reclama no sólo que se "hagan las cosas correctamente", sino que, además, se "hagan las cosas correctas". El centro de valoración fundamental de la Administración no está, por tanto, en el interior de la organización sino en el ciudadano.
- Responsable. Nadie puede ser responsable de lo que no puede gestionar con un cierto grado de independencia. Mantener el genio humano en la botella del procedimiento es negarle la posibilidad de ser evaluado y, por ende, recompensado.
- Interrelacionada. Sólo desde una Administración cuyas unidades "hablen" permanentemente en los tres idiomas del próximo milenio (voz, datos, imágenes) resultará ocioso prever lo que una persona necesita saber para solucionar problemas futuros. La clasificación de puestos de trabajo deberá actualizar su misión.
- Descentralizada. La obligación de recaudar la tiene la Administración, también la de regular y verificar el cumplimiento de la norma. El ciudadano no puede ser un nómada al servicio de unidades centrales de decisión. Debemos acercar el producto al consumidor, el servicio al ciudadano. La prestación no debe condicionarse a la financiación; el dinero se transfiere, la eficacia y la eficiencia no.

Cada una de estas metas serán alcanzadas a través de otros tantos programas que se subdividirán en objetivos, instrumentados mediante proyectos y acciones.

2.3.2.- Relación de programas y Proyectos incluidos en el PEMAV

PROGRAMA	PROYECTO	ABREVIATURA
A. Eficaz	Nivelación de los Sistemas Informáticos de la G.V.	EQUAL

	Sistemas de Información Geográfica	GIS
	Sistemas Comunes de Gestión	SEC
	Reingenieria de Expedientes	FAST
	El ámbito del Sector Público en la G. V.	CHOICE
	Gestión de Recursos Inmuebles	CASA
	Capacidad negociación grandes compras	MERCAT
	Optimización proyectos en curso	IMPROVE
	Gestión de colas de público en los organismos del sistema educativo valenciano	DESPATX
	Gestión de becas del sistema educativo valenciano	GRANT
	Centro Documental de la Generalitat Valenciana	LLIBRE
	Racionalización de los aspectos financieros, tecnológicos y de gestión de la Sanidad Pública Valenciana	MED
	Integración de Servicios Territoriales (Edificio Campanar I)	XARXA
A. Responsable.		
	Gestión Presupuestaria y Contabilidad Pública	ECONOMIC
	Gestión Tributaria y Recaudatoria en la G.V.	TAX
	Gestión integrada de las nóminas de la G.V.	NOMINA
	Gestión de los Recursos Humanos	HUMAN 1
	Formación de los Recursos Humanos	HUMAN 2
	Evaluación de los Programas Públicos	RESULT
	Estándares de calidad de los servicios públicos	CALITAT

	Informatización Órganos de Justicia	LEGAL
	Archivos de expedientes del personal	OPTIC
	Funcionarización	CLEAR
	Actualización Relaciones Sindicales	UNION
A. Interrelacionada		
	Ofimática y Correo Electrónico	MAIL
	Coordinación Acciones de Gobierno desde Consellerias Horizontales	PLUS
	Intercambio Electrónico de Datos en la G.V.	EDI
	Confección electrónica del Diario Oficial G.V.	DOGV
	Gestión Administrativa descentralizada enla Sanidad Pública Valenciana	SANITAT
	Gestión Médica coordinada en la Sanidad Pública Valenciana	HEALTH
	Red informática Administración-Ciudadano	ValNet
	Plan Director Telecomunicaciones	PLANTEL
	Optimización Red Corporativa Telecomunicaciones	RED
	Optimización de los Centros de Coordinación de Emergencias de la Generalitat Valenciana	FARO
	Coordinación de las acciones de cooperación con la Administración Local	VILLE
A. Descentralizada		
	Asistencia Organizativa e Informática Municipal	ASIA
	La Generalitat desde casa	PROP

	Información y Comunicación de la G. V.	HELP
	Pacto Local	LOCAL
	Factores de sensibilidad social	AGORA

2.3.3.- Algunas consideraciones sobre el PEMAV

a) Respaldo Político

El President de la Generalitat ha asumido la modernización de la Administración como una de las prioridades de su acción de Gobierno. El Consell ha concretado la precitada voluntad política mediante la creación de la Dirección General para la Modernización de las Administraciones Públicas.

Finalmente, la plasmación operativa de este respaldo político queda evidenciada por el Plan Estratégico de Modernización de la Administración Valenciana (PEMAV).

b) Visión Global

El nivel de complejidad de la Generalitat Valenciana (4 millones de clientes, 1.121.175 millones de presupuesto en 1999, 85.000 trabajadores, ... etc.) exige que la modernización sea abordada mediante un Plan comprensivo de programas, proyectos y acciones que permitan alcanzar el máximo nivel de transformación de la organización, optimizando, así, el rendimiento de la inversión pública requerida. De ahí que se hayan priorizado, proyectos de clara vocación horizontal afectando a aspectos clave de la estructura de la Generalitat, de sus recursos humanos y de sus procesos de gestión. Se trata de alcanzar un "primer nivel de modernización" implicando a un amplio espectro de unidades administrativas.

La gestión de un proceso de transformación tan complejo, exige actuar simultaneamente a través de proyectos de orden interno administrativos, de impacto en las relaciones cotidianas del ciudadano con la Administración, de evaluación de los resultados de las políticas públicas, ... etc. Si sólo cambian algunas pocas cosas, no conseguiremos nada: la organización engullirá a la modernización.

Los proyectos de modernización sectorial, en los ámbitos sanitario y educativo, deberán ser acometidos sin demora dada su

transcendencia económica y social.

La mayor parte de los proyectos deberán ser desarrollados durante más de un año. Aunque la reingeniería de muchos procesos tengan un efecto en el ciudadano, o en la organización, en un horizonte temporal corto, la mayor parte de iniciativas modernizadoras tendrán su "recompensa social" en el medio y largo plazo.

El PEMAV es un Plan Estratégico a corto, medio y largo plazo, y por tanto las previsiones económicas se han calculado, en principio, para el período 96-99 en 9.595 millones de pesetas, de los que 8.694 millones corresponden a inversiones (Capítulo VI) y 901 millones a subvenciones de capital (Capítulo VII).

c) Enfoque Estratégico

Cada uno de los cuatro programas que constituyen el PEMAV obedecen a otros tantos desafíos de obligado cumplimiento para no defraudar a los ciudadanos, en su doble configuración de contribuyentes y de usuarios de servicios públicos.

Los programas serán completados en años sucesivos con otros proyectos si se observan dificultades en el cumplimiento de su misión. Lograda ésta en un grado suficiente, el programa que la sustentaba será sustituido por otro que suponga un nuevo reto en el camino hacia la adecuada satisfacción de las demandas ciudadanas.

Por tanto, el PEMAV se concentra en programas estratégicos cuya lógica existencial obedece, en cada momento, al nivel de modernización ya alcanzado y al que requiera la sociedad valenciana en su momento.

En otro orden de cosas, el PEMAV es un instrumento de planificación indicativa y, por ende, nace con enorme vocación de "marco de referencia". Su instrumentación será guiada por la flexibilidad, tanto en la selección de proyectos, como en la priorización aplicativa de los mismos. No obstante el PEMAV supone, en si mismo, un escenario de modernización básico para esta Administración con caminos de consecución que admiten escasos atajos. Cada proyecto intenta dar respuesta a una necesidad elemental insatisfecha.

La actualización del PEMAV en años sucesivos recogerá necesidades complementarias no abordadas todavía, bien por la dificultad de su encaje técnico en el arranque de un número importante de proyectos, bien por sus requerimientos

presupuestarios.

En suma, se ha concebido un cuadro metodológico simple como mejor respuesta a un diagnóstico complejo. El protagonismo corresponde, en adelante, a las ideas, no a los actores.

d) Fuerzas de transformación

El PEMAV supone actuar sobre los fundamentos políticos y operativos de la Generalitat. La transformación de la Administración es un proceso de "exigencia continua". Sabemos las características de la situación de salida, aplicamos fuerzas de transformación y alcanzamos niveles de modernización, tan diferentes y superadores del punto de partida, como potentes sean las fuerzas seleccionadas.

El PEMAV considera que son tres las fuerzas que deben propiciar una Administración Moderna:

- Calidad: el ciudadano demanda, de forma creciente, servicios de calidad.

- Gestión: el Sector Público es más un gestor de servicios, que un proveedor de los mismos

- Responsabilidad: los servidores públicos deben tener capacidad de decisión; el sentido común no es peligroso.

e) Ámbito político y ámbito administrativo

El PEMAV surge de la voluntad política pero ha de ser consensuado y ejecutado por servidores públicos. Este planteamiento exige que el diseño, la dirección ejecutiva de cada proyecto corra a cargo de un alto funcionario y que, con independencia de la asistencia técnica que se requiera del exterior, se logre la máxima implicación y colaboración en todo el personal de la Generalitat.

La idoneidad de cada uno de los proyectos de modernización que se han incluido en PEMAV han sido consensuados con los altos funcionarios de la Conselleria de Administración Pública, y se propiciará un consenso más amplio dentro de la organización durante las próximas semanas. En sentido análogo, se indagarán iniciativas de modernización de carácter horizontal en otras instancias de la Generalitat.

En paralelo, y dado el gran número de proyectos que deben ser iniciados en los próximos meses, y la importancia estratégica de

los mismos, se irán identificando los directores ejecutivos de los mismos entre los funcionarios mejor cualificados profesionalmente para esta función, sea cual sea su adscripción administrativa.

Las personas que trabajan más cerca de los problemas son las que mejor saben como resolverlos. El PEMAV no está impulsado por ninguna ideología política, sino por satisfacer un flagrante déficit de resultados por parte de la Administración. Profesionalidad es la contraseña.

f) Gestión del PEMAV

El éxito del arranque, coordinación, control y realimentación del PEMAV está sometido a una serie de condicionantes:

- La Oficina del PEMAV

Supone dotar los recursos humanos, tecnológicos y financieros que permitan la gestión de un número importante de proyectos multidisciplinares, liderados por diferentes personas de la Administración, asistidos por consultores externos de capacidad reconocida, e implementados con la máxima complicidad de los funcionarios. Todo ello asegurando la calidad y buen fin en cada proyecto, el plazo de entrega, su coste, la previsión de formación e inversión material que de ellos se deriva, ... etc.

- La necesaria flexibilidad en la financiación

Sería aconsejable tomar decisiones fundamentadas en la racionalidad y en la plausibilidad operativa. El proceso de contratación de estos proyectos difícilmente son comparables a los que acontecen, por ejemplo, en el ámbito de las Obras Públicas, ya que requieren de un dinamismo presupuestario que, respetando cualquier cautela legal, sea acorde con las dificultades de valoración de los servicios de alto valor añadido.

- La colaboración de la organización

El proceso a acometer exige una importante labor de convergencia de voluntades y de coordinación de esfuerzos. Así las cosas, el nivel más primario, operativo y descentralizado de la modernización lo constituyen las "Unidades de Organización y Técnicas de Gestión" cuya misión inicial será la de servir de puente entre la "Dirección General para la Modernización de las Administraciones Públicas" y las unidades administrativas de las Consellerias a las que están adscritas. Posteriormente, constituirán el centro impulsor de las iniciativas de modernización de carácter sectorial en sus respectivas Consellerias.

A nivel de la Generalitat, la Comisión Interdepartamental para la Modernización de la Administración (CIMA) aprueba la estrategia de modernización, la consecución de hitos y debe impulsar futuros programas.

En paralelo, "otras CIMA's" de menor entidad política y fuerte presencia técnica asegurarán que los trabajos progresan en la forma prevista.

El conocimiento por parte de los sindicatos presentes en la Administración de los problemas reales con los que se enfrentan los funcionarios podría colaborar la modernización ya que supondrá el mejor diagnóstico para diseñar soluciones de futuro.

- Coordinar y optimizar el esfuerzo

Muchas de las deficiencias de nuestra Administración que intenta combatir el PEMAV ya han sido identificadas, y están empezando a ser soportadas.

Se hace necesaria una dirección y una fuerte coordinación ya que sería imperdonable que existieran varias iniciativas solapando proyectos. Sería, por el contrario razonable y conveniente, que desde cualquier centro de la organización se recibiesen sugerencias respecto de la priorización de los proyectos previstos o de la inclusión de otros inéditos.

Finalmente, parece conveniente que, una vez los proyectos de modernización alcancen el suficiente grado de implantación, la "Dirección General para la Modernización de las Administraciones Públicas" se transformaría en "Unidad de Evaluación y Mejora de Programas y Servicios Públicos", con una vocación claramente de ayuda y colaboración al resto de las unidades administrativas.

g) Ejemplos de proyectos emblemáticos

Detallar cada proyecto, quizá no sería objeto de este curso, básicamente por su limitación de tiempo y lo ambicioso de sus objetivos, pero sí parece oportuno destacar algunos:

g.1) Proyectos HELP y PROP

La Generalitat Valenciana ha concedido una gran importancia a la atención al ciudadano en sus distintas modalidades, presencial, telefónica, telemática etc., y por ello ha incluido estos dos proyectos en el PEMAV destinados a mejorar la prestación de los servicios de la administración, y la opinión que tienen los

ciudadanos de éstos.

Encuadrados dentro del eje de administración descentralizada, los proyectos PROP y HELP, estan enfocados la atención presencial y la atención telefónica. En ambos se ha buscado el concepto de acercamiento de la administración al ciudadano.

g.2) Proyecto CALIDAD

El Gobierno Valenciano ha adoptado un Acuerdo para la progresiva implantación de evaluaciones de calidad de la gestión de los centros y servicios de la Administración de la Generalitat.

Para desplegar el Acuerdo referido se ha desarrollado un cuestionario de autoevaluación, basado en el modelo europeo de la EFQM para el sector público, específico para ser empleado en la evaluación o en la autoevaluación de los servicios de naturaleza administrativa de la Generalitat Valenciana.

g.3) Proyecto IMATGE

Se han iniciado una serie de proyectos basados en las Nuevas Tecnologías de la Información dentro del los programas del PEMAV. Algunos de los proyectos que se iniciaron como parte de aquellos programas ya han superado la fase de instalación, encontrándose en la actualidad en estado operativo y prestando los servicios para los cuales fueron planificados y posteriormente creados. Cabe citar la consolidación de proyectos como el EDI, RED, PROP, INFOVILLE, INFOMON, etc.

Como resultado natural de la existencia conjunta de todos estos proyectos, se produce la aparición de fuertes procesos de sinergia entre los mismos. Este fenómeno aporta una nueva dimensión que afecta no solamente a todos ellos en conjunto sino a cada uno de ellos en particular. Es en este contexto donde nace y donde se enmarca el proyecto IMATGE, Infraestructura Multimedia Avanzada de Telecomunicaciones de la Generalitat. Dicho proyecto proporciona una extraordinaria herramienta de cohesión entre los múltiples proyectos planteados en el PEMAV.

Con IMATGE se dota la Red Corporativa de la Generalitat Valenciana de la infraestructura tecnológica que posibilite la prestación eficaz de servicios multimedia avanzados.

2.4.- Los soportes gerenciales

El cambio deseado no puede materializarse si no se produce un cambio en la forma de gestionar la Administración Pública.

Para Rayner, que impulsa la estrategia de eficiencia en el Reino Unido, la determinación de objetivos, la evaluación de resultados, los sistemas de información de gestión, etc... son los instrumentos que permiten avanzar en la consecución de los objetivos. La base de la reforma consistente en que debe ser un proceso fundamentalmente interno, con empuje político, que precisa de determinadas técnicas de gestión.

El enfoque de escrutinios, que fue diseñado para que se plantearan las preguntas mas elementales en relación al costo y resultado de las actividades departamentales y pudieran efectuarse las recomendaciones señaladas en rígidos plazos de tiempo, precisa de instrumentos para responder a aquellas preguntas y para ejecutar estas recomendaciones.

El mismo enfoque y necesidad que observamos en las medidas tomadas implican conciliar la responsabilidad del gestor público con el control y la iniciativa.

En el propio documento "Reflexiones para la Modernización de la Administración del Estado" se señala que el modelo funcional propuesto comprenderá un sistema integrado de gestión por objetivos que vendrá determinado por:

- identificación y priorización de necesidades y definición de los objetivos para su satisfacción.
- determinación de una estrategia para cumplir dichos objetivos.
- establecimiento de programas y responsables de los mismos.
- ejecución de las actividades y tareas previstas en los programas.
- diseño de un sistema de seguimiento y control en el cumplimiento de los programas, así como evaluación de los resultados en relación con los objetivos establecidos.
- un sistema de incentivación adecuado al desarrollo de los programas.

III.- CONCLUSIONES

El aumento de los déficits públicos en los países occidentales, a raíz de que se estancara el crecimiento económico desde 1981, exige modificar la gestión de los asuntos públicos a fin de mejorar la distribución de los recursos financieros y de incrementar la productividad y la eficacia de los medios aplicados. Desde esta óptica se entiende fácilmente que la evaluación, como herramienta indispensable en la actuación de los poderes públicos, despierte expectativas.

El análisis efectuado muestra una serie de notas comunes dentro de cualquier política modernizadora:

a) El énfasis en la acción, en la traducción a la realidad de los principios y valores que defienden; de ahí la estrategia de implantación realista y posible con la cooperación de las unidades implicadas, la búsqueda de consenso en la proposición de las recomendaciones y el seguimiento de la puesta en práctica.

b) La eficiencia como valor prioritario. La atención se dirige a identificar oportunidades de mejora que supongan ahorros en la utilización de los recursos.

c) La publicidad del resultado de sus actuaciones. Comunicación tanto interna como externa para información del ciudadano y para disponer de elementos fiables de corrección y mejora a nivel interno.

El PEMAV se presenta como un instrumento de planificación indicativa, constituye un "marco de referencia" en donde cuatro programas se configuran como un claro compromiso de modernización. Ahora bién, como es lógico, los programas se deben implementar o ejecutar mediante una serie de proyectos y planes de acción. Esta instrumentación estará guiada por la flexibilidad, tanto en la selección de proyectos, como en la priorización aplicativa de los mismos, sin perder de vista los objetivos últimos:

a) ADMINISTRACIÓN EFICAZ

Hay que abandonar el concepto endogámico de eficacia. La sociedad nos reclama hacer bien las cosas que hay que hacer, eficiencia frente al despilfarro de recursos y, lo más importante, la valoración reside en el ciudadano-cliente.

b) ADMINISTRACIÓN RESPONSABLE

El binomio: compromiso de la alta dirección y la adhesión de las personas, resulta imprescindible para conseguir el máximo nivel de responsabilidad en las tareas encomendadas es necesario gestionar con un cierto grado de independencia, aportar nuestra creatividad y participación positiva en todo momento y, por ende, poder ser evaluado y recompensado.

c) ADMINISTRACIÓN INTERRELACIONADA

Sólo desde una Administración cuyas unidades "hablen" permanentemente en los tres idiomas del próximo milenio (voz, datos, imágenes) resultará ocioso prever lo que una persona necesita saber para solucionar los problemas del futuro. La clasificación de puestos de trabajo deberá pues actualizar su misión.

d) ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA

Innovación y adaptación constante a los requerimientos de los ciudadanos. A través de la búsqueda de nuevos modos de gestión, de una adaptación a sus requerimientos. Acercar el producto al consumidor, el servicio al ciudadano,...etc. Y todo ello debe ser realizado por el componente humano (conjunto de empleados públicos) que deben sentirse actores y protagonistas de las nuevas orientaciones y factor primordial del éxito de la implantación.

Cualquier Plan de Modernización que, aún partiendo de una visión amplia de la Administración, no centre sus esfuerzos en objetivos críticos, está condenado al fracaso y a provocar la desilusión social. La organización debe metabolizar la modernización y el presupuesto soportala.

Se trata, en suma, de no ir a remolque de los avances tecnológicos, dándoles validez a posteriori, sino de situarse plenamente ante el futuro, sin ideas preconcebidas, removiendo firmemente los obstáculos que inmovilizan a las administraciones públicas, basándose en supuestas garantías jurídico-formalistas de viejo cuño, que pueden ser, por otra parte, perfectamente cubiertas utilizando las innovaciones tecnológicas.

La Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común abre posibilidades enormes de modernizar la Administración desde el punto de vista tecnológico, tanto en sus procedimientos internos, como en la relación con los ciudadanos y, por tanto, en un proceso de modernización de la Administración y debe ser referencia constante a tener en cuenta.

Un nuevo y apasionante enfoque de la auditoría de gestión consistiría en examinar la utilidad y la aplicación de los programas de control de la gestión.

Las auditorías de gestión, junto con las auditorías financieras, son utilizadas hoy en día como un medio para determinar si los programas funcionan eficazmente.

Hace falta una perspectiva diferente para las auditorías de gestión.

En vez de examinar detalladamente la conformidad en el pasado con los requisitos y normas; se puede utilizar el comportamiento actual para proyectar acciones futuras. Una postura orientada hacia el pasado no puede alcanzar el objetivo de mejorar el comportamiento dentro de la organización que se está examinando. Podemos usar únicamente lo que se hizo en el pasado para predecir el comportamiento futuro, que sí que se puede cambiar.

Las auditorías modernas de gestión deberían ser una combinación de evaluaciones de cumplimiento y eficacia. Es importante recordar siempre que el objetivo de la auditoría es mejorar el comportamiento de la actividad auditada.

El auditor debe conocer los procesos, las personas y los procedimientos. Comprender las relaciones con los clientes internos y externos y poseer la habilidad de comunicarse con la dirección. Debe poseer un equilibrio entre las cualidades emocionales, mecánicas e intelectuales. Tiene que poder realizar entrevistas, controlar un grupo hostil, convencer a una audiencia escéptica y comprender diferentes perspectivas. También tienen que poseer conocimientos de la mecánica del muestreo, el trazado, el análisis y otras formas de procesar datos. Finalmente, tienen que poder organizar una campaña y comunicarse con sus compañeros. No son unas cualidades fáciles de adquirir, sólo pueden desarrollarse por medio del estudio, la práctica y la retroalimentación.

Deseo que este trabajo contribuya a extender el campo de reflexión, así como ampliar el conocimiento sobre el seguimiento y control de la actuación de los poderes públicos y que haya servido simplemente para atisbar lo que en algunas Administraciones Públicas españolas y en otros países se esta poniendo en práctica en materia de evaluación y modernización, enriqueciendo con ello la discusión que estas prácticas susciten entre evaluadores, investigadores, estudiosos y cualquiera otra persona que pueda sentirse atraída por este tema.

COMUNICACION PRESENTADA POR LUIS ORDOQUI URDACI, SECRETRARIO GENERAL DE LA CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA, SOBRE LAS EXPERIENCIAS CONCRETAS DE ESTA INSTITUCION EN ESTE ÁMBITO

Luis Ordoqui Urdaci

Secretario General de la Cámara de Comptos de Navarra

I.- PRESENTACIÓN Y CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA NECESIDAD DE TRANSFORMACIÓN DE LOS OCEX.

Solo unas líneas para felicitar a D. Vicente Montesinos por la excelente ponencia presentada a este grupo de trabajo de los "VI Encuentros Técnicos de los OCEX, que se celebran en Toledo, y para exponer, brevemente, algunas experiencias prácticas de la Cámara de Comptos de Navarra en materia de nuevos ámbitos de fiscalización pública.

Quiero, no obstante, iniciar esta comunicación con una reflexión previa sobre la imperiosa necesidad de renovación profunda de los OCEX en su trabajo y forma de actuar.

Si como señala Vicente Montesinos en su ponencia, por una parte, las entidades públicas están evolucionando con rapidez hacia nuevos planteamientos y sistemas de gestión y, por otra, la sociedad y los ciudadanos demandan de las administraciones una nueva manera de actuar, los Ocex no pueden quedarse de brazos cruzados ante esta nueva realidad o limitarse a ir a remolque de los cambios y acontecimientos que se operan en su entorno.

Al contrario, por su configuración como órganos técnicos y cualificados de control, por la naturaleza de las funciones fiscalizadoras y asesoras que ejercen y, sobre todo, por la finalidad de sus informes que no es otra que, a través de sus recomendaciones, contribuir a la mejora constante de la gestión pública, los Ocex no solo no pueden quedarse atrás en este proceso sino que debieran liderar esta transformación tanto a través del trabajo e informes que realizan, cuanto del ejemplo y referencia que para otras administraciones debiera ser su propia forma de organización y funcionamiento.

Sin embargo, la realidad de nuestros Ocex dista mucho de ese papel transformador activo de la gestión pública que debieran tener y de referencia obligada de funcionamiento para otras administraciones. La independencia de estas instituciones, de sus miembros y de sus técnicos; la planificación y normalización del trabajo que realizan; la calidad de su trabajo; la mejora del contenido, tipos y oportunidad de sus informes; el replanteamiento de su función fiscalizadora tradicional y la potenciación de las auditorias operativas; la coordinación con otras instituciones de control; la adecuada comunicación de su trabajo; la apertura a su entorno y a la sociedad, son algunos de los puntos claves en los que los Ocex deben incidir con fuerza en los próximos años para no quedarse atrás en el proceso de cambio que se está produciendo a su alrededor.

II.- ALGUNAS EXPERIENCIAS CONCRETAS DE LA CÁMARA DE COMPTOS EN CUANTO A LOS NUEVOS ÁMBITOS DE LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA.

Aunque lejos todavía del ambicioso objetivo que plantea Vicente Montesinos en su ponencia de llegar a un 50% de fiscalizaciones operativas en el trabajo de los Ocex, la Cámara de Comptos de Navarra en los últimos años ha querido dar un paso más allá de las tradicionales fiscalizaciones de regularidad para adentrarse en nuevos ámbitos de fiscalización pública e incluso en nuevos tipos de informes fiscalizadores.

Con la brevedad que exige esta ponencia y sin ánimo de ser exhaustivo señalaré a continuación algunas experiencias concretas.

1.- Auditoría técnica de obras públicas. A la vista de algunos expedientes de contratación de obras públicas en los que se constataban importantes desviaciones económicas e incumplimientos de la legislación de contratos, la Cámara de Comptos estimó necesario dar un paso más allá de la fiscalización tradicional financiera y de legalidad, para comprobar la idoneidad y bondad de los proyectos de obra aprobados. Tras realizar los estudios y comprobaciones necesarios con el apoyo de una asesoría técnica, especializada en auditoría de proyectos, la Cámara de Comptos pudo concluir en su informe que los precios del proyecto analizado o se encontraban por encima de los precios de mercado en un porcentaje medio del 25%, con oscilaciones de entre un 101/1 por encima en el caso de las estructuras, y un 60% en el caso del betún para el asfalto. El informe además de remitirse al ministerio fiscal, dio lugar a la constitución de una comisión de investigación en el Parlamento de Navarra.

2.- Video-informe sobre la situación de los vertederos y residuos sólidos urbanos en Navarra. En este caso la Cámara

de Comptos, además de fiscalizar la eficacia del programa sobre la gestión de los residuos sólidos urbanos en Navarra, verificando el cumplimiento de sus objetivos, emitió su informe en formato de Vídeo, siendo esto lo realmente novedoso del caso por ser la primera vez que un Ocex de nuestro entorno plasmaba su fiscalización en un Video-informe. La utilización del Video-informe y de informes gráficos, es práctica normal en las entidades fiscalizadoras del ámbito anglosajón en materias medioambientales y sociales, entre otras, en las que la presentación del trabajo de fiscalización en este formato incrementa notablemente su impacto e incidencia en los destinatarios del mismo. En el caso de la Cámara de Comptos * la experiencia de realización y plasmación en vídeo del trabajo fue muy positiva como también lo fue su aceptación por sus receptores.

3.- **Informes de seguimiento de recomendaciones.** Junto al seguimiento periódico que la Cámara de Comptos efectúa de sus recomendaciones en las fiscalizaciones repetitivas que hace de las entidades fiscalizadas, desde el año 1995 y coincidiendo con el inicio de la nueva legislatura, la Cámara realiza dos informes específicos de seguimiento de recomendaciones, uno para el ámbito autonómico y otro para el loca, en los que presenta a los nuevos gestores públicos la relación de recomendaciones formuladas por la Cámara de Comptos en sus informes que siguen vigentes. Las recomendaciones se agrupan por materias y en cada una de ellas se especifica el departamento, que debe implantarla, el grado de dificultad de su puesta en práctica, la prioridad que la Cámara de Comptos otorga a esa recomendación y el año en que se formuló por vez primera.

Este trabajo ha sido ampliamente aceptado y se ha demostrado de gran utilidad porque, además de ofrecer a los nuevos gestores públicos un instrumento básico de mejora de la gestión pública, favorece la puesta en práctica de las recomendaciones de la Cámara y permite a esta evaluar la efectividad de sus informes.

4.- **Informe sobre la racionalidad en la prestación de servicios públicos en el Valle del Roncal.** En 1998 la Cámara de Comptos fiscalizó los 7 ayuntamientos y la Junta General del Valle del Roncal. No superando todo el Valle los 2000 habitantes y estando situados todos los núcleos de población en un radio de 15 kilómetros del pueblo central, el citado Valle Pirenáico cuenta con 7 ayuntamientos diferentes, cada uno con su administración independiente, y una entidad local tradicional, la Junta del Valle, con funciones administradoras de los montes y bosques del Valle. Ante esta situación, que se repite en muchos valles del norte de Navarra la Cámara de Comptos, partiendo de la experiencia y conocimiento que le ofrecían las fiscalizaciones de regularidad de las 8 entidades locales citadas, presentó un informe sobre la

racionalidad en la prestación de los servicios públicos en el citado Valle del Roncal en el que cuantificaba el coste por habitante que la citada organización administrativa suponía en relación con ayuntamientos simples de ese tamaño (prácticamente se duplicaban los costes) y recomendaba la racionalización de la estructura administrativa utilizando para ello la entidad local tradicional de la Junta del Valle ya existente y aceptada por todos, como forma de reducir costes y mejorar la calidad de los servicios.

5.- **Fiscalización permanente de programas presupuestarlos,** Todos los años la Cámara de Comptos incluye en su programa de fiscalización varios programas presupuestarios del Gobierno de Navarra y en su informe de cuentas generales incluye una opinión general sobre la eficacia y eficiencia de los mismos así como sobre su bondad. Los resultados de estas fiscalizaciones operativas, normalmente, no son espectaculares ya que, como señala Vicente Montesinos en su ponencia, los programas presupuestarios adolecen de indefinición a la hora de establecer objetivos e indicadores que permitan medir su eficacia y eficiencia, la administración no hace un seguimiento periódico de los mismos, su comparación con otros similares es muy difícil por no existir datos comparativos e, incluso, en algunos casos ni siquiera es correcta la imputación de ingresos y gastos al programa de que se trate.

En todo caso, la Cámara está trabajando de forma permanente en este campo y cuando el programa está bien diseñado y lo permite evalúa su eficacia y eficiencia hasta donde es posible y, cuando no, al menos recomienda a la administración la mejora de los mismos para que puedan considerarse verdaderos programas y permitir a la propia administración el seguimiento y evaluación de su eficacia y eficiencia.

6.- **Fiscalización docente de la Universidad Pública de Navarra (UPNA).** En 1997 y a petición del Parlamento de Navarra, la Cámara de Comptos de Navarra elaboró un informe sobre la Universidad Pública de Navarra en el que más allá de la fiscalización de regularidad se adentró en la revisión de la organización y gestión de la misma así, como de algunos aspectos relativos a la docencia. Entre las recomendaciones más relevantes formuladas se señalaba que la UPNA debía definir un modelo de universidad a medio y largo plazo, mejorar sus sistemas de gestión y establecer planes periódicos de evaluación de la calidad docente e investigadora.

7.- **Fiscalización de la gestión urbanística del ayuntamiento de Pamplona.** Emitido por la Cámara en el año 1995, la fiscalización sobre la gestión urbanística del ayuntamiento de Pamplona fue un trabajo complejo y difícil que permitió a la

Cámara entrar por vez primera a revisar un aspecto de la gestión municipal antes nunca revisado de gran importancia económica y social.

Los informes anteriores son una muestra de la preocupación de la Cámara de Comptos por avanzar hacia nuevos ámbitos de la fiscalización económico--financiera pública y presentar nuevos tipos de informes que sean de mayor utilidad para sus destinatarios.

Los Ocex necesariamente tienen que evolucionar, salir de sí mismos y de sus tradicionales pautas de funcionamiento, para ser precursores e impulsores, dentro sus funciones de control, de nuevas formas de gestión pública más acordes a los tiempos que corren y de crear una nueva cultura del control. Ello deben hacerlo, como señalaba al principio de esta comunicación, siendo ellos mismos referencia de buena administración para otros y dando a su función fiscalizadora la amplitud necesaria que permita lograr una gestión y control más eficiente de los fondos públicos.

Manuel Daniel Aguilar

Técnico de Auditoría

Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

Comunicación sobre el área 3 "programas presupuestarios", de las propuestas por el ponente:

Indicadores de gestión: experiencia en Castilla-La Mancha.

I. INTRODUCCIÓN.

De acuerdo con lo expuesto en el cuarto epígrafe de la ponencia del prof. Montesinos, la ampliación del alcance y del contenido de la rendición de cuentas por parte de las entidades públicas inciden tanto en la necesaria transparencia —uno de los tres parámetros que sitúa en la base de un nuevo concepto de la gestión pública—, como en una nueva óptica para la fiscalización de esas entidades. Ese nuevo contenido de la información rendida se sistematiza en la ponencia distinguiendo componentes financieros y componentes de gestión.

En la presente comunicación se trata de poner de manifiesto la experiencia de la Sindicatura de Cuentas de CLM en este área y con ello exponer el alcance y contenido de la información rendida por la Administración autonómica de la castellano-manchega, extrayendo algunas conclusiones al respecto.

Respecto de los componentes financieros de las cuentas rendidas, dado que dicha Administración sigue el criterio del control o de la propiedad, al haber adoptado el modelo del Plan General de Contabilidad Pública, la información gira tanto sobre el sector presupuestario de su actividad como sobre el no presupuestario, lo que amplía el ámbito de la transparencia. No obstante, se trata de un proceso no culminado que precisa de nuevos esfuerzos de la Administración Regional para ajustarse plenamente a esta óptica.

Así pues, el objeto de esta intervención está centrado en los componentes de gestión de la información rendida —más novedosos y en un estado de introducción menos avanzado que la antes comentada ampliación de la información financiera—, y en concreto en los programas de gasto, que suponen el estadio actual de implantación de componentes de gestión en la información financiera pública a través del sistema de objetivos-actividades-indicadores, base del Presupuesto por programas.

II. EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS EN LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CLM.

II.1. Presupuesto funcional e indicadores de eficacia.

Los componentes de gestión son analizados por la ponencia de referencia reduciéndolos a indicadores clasificables de acuerdo con tres criterios diferentes: (1) la eficacia, eficiencia y economía, (2) los objetivos estratégicos, y (3) las funciones de la entidad que rinde la información.

Indicadores de gestión:

1. La eficacia, eficiencia y economía:
    1. Indicadores de eficacia (medidas de cumplimiento):
        a) unidades de producto obtenidas (output)
        b) unidades de resultado o impacto de la actuación (outcome)
    2. Indicadores de economía (recursos empleados)
    3. Indicadores de eficiencia (razón entre resultados obtenidos y medios empleados)
2. Los objetivos estratégicos, por ejemplo:
    1. Clasificación por actividades y centros gestores (responsables).
    2. Satisfacción de los clientes.
    3. Satisfacción de los empleados.
    4. Eficacia de los costes.
    …
3. Las funciones desarrolladas, permitiendo formar:
    1. Un estado de objetivos y gestión de los servicios.
    2. Un estado de costes e ingresos operativos.

Como se desprende de la propia ponencia, con los indicadores de eficacia, y contando con la base de unos componentes financieros de las cuentas de calidad suficiente, puede construirse el resto de la información sobre gestión. Así pues, esos indicadores constituyen actualmente el eslabón débil en el proceso de mejora de la información rendida sobre la gestión pública, una vez se encuentra en marcha el proceso de mejora de la información económico-financiera.

Esos indicadores de eficacia deberían obtenerse como resultado del presupuesto funcional por programas, implantado en la JCCM del mismo modo que en la Administración Estatal, y que supone un avance hacia un sistema de planificación y programación presupuestaria, donde los indicadores sirven información sobre la efectividad de las distintas actuaciones públicas y, por tanto, de los programas de gasto implicados. Esta información sobre el cumplimiento de los objetivos estratégicos y sobre su coste supone la retroalimentación del sistema, de una enorme

utilidad para la formación de los sucesivos presupuestos.

De acuerdo con ello, la Sindicatura de Cuentas de CLM ha analizado la calidad del sistema de indicadores de los presupuestos funcionales de la JCCM con ocasión de las cuatro auditorías operativas que ha acometido: Centro Regional de Salud Pública (1994), Programa 405 "Administración del Patrimonio" (1995), Programa 115 "Diario Oficial de Castilla-La Mancha" (1996), y Programa 523 "Ordenación y conservación del medio ambiente" (1996, en fase de alegaciones). Quien suscribe esta comunicación ha tenido la oportunidad de participar en todas estas auditorías, excepto la del programa 405, y estas líneas pretenden ser una breve reseña de los resultados más relevantes en cuanto al sistema de indicadores y la información que suministran sobre los resultados de la gestión de la JCCM.

II.2. Auditoria del Centro Regional de Salud Pública.

En esta ocasión no se realizó un examen del sistema de objetivos e indicadores, debido a que el Centro no disponía de programa(s) presupuestario(s) propio(s), como se señalaba en el informe:

Epígrafe III. "Estimación del presupuesto de gastos":

"El presupuesto del Centro Regional de Salud Pública de Talavera de la Reina está integrado en la Sección 26 (Consejería de Sanidad), de los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

El Centro como tal no tiene unas asignaciones presupuestarias específicas, sino que su configuración como órgano técnico dependiente de la Dirección General de Salud Pública, tal como establece su Decreto de creación, conlleva a su vez una integración presupuestaria en dicha Dirección General, en sus objetivos y programas genéricos.:

- Atención a la Salud en instituciones sanitarias (programa 202).

- Planificación Sanitaria (203)

- Higiene de los Alimentos y Sanidad Ambiental (programa 204).

Esta integración en el presupuesto de la Consejería de Sanidad nos impide determinar a priori cual es el presupuesto de gastos asignado (…)"

Es habitual que el alcance de este tipo de auditorías quede reducido por una mala calidad de los indicadores previstos y por un seguimiento de su cumplimiento, cuando existe, insuficiente e inadecuado. No obstante, en este caso no existía siquiera un programa presupuestario de referencia con objetivos, actividades e indicadores a examinar.

Por todo ello, el epígrafe dedicado a fijar el alcance de la auditoría se limitó a realizar algunas observaciones genéricas sobre el tema que aquí nos ocupa:

Epígrafe I. "Presentación del informe. Objetivos, alcance y limitaciones":

"(…) en la realización del estudio preliminar se detectaron determinadas limitaciones, por otra parte ya apuntadas en el "Plan de actuación", para dar un enfoque operativo al informe de fiscalización. Estas limitaciones han sido las

siguientes:

1. El Centro no tiene un presupuesto con sus propios programas y objetivos, sino que se engloba en el de la Consejería de Sanidad. Los objetivos son, por otra parte, muy genéricos y de tipo social en la mayoría de los casos, con dificultades, muchas veces, para cuantificarlos.

(…)

4. Inexistencia de Centros de características parecidas al auditado y, por tanto, falta de indicadores comparables con parámetros adecuados.

(…)

Debido a todas estas limitaciones, el enfoque operativo que se quiso dar en un principio se ha visto reducido."

Por lo tanto, estos trabajos no produjeron resultados que sean aquí pertinentes, debido a que su ámbito subjetivo no coincidía con ningún programa presupuestario. En cambio, las otras tres auditorías citadas fijaban su objeto de análisis precisamente por referencia a un programa presupuestario concreto.

A pesar de todo lo anterior, la Sindicatura de Cuentas elaboró una serie de indicadores de costes unitarios (coste medio por enfermo hospitalizado, por día de estancia, y por cama) a partir de la información facilitada por el centro, repartiendo los costes económicos de personal, suministros y amortizaciones estimados en la fiscalización. Tales indicadores se construyen, por tanto, con información no muy fiable, y basándose en criterios que pueden calificarse de arbitrarios, por lo que su publicación en el informe es, cuando menos, problemática, y ha sido evitada en sucesivos trabajos.

En todo caso, aquél trabajo puede servir para poner de manifiesto que es posible elaborar indicadores aunque no se disponga de toda la información en el formato óptimo, superando la tentación de limitarse a hacer constar esos defectos. En cuanto a la calidad de los indicadores obtenidos, no debe olvidarse que la información financiera con mayor respeto a las normas contables, la información de gestión derivada de la contabilidad analítica mejor diseñada y los criterios de elaboración de ratios más consensuados, no dejan de ser fruto de convenciones para interpretar una realidad con infinidad de facetas y susceptible de ser observada desde distintos puntos de vista.

II.3. Auditoría del programa 405 "Administración del patrimonio".

En este informe se analizaba expresamente el sistema de indicadores de eficacia del programa, no sin antes señalar, al establecer el alcance del propio informe, las limitaciones impuestas por la carencia de un sistema de seguimiento de tales indicadores:

Epígrafe I." Consideraciones generales":

"(…)

El alcance ha quedado condicionado por el incumplimiento, por parte de la Administración Regional, de la obligación establecida en el art. 134.b) de la Ley

General Presupuestaria, al no haberse rendido junto con la cuenta general correspondiente a los años 1993, 1994 y 1995 la memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados y del coste de los mismos.

Igualmente el alcance ha estado condicionado por la inexistencia de normas referentes al seguimiento y evaluación de los objetivos del programa fiscalizado, así como por la carencia de informes sobre tal seguimiento por parte de la Dirección General de Hacienda, hoy Dirección General de Servicios y Patrimonio.

(…)"

Las conclusiones y recomendaciones del informe sobre el sistema de indicadores fueron las siguientes:

Epígrafe IV. "Conclusiones y recomendaciones".

"IV.1.- Conclusiones:

(…)

2.- OBJETIVOS

Los objetivos del programa son representativos de la actividad desarrollada, pero definen ésta de una manera muy general. Los indicadores que se consignan se limitan a cuantificar la gestión administrativa.

Existen objetivos que no están cuantificados y no tienen indicadores por lo que no son verificables. Los procedimientos utilizados para conseguir los objetivos son, en algunos casos, inadecuados. La falta de metodología y control en la gestión dificulta el conocimiento de los retrasos de actividad de ejercicios anteriores y las desviaciones producidas en la actividad.

Dado que en la Administración Regional no está establecido ningún procedimiento para el seguimiento de la ejecución de los programas presupuestarios, ni la Dirección General ha desarrollado memorias o informes sobre estudio de costes en la ejecución del programa, es imposible acometer un análisis de costes y productividad.

(…)

IV.2.- Recomendaciones

1.- Objetivos

El programa debe establecer plazos, indicadores y objetivos específicos, claros, alcanzables y verificables. Su ejecución debe ser objeto de evaluación periódica.

Es urgente la implantación de un sistema que permita el seguimiento y orientación de la gestión, mediante la emisión de informes periódicos donde se contenga evaluación del trabajo desarrollado, objetivos conseguidos y problemas detectados que conlleven desviaciones en la actuación".

Así pues, pese a existir una clasificación funcional del presupuesto, no se adecua a su cometido, para lo que debería expresar los objetivos a los que se encamina el gasto, las actividades que deben permitir alcanzarlos y los indicadores cuantitativos del grado de éxito esperado. Asimismo, no se realiza un seguimiento de los valores efectivos alcanzados por los indicadores que puedan determinar, por un lado, el grado de cumplimiento de los objetivos, y por otro, el coste que supone cada uno de ellos.

III.4. Auditoría del programa 115 "Diario Oficial de Castilla-La Mancha".

En esta ocasión se auditó un programa que sí establecía los objetivos a cubrir, las actividades a llevar a cabo para ello y unos indicadores que, en el presupuesto, cuantifican el nivel de cumplimiento que se pretende alcanzar y, en fase de seguimiento, deben permitir poner de manifiesto las desviaciones. En este sentido, debe señalarse que los objetivos y las actividades eran mucho menos numerosas, y más sencillas de formalizar que en el caso del programa de administración del patrimonio.

No obstante, también en este caso se apreció la falta de un procedimiento de seguimiento del valor efectivo alcanzado por los indicadores. Aunque los servicios del órgano fiscalizado facilitaron al equipo de auditoría datos sobre el valor alcanzado por algunos indicadores, esto no cubre la necesidad de establecer un procedimiento sistemático de seguimiento:

- Sobre algunos indicadores no hay información disponible.

- La falta de un procedimiento formal hace que no se pueda asegurar que en ejercicios sucesivos se va a seguir disponiendo de la poca información que en ese momento nos facilitaron.

- Se pone de manifiesto que los propios gestores no dan importancia a la información sobre los resultados de su actividad, como mecanismo de control de su propio funcionamiento.

- La falta de publicidad de esta información hace que no sirva a una mayor transparencia, además de provocar mayores dudas en el órgano de control acerca de su fiabilidad.

- El cierre del sistema con la retroalimentación de información sobre el cumplimiento de los objetivos no sólo es el fin al que se encamina el presupuesto funcional, sino que además es el modo más sencillo y efectivo de mejorar año a año la calidad del propio sistema, definiendo con más adecuación los objetivos y las actividades, eligiendo mejores indicadores y cuantificando con más precisión su valor previsible —y exigible— al elaborar los siguientes presupuestos de gastos del programa.

En todo caso, la ausencia de fuentes de comparación hizo que el informe se limitara, en cuanto a los indicadores de los que se disponía de información, a reflejar el grado de cumplimiento de los indicadores a lo largo del periodo analizado.

III.5. Auditoría del programa 523 "Ordenación y conservación del medio ambiente".

Sin duda, es en esta auditoría en la que la Sindicatura de Cuentas de Castilla-

La Mancha ha puesto un mayor énfasis en la calidad del sistema de indicadores que implica la presupuestación por programas.

La primera conclusión a la que se llegó es que las propuestas de presupuestos de cada servicio seguían el sistema incremental tradicional, ajustando los indicadores a los créditos para gastos que se proponen, y no a la inversa, solicitando la consignación de créditos para gastos en función de las actividades previstas.

Además, los objetivos, actividades, e indicadores consignados en el presupuesto son sólo una formalización de las actividades llevadas a cabo por el órgano gestor, y no el resultado de un verdadero estudio de los objetivos a alcanzar y las vías para conseguirlo. El control externo no puede opinar sobre los objetivos a alcanzar ni sobre los medios para conseguirlos, no sólo porque no cuenta con los medios ni la experiencia adecuados, sino, sobre todo, porque dependen de criterios de oportunidad y no meramente técnicos. En cambio, si puede opinar acerca de la propia coherencia del presupuesto del programa. En este caso se pusieron de manifiesto las siguientes carencias en este sentido:

- Objetivos que no son de la competencia del órgano gestor del programa.
- Actividades que no parecen tener relación con el objetivo al que sirven.
- Indicadores que no se referencian a las actividades concretas cuya realización reflejan y cuantifican.

Como recomendación, la Sindicatura de Cuentas planteó que la memoria del programa en los presupuestos, en lugar de limitarse a exponer los créditos previstos por tipo de actuación, recogiera también una sucinta exposición acerca del modo en que la realización de las actividades programadas, alcanzando las cifras previstas en los indicadores, lograría que se cumplieran los objetivos previstos. Con ello se revelarían al propio redactor de la propuesta de presupuesto las carencias antes descritas, pudiendo corregirlas antes de quedar plasmadas en la Ley de Presupuestos, además de proporcionar al órgano de control una información valiosísima a la hora de juzgar la eficacia de la gestión a partir de las desviaciones en los indicadores.

Por su parte, los indicadores expresados en el presupuesto del programa cuantificaban los medios que se ponían a disposición de cada actividad (por ejemplo, número de cuadrillas contra incendios forestales), lo que es propio de un presupuesto de medios —orgánico—, y no funcional. La Sindicatura de Cuentas reconoce la dificultad de cuantificar la "cantidad de objetivo" a alcanzar (número de hectáreas de bosque salvadas del fuego) y de medir los resultados, pero proponía que al menos se fijara la "cantidad de actividad" a desarrollar (número de actuaciones de cuadrillas) y se registrara la efectivamente realizada. Todo ello, por supuesto, sin renunciar a cuantificar el impacto a obtener en el objetivo perseguido cuando sea posible.

Esto supone renunciar en muchos casos —al menos en un primer momento— a indicadores de outcome, pero si al menos se dispone de información sobre el output, pueden conocerse los costes unitarios de las actuaciones del programa. Esto, no obstante, exigiría adicionalmente que la información financiera sobre el gasto realizado se desagregara, en su clasificación orgánica, a nivel de centro responsable de cada actuación (Servicio, Sección, …), y en su clasificación funcional, a nivel de cada actividad o, mejor, de cada indicador (subprogramas), y todo ello sin perjuicio de mantener la vinculación jurídica de los créditos a un nivel superior. El sistema de información contable que ya utiliza la JCCM permitiría realizar esta desagregación sin

introducir mucha más complejidad, puesto que están previstos más dígitos para órgano gestor y para programa de los que se utilizan actualmente, pero sería necesario descentralizar, además de la ejecución del presupuesto, la contabilidad financiera, lo que permitiría conocer todos los gastos económicos de cada centro (por ejemplo las amortizaciones), y no sólo los presupuestarios.

Así pues, aún sin contar con una contabilidad analítica podría estimarse el coste de las actividades llevadas a cabo por el programa, lo que podría evitar —por fin — la cláusula de estilo en que se ha convertido el clamor por las memorias sobre los objetivos previstos y alcanzados, con expresión de su coste, que figura en la presentación de todos nuestros informes.

Por último, en cuanto al seguimiento de los indicadores, cabe reproducir aquí las carencias ya puestas de manifiesto en los epígrafes anteriores. En los trabajos a que se está haciendo referencia se renunció expresamente a realizar comparaciones entre los indicadores previstos y la información suministrada por los gestores sobre su cumplimiento, puesto que la falta de calidad de aquéllos, que miden meramente medios de actuación, no permitirían obtener una medida mínimamente reveladora de la eficacia obtenida.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

GRUPO I: "NUEVOS ÁMBITOS DE LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA"

TOLEDO ABRIL 1999

Comunicación presentada por Francisco R. Colinas Pérez, Jefe de Equipo de Fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

Si bien en los Principios y Normas de Auditoría de los Ocex se reflejan como tipos de auditoría "tradicionales" los relativos a la eficacia, eficiencia y economía, no es menos cierto que su aplicación en la práctica es muy reducida. Así por ejemplo en la Cámara de Cuentas de Andalucía dichos informes -incluyendo las fiscalizaciones integrales- representan tan sólo el 12% del total de Informes previstos en el Plan de Actuación de 1999.

Dicha situación se debe a varias razones:

- externas a los propios Ocex, tales como la inexistencia de objetivos claramente definidos medibles y realistas; de sistemas de información para la gestión que hagan posible la evaluación de los mismos; de instrumentos contables adecuados (contabilidad analítica); etc. Al respecto pueden citarse las Conclusiones alcanzadas en los IV Encuentros Técnicos de los Ocex en cuanto a la fiscalización de los programas presupuestarios.

- pero también internas de los propios Ocex, y nos referimos a la parca regulación de este tipo de fiscalizaciones, tanto en las propias leyes y reglamentos de funcionamiento de estas instituciones, como en los citados principios y Normas de Auditoría de los Ocex que -en este aspecto al menos- son claramente insuficientes, máxime tras la publicación del texto equivalente de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) en el que se realiza una pormenorizada exposición de las definiciones de los conceptos aplicables, así como de los objetivos e incluso procedimientos de auditoría.

Por tanto, en nuestro entorno todavía podemos incluir las auditorías de eficacia, eficiencia y economía dentro de lo que serían los nuevos ámbitos de la fiscalización.

Junto a ellas también podrían mencionarse otro tipo de auditorías

que hoy por hoy no suelen tener cabida en los distintos Planes de Actuación de los distintos Ocex:

- Auditoría de procedimientos de gestión, con carácter independiente del análisis y evaluación de control interno.

- Auditoría de la calidad en la prestación de dichos servicios.

- y Auditoría medioambiental, cada vez más demandada por los ciudadanos.

Podemos plantear algunas cuestiones prácticas en la realización de estos tipos de auditorías:

1. Los objetivos son definidos y priorizados por la normativa reguladora y por los responsables de los distintos organismos y entidades.

El auditor puede considerar que existen otros objetivos más relevantes o de mayor urgencia que los enunciados por el organismo en cuestión, pero su misión no es hacer una evaluación de la política del mismo. Ello, no obstante, no debe llevar a pensar que no pueda analizarse y criticarse, en su caso, ausencia de coherencia entre los mismos, la inexistencia de series históricas que soporten el objetivo señalado o los propios indicadores seleccionados a fin de evaluar el cumplimiento.

2. La existencia de sistemas de información para la gestión, si bien no es condición sine qua non para la realización de las mismas (como ocurre con las auditorías financieras que requieren unos estados financieros previos, sin los cuales no es posible expresar una opinión técnica), facilita de forma importante el acometer trabajos de auditoría de los tipos mencionados.

3. Es conveniente, siempre que sea posible, contar con el apoyo de expertos en las materias objeto de fiscalización.

Determinados sectores de la actividad pública, como ocurre con el sector sanitario, son muy especializados, lo que en principio requeriría para su análisis de la colaboración de expertos.

Este problema queda al menos matizado si tenemos en cuenta que los indicadores que se utilizan gozan de bastante estabilidad, tanto en el tiempo cono en el espacio, lo que permite analizar su evolución y su comparación con otros entes del mismo sector.

Por otro lado, consideramos que debe tenderse a una cierta especialización entre los profesionales de los órganos de control externo, lo que de alguna manera vendría a suplir la frecuente

ausencia de expertos.

4. En general, debemos utilizar los indicadores que nos brindan los sistemas de información existentes, que normalmente estarán avalados por la doctrina científica, antes de utilizar otros de elaboración propia que puedan ser criticados técnicamente por el ente fiscalizado.

En sectores como el sanitario existe distintos sistemas de información que integran un gran número de indicadores. No resultaría operativo utilizarlos todos, ni tampoco contar únicamente con el Cuadro de Mando del organismo, en su caso, pues éste reflejaría sólo los objetivos prioritarios del mismo. Debemos realizar una selección, de tal manera que cubramos todos los objetivos de auditoría y que su número sea manejable lo que sería contratrio a los requisitos de claridad y concisión.

La selección realizada, con el fin de dotarla de mayor objetividad y poder ser utilizada en sucesivos informes, debe ser comentada con los responsables del organismo, lo que tendrá sin duda como consecuencia una mayor calidad del informe y un menor número de alegaciones al mismo, sin que de forma alguna ello pueda suponer menoscabo de la independencia de criterio del auditor, que deberá siempre prevalecer.

5. Los indicadores pueden tener significación para distintos objetivos de auditoría. En particular, es en ocasiones muy difícil deslindar los criterios de eficiencia y economía.

La eficiencia puede ser analizada desde el punto de vista de los recursos utilizados (inputs) o desde los resultados obtenidos (outputs), en relación a los recursos económicos utilizados. Así por ejemplo, podemos analizar la eficiencia de un servicio hospitalario analizando el coste medio del facultativo (input) o bien el coste medio incurrido por enfermo ingresado (output). Pues bien, algunos autores -como Jesús Redondo- consideran que los criterios de eficiencia, desde el punto de vista de los inputs, y de economía pueden ser equiparables.

Además los distintos criterios están interrelacionados y así por ejemplo podemos indicar que, en general, un servicio de baja calidad dará lugar a una disminución de la eficiencia y a deseconomías al ocasionar en muchos casos costes suplementarios.

Una propuesta de auditoría operativa en función de lo expuesto, un hospital comarcal por ejemplo, podría estar integrada por los siguientes elementos:

A) Eficacia.

Deben analizarse los objetivos a todos los niveles de la organización y podemos distinguir los siguientes niveles:

1. Objetivos estratégicos de la comunidad autónoma integrados, en su caso, en el Plan de Salud de la Comunidad Autónoma de carácter plurianual.

2. Objetivos estratégicos del Servicio de Salud del que depende el centro.

3. Objetivos de carácter plurianual incluidos en el Plan Estratégico del centro.

4. Objetivos fijados en el Contrato Programa del centro

5. Objetivos de productividad del equipo directivo del centro: Dirección Económica, Dirección de Servicios Generales, Dirección Médica, Dirección de Enfermería, etc.

6. Objetivos de los distintos Servicios Médico Quirúrgicos.

Básicamente se trataría de analizar la correspondencia entre los objetivos de los distintos niveles, la idoneidad de los indicadores propuestos, el seguimiento realizado de los mismos y las medidas correctoras establecidas y finalmente verificar o evaluar el grado de eficacia obtenido.

B) Eficiencia

Para el análisis de la eficiencia vamos a distinguir entre:

a) Hospitalización y Consultas

b) Urgencias

c) Actividad Quirúrgica

El procedimiento que utilizaremos será el análisis comparativo de una serie de indicadores relativos a dichas actividades y su comparación con otros centros de la Comunidad Autónoma, que en nuestro caso son alrededor de 15.

En relación con Hospitalización y Consultas los indicadores que vamos a utilizar son:

1. Número de Ingresos producidos.

2. Frecuentación Hospitalaria (Ingresos por cada 10.000 habitantes).

3. Estancia Media (Nº de Estancias en relación con el Nº de Ingresos)

4. Indice de Ocupación (Nº medio de camas utilizadas).

5. Intervalo de Sustitución (Nº Medio de días entre dos ingresos sucesivos).

6. Indice de Utilización de Estancias (Relación entre las estancias producidas y las que corresponderían al estándar de acuerdo con la casuística del centro).

7. Indice de Complejidad (valora de acuerdo con unos estándares la valoración media de la complejidad de las patologías tratadas en el centro, lo que permite su comparación con otros hospitales aunque no tengan exactamente la misma Cartera de Servicios).

8. Puntos GDR (Nos da una valoración de la "producción asistencial" total del centro y es el producto de los Ingresos producidos por el Indice de Complejidad)

9. Proporción de Consultas Sucesivas (Nº de Consultas Sucesivas, esto es, las que no son Primeras Consultas en relación con el total de consultas, lo que nos da una idea del grado de resolución de las Primeras).

Asimismo analizaremos las Estancias Medias del centro y de la Comunidad Autónoma en cuanto a las patologías (en realidad Grupos Relacionados con el Diagnóstico o GRDs) más frecuentes, es decir, aquellas que consumen un mayor número de estancias y, por tanto, de recursos.

En lo relativo a Urgencias atendidas los indicadores seleccionados serían:

1. Número de Urgencias

2. Frecuentación de Urgencias (Nº de Urgencias por cada 10.000 hab.)

3. Número de Urgencias ingresadas

4. Porcentaje de Urgencias no ingresadas

Por último, en Actividad Quirúrgica consideraremos los siguientes indicadores:

1. Estancia Media Preoperatoria (Nº de estancias medio previos a una intervención quirúrgica).

2. Nº de Intervenciones de Cirugía Mayor Ambulatoria (que no requieren consumo de estancia alguna)

3. Proporción de Resolución de Hospital de Día (otros procesos que no causan estancia hospitalaria).

4. Proporción de Intervenciones Programadas Suspendidas.

C) Economía.

Podemos utilizar los siguientes indicadores:

1. Total de Gastos de Personal.

2. Total de Gastos Corrientes.

3. Gastos de Personal por habitante.

4. Gastos Corrientes por habitante.

5. Coste Medio del punto GDR (Total de Gastos Corrientes en relación con la "producción asistencial" realizada medida en puntos GDR).

Asimismo pueden analizarse los costes medios de determinadas adquisiciones de productos de consumo masivo (guantes, suero, etc.) o de gran valor económico (prótesis, por ejemplo), así como de servicios externos (limpieza, seguridad, etc).

D) Equidad.

En este ámbito de la equidad en el acceso a los servicios sanitarios se analizará de forma especial la lista de espera con los siguientes indicadores:

1. Nº Total de Enfermos.

2. Nº Total de Días (que representan dichos enfermos)

3. Tiempo Medio de Demora Quirúrgica.

4. Proporción de enfermos con más de 120 días (o la cifra que se considere) de Espera Quirúrgica.

5. Tiempo Máximo de Espera Quirúrgica.

E) Calidad

En cuanto a calidad los sistemas de información no ofrecen mucha información, por lo que prácticamente debemos tomar la totalidad de indicadores existentes:

1. Porcentaje de Reingresos (motivados por la misma patología que ocasionó el ingreso anterior).

2. Nº de Altas por Traslado a otros centros (derivación a otro hospital de referencia).

3. Proporción de Altas por Traslados.

4. Proporción de Infecciones Nosocomiales (producidas durante el ingreso hospitalario y no relacionadas con la patología original del enfermo).

Finalmente, y a modo de conclusión, sólo indicar que si bien son varios los obstáculos para la realización de este tipo de trabajos, deben ser acometidos desde hoy mismo a fin de iniciar un camino que está reclamando la sociedad: el conocer - no ya si la actividad económico financiera pública se ajusta a las normas contables, presupuestarias y de otros órdenes - sino también en qué y cómo se están utilizando los recursos que se les solicitan como ciudadano y contribuyente para prestar los servicios públicos.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

TOLEDO, 14 AL 16 DE ABRIL DE 1.999

GRUPO: NUEVOS AMBITOS DE LA FISCALIZACIÓN PUBLICA

TITULO: NUESTROS CLIENTES

AUTOR: JOSE REINA CANTALEJO, SUBDIRECTOR TECNICO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

NUESTROS CLIENTES

I.- Introducción

Es difícil encontrar hoy día algún artículo, ponencia o comunicación que trate sobre la fiscalización pública y que no resalte de manera significativa la importancia que la fiscalización operativa debería desempeñar en la mejora de la gestión y en la búsqueda de una mayor calidad de los servicios públicos.

La Norma 5 d) de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, determina cual sería la finalidad de la fiscalización operativa, "evaluar, total o parcialmente, la gestión de la actividad económico-financiera de la entidad a fiscalizar, comprobando su adecuación a los principios de economía, eficiencia y eficacia".

Esta evaluación la deberemos hacer si queremos que sea útil pensando en nuestros clientes. Pero, ¿cuáles son nuestros clientes?. Nuestro cliente intermedio *(1)* sería el Parlamento y el cliente por excelencia sería el ciudadano como destinatario último de los servicios públicos.

Todos los profesionales que prestamos servicio en el TCE y en los OCEX tenemos asumido que el Parlamento es nuestro cliente, pero yo creo que no lo tenemos tanto que el ciudadano lo sea.

II.- Situación actual de la fiscalización operativa en el TCE

Durante 1998 el Pleno ha aprobado un total de 42 informes de fiscalización, refiriéndose la práctica totalidad de los mismos a uno o varios ejercicios de los comprendidos entre 1989 y 1996. Del simple título del informe no se puede deducir, en la mayoría de los

casos, si se ha contemplado o no la fiscalización operativa de la entidad a fiscalizar, sino que habría que haberse leído el informe o al menos las directrices técnicas, para conocer este extremo, supuesto que no es mi caso, sin embargo si que puedo opinar de aquellos informes que he leído y en los que se aborda la fiscalización operativa.

En la práctica estos informes analizan pormenorizadamente todos los aspectos de la entidad en relación al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que está sometida, así como la adecuación de sus estados contables a los principios y criterios contables de aplicación a la misma, es decir, se realiza de una manera completa y referida a uno o varios ejercicios concretos, la fiscalización de cumplimiento y la financiera.

En cuanto a la fiscalización operativa no he leído ningún informe en el que se aborde de una manera completa este tipo de fiscalización, sino que se dan una serie de pinceladas a aspectos concretos y limitados, y siempre referidos a lo que pasaba en la entidad en los ejercicios fiscalizados, no en el ejercicio en que el equipo auditor está físicamente en la entidad, que entiendo sería más lógico. Si bien en algún caso, se analiza algún aspecto concreto, como hecho posterior al período analizado. Desconozco lo que se está haciendo en este sentido en los OCEX, tan solo he leído la recopilación de ponencias del Seminario sobre "La práctica de la auditoría operativa en España" en la que se exponen interesantes experiencias en este campo.

III.- Propuesta de futuro

En los dos apartados anteriores he tratado de señalar los pilares que ahora van a servir para dar rienda suelta a mi imaginación: quiénes son nuestros clientes y qué se está haciendo en estos momento para satisfacer sus necesidades. En el caso del Parlamento está claro que se cubren sus necesidades, pues si no, tan solo tendría que pedir, como de hecho lo hace, nuevos informes o aclaraciones y ampliaciones de los ya realizados, etc., pero que pasa con el que hemos llamado nuestro "cliente por excelencia" es decir el ciudadano de a pié. ¿Cubren sus necesidades nuestros informes?.

Es difícil contestar a esta pregunta, por lo que voy a tratar de responder dando mi opinión personal, no como auditor sino como usuario de esos servicios públicos que entre todos pretendemos ir mejorando cada día.

Cuando el ciudadano escucha o lee en los medios de comunicación que se han detectado una serie de irregularidades, deficiencias en el Fondo de Garantía de Depósitos en Establecimientos Bancarios,

en el Instituto Cervantes o en el Ayuntamiento de Belmonte de Tajo, por poner tres ejemplos, creo que le parece muy bien que haya alguien que controle estos entes, pero que a él el beneficio que le puede reportar el que estos entes funcionen adecuadamente, es insignificante y siempre de una manera indirecta a través de lo que hipotéticamente se podría ahorrar de impuestos, en el caso improbable de que una buen gestión hiciese bajar los impuestos. Sin embargo, habría una serie de servicios públicos o actuaciones públicas que afectan a millones de personas y en algunos casos a toda la población, cuyo mal funcionamiento padecemos todos y sobre los que no se ha analizado nada, o si se ha hecho ha sido parcialmente y de una manera insuficiente.

A título de ejemplo voy a enumerar unos cuantos de estos servicios o actuaciones públicas:

- Transporte público, analizando en varias ciudades homogéneas al mismo tiempo, su funcionamiento no solo mediante indicadores y ratios sino detectando in situ los problemas de utilización diaria que sufren los ciudadanos, frecuencias, aglomeraciones, horario del servicio, etc.

- Funcionamiento de ambulatorios y hospitales, analizando la atención que se da al paciente, las listas de espera, no ya para intervenciones más o menos complejas si no para incluso hacerse unos simples análisis, el cumplimiento de horarios por parte de los facultativos, etc.

Sería digno de analizar igualmente ¿por qué? entre el colectivo de funcionarios pertenecientes a MUFACE y que paradójicamente, son los únicos trabajadores en España que pueden elegir entre el sistema público o el sistema privado de sanidad, un elevado porcentaje, si mal no recuerdo más de un 80%, elige el sistema privado sanitario y esto a pesar de los ingentes recursos que absorbe el sistema público.

- Asignación de plazas en los colegios subvencionados y en los públicos, sería interesante analizar el por qué hay una serie de colegios, en general subvencionados, que tienen largas listas de espera y en otros situados al lado de los anteriores en los que el problema es que sobran plazas y tienen que cerrar clases. Y ver cuáles son los baremos de asignación de estas plazas y si se cumplen realmente los requisitos exigidos. Ya he oído a varios conocidos, jactarse de cómo han conseguido plaza en uno de estos “buenos colegios”, nada más fácil, te empadronas en casa de un conocido y presentas una declaración de la renta incompleta, con lo cual quedan sus hijos admitidos durante los próximos 12 años en un “buen colegio”, luego te vuelves a empadronar en tu domicilio y haces una declaración complementaria que recoja los

despistes que tuvistes en tu declaración inicial y asunto concluido. ¿Quién comprueba a posteriori estos datos?. El problema podría pensarse que es puntual pero los citados colegios tienen rutas de autobuses para recoger a los niños fuera del ámbito territorial que tienen asignado.

- Asignación de acciones a los particulares en las OPV que realizan las sociedades que se están privatizando y que dada la popularidad que han adquirido, afectan a millones de españoles.

- Por no extenderme más sólo enumerar otra serie de actividades que por su trascendencia social entrarían dentro de este campo que entiendo yo interesarían a nuestros clientes:

- Criterios de determinación de los planes de inspección de la Hacienda Pública.

- Gestión de multas por parte de los Ayuntamientos.

- Funcionamiento de Correos.

- Funcionamiento de los Juzgados, etc.

No voy a analizar aquí que medidas debería tomar la Administración para hacer posible un análisis adecuado de los temas enumerados. (Presupuestación por programas, establecimiento de objetivos concretos, y de indicadores, implantación de la contabilidad de costes, medición de resultados, etc.), tan solo voy a proponer algunas medidas que se podrían tomar por parte del TCE y de los OCEX y que no presentarían especial problema, y que servirían para potenciar este tipo de fiscalizaciones:

1.- Desligar la fiscalización operativa de la fiscalización de regularidad, darle una entidad propia a estos informes para que abandonen la categoría de apéndice que tienen en estos momentos y se le dé la importancia que requieren.

2.- El ámbito temporal de los mismos hacerlo coincidir, lo máximo posible, con el periodo en que se llevan a cabo los trabajos de campo, ya que poca utilidad tiene fiscalizar operativamente una entidad en N-2 y dar los resultados en N+2 siendo N el ejercicio en que se realiza la fiscalización, cuando seguramente, ni los gestores sean los mismos e incluso hayan cambiado las reglas de actuación de la entidad. Lo ideal sería que el ámbito temporal, el periodo de ejecución y su presentación y aprobación por el Parlamento coincidiesen en el mismo ejercicio.

3.- ¿Tenemos la formación suficiente para hacer este tipo de fiscalizaciones? Sinceramente creo que no y que aquí radica el auténtico problema de su puesta en práctica de una manera generalizada, ¿quiere esto decir que no es posible avanzar en este tema?, no, nada más lejos de mi pensamiento. Creo que pueden acometer este tipo de fiscalizaciones teniendo en cuenta los siguientes factores:

1) Es necesario hacer un esfuerzo importante en formación de los equipos de auditoría, formación genérica, para hacer estas auditorías, pero también específica del sector a analizar.

2) Tomar en consideración la experiencia de los gestores, conocedores en primera instancia de los problemas existentes y que en ocasiones se encuentran imposibilitados de resolver, igualmente estudiar los informes de gestión de que disponga el ente.

3) Contratación de expertos independientes conocedores del sector a auditar, para formar equipos interdisciplinares.

4) Contratación de empresas de auditoría, empresas de tasación y con empresas para realizar encuestas, cuando el caso lo requiera.

5) Suscribo en su totalidad el siguiente párrafo que creo no tiene desperdicio sobre todo el último punto y seguido ***(2)***: "Por último, si la experiencia y el criterio del equipo auditor son imprescindibles en los trabajos sometidos a los otros enfoques, en el análisis de eficiencia estas características resultan fundamentales. Los integrantes del equipo deben ser capaces de comprender perfectamente la naturaleza y los condicionantes de la gestión que examinan. Deben estar muy familiarizados con el sector de actividad de referencia, con las normas y principios de organización de los entes o empresas que conforman el colectivo en el que se encuadra el sujeto fiscalizado, con los procedimientos habituales seguidos en este colectivo, con la técnicas y modos de producción, etc. En su caso, las carencias de algunos de estos conocimientos deben poder ser compensadas con un alto grado de prudencia y sentido común".

---

(1) Ver nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. Vicente Montesinos.

(2) Análisis de Eficiencia: Un caso práctico (La fiscalización del Parque Móvil Ministerial). Francisco J. Rubio Delgado. Recopilación

de Ponencias “La Práctica de la Auditoría Operativa en España”. Sindicatura de Cuentas de Cataluña.

"La extensión de la actividad pública y las exigencias del control: especial consideración de las Fundaciones Públicas"

Francisco J. Constenla Acasuso.

Conselleiro do Consello de Contas de Galiza.

Nuestra comunicación se aborda desde la perspectiva del sujeto de control, refiriéndonos concretamente al desempeño de aquellas actividades que en la modernización del sector público surgen como nuevas, o cuando menos, suponen la versión actualizada de la prestación de un servicio público, de forma que se acude a una nueva institución remodelada para su provisión. El inventario de argumentos que se aducen para esta opción es múltiple y variado y llena las páginas de la literatura especializada en materia de control. Fundamentalmente se defiende la posibilidad de trasladar los criterios de eficiencia económica del sector mercado al de no mercado, y lo cierto es que en el intento, se ha ampliado notablemente el ámbito de la provisión de los bienes públicos hacia formulas organizativas distintas de las tradicionales, que forman ya, con naturalidad, parte del acervo común de los estudios especializados. La contratación externa con el sector privado para producir bienes que serán suministrados con financiación pública, las concesiones de infraestructuras, la competencia simulada, el fomento de la competencia pública a través de la creación de mercados internos dentro de la administración, las evaluaciones de la eficiencia relativa a través del análisis de frontera; el recurso a los vales públicos o la concesión de licencias, permisos o cuotas, constituyen ejemplos del intenso proceso "modernizador" al que estamos asistiendo.

En este sentido, no debemos olvidar que en los últimos tiempos el poder ejecutivo potenció estrategias destinadas a eludir los controles financieros rigurosos, trasladando una parte importante de sus operaciones al sector privado mediante técnicas de fuga presupuestaria, de ocultación de cargas financieras futuras, e incluso, acudiendo a prácticas de contabilidad creativa. Con todo, la persistencia de la figura del administrador en vez de la del gestor por imposibilidad técnico material de proceder a su sustitución, ya que el gestor público aún se ve obligado a respetar las limitaciones de las cantidades asignadas en la correspondiente

partida presupuestaria, supone un freno a la extensión de la actividad pública pero también aleja su actuación de los niveles mínimos de eficiencia. Un caso bien conocido de los comportamientos anteriores lo constituyen las fundaciones, instituciones clásicas en las que recientemente se fija la administración para la provisión a la comunidad de diversos bienes y servicios que tradicionalmente estaban en el ámbito de la función pública. Se apela a argumentos de racionalidad, eficacia y eficiencia para justificar la necesidad de proveer distintas actividades a través de fundaciones y sociedades públicas que se desvinculan así parcialmente del ámbito estricto de la administración pública respeto de su gestión, pero también y, lo que es más grave, del control.

La tendencia es bastante generalizada y, particularmente en el ámbito de actuación del sector público gallego, abarca tanto actividades que tradicionalmente se consideraban de fomento, como las destinadas a favorecer el desarrollo económico o a promover actuaciones comerciales y turísticas, desde luego, alejadas del mercado e incluso de la hipotética posibilidad de creación de uno virtual. El hecho es particularmente evidente en el caso de las sociedades públicas, dependientes en gran medida de las ayudas para garantizar su funcionamiento, y de los institutos técnicos y fundaciones públicas que pueden comportarse como mera apoyatura institucional de carácter instrumental para la prestación de los servicios públicos. Da la impresión de que, por no existir una cobertura legal adecuada para el desempeño de la función pública, se están creando en el ámbito gallego unidades de gestión en forma de entes públicos (Puertos de Galicia), sociedades instrumentales (Medtec, Turgalicia), fundaciones (Semana Verde de Galicia, Hospital de Verín) y otras de muy variada naturaleza en las que no queda clara la contrapartida que se obtiene y no parece que mejore notablemente su capacidad de gestión con relación a la de las administraciones públicas. Por el contrario, el motivo de creación de las mismas parece ser simplemente el de salirse de un estricto marco regulador, sin que a cambio se asegure una mayor eficiencia en su gestión.

La estrategia de los actuales responsables políticos parece pasar por la conquista del poder por medio de una colosal transferencia de recursos del estado a manos privadas, sin que ni el acceso a la función ni el control de gestión del transferido pasen por controles públicos. La actividad que realizan, caracterizada por la ausencia de mercado y por tener basada su supervivencia en las ayudas públicas, dificulta notablemente su control. Respecto de su programación, los PAIF que elaboran son claramente insuficientes y escasamente cuantificados los objetivos que contienen. Además, la falta de control interno es substituida por la contratación de auditores externos privados que crean una “ilusión” de control en

lo que respecta a su extensión, pero no en lo referente a su eficiencia, ya que el traslado mecánico de los criterios de auditoría privada al ámbito público provoca distorsiones que los hace prácticamente ineficaces entre otras cosas por la escasa información que para la mejora de la gestión facilitan. A nuestros efectos vamos a fijarnos en unas actividades más próximas al usuario como las que se refieren a la prestación de servicios sanitarios, en las que las fundaciones constituyen la elección institucional que han efectuado los responsables de la administración sanitaria gallega para proveer este importante servicio público en un principio a nivel comarcal, y en ámbitos donde no existía iniciativa pública hospitalaria próxima.

En esta reflexión no vamos a entrar en las consideraciones relativas a la mayor o menor bondad de esta opción desde el punto de vista funcional o de racionalidad económica, argumentada en términos de una mayor eficacia respecto del modelo anterior, calificado casi siempre de ineficiente y burocrático. Lo que interesa ahora es preguntarse respecto del papel que se le reserva al control público. Respecto del previo, competencia de la Intervención General, ya sabemos que no existirá basado en argumentos que defienden la mayor agilidad que en la gestión deben poseer estas instituciones con relación a los centros hospitalarios clásicos. Por lo tanto, el protagonismo del control le queda reservado a los propios gestores, quienes a través de sus mecanismos internos pueden velar y conocer respecto de la utilización de los dineros públicos, que en ausencia de un auténtico mercado se gastan en el suministro de las prestaciones sanitarias. En esta nueva situación, el legislador le otorgó un protagonismo destacado a los órganos de control externo para supervisar los estados patrimoniales y financieros de las nuevas fundaciones. En ausencia de otros controles de la administración pública será el Consello de Contas de Galicia quien deba entender de la solvencia económico-financiera de estas instituciones, extendiendo lógicamente su fiscalización a las cuestiones de eficacia y eficiencia, y además, dada la índole y naturaleza concreta de este servicio, también a las cuestiones de calidad como elemento diferenciador y de contraste de este servicio con relación a la provisión que efectúan otros centros sanitarios tradicionales.

El problema puede resultar preocupante si pensamos que ante la ausencia de mecanismos de intervención pública y de auditoría permanente, los OCEX no pueden suplir tales carencias con fiscalizaciones externas de carácter selectivo. De la configuración y de la dimensión del Consello de Contas de Galicia, no puede esperarse un control permanente y recurrente de la actividad de las fundaciones, sean sanitarias o no. Es más, la tendencia a recurrir a este tipo de instituciones por parte de los poderes públicos gallegos hace cada vez más difícil la posibilidad de un control financiero y de gestión efectivo por parte del Consello de

Contas.

Los antecedentes se remontan a la Ley 1/94 de 30 de marzo, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 1994, en la que en su artículo 3º incluye por primera vez como sociedad pública la Fundación Pública Hospital de Verín, calificándola como entidad pública. Lo que jurídicamente se manifiesta criticable, ya que los estatutos de la fundación no son los propios de una entidad pública a todos los efectos, sino tan sólo a los del régimen financiero y presupuestario y, además, la expresión fundación pública no aparece en sus estatutos y probablemente tampoco en los datos del registro de fundaciones.

Un lustro después, la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 1999 incluía en su artículo 3º 2, clasificadas como sociedades públicas, subtipo de entidades públicas, otras cinco como la Fundación Instituto Galego de Oftalmoloxía, la Fundación Hospital Comarcal Virxe da Xunqueira, la Fundación Hospital Comarcal A Barbanza, la Fundación Pública Escola Galega de Administración Sanitaria y la Fundación Foro Permanente Galego-Iberoamericano de Saúde, lo que prueba el elevado vigor que la apelación a este instrumento de gestión ha desarrollado últimamente en Galicia. La calificación de las mismas como entidades públicas, las incluye con naturalidad en el ámbito de fiscalización previsto en el apartado a del artículo 2 de la Ley 6/1985 de creación del Consello de Contas.

Con la entrada en vigor de la Ley 6/1996 de actuación de entes y empresas con participación mayoritaria de la Xunta de Galicia, se introduce un cambio drástico en el régimen jurídico, respecto del deber de rendir cuentas al Consello por parte de las fundaciones. Se argumentaba que con la pretensión de alcanzar una mayor y mejor transparencia, se consideraba adecuado someter a la fiscalización del Consello a las fundaciones constituidas mayoritariamente o en su totalidad por aportaciones de la administración de la Comunidad Autónoma, y también, a aquellas otras cuyos ingresos procediesen mayoritariamente de subvenciones con cargo a sus presupuestos, siempre que la Xunta formase parte de sus órganos de gobierno o dirección. Tal fiscalización no implicaría la inclusión de las cuentas de las fundaciones en la cuenta general de la Comunidad Autónoma, además se preveía que el órgano de control externo diera cuenta de su informe y conclusiones al Parlamento de Galicia.

Como es obvio, cabe señalar que tal previsión legal suponía un reto y un aumento de esfuerzo fiscalizador para el Consello, de indudable consideración, ya que extendía su ámbito a otras fundaciones que no tenían el carácter de entidades públicas. Es preciso reconocer que las llamadas fundaciones públicas incluidas

como entidades públicas en las leyes de presupuestos, no son más que entidades privadas que en materia económico-presupuestaria comparten las disposiciones contenidas en la Ley 11/1992 de Régimen financiero y presupuestario de Galicia. Es decir, cabe diferenciar dos grandes grupos aunque con distinta naturaleza: unos, calificados como entidades públicas por las leyes de presupuestos, conocidas como "fundaciones públicas", y las demás, que a efectos metodológicos deben ser entendidas como "fundaciones privadas". En ambos casos el régimen contable aplicable es el de la contabilidad privada a través del Plan General de Contabilidad adaptado a las entidades sin fin de lucro, aprobado por RD. 776/98 de 30 de abril, ya que la Comunidad Autónoma aún no dictó norma o plan específico para las entidades sin fin de lucro.

Con relación al control económico financiero, el primer tipo de fundaciones se regirá por lo previsto en la anteriormente citada Ley 11/1992 correspondiéndole el mismo a la Intervención General, y se efectuará para comprobar el adecuado funcionamiento de la fundación tanto en su aspecto organizativo como en el económico-financiero. Tal régimen es el que extiende el legislador en la Ley 10/1996 al resto de las fundaciones, al regular en su artículo 11 que éstas también estarán sometidas al control financiero de la Intervención General, la cual lo ejercerá mediante la realización de auditorías en cada ejercicio presupuestario. Lo cierto es que esta facultad, en vez de realizarse siempre y con carácter general por el personal y los propios servicios de la intervención, se efectúa normalmente a través de contratación externa a empresas privadas de auditoría mediante la realización de asistencias técnicas, lo que a nuestro juicio muestra, por una parte, la escasez e insuficiencia del servicio de control interno y por otra, y lo que es peor, la posible debilidad del informe al hacerlo depender en sus aspectos técnicos de empresas de consultoría privada que, al operar con sus propios criterios, se alejan del marco más riguroso que pueden ofrecer los fiscalizadores públicos.

A lo anterior cabe unir el hecho de que aunque aparentemente las fundaciones públicas deberían venir obligadas, como entidades públicas, a la elaboración de un programa de actuación, inversión y financiación, con un nivel de agregación adecuado que permitiera apreciar sus objetivos anuales y a medio plazo, lo cierto es que no lo hacen, ya que la propia Consellería de Economía y Hacienda del Gobierno gallego en el anexo VII de la Orden de 10-VI-1998, por la que se dictan instrucciones para la elaboración de los presupuestos, no incluye entre los documentos que tienen que remitir los entes públicos el correspondiente PAIF, eludiendo así el ejercicio pleno de la labor legislativa en las tareas de discusión presupuestaria en el Parlamento.

En tal situación, se hace recaer en el Consello de Contas el grueso del control de estas instituciones. Tal control siempre será a posteriori, al estar alejado en el tiempo menos eficaz, y nos atrevemos a decir que imposible, si nos atenemos al tamaño que razonablemente deben poseer los OCEX con relación a la creciente apelación a estas instituciones por parte de los poderes públicos. Coincidiendo con la redacción de esta comunicación ve la luz en los medios, el anuncio por parte de la Xunta de Galicia de un paquete de medidas legislativas que obligarán a estas instituciones a remitir un informe trimestral a los servicios de la intervención pública para verificar su nivel de ejecución presupuestaria. Al parecer se persigue que el Ejecutivo pueda conocer la existencia o no, de recursos financieros suficientes, que las fundaciones adecuen su actuación a los principios de publicidad y además, a través de controles a posteriori, se intentará medir el grado de eficacia de sus actuaciones. Si constituye una rectificación, bienvenida sea, su eficiencia dependerá en gran medida de que sean ejecutadas por personal y servicios de la administración pública, con normas y criterios propios del acervo público.

Santiago de Compostela, abril 1999.

Bibliografía

Albi Ibáñez, E. (1999). Nuevos esquemas de gestión pública (mecanismos cuasi-competitivos y de mercado, y privatizaciones). Revista Española de Control Externo. Vol. I, nº 1, enero.

Barea Tejeiro, J.; Gómez Ciria, A. (1994). El problema de la eficiencia del sector público en España. Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

Constenla Acasuso, F.J. (1999). Gasto público e control externo público. Ponencia presentada as Xornadas de estudio sobre o gasto público nas Autonomías. Santiago de Compostela, 14 e 15 de Xaneiro.

Fernández Caínzos, J.J.; Prado Domínguez, J. (1998). O proceso de reforma contable das administracións públicas segundo criterios xerenciais. Revista Galega de Administración Pública, nº 19, mayo-agosto.

Montesinos Júlve, V. (1998). La legitimación del sector

público a través de su reforma y su control. Ética pública e Control Externo Público. Consello de Contas de Galicia. Santiago de Compostela.

Montesinos Júlve, V. (1999). Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. Ponencia presentada a los VI Encuentros técnicos de los OCEX. Toledo, 13-14-15 de abril.

NOTAS SOBRE LOS EFECTOS DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN EN LAS AUDITORíAS.

Hoy en día es usual el tratamiento de las operaciones económicas por procedimientos automatizados, de tal forma que el auditor se enfrenta, con más frecuencia, con sistemas de información automatizados que suponen un cambio en el procesamiento y almacenaje de la información.

Aunque el objetivo general y alcance de la auditoría financiera no cambia, este nuevo entorno repercute en el estudio y evaluación de los sistemas de control interno y en la naturaleza, duración y extensión de los procedimientos de auditoría.

Al mismo tiempo se está incrementando el interés por la calidad del entorno informático, lo que ha ocasionado la realización de "auditorías informáticas" dirigidas a determinar la eficacia, fiabilidad y seguridad de los sistemas informáticos y aplicaciones.

Por otra parte, la aplicación de procedimientos de auditoría en este entorno favorece la aplicación de técnicas que utilizen el ordenador como herramienta de auditoría.

En los párrafos siguientes se plantean algunas de las diversas cuestiones que se presentan en este nuevo entorno, y que suponen cambios significativos con respecto al procesamiento tradicional de la información. En su desarrollo se ha prentido apuntar, sin animo de ser exhaustivo, aquellas características que podrían incidir más directamente en los procedimientos de auditoría a fin de que su planteamiento suscite nuevos horizontes en los trabajos de auditoría.

Auditoría financiera asistida por ordenador

La utilización del ordenador ha dado lugar a diferentes aptitudes por parte de los auditores. Una de ellas, la menos frecuente, es la de aquellos que muestran una indiferencia total al ordenador, evitando su uso en los trabajos de auditoría. Esta postura sostiene que, si bien el ordenador puede implicar la modificación de pequeños elementos de detalle, bajo ningún concepto va a suponer un cambio sustancial en los procedimientos tradicionales de auditoría.

En los casos de información automátiza, el auditor relacionaría los

documentos de origen con los listados emitidos por el ordenador, pudiéndose obtener, siempre que se considere oportuno, el listado de resultados y pasos intermedios. De esta forma se podría seguir usando los procedimientos tradicionales en los trabajos de comprobación. Esta postura hoy en día prácticamente se ha abandonado en favor de la utilización del ordenador como herramienta para la realización de auditorías financieras.

Admitido que hoy en día la mecanización contable es una práctica habitual, ésta conlleva, en algunos casos, necesariamente el desarrollo de procedimientos de auditoría financiera ajustados a este nuevo entorno, sin que, por supuesto, los mismos supongan repercusión alguna en los principios generales de auditoría.

Así, éstos serán necesarios al aplicar las técnicas habituales de comprobación a los datos almacenados en soportes magnéticos. Piénsese, por ejemplo, en cómo se examinarían los datos almacenados en una base de datos. Por supuesto, que los defensores de la postura de la auditoría sin ordenador, señalarían como solución la de utilizar los listados procedentes de los archivos magnéticos como fuente de información, pero entonces ¿resultaría efectiva la mecanización?.

En una época en la que la Tecnología de la Información está presente en todo proceso contable, sustituyendo cantidades de papel por almacenamientos informáticos de datos, además de otras ventajas que aporta la informatización con respecto al trabajo manual, la respuesta es claramente no. La situación se hace más dramática por el hecho, cada vez más extendido, de que el soporte documental de los apuntes electrónicos está desapareciendo.

No resulta difícil justificar que las posibilidades del auditor al utilizar medios informáticos se amplían enormemente con respecto a trabajos manuales sobre listados en papel. El incremento en velocidad, eficiencia y seguridad es evidente. Por ello, el auditor debe valerse sustancialmente de las diversas herramientas informáticas. Entre éstas cabe destacar las aplicaciones de tratamientos de textos para circulares, memorándums, y modelos de documentos estándar; y las hojas de cálculo para las revisiones analíticas, obtención de ratios, aplicación de formulas financieras, actualizaciones automáticas y generación de gráficos. En auditorías recurrentes, las bases de datos permitirán explotar la información histórica sobre la entidad auditada. En este caso, aunque para bases sencillas existen aplicaciones fáciles de utilizar, las bases de datos más complejas requerirán una especialización informática mayor.

En todas estas aplicaciones a que me he referido, los datos han

sido tecleados o copiados por el auditor. Frente a éstas existen las aplicaciones de acceso directo que adoptan como archivo a leer o analizar los de la entidad a auditar, generalmente los que contienen la contabilidad misma. Sea cual sea la aplicación de contabilidad que haya utilizado la entidad auditada, las aplicaciones de acceso directo, como su nombre indica, adoptan como archivo propios los realizados por las aplicaciones a las que accede; de tal forma que los libros a auditar son los archivos informáticos de la entidad auditada.

Entre una de las aplicaciones más destacadas de este tipo, y posiblemente la más extendida, se encuentra ACL. Los archivos de datos que utiliza son los de la entidad auditada, de la forma y con la codificación con que hayan sido grabados. Para su tratamiento obtiene la información necesaria en cuanto a definiciones del formato de archivo de datos, batches, índices, vistas y espacio de trabajo. Esta información posibilita la lectura e interpretación del archivo de datos original a auditar.

No obstante las diversas ventajas que aportan estas aplicaciones, sería conveniente la existencia de un sistema que interrelacionase todas ellas a fin de crear un sistema único que integrase la totalidad de la información que se viene obteniendo a través de las diferentes herramientas. <![endif]>

Si según lo expuesto es evidente que la informática ofrece ventajas en los trabajos de auditoría, hay que preguntarse por qué el grado de utilización de aplicaciones específicas es bajo y en muchos casos incipiente.

Diversos estudios señalan como posibles causas la falta de convencimiento en cuanto a la disminución de costos, cierto temor a una nueva técnica que mirada desde el exterior parece compleja y dependiente de los técnicos, y una cierta falta de entrenamiento y experiencia.

No obstante, frente a estas causas conviene recordar que la inversión en informática ha disminuidos considerablemente en los últimos años, que la aparición de sistemas operativos fáciles de usar ha simplificado enormemente las aplicaciones informáticas, y que los mínimos para poder utilizar las técnicas de auditoría asistidas por ordenador son perfectamente asequibles por el auditor.

La informática vendría a ampliar la preparación multidisciplinar necesaria en la formación de los auditores. Para ello es necesario que el órgano de dirección de la entidad fiscalizadora asuma la importancia de la informática como herramienta de la auditoría y disponga de la fianciación necesaria para contar con los recursos

materiales y poder desarrollar los planes de formación necesarios.

El documento electrónico

Consecuencia del rápido desarrollo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones es el Intercambio Electrónico de Datos, conocido en el lenguaje informático por sus siglas en inglés EDI (Electronic Data Interchange); sistema informático que permite las transaciones comerciales y administrativas directamente a través del ordenador. El intercambio se realiza por medios electrónicos mediante conexión ordenador a ordenador con un formato debidamente formalizado.

El Intercambio Electrónico de Datos introduce nuevos efectos sobre los sistemas contables y de control interno de las organizaciones, como por ejemplo la eliminación de la evidencia documental en las transaciones.

Debido a que muchos documentos intermedios nunca más serán físicos, sino electrónicos, las organizaciones necesitarán tener seguridad de que los archivos electrónicos constituyen una evidencia adecuada según la normativa legal y de que están sujetos a acuerdos entre las partes del negocio económico, lo que implica mantener un nivel de control interno que les posibilite ser aceptados como archivos fiables.

El problema para una aceptación generalizada de este tipo de documentos podría estar en la necesidad de que la traducción del lenguaje máquina a un lenjuaje natural sea el corecto y no en la propia esencia del documento.

Parte de los autores plantea también el problema de la firma, que conlleva, en muchos casos, la autenticidad del documento como la principal causa para una total aceptación a efectos probatorios de este tipo de documentos.

La firma sirve para identificar quién es el autor del documento, declarar que el autor de la firma asume el contenido del mismo y permitir verificar si el autor de la firma es efectivamente aquel que ha sido identificado como tal. Notas importantes de la firma son la habitualidad y ser autógrafa u ológrafa, puesta de puño y letra por el firmante.

Hasta el momento presente, éste ha sido uno de los principales sistemas de autentificación, pero en el futuro tendrá que ser sustituido en numerosas ocasiones. Los avances electrónicos están obligando a que la firma manuscrita sea sustituida por otro sistema, en este caso electrónico.

La posibilidad de realizar transaciones económicas significativas implica una mayor confianza en el entorno general informático, en el cual los programas son desarrollados, mantenidos y rodados, siendo la integridad de estos programas de primordial importancia. <![endif]>

Asimismo, dado que la revisión de la validez y autorización de las transaciones se harán apoyándose en la validez informática, la integridad de los archivos de datos estándares empleados, tanto en la generación de mensajes electrónicos como en la revisión de su validez y autorización, necesita ser protegida por controles lógicos de acceso y procedimientos de intercambio.

Una organización que utilice el Intercambio Electrónico de Datos necesitará considerar el riesgo de confidencialidad e integridad de los mensajes que intercambia y determinará el coste de los controles para reducir estos riesgos eficazmente. Estos controles pueden incluir el uso de codigós de autenticidad del mensaje y de encriptación de datos.

Los procedimientos de auditoría en los sistemas de intercambio electrónico de datos deberán incidir de manera especial en la identificación y comprobación de los controles lógicos de acceso, debido al riesgo que representa el acceso externo no autorizado al sistema.

Por su parte, los controles deberán reducir a niveles aceptables los mensajes enviados o modificados sin autorización o duplicados o perdidos en la transmisión o falseados de otro modo. Además, se deberá también evaluar los sistemas significtivos en desarrollo para asegurar que se están implantando controles programados adecuados y que se llevan a cabo en un entorno suficientemente controlado

Tratamiento automatizado de los datos de carácter personal

Una de las consecuencias de la Tecnologías de la Información es la proliferación de datos almacenados en soportes magnéticos. La Constitución española emplaza al legislador a limitar el uso de la informática para garantizar el honor, la intimidad personal y familiar de sus ciudadanos y el legítimo ejercicio de sus derechos, aplicándose tanto a los ficheros públicos como privados que contengan datos de carácter personal. En desarrollo de este mandato constitucional se promulgó la Ley Orgánica 5/1995, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de carácter personal (LORTAD).

Están incluidos en la Ley todos los ficheros que contengan

información o datos personales, salvo los que estén expresamente excluidos por la propia Ley o por una regulación específica. Entre las excepciones que la Ley señala se encuentran los ficheros públicos cuyo objeto, legalmente establecido, sea el almacenamiento de datos para su publicidad con carácter general (Registro de la Propiedad, Mercantil, etc.).

Antes de la creación de un fichero de datos de carácter personal se deberá conocer su finalidad, debiendo de estar los datos incluidos en él relacionados con la misma.

La información no podrá usarse para finalidades distintas de aquellas para la que fue creado el fichero. Deberá ser exacta y se deberá asegurar su puesta al día. Si no es exacta o está incompleta debe ser cancelada o sustituida por la correcta, siendo cancelada cuando deje de ser necesaria o se haya cumplido el fin para el que fue recabada.

El tratamiento automatizado de los datos requerirá el consentimiento del afectado, teniendo el carácter de revocable, y se deberá garantizar de forma especial el tratamiento automatizado de los datos de carácter personal cuando ellos se refieran a ideología, religión o creencias, así como los referentes a su origen racial, salud, vida sexual o a la comisión de infracciones penales o administrativas.

Se deberá garantizar la seguridad de los datos de los ficheros, evitándose la alteración, pérdida o aceso no autorizado a los mismos. Cualquier persona tendrá derecho a saber si sus datos son tratados de forma automatizada y a tener una copia de los mismos. En el caso de éstos sean inexactos o se hubiesen conseguido de forma ilegal tiene derecho a que sean corregidos o destruidos.

Como órgano garante figura la Agencia de Protección de Datos, ente de derecho público con personalidad jurídica y plena capacidad pública y privada que actúa con plena independencia de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus funciones.

Respecto a los ficheros de titularidad pública, la ley establece que la creación, modificación o supresión de los mismos sólo podrá hacerse por medio de disposición general publicada en el Boletín Oficial del Estado o Diario Oficial corrrespondiente. <![endif]>

Dichas disposiciones deberán indicar la finalidad y los usos previstos del fichero; las personas o colectivos sobre los que se pretenda obtener datos de carácter personal; su estructura básica y la descripción de los tipos de datos personales incluidos; y las

cesiones que, en su caso, se prevean. Asimismo, se deberá establecer los órganos de la Administración responsable del fichero automatizado y los servicios o unidades ante los que pudieran ejercitarse los derechos de acceso, rectificación y cancelación.

Teniendo en cuenta la garantía Constitucional y los mecanismos de tutela de los derechos de los afectados que pueden comportar sanciones o indemnizaciones cuantiosas, se deberían establecer auditorías periódicas que verifiquen el cumplimento de los requisitos básicos del derecho en general y de los propios en particular de los ficheros públicos.

Bibliografía

- Alonso Rivas, Gonzalo. Auditoría Informática. Díaz de Santos, S.A. Madrid, 1989.

- Derrien Y. Técnicas de la Auditoría Informática Marcombo. Barcelona, 1994.

- Piattini Velthurs, Mario y Peso Navarro, Emilio. Auditoría Informática. Un enfoque práctico. Ra-Ma. Madrid, 1998.

- Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC.

- Grupo de trabajo de auditoría EDIFICAS. Procedimiento de auditoría en los sistemas de intercambio electrónico de datos (EDI). Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de España. Nº 12, 1998.

I.- Introducción.

Cuando solicite en el mes de enero participar en el grupo "Nuevos ámbitos de la fiscalización publica" de estos encuentros, pensaba que en el mismo se trataría sobre las posibilidades de ampliación tanto del ámbito subjetivo como del ámbito objetivo de la fiscalización ejercida por los Organos de Control Externo. Posteriormente, al recibir la ponencia, observe que esta se refería básicamente a aspectos objetivos de la fiscalización externa. No obstante en esta comunicación, arriesgándome a salirme del guión establecido, tratare de hacer algunas reflexiones sobre los dos aspectos que en su día pensé.

En la exposición me he centrado en dos aspectos o materias sobre los que la fiscalización pública entiendo que tiene un campo abierto para ampliar las posibilidades y recursos de control. En primer lugar, me referiré a las posibilidades que el uso de la informática abre en las fiscalizaciones, tanto por el uso de esta tecnología por el personal de los Organos de Control Externo, como por la necesidad de verificar el funcionamiento de los sistemas informáticos de las entidades fiscalizadas. El segundo campo tratado es el relativo a las posibilidades de ampliar el ámbito del control sobre las subvenciones públicas, habiendo dedicado un apartado especifico a las recibidas por los partidos políticos y a cuestiones especificas relacionadas con su control.

Aclarar, que las afirmaciones hechas a lo largo de esta comunicación son reflexiones personales sobre las materias señaladas, y que en todo caso son discutibles. Entiendo que la riqueza y aprovechamiento de estos encuentros ha de venir del intercambio de experiencias y de la discusión de las opiniones de los que formamos el grupo y que el objeto de que se nos propusiese elaborar una comunicación era exigirnos pensar sobre el tema antes de la realización de estas jornadas.

Señalar, por último antes de comenzar la exposición, que los aspectos tratados suponen en algunos casos la necesidad de una

hipotética variación de la legislación vigente, especialmente respecto del ámbito subjetivo, que permita ampliar la fiscalización a otros sujetos que no son en si sector público, pero que su financiación tiene un elemento esencial en los fondos recibidos de las Administraciones Públicas.

II.- El uso de la informática en la fiscalización.

Hoy en día no es posible pensar en el funcionamiento y en la gestión de una entidad pública en la que no se utilice la informática para crear y proporcionar los servicios, informes o bienes que constituyen el "output" generado por la misma a la sociedad. Así, la mayoría de los procesos de gestión directa se apoyan en instrumentos de tratamiento de la información que han permitido agilizar tramites y plazos y han proporcionado una reducción en los tiempos usados por la función publica en la generación de dichos servicios, informes o bienes. Esto, también, se ha traducido en la posibilidad de proporcionar a los órganos de control externo una mayor cantidad y una mejor calidad en la información de los entes fiscalizados y su actividad para su uso en las fiscalizaciones. Esta posibilidad queda condicionada, no obstante, a la colaboración de la entidad y de su personal y, en muchos casos, a que la propia entidad tenga esa información elaborada para su uso interno, ya que, en caso contrario, en la practica, no es fácil la obtención de información elaborada por el propio ente que facilite el resultado perseguido por los equipos de fiscalización, al poderse escudar las entidades en dificultades o imposibilidades técnicas de las que es difícil valorar su realidad, con independencia de la existencia del deber de colaboración de las entidades fiscalizadas.

Frente a esta realidad, el personal de los órganos de control externo necesita cada día una mayor capacitación en cuanto al manejo de herramientas informáticas estándar, como en conocimientos específicos de los leguajes de programación mas usados en las administraciones públicas (tarea esta propia de personal cualificado específicamente que trabaje en o para los órganos de control externo), para así tener nuevas posibilidades en los análisis realizados en las fiscalizaciones. Los campos abiertos en cuento al uso de la informática y su uso en las

fiscalizaciones son múltiples. A mi entender posibles campos o ideas sobre esta materia son:

a) La necesidad de incentivar el uso por el personal de los órganos de control externo de hojas de calculo, ya que es un instrumento que permite recalcular y validar la información de carácter financiero facilitada por la entidad o la realización de papeles de trabajo (sumarias, pruebas sustantivas, etc.), todo ello de una forma rápida. Para utilizar estas hojas es preciso tener un rápido manejo del uso de las formulas y funciones básicas y del diseño de formatos, lo que exige una formación por parte de los órganos de control externo a su personal técnico. Esta formación debe comprender tanto el uso de la propia herramienta en el ámbito general, como demostraciones de la propia utilidad en el trabajo de auditoria por personas pioneras en su utilización practica.

b) Promover la utilización de bases de datos, que ayudan a tratar de forma homogénea el control de aspectos de las fiscalizaciones repetitivos, ya sea por tratarse de múltiples expedientes, entes, o cualquier tipo de proceso repetitivo. El principal problema en el uso de estas bases esta en su creación y diseño, para lo que es preciso la especialización de funcionarios que trabajen en colaboración con los técnicos encargados de elaborar los informes, para así acomodar los campos a incluir en las bases al fin perseguido con las mismas. Es necesario crear bases de datos que no contengan datos totalmente innecesarios ayudando a la economía de medios que exige el procesamiento posterior de la información.

c) Negociar y promover el acceso a los sistemas informáticos de las entidades fiscalizadas mediante terminales de consulta, lo que puede ayudar en la obtención de los datos básicos que son tenidos en cuenta en la realización de pruebas, evitando el uso de listados infinitos, no siempre claros.

d) Verificar el funcionamiento de los propios sistemas informáticos de las entidades fiscalizadas con el objeto de detectar la posible existencia de fraudes en la elaboración de la información, lo que sólo será posible por personal cualificado que valore si las informaciones finales que se aportan a los órganos fiscalizadores comprenden en realidad toda la información procesada o incluida en el sistema.

e) Utilizar los ficheros de las entidades fiscalizadas para entresacar, consultar o listar la información relevante para las fiscalizaciones. Esta utilización de la información se debe hacer de forma coordinada con la entidad fiscalizada. Este aspecto, permitiría el uso de los ficheros de las bases de datos, de las aplicaciones de contabilidad, de otras aplicaciones de gestión, etc. Para este uso de la información es preciso, al igual que para el apartado anterior, la existencia en los equipos de fiscalización de personal cualificado informático, que compatibilice los ficheros de la entidad fiscalizada con los equipos y programas usados por los equipos de fiscalización. Esta posibilidad permitiría facilitar la selección de muestras de forma automática, de acuerdo con los criterios que se fijen, y la elaboración de información elaborada relevante, todo ello para facilitar la ejecución de las fiscalizaciones.

Los aspectos mencionados en algunos casos están aplicándose por los órganos de control externo, pero en general, por la experiencia conocida, su uso esta todavía muy limitado. Esto se puede deber a distintas causas, entre las que se pueden citar: a) la reticencia del propio personal de los órganos de control externo para adaptarse a nuevas tecnologías, justificándose en que si la cosa funciona tras la experiencia de años para que cambiar; b) las limitaciones presupuestarias que periódicamente aparecen en los órganos de control externo, que inciden en la inexistencia y en la no creación en las plantillas de puestos de personal cualificado y en que por otro lado los recursos informáticos no siempre sean los más adecuados; c) la falta de adecuados cursos de formación

continuada para el personal sobre el uso de las herramientas de uso general a un nivel satisfactorio; y d) el desconocimiento por el propio personal directivo de las posibilidades tecnológicas existentes en la actualidad lo que produce que no se incentive el uso de las nuevas tecnologías por parte del personal dependiente.

III.- Posibilidades de ampliación del ámbito de las fiscalizaciones en materia de subvenciones públicas.

Una creciente demanda de la opinión pública y de la sociedad en los últimos tiempos viene siendo el establecer mecanismos de control sobre la adjudicación y el uso de las subvenciones públicas, es decir, tanto en la verificación del cumplimiento de las condiciones establecidas en su normativa reguladora para su otorgamiento, como en la aplicación dada a los fondos recibidos. Frente a esta demanda, y partiendo del hecho que los órganos de control externo realizan fiscalizaciones sobre esta materia, hay que preguntarse si los controles establecidos son suficientes y si son susceptibles de mejora. Por ello es conveniente que realicemos un pequeño análisis de la situación del control externo realizado sobre las subvenciones públicas, para intentar establecer formas de ampliarlo y mejorarlo, lo que puede suponer ampliar el ámbito de la fiscalización pública.

En una primera aproximación a las subvenciones podemos distinguir las que vienen reguladas por leyes especificas de asignación nominativa, de las que su concesión se produce mediante un concurso o procedimiento público y que se otorgan bajo los principios de publicidad, concurrencia y objetividad. Las primeras están reguladas por las leyes que las establecen, que también suelen establecer los controles a los que están sometidos los beneficiarios y las obligaciones a cumplir para su concesión. Las segundas le son de aplicación la normativa de la Ley General Presupuestaria, que establece la normativa básica general sobre las subvenciones públicas y su control, y la normativa de desarrollo de dicha ley, destacando el decreto 2225/1993 por el que se aprueba el “Reglamento de procedimiento para la concesión de subvenciones públicas”. Partiendo de esta distinción voy a hacer un breve análisis de cual es a mi entender la problemática de control de estas subvenciones, así como otras

cuestiones que se relacionan con estas fiscalizaciones, y de que manera sería posible ampliar el ámbito del control respecto de las mismas.

III.1. Subvenciones cuya concesión se produce mediante concurso o procedimiento público.

La concesión de las subvenciones públicas, en la mayoría de los casos, viene acompañada de la realización de un procedimiento público que ha de basarse en los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, como he señalado. A tales efectos es necesaria la existencia de unas bases reguladoras específicas, que en el ámbito del Estado han de aprobarse por Orden Ministerial y han de estar publicadas en el Boletín Oficial del Estado, donde se establezca, entre otros aspectos, el objeto de la subvención, los requisitos para ser beneficiario, las garantías a prestar, la forma de concederse y los criterios de valoración de las peticiones, los plazos y la forma de justificar por el beneficiario el cumplimiento de la finalidad para la que se le concedió la subvención o la aplicación de los fondos percibidos, y la obligación de los beneficiarios de facilitar la información que se les requiera por el Tribunal de Cuentas. Todo esto de acuerdo con la normativa básica reguladora de las subvenciones que esta establecida en los art. 18, 81 y 82 de la Ley General Presupuestaria, en el Reglamento del procedimiento para la concesión de subvenciones publicas, antes mencionado, en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, respecto la obligación de rendir cuentas, y en las normas jurídicas que establecen, regulan y crean en particular cada línea de subvenciones.

Por lo que respecta al control externo de estas subvenciones, este debe abarcar tanto el control del procedimiento de concesión, lo que supone el control de la entidad que concede las ayudas, como el control del empleo dado a los fondos por los beneficiarios. De este segundo aspecto, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece que los perceptores o beneficiarios de ayudas o subvenciones públicas están obligados a rendir las cuentas que la ley establezca. Comentare más ampliamente ambos temas y los problemas de control que pueden surgir, así como los elementos en los que en mi opinión hay que

hacer especial incidencia por parte de los Organos de Control Externo para posibilitar la ampliación del ámbito del control externo.

III.1.A. Control de los procedimientos de concesión de las subvenciones.

El control de los procedimientos de concesión supone el análisis del expediente administrativo de la correspondiente convocatoria y su resolución. Los elementos esenciales para realizar este tipo de controles son el análisis del contenido de las bases reguladoras y el posterior control para verificar su correcta aplicación.

En cuento al control del contenido de las bases reguladoras, y con el objeto de conseguir limitar la arbitrariedad en las concesiones, entiendo que estas deben delimitar como elementos esenciales los siguientes aspectos: a) los requisitos y condiciones que deben de reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención y la forma de acreditarlos, señalándose los documentos e informaciones que deben acompañarse a la petición; b) las garantías a favor de los intereses públicos que se exigen; c) los plazos de presentación de las peticiones y los de resolución del procedimiento; y, d) criterios de valoración de las peticiones. Estos cuatro elementos han de estar perfectamente definidos en las bases reguladoras con el objeto de hacer realidad el principio de objetividad en las concesiones. Si estos aspectos quedan delimitados de forma ambigua o general se posibilitara la existencia de una amplia discreccionalidad por parte de la entidad en la resolución del procedimiento, lo que debe ser criticado. Además, la existencia de ambigüedad en la delimitación de las bases reguladores supone un límite a la actividad fiscalizadora a desarrollar en la verificación de los expedientes de adjudicación, ya que impide opinar sobre si el procedimiento de concesión se ha producido con criterios objetivos.

En cuanto al control de la aplicación de las bases reguladores por parte de la entidad en la resolución de los procedimientos de concesión, este control debe realizarse tanto de las solicitudes a las que se ha otorgado subvención como de

solicitudes a las que se les haya denegado, verificando, especialmente en este segundo caso, el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos, y la correcta aplicación de los criterios de valoración en estas peticiones que ha impedido alcanzar los niveles suficientes para que se les otorgara la correspondiente ayuda. La problemática existente para realizar estos controles esta vinculada a la señalada anteriormente respecto del contenido de las bases reguladoras, por la posible existencia de bases poco definidas y delimitadas que resulten ambiguas, lo que limita las posibilidades de control, como ya he señalado en el párrafo anterior, por lo que no extenderé más el análisis.

III.1.B. Control del empleo dado a los fondos recibidos por los beneficiarios de las subvenciones

La existencia de controles sobre el empleo dado a las subvenciones públicas se hace necesario para detectar los casos en que pudiera ser exigible el reintegro de las cantidades percibidas por concurrir alguna de las causas establecidas. Así, la ley establece como causas para que se exija el reintegro tanto el incumplimiento de la obligación de justificación o de las condiciones impuestas con motivo de la concesión como que se haya obtenido la subvención sin reunir las condiciones requeridas o para una finalidad distinta. Con relación a esta cuestión es función de los Organos de Control Externo fiscalizar si se ha producido un correcto empleo de los fondos públicos obtenidos en las finalidades para las que fueron concedidos. Por ello, los beneficiarios de ayudas y subvenciones públicas están obligados de acuerdo con la ley a rendir cuentas a estos Organos de Control Externo, justificando el empleo dado a los fondos recibidos.

En la práctica, los controles que se ejercen están limitados por los medios materiales y humanos de los que se dispone, centrándose fundamentalmente en la documentación justificativa facilitada por el órgano gestor subvencionador al que se le solicita las cuentas justificativas correspondientes. Además, se verifica, para el caso de las subvenciones corrientes, si el beneficiario ha rendido sus cuentas anuales al Organo de Control Externo directa o indirectamente, como es su obligación. Por el contrario, lo que

no es normal es que se realicen comprobaciones o fiscalizaciones directamente sobre los beneficiarios de las subvenciones. En esta línea es posible aumentar las posibilidades y el ámbito del control. En el caso de las subvenciones de capital es el órgano gestor subvencionador el que remite las cuentas justificativas de los rendimientos.

III.2. Subvenciones reguladas por leyes especificas de asignación nominativa y su fiscalización. Especial referencia a las subvenciones a los Partido Políticos y la fiscalización de su actividad.

Un ejemplo básico de estas subvenciones, por mi conocido y en el que voy a centrar esta parte de la exposición, son las subvenciones para la financiación de los Partidos políticos, tanto por lo que respecta a las subvenciones electorales, que se otorgan en función de los resultados en los distintos procesos para financiar las campañas electorales, y que están reguladas en la Ley Orgánica 5/85 del Régimen Electoral General y por la normativa de las Comunidades Autónomas, como de la subvención de funcionamiento ordinario, que se otorga a las formaciones con representación en el Congreso de los Diputados por aplicación de la Ley Orgánica 3/87 de Financiación de los Partidos Políticos. Ambas leyes establecen las condiciones y la forma de determinar las cuantías de las subvenciones que corresponden a las formaciones políticas en función de datos objetivos. Igualmente en ambos casos se establece la obligación de rendir al Tribunal de Cuentas, o a los Organos de Control externo de las Comunidades Autónomas, en el caso de algunas elecciones a Parlamentos Autonómicos, las contabilidades correspondientes, ya sean electorales o del propio funcionamiento ordinario, para pronunciarse sobre los gastos declarados que se encuentran debidamente justificados, en el primer caso, y sobre la regularidad de la contabilidad presentada, en el segundo caso. Ambos aspectos suponen la realización de fiscalizaciones especiales por parte de los órganos de control externo.

De estos dos tipos de fiscalizaciones, contabilidad electoral y contabilidad ordinaria de las formaciones políticas, me parece que existen especialmente posibilidades de ampliar el ámbito en el

segundo de los casos. Así la fiscalización de la actividad ordinaria de los Partidos políticos exige el análisis de los estados financieros rendidos por los mismos en toda su extensión y no solamente respecto de la subvención recibida y su aplicación. De la experiencia de las últimas fiscalizaciones realizadas se pueden señalar, a mi entender, algunas observaciones y problemas surgidos, que si se solucionaran, en algunos casos con cambio de la legislación vigente, posibilitarían la ampliación del control ejercido sobre su funcionamiento y el de su entorno:

a) La subvención de funcionamiento ordinario es recibida por las formaciones políticas en sus sedes centrales, pero la actividad política se realiza a lo largo de todo el territorio en que la formación actúe. Por ello, las formaciones políticas tienen una estructura territorial, cuya actividad económico-financiera no siempre esta recogida en las cuentas anuales rendidas. Y, en consecuencia, el control sobre las formaciones políticas esta limitado a una parte de su actividad, no pudiendo comprobarse, por ejemplo, la existencia de aportaciones privadas ilegales en sedes territoriales no integradas en la contabilidad general. Frente a este problema solo la delimitación clara del ámbito que debe abarcar la contabilidad rendida permitiría evitar esta limitación de las fiscalizaciones.

b) Otro elemento esencial en la financiación de las formaciones políticas son las subvenciones de los grupos institucionales. Según datos del último informe aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas, el total de estas subvenciones es casi de igual cuantía que la subvención de funcionamiento ordinario satisfecha por el Ministerio del Interior, unos 8.200 millones frente a 9.000 millones, de ahí la importancia de su control. Estas subvenciones tienen su origen en las aportaciones a los grupos parlamentarios hechas por los órganos legislativos, y en las aportaciones a los grupos de cargos electos en las entidades locales. Las primeras de estas subvenciones tienen soporte legal en la Ley Orgánica de financiación de los Partidos políticos, pero no así las

segundas. Con independencia de ello el control de estas aportaciones esta reservado, en el caso de los órganos parlamentarios, de acuerdo a los reglamentos de estas instituciones, a órganos de las mismas, sin que este establecido ningún control externo sobre estas subvenciones, al igual que todo su presupuesto. Para las subvenciones otorgadas por las entidades locales si existe control externo a través de los mecanismos de control generales a los que esta sometida toda su actividad financiera. En mi opinión estas subvenciones deberían estar sujetas a mecanismos específicos de control externo.

c) Problema de distinta naturaleza, es la existencia en el entorno de las formaciones políticas de asociaciones y fundaciones afines a los mismos. Entre estas asociaciones están las juventudes de los Partidos u otras agrupaciones por afinidad. Las fundaciones, por el contrario, son promovidas por los Partidos para la realización de objetivos específicos, figurando normalmente en sus órganos de gobierno miembros de las formaciones políticas. Estas fundaciones promueven actividades relacionadas con los objetivos o ideas de las formaciones a las que están vinculados. La financiación de la actividad de estas asociaciones y fundaciones, normalmente, tiene una fuente esencial en las aportaciones de los Partidos, por lo que indirectamente se financian de las subvenciones que reciben estos, y en las subvenciones que reciben directamente del Estado o las Comunidades Autónomas de programas para promover determinadas actividades. Al tener, normalmente, estas entidades personalidad jurídica propia su contabilidad esta al margen de la de las formaciones a la que son afines y de la que son dependientes, por lo que no están sometidas a un control externo especial. Esta situación podría provocar que a través de las mismas se articularan o gestionaran mecanismos para incurrir en gastos (por ejemplo electorales) o ingresos (por ejemplo aportaciones privadas) que la legislación limita a las formaciones

políticas. Por todo lo señalado, entiendo que estas organizaciones deberían someterse a un control externo similar al que soportado por los partidos políticos.

d) En cuanto a la forma de desarrollar determinadas actividades o de gestionar su patrimonio, algunas formaciones políticas han creado sociedades mercantiles de las que son titulares, ya sea directamente o a través de sus afiliados, para desarrollar dichos fines. Estas sociedades están sometidas a la legislación mercantil, actuando como empresas independientes, pero en actividades de interés de la formación política de la que dependen. Por ello, y en consonancia con los argumentos señalados en el apartado c), la actividad económico-financiera de las mismas es una prolongación de la actividad del Partido, especialmente si existe una titularidad directa, por lo que deben estar sometidas a un control similar a estos.

Como ya he señalado, la ampliación del ámbito de las fiscalizaciones de los partidos políticos a todos los aspectos reseñados exige una reforma legislativa. Con relación a esta reforma, hay que señalar que en la actualidad están elaborándose proyectos para la reforma de la actual Ley Orgánica de Financiación de los Partido Políticos, en los que se contemplan algunos de los aspectos reseñados, como es el caso de la obligación de rendir cuentas por parte de las fundaciones. Otros aspectos, por el contrario, no están contemplados.

AUDITORÍAS MEDIOAMBIENTALESO ECOAUDITORÍAS

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

GRUPO: NUEVOS ÁMBITOS DE FISCALIZACIÓN PÚBLICA

ANA ISABEL FERNÁNDEZ MANCHADO

(Audiencia de Cuentas de Canarias)

Toledo, Abril de 1999

SUMARIO:

1) Introducción

2) Políticas medioambientales

3) Auditoría medioambiental:

3.1. Orígenes

3.2. Definición

3.3. Regulación

3.4. Objetivos

3.5. Procedimiento

4) Actuación de los Órganos de Control Externo de España ante la preocupación por el medio ambiente

5) Conclusiones

BIBLIOGRAFÍA

1. Introducción

La reducción de los efectos negativos sobre el medio ambiente que genera la realización de actividades potencialmente perjudiciales

para el entorno debe ser un objetivo prioritario de las Administraciones Públicas, que deben velar también por el cumplimiento de la normativa de protección del medio ambiente. Asimismo, deben informar a los ciudadanos e informarse de qué actividad con repercusión medioambiental vienen desarrollando. Todo ello exige la ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar por los Órganos de Control Externo (en adelante OCEX).

Por otro lado, muchos de los temas medioambientales pueden abordarse mejor por medio de una interacción entre los principales agentes económicos, utilizando una amplia e integrada serie de instrumentos, y no sólo mediante la legislación. Entre estos instrumentos se encuentra el sistema voluntario de ecogestión y ecoauditoría de la Unión Europea (Reglamento 1836/1993 del Consejo, de 29 de junio), en adelante Reglamento CEE, que se comentará en el desarrollo de esta comunicación.

Según se ha ido haciendo más compleja la actividad de los sujetos económicos, las técnicas, los métodos y objetivos de la auditoría han ido, de forma acompasada, evolucionando para poder atender a los requerimientos existentes. Los auditores se han ido preocupando por superar la mera auditoría de cumplimiento de la legalidad y financiera (auditoría de regularidad) para llegar a otro tipo de auditoría que, incluyendo las anteriormente señaladas, ofreciera más información a empresarios, accionistas y público en general. Surgen así las auditorías de gestión, operativas, o de eficacia, eficiencia y economía.

En este marco y, para responder nuevamente a las necesidades sociales imperantes, surge una nueva modalidad de auditoría: la auditoría ecológica, como instrumento de protección del medio ambiente, susceptible de integrarse en la realización de las auditorías clásicas que se vienen efectuando. Así, a la expresión "value for money" que hace referencia a las "tres Es" a las que tradicionalmente la Administración Pública debe tender: la Economía, la Eficacia y la Eficiencia, hoy en día resulta adecuado añadir una cuarta "E": la Ecología.

2. Políticas medioambientales

A efectos del Reglamento CEE, se entiende por política medioambiental, "los objetivos generales y principios de acción de una organización con respecto al medio ambiente, incluido el cumplimiento de los requisitos normativos correspondientes al medio ambiente".

Según la guía ISO 14000 sobre las normas internacionales para la administración ambiental, y tal como se especifica en ISO 14001, la política ambiental es "una declaración de las organizaciones de

sus intenciones y principios en relación con su desempeño ambiental global que proporciona un marco de acción y para el establecimiento de sus objetivos y metas ambientales".

En este sentido, la misma norma ISO 14001 define un objetivo ambiental como "una meta general que surge de la política ambiental que una organización establece para sí misma para alcanzar, y que se cuantifica cuando es práctico" y en cuanto a las metas ambientales las define como los "requerimientos de desempeño detallados, cuantificados cuando sea práctico, aplicables a la organización, o partes de ella, que surgen de los objetivos ambientales y que necesitan ser establecidos y cumplidos con el fin de alcanzar esos objetivos."

La política ambiental debe aplicarse a las actividades y servicios de la organización, debe reflejar la función de la Entidad y debe mostrar compromiso, liderazgo y dirección para las iniciativas ambientales de la misma.

De acuerdo con la guía ISO 14000, elementos clave de la política ambiental son:

1) Relevancia: La política ambiental de una organización debe ser "relevante a la naturaleza, escala e impactos ambientales de las actividades, productos y servicios de la organización".

2) Compromiso con una mejora constante y la prevención de la contaminación

3) Compromiso de cumplir con los reglamentos

4) Otros elementos: Una vez puesta en práctica, la política ambiental debe proporcionar el marco para que la organización establezca y revise objetivos y metas ambientales. También existe un requisito en el sentido de que la política ambiental esté documentada, puesta en práctica, actualizada y comunicada a todo el personal.

Ejemplos, que se contemplan en la propia guía ISO 14000, de los elementos que podrían incluirse en declaraciones de política ambiental son los siguientes:

Mejora constante y prevención de la contaminación

- Compromiso de realizar prácticas de control ambiental sanas que permitan una mejora continua dentro del sistema de administración ambiental

- Compromiso por un desarrollo sostenible que proteja el medio ambiente y que tenga el potencial de una mejora constante y el fortalecimiento del desempeño ambiental.

- Compromiso de reemplazar los recursos naturales donde sea posible.

Cumplimiento de legislación, reglamentos y otras disposiciones

- Compromiso de cumplir con todos los reglamentos ambientales y hasta donde sea práctico, el compromiso de proporcionar una protección más allá de la requerida.

- Compromiso de proporcionar soluciones tecnológicas que sean ambientalmente buenas y facilitar la transferencia técnica de aquellas soluciones que resulten en beneficio de un desarrollo sostenible y del medio ambiente

Marco para el establecimiento y la revisión de objetivos ambientales

- Compromiso a favor del desarrollo y diseño de procesos de una manera ambientalmente consciente con el fin de reducir el consumo de recursos, incluyendo químicos y energéticos

- Compromiso de reciclar y volver a utilizar materiales para reducir la generación de desechos

- Compromiso de mantener un centro de trabajo seguro y saludable para todos los empleados

Asimismo, un ejemplo de objetivo y metas que pudiera ser establecido por una organización es el siguiente:

Objetivo: Incrementar el reciclado de materiales y productos y el uso de productos reciclados

Metas:

- Evaluar proveedores de reciclado y establecer contratos según el siguiente programa:

Papel, abril de 1999

Metales, mayo de 1999

Tarimas de madera, julio de 1999

Plásticos, septiembre de 1999

- Evaluar productos reciclados para su uso en edificios de oficina, según el siguiente programa:

Papel reciclado, abril de 1999

Muebles reacondicionados, octubre de 1999

- Evaluar otras oportunidades para usar productos reciclados para fines del año 1999

En cuanto a la política medioambiental de la CEE, los objetivos y principios de la misma, establecidos en el Tratado de la Unión Europea así como en los Programas de Acción Medio Ambiental (1973, 1977, 1983, 1987), consisten en particular en prevenir, reducir y, en la medida de lo posible, eliminar la contaminación, particularmente en su origen, tomando como base el principio de "quien contamina paga", garantizar una gestión adecuada de los recursos y utilizar tecnología limpia o más limpia.

Al no existir en los Estados miembros una legislación específica, en marzo de 1992 la Comisión presentó al Consejo de la Comunidad Europea una propuesta de Reglamento que permitía que las empresas industriales se adhirieran, con carácter voluntario a un sistema de ecogestión y ecoauditoría, para la evaluación y mejora de las actividades industriales en relación con el medio ambiente y la información al público. Son los orígenes del Reglamento 1836/93, ya mencionado en esta comunicación, aprobado definitivamente el 29 de junio de 1993.

3. Auditoría medioambiental

3.1. Orígenes.

La utilización de la auditoría ambiental comienza en los Estados Unidos hacia la segunda mitad de los años 70, como consecuencia y a tenor del aumento y la complejidad de la normativa medioambiental y las cada vez más crecientes sanciones económicas impuestas por su inobservancia. Debido a este origen se efectuarán auditorías ambientales sobre el cumplimiento de las normas ambientales a petición de entidades públicas encargadas de las auditorías financieras, razón por la cual constituirán, en principio, una prolongación o apéndice de las auditorías contables. En Europa se inician hacia 1984, siendo Holanda el primer país que las incorporó como herramienta de la gestión medioambiental.

3.2. Definición

A la hora de definir este tipo de auditoría, también llamada auditoría ambiental, auditoría ecológica o ecoauditoría nos encontramos con que no existe una única definición, aunque todas tienen un trasfondo común. En esta comunicación se hará referencia a dos de ellas.

Según el Reglamento CEE, una auditoría medioambiental es "un instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia de la organización, el sistema de gestión y procedimientos destinados a la protección del medio ambiente. Su objetivo es facilitar el control, por parte de la dirección, de las prácticas que puedan tener efectos sobre el medio ambiente, y evaluar su adecuación a las políticas medioambientales de la entidad".

Angel González Malaxechevarría, especialista principal de administración financiera del Banco Mundial, aporta esta definición: "La auditoría ambiental consiste en un examen y evaluación independiente, sistemático, periódico, documentado y objetivo realizado por un equipo interdisciplinario de profesionales especializados..., dirigido a evaluar la situación y resultados financiero-económicos, el cumplimiento con las leyes y disposiciones oficiales que regulan la protección y preservación del medio ambiente y la gestión de las empresas y entidades públicas y privadas cuyas actividades u operaciones pudieran producir impacto ambiental negativo.

Estas auditorías están estrechamente relacionadas con la herramienta de evaluación de impacto ambiental/ecológico, incluso con la planificación ambiental, si bien tienen objetivos específicos formalmente distintos. Según la Ley 8/1994, de 24 de junio, de evaluación de impacto ambiental y auditorías ambientales de Castilla y León, se entiende por Evaluación de Impacto Ambiental el "procedimiento basado en un conjunto de estudios, sistemas técnicos y administrativos, encaminado a estimar y prevenir las consecuencias o efectos ambientales que determinadas acciones o proyectos puedan causar a la salud y bienestar humanos y al entorno". Por tanto, la diferencia entre ambos términos radica en que la evaluación de impacto ambiental debe identificar y valorar, previamente a su instalación, los impactos singulares que puedan producirse en caso de desarrollarse un proyecto, actividad o plan, mientras que las auditorías ambientales cubren otra etapa, necesaria en el control ambiental, ya que se desarrollan con posterioridad a la puesta en marcha de un plan o proyecto. Ambas fases son consecutivas y complementarias y deben estar coordinadas en la política

ambiental general.

La utilidad de la auditoría ambiental radica en que permite determinar si el comportamiento de la Entidad, en cuanto a su funcionamiento general, es conforme con una determinada política ambiental, lo que resulta de un innegable interés público general.

3.3. Regulación

La referencia normativa europea en materia de sistemas de gestión ambiental y de auditorías ambientales es el ya mencionado Reglamento (CEE) 1836/93 del Consejo, de 23 de junio, por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema de gestión y auditoría medioambientales. En España dicho Reglamento es aplicable desde el 13 de abril de 1995. El contenido de las auditorías, casi exclusivamente ambiental, se recoge en el Anexo II del mismo.

La legislación estatal que adopta las disposiciones necesarias para dar cumplimiento al Reglamento CEE es el Real Decreto 85/1996, de 26 de enero, por el que se establecen normas para la aplicación del mismo.

El Reglamento CEE es, tal y como señala el título, de aplicación a empresas del sector industrial, si bien prevé ciertas excepciones. Consecuencia de ello, diversas Comunidades Autónomas han previsto la ampliación a otros sectores no industriales de la actividad económica. Así por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha optado por realizar experiencias en el sector turístico, en las Administraciones Públicas y en las grandes superficies comerciales. Otro ejemplo es el de las Islas Baleares que también han previsto la aplicación del Reglamento en el sector turístico mediante el Decreto 81/1997, de 11 de junio, por el que se regula la implantación de un sistema voluntario de gestión y auditorías medioambientales en los centros turísticos de las Islas.

Por otro lado, la Agencia Española de Normalización (AENOR) ha desarrollado en España una herramienta complementaria al Reglamento: la Norma UNE-77-801-94 sobre auditorías de los sistemas de gestión medioambiental, que es aplicable a cualquier tipo de organización, no exclusivamente industriales.

Del mismo modo, y a nivel internacional, la International Organization for Standardization (ISO), ha desarrollado las normas ISO 14000 para la administración ambiental, tras el éxito de sus normas ISO 9000, de calidad. Como consecuencia de ello, AENOR ha procedido a la traducción y aprobación de las normas ISO 14000 como normas españolas UNE-EN-ISO 14000. Así, ya se

encuentran disponibles las normas UNE-EN-ISO 14001, 14010, 14011 y 14012, referentes a los Sistemas de Gestión Medioambiental, Directrices para la Auditoría Medioambiental, Procedimientos de Auditoría, y criterios de cualificación para los auditores medioambientales, respectivamente.

3.4. Objetivos

Los objetivos globales se pueden resumir en tres: conocer la situación ambiental, establecer las necesidades ambientales determinando las medidas correctoras a aplicar, y poder explicar a terceros las actividades de la Entidad referentes a la protección del medio ambiente.

Como algunos de los objetivos, ya más concretos, de una auditoría ambiental se pueden enumerar:

a) Identificar y documentar el grado de cumplimiento de la normativa medioambiental aplicable a la Entidad.

b) Determinar los problemas derivados de las actuaciones de la Entidad y definir las líneas de actuación para llevar a cabo acciones correctoras.

c) Ayuda a la dirección de la Entidad sobre cómo mejorar la gestión del medio ambiente.

d) Mejorar el nivel general de concienciación medioambiental.

e) Acelerar el desarrollo general de los sistemas de control de gestión medioambiental.

f) Evaluar la capacidad de los sistemas implantados, a efectos de asegurar en el futuro el cumplimiento de las normas establecidas.

g) Evaluar los riesgos que se originan por emplear materiales o prácticas no reguladas por la Ley.

h) Evaluar las buenas prácticas de gestión ambiental.

i) Análisis económico financiero de alternativas para corregir y mejorar las prácticas y procedimientos de gestión medioambiental de la Entidad.

Se puede concluir este apartado diciendo que un objetivo fundamental de la auditoría ambiental es el de promover la mejora

del comportamiento de las actividades de los distintos sectores económicos en relación con el medio ambiente.

3.5. Procedimiento

Según el Reglamento CEE, las etapas que deben cubrirse en la realización de una auditoría del sistema de gestión medioambiental son las siguientes:

1ª) Evaluación previa o análisis global de la situación de la organización

2ª) Auditoría interna o externa

3ª) Informe ambiental interno, como resultado de la auditoría

4ª) Declaración ambiental, redactada por la organización

5ª) Verificación ambiental, convalidando la Declaración ambiental

6ª) Registro y publicidad de la Declaración ambiental validada.

Las cuatro primeras etapas son realizadas por entidades privadas (empresas, consultoras, etc.), la verificación ambiental la pueden cubrir entidades públicas o privadas (según decida el órgano competente), y la última la realiza la Administración.

El procedimiento que se plantea en el Reglamento y demás normas ambientales para la realización de auditorías ambientales, se desarrolla en los siguientes puntos:

- Definición de objetivos

- Determinación del alcance: temas que abarca, actividades objeto de la auditoría, normas de comportamiento medioambiental y período que abarca la auditoría.

- Organización y recursos que se destinan a la auditoría

- Planificación y preparación de la auditoría. Esta fase tendrá como objetivos principales:

a) Garantizar que se dispone de los recursos adecuados

b) Garantizar que cada individuo que participa en el proceso

de la auditoría (auditores, dirección de la entidad auditada, así como el personal de la misma) comprenda su función y sus responsabilidades.

c) Conocimiento preliminar del funcionamiento del sistema de gestión ambiental del ente auditado.

-Ejecución de la auditoría. Las actividades "in situ" incluirán conversaciones con el personal, la inspección de las condiciones de funcionamiento e instalaciones, el examen de los registros, procedimientos escritos y demás documentación pertinente, con el objeto de evaluar el comportamiento medioambiental de la entidad, verificando si cumple las normas aplicables y si el sistema de gestión de las responsabilidades medioambientales es efectivo y adecuado.

En particular el procedimiento de ejecución de la auditoría deberá incluir los pasos siguientes:

a) comprensión de los sistemas de gestión

b) evaluación de los puntos fuertes y débiles de los sistemas de gestión

c) recogida de información significativa

d) evaluación de los resultados de la auditoría

e) preparación de las conclusiones de la auditoría

f) elaboración del Informe que incluya los resultados y conclusiones

- Comunicación de los resultados y las conclusiones de la auditoría

- Seguimiento de la auditoría. Se establecerá un plan de medidas correctoras y un mecanismo que asegure que se cumple lo establecido en la auditoría.

Sintetizando un poco más, las fases fundamentales en las que podría dividirse una auditoría ambiental propiamente dicha son: Preparación de la auditoría, Trabajo de campo y Elaboración del Informe.

Fase I: Preparación de la auditoría

El objetivo de esta fase es elaborar un listado de toda aquella información pertinente a solicitar en la Entidad para cumplir con los objetivos que se han fijado en la auditoría. La información, que previamente se ha comunicado al responsable del centro que debe poner a disposición del equipo auditor, será examinada por el mismo en la visita a realizar al ente auditado. Junto con la dirección de la Entidad se establecerá un calendario de visitas, así como los medios humanos y técnicos que pueda requerir el equipo auditor.

Fase II: Trabajo de campo

Esta fase representa el contacto directo del equipo auditor con la realidad de la Entidad auditada, así como con los responsables de la misma. Durante esta fase se trata de hacer los análisis, comprobaciones, entrevistas, etc. necesarios para cubrir la información y elaborar las conclusiones. Concretamente, en esta fase el trabajo del auditor consistirá fundamentalmente en:

- Analizar la información solicitada

- Completar, si cabe, la información analizada así como recabar información complementaria de los distintos aspectos medioambientales

- Verificar las informaciones dudosas

- Localizar los puntos de mayor riesgo

- Comprobar la existencia y actualización de las autorizaciones, permisos, registros, etc., de carácter ambiental, a los que están sujetas las distintas actividades.

Fase III: Elaboración del Informe

El contenido del informe, como mínimo, sería: una breve introducción que incluiría, entre otros aspectos, el período de realización de la auditoría, el personal empleado y las limitaciones encontradas, los objetivos y alcance de la auditoría así como la metodología empleada, un resumen de las evidencias más significativas encontradas, las conclusiones que se hayan podido obtener y, a modo de recomendaciones, la propuesta y definición de las medidas que se puedan implantar para solucionar los problemas detectados. En definitiva, se propone que los informes tengan una estructura basada en responder, de forma clara y concisa, los siguientes interrogantes en cuanto a la situación del ente auditado en medio ambiente: ¿qué? ¿por qué? y ¿cómo?.

Los objetivos del informe de auditoría son los siguientes:

- exponer el alcance de la auditoría

- proporcionar información a la dirección de la organización sobre el grado de cumplimiento de la política medioambiental y los avances medioambientales observados en la Entidad

- proporcionar información a la dirección de la organización sobre la eficacia y fiabilidad de las medidas adoptadas para verificar las repercusiones medioambientales en el centro

- demostrar la necesidad de adoptar medidas correctoras, cuando resulte apropiado

4. Actuación de los Órganos de Control Externo de España ante la preocupación por el medio ambiente

Estas Instituciones se configuran como órganos supremos de control de la actividad económico financiera del sector público. Por lo tanto, si se dieran supuestos de repercusiones medioambientales por dicha actividad, los OCEX deberían emitir su opinión al respecto.

La protección medioambiental produce, en ocasiones, el trasvase de fondos entre las distintas Administraciones por un lado, y del sector público a entes privados, por otro. Resulta necesario comprobar por un órgano externo la efectiva utilización de dichos fondos para los fines que se han previsto. Igualmente es necesario que el OCEX compruebe la sujeción al principio de legalidad en materia medioambiental, sobre todo cuando de su incumplimiento pueden derivarse repercusiones económicas. Asimismo, debe evaluar la optimización en la utilización de los recursos públicos, lo cual es de aplicación directa a las actividades con repercusión medioambiental.

Hay que tener en cuenta que la actividad del sector público con repercusión medioambiental es muy extensa y variada. Así, a título de ejemplo, pueden enumerarse las siguientes: reciclado de aguas residuales, incineración de residuos urbanos, mataderos municipales y provinciales, calificaciones urbanísticas, empresas de residuos industriales, centrales hidroeléctricas, extracciones de áridos, construcción de carreteras, empresas de transporte, etc...

En este marco de actuación de los OCEX, la auditoría ecológica podría definirse por tanto, y de manera resumida, como el análisis del impacto de la actuación de las entidades públicas sobre el medio ambiente. La realización de este tipo de auditorías

repercutiría positivamente sobre el ciudadano ya que le permitiría conocer los programas medioambientales de las empresas públicas y otros entes del sector público con lo cual podría contribuir a la mejora del medio ambiente, al mismo tiempo que ejercería su derecho a estar debidamente informado.

En líneas generales, los objetivos fundamentales de una fiscalización medioambiental podrían ser los siguientes:

1ª) Análisis de cómo desarrolla el Ente fiscalizado su actividad, cómo presta sus servicios y gestiona sus empresas o centros de actividad independiente, con sujeción a la legalidad vigente, ahorrando materias primas y energía al mismo tiempo que minimiza las emisiones y residuos y protege el medio ambiente.

2ª) Comprobar que se han cumplido los fines para los que fueron concedidas las transferencias al Ente, o las transferencias del Ente a otros Entes, y que hayan tenido en cuenta la protección del medio ambiente.

3ª) Análisis del comportamiento del Ente fiscalizado respecto a su obligada actividad de protector, garante e inspector de la protección del medio ambiente.

El informe final de esas auditorías ecológicas podrá contener las respuestas del auditor a las siguientes cuestiones:

a) Adaptación a las actuales reglamentaciones medioambientales

b) Disminución del impacto de la actividad de la entidad en el medio ambiente:

- Reducción en el consumo de energía y recursos naturales

- Disminución en el riesgo de accidentes que afectan al medio ambiente

- Mejora de las condiciones laborales de los trabajadores. Reducción del riesgo para el personal, riesgos para su salud o de accidentes.

- Reforzamiento de la imagen del Ente y de los servicios que presta.

- Mejora de las relaciones con otras administraciones, así como funcionamiento administrativo coordinado y coherente.

En cuanto al procedimiento, los OCEX podrían tomar como modelo, adaptándolo a la actividad del sector público, el establecido en el Reglamento CEE y otras normas posteriores nacionales e internacionales, para la auditoría ambiental a aplicar, en principio, a empresas del sector industrial.

Por último decir, que es necesario y conveniente que este tipo de auditorías se realice por equipos multidisciplinares que incluyan, junto a los auditores tradicionales, a especialistas en diversas disciplinas: Urbanismo, Ingeniería, Química, Biología, Sociología, Economía o Derecho, en función de la naturaleza sobre la que verse la auditoría de que se trate.

5. Conclusiones

La degradación del medio ambiente es uno de los grandes problemas de la sociedad actual. En este sentido, la política ambiental deberá incluir el conjunto de respuestas más o menos coordinadas que han de adoptar, principalmente las Administraciones Públicas, en defensa del medio ambiente. Dicha política ha de concebirse de modo que la interacción entre el desarrollo de los diversos sectores económicos y el medio ambiente no produzca necesariamente consecuencias negativas.

Por otro lado, los ciudadanos tienen derecho a estar debidamente informados y por tanto, la información al público es una de las estrategias a llevar a cabo por parte de las Administraciones Públicas en relación con la problemática medioambiental. Los ciudadanos deben tener acceso a los datos pertinentes sobre el medio ambiente, deben estar informados sobre las consecuencias y repercusiones medioambientales a que puede conducir el uso del patrimonio público, y en el caso de que se hayan transferido fondos públicos para la protección del medio ambiente debe informarse sobre la efectiva utilización de los fondos para los fines previstos. En este sentido, la auditoría ecológica puede ser un instrumento importante de información al servicio de los ciudadanos.

La normativa comunitaria y nacional, la autonómica y la local, configuran un marco específico en cada caso y, desde luego fundamental, para el diagnóstico y la toma de decisiones de la auditoría ambiental. Por ello, uno de los elementos importantes en el desarrollo de la auditoría será la previa recopilación y estudio de toda la legislación ambiental aplicable a la actividad del Ente auditado, así como la recopilación e integración de información significativa, ya que los datos necesarios, cuando existen, suelen encontrarse dispersos en distintas bases de datos o archivos pertenecientes a administraciones diferentes.

En cuanto al procedimiento de realización de la auditoría, al existir en la actualidad experiencias en otros sectores de la actividad económica, podrían tomarse como modelo, adaptándolos a la actividad del sector público que es el marco de actuación de los Órganos de Control Externo.

En este contexto, y ante la sensibilización social imperante y la abundante legislación existente al respecto, los OCEX, como órganos a los que corresponde la fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público tienen, desde esta perspectiva medioambiental, un reto al que deben responder.

BIBLIOGRAFÍA

- "Guía ISO 14000, las nuevas normas internacionales para la administración ambiental"

- "El Sistema Comunitario de Gestión y Auditorías medioambientales en España", Secretaría General de Medioambiente.

- Norma Española UNE 77-802-93 de auditorías de los sistemas de gestión medioambiental.

- "Sistemas de Ecogestión y Auditorías medioambientales", FUENTES BODELÓN,F. En: nº14, "Revista de Derecho Ambiental", 1995.

- "Ecología de mercado y Auditorías medioambientales", En: "Documentos Círculo de Empresarios", 1 de julio de 1998.

- "La Auditoría Ecológica y las Entidades Fiscalizadoras Superiores", MARTÍN SANZ, MªLUZ, En: nº11, " Presupuesto y Gasto Público", 1993

- "Auditorías medioambientales: guía metodológica", CONESA FERNÁNDEZ-VITORIA,V. (1997)

- "Manual de contaminación ambiental", MAPFRE, D.L. 1994

- "Avances en evaluación de impacto ambiental y ecoauditoría", PEINADO LORCA, M. (1997)

- “Eco management guide”, Toledo- Cámaras de Comercio e Industria, 1995

- “Auditoría ambiental”, monográfico nº11 de la revista BIO del Colegio Oficial de Biólogos, D.L. 1997.

- “La evaluación del impacto ambiental: naturaleza, impugnabilidades y perspectivas”, JORDANO FRAGA,JOSE, En: nº143 “Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente”

- “Ecoauditoría y ecoetiqueta”, JAQUENOD DE ZSÖGÖN,S. En: “Temas de legislación, gestión y derecho ambiental”, DYCKINSON,S.L. 1997

- “Gestión y auditoría medioambientales”, DEL VAL CID, J.L., En: “Fiscalidad ambiental”, CEDECS Editorial, S.L., Barcelona 1998

- “El papel de la Administración Pública en la protección del medio ambiente”, MARTÍNEZ NIETO,A., En: nº40 “Actualidad administrativa”. 1991

LAS POLÍTICAS MEDIOAMBIENTALES

Y LA FISCALIZACIÓN DE ECOLOGÍA

(VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX)

("NUEVOS ÁMBITOS DE LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA")

María José de la Fuente y de la Calle

Letrado del Tribunal de Cuentas

ÍNDICE

I) INTRODUCCIÓN

II) LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN LA UNIÓN EUROPEA <![endif]>

A) La política medioambiental

B) Instrumentos de gestión ambiental

III) EL MEDIO AMBIENTE EN EL DERECHO ESPAÑOL

IV) LA AUDITORÍA ECOLÓGICA

V) LOS ÓRGANOS FISCALIZADORES Y EL CONTROL DE ECOLOGÍA

A) La fiscalización del medio ambiente

B) Directrices de la fiscalización ecológica

C) Problemática de la fiscalización ecológica

VI) CONCLUSIONES

LAS POLÍTICAS MEDIOAMBIENTALES Y LA FISCALIZACIÓN DE ECOLOGÍA

I) INTRODUCCIÓN

El deterioro del medio ambiente es uno de los problemas fundamentales de la sociedad actual. La explotación intensiva de los recursos naturales, la desaparición de ciertas especies de la flora y fauna, el proceso galopante de urbanización, la degradación de la calidad del aire, la inadecuada gestión de residuos industriales, el vertido de sustancias tóxicas en los rios y el escaso control de los factores contaminantes pueden llevar a una perturbación irreversible del equilibrio ecológico con nefastas consecuencias. <![endif]>

Las cifras son alarmantes. En los últimos cien años la población mundial se ha triplicado, la economía ha crecido veinte veces, el consumo de combustibles fósiles se ha multiplicado por treinta y la expansión industrial ha aumentado cincuenta veces.

A la vista de estos datos la conclusión es clara. Las interacciones entre el medio ambiente y el desarrollo humano provocan alteraciones radicales en la estabilidad de la biosfera, en el funcionamiento de los ciclos biogeoquímicos y en la capacidad de subsistencia de los ecosistemas. A título de ejemplo puede decirse que en poco más de un siglo ha desaparecido una superficie de bosque forestal en todo el mundo superior a seis millones de Kms cuadrados.

Organismos nacionales e internacionales advierten constantemente del riesgo que entraña esta acción devastadora del entorno que pone incluso en peligro la propia existencia humana, y llaman a la urgente reparación del mismo.

Para hacer frente a este proceso imparable los Poderes públicos ponen en marcha las corrrespondientes políticas ambientales, entendidas como el conjunto de objetivos y medidas coordinadas que han de adoptar las Administraciones en defensa del medio ambiente. Éstas se valen de técnicas de intervención administrativa, por vía de las funciones públicas tradicionales, para conseguir unos objetivos de protección, vigilancia y corrección de las agresiones ambientales.

La sensibilización de la Administración española en la materia ha variado ostensiblemente. Hasta los años setenta la política ambiental se supeditó a planteamientos desarrollistas, de modo que quedó orillada por las necesidades de una industrialización acelerada. Sin embargo, la Constitución de 1978 (CE) impuso a los Poderes públicos la obligación de velar por la"utilización racional de los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la solidaridad colectiva"(art. 45).

En consecuencia, corresponde a dichos Poderes instrumentar las técnicas necesarias para garantizar que la "utilización racional de los recursos" no sobrepase ni altere su capacidad de regeneración. La política ambiental no ha de contraponer los conceptos "calidad de vida"-"crecimiento económico"; muy al contrario, ha de concebirse de modo que la interelación entre el desarrollo de los diversos sectores económicos y el medio ambiente no produzca necesariamente consecuencias negativas. La Unión Europea (UE) ha abogado incluso por la integración de la tutela del medio en la actividad económica general.

La mencionada política persigue solucionar la degradación de la naturaleza, controlar el deterioro progresivo de la misma, adecuar las iniciativas nacionales a las comunitarias, y fortalecer la coordinación de las Administraciones públicas con facultades en la materia. No obstante, éstas se encuentran con diversos problemas que dificultan cualquier política ecológica. Entre ellos pueden destacarse la falta de eficacia de las acciones administrativas, la ausencia de una acción global de las distintas instancias competentes, así como el escaso nivel de concienciación medioambiental general. Sin embargo, es de esperar que en el futuro dicha política cobrará mayor importancia debido al relieve social que está adquiriendo.

II) LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN LA UE

A) La Política medioambiental

La UE contribuye en una parte más que proporcional, en comparación con su realidad geográfica y social, a la degradación del medio. En consecuencia, le corresponde asumir la responsabilidad de esta situación; por lo que, en los últimos veinticinco años, se ha preocupado de forma más intensa por las acciones de conservación y mejora de aquél.

En efecto, los Tratados Fundacionales no recogieron referencia alguna a la protección de la naturaleza. Fue posteriormente cuando, con el fin de asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, se sintió la necesidad de una política común al respecto.

El hecho clave para se produjera el cambio en el tratamiento de la materia lo constituyó la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente celebrada en Estocolmo en junio de 1972, de la surgió un Plan de acción y una Declaración de principios que se erigió en guía universal; cumbre que se repitió en 1992 en Rio de Janeiro (" Cumbre de la Tierra") y en 1997 en Estados Unidos.

Influida por la citada Conferencia de Estocolmo, la Cumbre de Jefes de Estado y de Gobierno de la Comunidad Económica Europea celebrada en París en 1972, adoptó una Declaración final en la que, bajo la idea de que el crecimiento económico debe estar ligado a la mejora del nivel de vida de los ciudadanos, se acordó incorporar la política medioambiental a los trabajos de la Comisión y se encargó a las instituciones comunitarias la aprobación de Programas de acción al efecto. Los tres primeros Programas (1973 a 1987) se presentaron y desarrollaron en forma de propuestas de instrumentos legales ya que carecían de base jurídica específica.

Fue el Acta Única de 1987 la que institucionalizó la existencia de esta Política comunitaria al añadir el Título VII al Tratado de Roma (arts. 130 R, S y T). En tales preceptos se recogieron los objetivos y principios de la referida Política, el procedimiento para la toma de decisiones y la necesidad de integrar aquélla en el resto de las Políticas comunitarias. En este contexto, el Cuarto Programa comunitario (1987-1992) introdujo cambios importantes bajo lo principios de prevención, subsidiariedad y de "quien contamina paga", e impulsó el incremento de las inversiones para la mejora ambiental.

El Tratado de Maastricht de 1992 supuso novedades significativas que condicionaron la Política de la UE. Introdujo como objetivo principal de la misma la promoción de un crecimiento sostenible que respetara el medio y el fomento de medidas a escala mundial para hacer frente a los problemas que le afectaran. Desde el punto de vista económico, proclamó el postulado de la financiación suficiente para el caso de que una medida medioambiental supusiera costes desproporcionados para un Estado miembro y resolvió crear un Fondo de Cohesion para ayudar a ciertos paises de la UE, entre ellos España, en los proyectos ecológicos. Fue esta filosofía la que inspiró el Quinto Programa comunitario de actuación medioambiental (1993-2000), actualmente en vigor.

Bajo este marco se han ido desarrollando la práctica totalidad de las Políticas ambientales de los Estados miembros bajo una filosofía inspiradora esencialmente preventiva.

B) Instrumentos de gestión ambiental

Los instrumentos utilizados tradicionalmente por la UE al servicio de la Política medioambiental se limitaron a los legislativos y coercitivos. Sin embargo, cada vez se aplican en mayor medida otros complementarios de carácter económico que tratan de implantar incentivos de tal naturaleza para conseguir una gestión más racional del medio.

En este sentido se ha evolucionado hacia tendencias de "fiscalidad ecológica" que permiten el triple beneficio de mantener la neutralidad fiscal con la disminución de la presión tributaria sobre el factor trabajo y su aumento sobre el uso de recursos naturales y la producción de contaminación ambiental.

Existen otros mecanismos que se asientan sobre el principio de "responsabilidad ambiental", como son los sistemas de autorregulación o de acuerdos voluntarios que se han generalizado en el sector industrial. A estos efectos conviene citar el Reglamento CEE 1836/1993, de 29 de junio, por el que se permite que las empresas de carácter industrial se adhieran voluntariamente a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambiental (Eco-Auditoría). En aplicación del mencionado Reglamento, se dictó en España el R.D. 85/1996, de 26 de enero, que se ha desarrollado por numerosas Comunidades Autónomas.

Como complemento de lo anterior se ha previsto la vía de los Fondos Estructurales y de Cohexión, para llevar a cabo una mejor integración de las consideraciones ambientales en la consecución de los objetivos del desarrollo económico. Otro eje significativo de actuación lo constituyen las acciones destinadas a fomentar los sistemas de "corresponsabilidad ambiental" entre los diferentes agentes institucionales, económicos y sociales.

Estos nuevos instrumentos de promoción de la Política ecológica no implican el relajamiento del marco legislativo regulador que, por el contrario, incorpora nuevos campos de protección.

III) EL MEDIO AMBIENTE EN EL DERECHO ESPAÑOL

El reconocimiento constitucional del derecho al medio ambiente se configura como un rasgo distintivo del Ordenamiento español frente a otros en que, como el francés o el italiano, la protección jurídica de aquél depende de la sensibilidad del legislador y de los Tribunales. El art. 45 CE ha encontrado acomodo en la parte dogmática del Texto Fundamental, mediante su plasmación como un nuevo derecho económico y social al que se dota de un tratamiento complejo como derecho-deber que se consagra como principio rector.

Si bien su eficacia y valor no es idéntico al de los derechos fundamentales, sí tiene un efecto vinculante inmediato cuyo reconocimiento, respeto y protección informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los Poderes públicos.

El referido precepto reconoce el derecho de todos a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y el

deber de conservarlo. Se impone a dichos Poderes la obligación de velar por la utilización racional de los recursos para proteger, mejorar y restaurar el mismo. Además, en caso de violación, se prevé el establecimiento de sanciones penales y administrativas así como la carga de reparar el daño causado.

Según la jurisprudencia no debe entenderse tal declaración como un derecho a disfrutar de un medio ideal sino a que éste sea preservado y protegido del deterioro en el momento y lugar en que se manifieste la degradación efectiva o potencial. El crecimiento económico y la protección del ambiente no se conciben hoy como fines antagónicos o excluyentes sino como objetivos que deben compaginarse para alcanzar la calidad de vida. En consecuencia, el logro de un medio ambiente propicio para el desarrollo de la persona es una vertiente parcial del concepto macroeconómico "calidad de vida", en el que también se incluye, necesariamente, el crecimiento económico.

La defensa de medio no es una tarea ajena a ninguna Administración pública española. De hecho, las potestades sobre el mismo están distribuidas entre ellas. Es competencia exclusiva del Estado la legislación básica sobre la protección de aquél, correspondiendo a las Comunidades Autónomas, según dispongan sus Estatutos, el desarrollo legislativo y las normas adicionales de conservación que vengan determinadas por la necesidad de cuidado singular de ciertos ecosistemas regionales.

Las competencias de gestión sobre el medio ambiente se han atribuido de forma exclusiva a las Comunidades, aún cuando la conexión de intereses exige la concurrencia con el Estado con arreglo al principio de unidad de gestión. Este postulado se instrumenta mediante la atribución a un sólo órgano de las funciones estrictamente referidas al medio ambiente que se encuentren dispersas en varias instancias. Dicho órgano deberá contar con las atribuciones necesarias para coordinar las potestades de repercusión ecológica que necesariamente hayan de gestionarse por otros Departamentos.

Las Corporaciones Locales, por su parte, gozan de facultades para la ejecución de las acciones de protección del medio ambiente en el campo de sus propios intereses: montes catalogados municipales, recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos, saneamiento de aguas residuales, control del ambiente atmosférico...

La gestión medioambiental se lleva a cabo por las Administraciones en tres frentes: prevención, vigilancia y corrección. El primero tiene por objeto detectar, antes de que se produzcan, las posibles alteraciones de la naturaleza y arbitrar las

medidas necesarias para que la degradación no tenga lugar. Para ello se utilizan técnicas como la planificación urbanística o energética, las autorizaciones previas o los procedimientos de evaluación del impacto ambiental.

La vigilancia se encamina a evitar que se alteren las condiciones aceptables del medio, una vez instalado el foco de contaminación, mediante una serie de controles. Finalmente, la corrección (policía ambiental) pretende subsanar las deficiencias e irregularidades que se hayan observado a través de la imposición de medidas correctoras adicionales y sanciones a los infractores.

IV) LA AUDITORÍA ECOLÓGICA<![endif]>

La auditoría ecológica o medioambiental es un instrumento que persigue una evaluación objetiva de la actividad industrial desde la perspectiva mencionada, para facilitar el control de la gestión de operaciones así como para valorar el índice de cumplimiento de los requisitos legales que sean aplicables. El resultado de su desarrollo se recoge en informes que resaltan los puntos problemáticos en el funcionamiento ambiental de la empresa y el impacto que éstos suponen.

Esta técnica auditora nació en Estados Unidos en los años setenta para evaluar la salud de las empresas, con el objetivo inicial instrumental al servicio de la dirección de aquéllas de procurar una correcta actuación ambiental. Del otro lado del Atlántico pasó a Europa, teniendo sus primeras manifestaciones significativas en Holanda, en los estudios realizados por la Cámara de Comercio Internacional en 1989.

El nivel más sencillo de auditoría ecológica lo constituye la verificación del grado de observancia de la normativa aplicable (auditoría de cumplimiento). Los resultados de la misma se incluirán en un informe en el que el auditor emitirá opinión al respecto. El examen se dirigirá a evaluar la situación y resultados económico-financieros, el cumplimiento de las leyes y disposiciones oficiales que regulan la protección y preservación del medio ambiente y la gestión de las empresas y entidades, públicas y privadas, cuyas actividades y operaciones puedan producir impacto ambiental perjudicial.

Como señala González Malaxecheverría, "la auditoría ayuda a la dirección de la entidad a salvaguardar el medio ambiente, facilitando las funciones de administración, los procedimientos de contro interno, saudables prácticas ambientales y el cumplimiento de las políticas institucionales que incluyen la observancia de las disposiciones oficiales que regulan la protección y preservación del medio ambiente y la gestión de las empresas y entidades públicas

y privadas cuyas actividades u operaciones pudieran producir impacto ambiental negativo".

A la vista de los resultados de la auditoría, la empresa verificada podrá diseñar planes de actuación y mejora de las areas en que las desviaciones sean mayores en relación con los parámetros medioambientales, tomar decisiones sobre inversiones y rentabilidad empresVerdana, minimizar los residuos inaceptables y mejorar el rendimiento y consumo energético.

La UE representa una muestra clara de la importancia adquirida por la auditoría ecológica en los últimos tiempos. En efecto, a raiz del Reglamento CEE 1836/93, de 29 de junio, se puso en marcha en dicho ámbito, como se ha comentado, la Eco-Auditoría. Se trata de una técnica que, dada la existencia de estrechos vínculos entre la política mediambiental y empresVerdana, permite disponer de un instrumento de gestión que incluye una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del funcionamiento de la organización, de los sistemas de gestión y de los equipos destinados a la protección del medio. Tiene por objeto facilitar el control por parte de la dirección de las prácticas que al efecto se lleven a cabo y evaluar su adecuación a las políticas de la empresa lo que implica comprobar, entre otras cosas, la observancia de las disposiciones reglamentarias en vigor.

La metodología general de la Eco-Auditoría posibilita el establecimiento de un diagnóstico de la situación actual, general y por areas, de los cumplimientos e incumplimientos, con indicación de su gravedad y trascendencia de modo que se puedan esbozar unas conclusiones y las correspondientes recomendaciones para el futuro. El referido instrumento goza de la virtualidad de contribuir, al mismo tiempo, a incrementar los beneficios de la empresa y a proteger el medio natural, con reducción de los efectos negativos que la industria produzca.

En la actualidad estas auditorías son voluntarias aunque en algunos casos se constituyen en requisito necesario para la obtención de subvenciones por parte de las Administraciones nacionales o comunitaria. Los auditores podrán pertenecer a la misma empresa o ser ajenos a ella, siempre que hayan sido acreditados por un organismo reconocido por los Estados miembros de la UE. Aquéllos deberán disponer de la formación y pericia suficientes en los sectores comprendidos en la auditoría y ser independientes de los ámbitos que inspeccionen. Asímimo están obligados a no divulgar la información obtenida. El proceso de auditoría será validado por Verificadores Medioambientales Acreditados, cuya función será certificar el cumplimiento del Reglamento CEE, la vigencia técnica de la evaluación o de los procedimientos de auditoría y la fiabilidad de los datos incluidos en

el informe.

Junto a la auditoría propiamente dicha existe otra figura de carácter informativo, la Declaración medioambiental, que pretende, a la luz de los resultados y bajo la responsabilidad de la propia empresa, poner en conocimiento del público sus problemas ambientales, el consumo de energía y materias primas, y sus políticas y objetivos en la materia.

Aunque la sumisión a estas técnicas resulta de momento optativa, no puede desconocerse que proporciona ciertos beneficios a los que se sujetan a ellas. En particular, el Plan Comunitario de Eco-Auditoría ofrece medidas de apoyo para las pequeñas y medianas empresas, así como incentivos fiscales y administrativos que habrán de fijarse por cada uno de los Estados miembros.

V) LOS ÓRGANOS FISCALIZADORES Y EL CONTROL DE ECOLOGÍA

A) La fiscalización del medio ambiente

Las competencias que las Normas Fundamentales de los Estados atribuyen a las Entidades Fiscalizadoras (EF) son, en general, las relativas al control de las cuentas y de la gestión económico-financiera del Sector público. Las Administraciones tienen, por consiguiente, la obligación legal de justificar y rendir cuentas del uso que hacen de los recursos económicos que manejan, por lo que no carece de lógica deducir que deberían asumir el mismo deber respecto de las consecuencias y repercusiones medioambientales a que pueda conducir el empleo de aquellos. Máxime si se aprecia que así como los beneficios que resultan de conservar y mejorar la naturaleza son poco perceptibles a corto plazo, los costes, por el contrario, son inmediatos y suelen recaer sobre un reducido número de personas.

La protección medioambiental produce en ocasiones trasvases de fondos entre las distintas Administraciones así como del Sector público a entes privados. Sería necesario, en consecuencia, que un órgano de control externo, imparcial y superior verificara la efectiva aplicación de los mismos a los fines previstos. Es preciso que aquél compruebe el cumplimiento de la legalidad y el grado de optimización conseguido en la utilización de tales recursos.

La realización de fiscalizaciones ecológicas tendría importantes beneficios para todos los sectores. En el ámbito público, su desarrollo permitiría planificar, ejecutar y controlar la actividad valorando la repercusión medioambiental, lo que le habilitaría para poner remedio a las deficiencias, solicitar subvenciones de otras

entidades, constatar los ahorros de costes; a favorecer, en suma, la racionalidad y eficacia en el uso de los caudales públicos. Para los ciudadanos, el control ecológico resultaría de gran interés ya que les permitiría conocer los programas medioambientales de las empresas y otros entes del Sector público y disfrutar de la mejora del medio en que se desenvuelven.

La actividad pública en defensa del medio ambiente ha de tener siempre una doble orientación. Una, la restauradora, dirigida a recuperar los ecosistemas perjudicados; la otra, preventiva o educativa, encaminada a prevenir la contaminación de la naturaleza.

Si bien es cierto que tradicionalmente el control del Sector público por las EF ha recaido sobre la legalidad de su actuación, cuando el Estado amplía sus funciones e interviene en una economía nacional en aras de una mayor actividad para la gestión que está llamado a desarrollar, la propia sociedad exige no sólo legalidad sino también eficacia y economía en el manejo de los recursos, lo que hace precisa la ampliación del alcance del control del Sector público. Pero incluso tales ámbitos pueden resultar insuficientes, lo que ha dado lugar a la propuesta de las verificaciones de equidad y de ecología como nuevos campos de aquél.

En la actualidad, aún cuando las instituciones verificadoras comienzan a plantearse cuál es su papel ante las repercusiones que tiene sobre el medio ambiente la actividad del Sector público, no incluyen en sus fiscalizaciones los controles ecológicos. Esto se debe en parte a las dificultades que produce la ingerencia en nuevos ámbitos de actuación, a la escasez de investigaciones sobre la materia y a la inercia de los procesos ya establecidos.

Lo cierto es que, del mismo modo que los órganos de control externo deben contrastar la sumisión de la actividad económico-financiera del Sector público a la legalidad, eficiencia y economía, deberían ampliarlo también a la afección medioambiental que resulte del ejercicio de tal actividad.

Puede definirse la fiscalización ecológica con Martín Sanz, como el proceso de acumulación y evaluación de evidencias realizado por una EF sobre la información cuantificable con trascendencia medioambiental de una entidad pública específica, con el propósito de determinar el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios medioambientales establecidos.

Los órganos de control externo tienen una doble tarea: analizar la gestión de las Administraciones públicas en el terreno que se viene refiriendo y verificar que los fondos públicos invertidos en este tipo

de actuaciones se han empleado correctamente. Una perspectiva más amplia aspiraría a que tales entidades incorporasen como parte integrante de la fiscalización de la actividad económico-financiera del Sector público, el análisis del impacto ecológico de la misma.

Arnedo Orbañanos ha señalado que existen al menos dos maneras de enfrentarse a la fiscalización de la gestión pública en favor del medio ambiente. La primera de ellas, que puede denominarse tradicional, tendría un doble objeto: analizar la gestión de las Administraciones públicas en materias medioambientales y comprobar que los fondos públicos invertidos en este tipo de actuaciones, ya sea de forma directa ya sea por los particulares, se han aplicado correctamente.

Esta fiscalización puede adoptar cualquiera de los enfoques tradicionales mediante la verificación de la observacia de la normativa (legalidad); el análisis de la contabilidad de los organismos relacionados con el medio ambiente para determinar si refleja con fidelidad la imagen de su actividad financiera (financiera); y la comprobación de la sumisión de la gestión de tales organismos a los principios de legalidad, eficacia y economía (operativa). En cualquier caso, la actuación sujeta a control no ha de ser la opción política elegida sino los efectos y grado de consecución de los objetivos fijados por aquélla y la adecuación a la misma de los medios empleados.

La otra modalidad de fiscalización ecológica, de carácter integrador, perseguiría la incorporación a toda fiscalización de los aspectos ambientales. En cualquier actividad pública o privada financiada con fondos públicos se analizaría en consecuencia la repercusión medioambiental, caso de concurrir. Las EF, al contrastar la gestión económico-financiera del Sector público, habrían de tener en cuenta en sus evaluaciones los beneficios y costes que para la naturaleza se hubieran derivado de la gestión.

B) Directrices de la fiscalización ecológica

Las peculiaridades que presenta la fiscalización de ecología requieren detenerse un poco en el estudio de las lineas generales que deben considerarse en su desarrollo y que la distinguen de otras verificaciones. En este punto resultan muy interesantes las aportaciones de Martín Sanz, cuyas pautas van a seguirse en esta exposición.

Sería conveniente que las Directrices técnicas de cualquier fiscalización medioambiental hicieran referencia a los siguientes extremos:

- Comprobación de que se han cumplido los fines para los que se concedieron a los diversos entes las transferencias para la protección del medio ambiente.

- Análisis del comportamiento del ente fiscalizado respecto de su obligada actividad de protector, garante e inspector de la defensa de aquél

- Examen del desarrollo de la actividad del fiscalizado con arreglo a la legalidad vigente, ahorrando materias primas y energía y minimizando las emisiones y residuos para la protecccción de la naturaleza

Con relación a la última Directriz serían dos las cuestiones a comprobar: la minimización de las emisiones y residuos y los beneficios económicos derivados de la misma.

Respecto de dicha minimización se constatarán las técnicas de prevención en lo que se refiere a la utilización de materias primas con menor proporción de compuestos contaminantes, los cambios tecnológicos y mejoras en la gestión de materiales llevadas a cabo, las alteraciones en los equipos auxiliares para que no sean tan degradantes y la sustitución o modificación de productos por otros alternativos compatibles con los actuales que generen menos restos. También habrán de comprobarse las técnicas de reciclaje interno, entre ellas, si se emplean residuos como materias primas y si se recuperan algunos de los materiales que formen parte del residuo para utilizarlos dentro del emplazamiento. Finalmente se verificarán las técnicas de reciclaje externo.

Una vez aprobadas las Directrices que se fueran a seguir en la ejecución de la fiscalización ecológica se practicarán actuaciones de diversa naturaleza. En primer lugar será preciso proceder a una descripción del ente fiscalizado, de modo que se concreten los datos generales de la empresa o servicio público afectado y las funciones de sus distintos órganos.

Asímismo, se elaborará un diagrama de flujos en que se especificarán las entradas y salidas en cada etapa del proceso y se arbitrará una estimación de costes y problemas que las emisiones y residuos generen en la empresa. Se valorarán las posibles opciones de minimización de emisiones y residuos que se hayan observado o la inexistencia de las mismas. Se efectuará un análisis de viabilidad y rentabilidad de las diversas posibilidades para estimar la implantada.

En el memorandum del fiscalizador se plasmará el resultado del examen y las comprobaciones y se integrará el area

medioambiental junto al resto de las que se hayan tenido en cuenta en el proceso fiscalizador, cuyo resultado final se recogerá en el informe de fiscalización.

Entre las conclusiones y recomendaciones contenidas en aquél que se refieran al medio ambiente, se hará mención de la adaptación de la entidad a las reglamentaciones reguladoras de la materia y al grado en que hubiera disminuido el impacto de la actividad de la empresa sobre la naturaleza (reducción del consumo de energía y recursos naturales y de los accidentes que afecten al medio, así como la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores en lo que se refiere a los riesgos para la salud o para la integridad).

C) Problemática de la fiscalización ecológica

No puede ocultarse sin embargo, que el desarrollo de la fiscalización medioambiental presenta una serie de dificultades. La primera de ellas procede de la inexistencia de una normativa precisa en el ámbito de la protección y mejora de la naturaleza. En efecto, en la legislación de algunos paises no se prevé el carácter obligatorio del análisis del impacto ambiental de las inversiones que se realicen con dinero público; incluso en los Estados con legislación medioambiental avanzada no se logran en la práctica los resultados previstos, por no ponerse en funcionamiento las medidas preventivas que serían deseables.

En ocasiones, la circunstancia mencionada se produce en el ámbito de la UE respecto de las subvenciones concedidas con cargo a los Fondos Estructurales. Ello se debe a que no se establecen los procedimientos para cuantificar los rendimientos a conseguir ni se especifican los medios a emplear, con lo que las medidas en beneficio de la naturaleza no pasan de tener un carácter meramente corrector.

A veces tiene lugar el efecto contrario, ya que tal insuficiencia viene motivada por la pluralidad y dispersión normativa, lo que dificulta su conocimiento y aplicación por los órganos competentes para la gestión y por las propias EF.

En otros casos son razones meramente prácticas las que constituyen un obstáculo para este tipo de fiscalización. Entre ellas pueden destacarse la falta de conocimientos profundos en la disciplina dada la relativa novedad de la misma, así como las que proceden de la dificultad para cuantificar los costes y beneficios medioambientales debido a que la financiación pública en favor de la naturaleza se dirige más a fomentar iniciativas que a conseguir la eficacia de las medidas.

No es tampoco una ventaja el hecho de que generalmente se dicten más disposiciones correctoras que preventivas, de modo que la regulación de sanciones no suele ir acompañada de medidas de disuasión que desincentiven la reincidencia en el daño. Así, el principio de que "quien contamina paga" es insuficiente, ya que resulta más rentable para las empresas abonar las sanciones que se les impongan que modificar sus infraestructuras y adaptarlas para la protección del medio o que alterar el nivel de recursos consumidos o residuos producidos. Además, en el ámbito internacional suele ser el Estado el que carga con los costes de los perjuicios causados, cuyo reintegro no siempre se logra.

En este punto podría resultar de gran utilidad la actuación de las EF ya que la existencia de un control sobre el impacto medioambiental que pueda tener cualquier actuación con cargo a fondos públicos, más aún si se trata de financiaciones plurianuales, permite que las irregularidades cometidas en un ejercicio condicionen el respaldo económico de los siguientes.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el medio ambiente no tiene fronteras de modo que la actuación de un pais puede tener efectos externos en otros sin que, a su vez, las EF puedan desarrollar sus funciones fuera de los límites nacionales por carecer de competencias. Por ello resulta preciso establecer fórmulas de colaboración entre los Estados al objeto de llevar a cabo acciones concertadas o, al menos, no contradictorias. Dada la importancia de este punto, toda fiscalización medioambiental deberá interesarse por el grado de coordinación de la actividad pública verificada con las políticas y actuaciones practicadas en los paises del entorno geográfico. Con este propósito, los órganos de control externo de los distintos Estados deberán estrechar sus relaciones e intercambiar información.

Las EF pueden encontrarse también con obstáculos para la fiscalización ecológica derivados no tanto de los perjuicios causados al medio ambiente de forma directa por incumplimientos de la normativa cuanto por la disgregación de las funciones relativas al mismo entre distintas instancias e, incluso, Administraciones públicas; circunstancia bastante acusada en España debido a la nueva organización territorial que diseña la CE.

En efecto, la posible acumulación de actuaciones o de financiaciones que a veces persiguen distinta finalidad, la diversidad y dispersión de la normativa, el establecimiento de programas contradictorios, la ausencia de análisis conjuntos sobre los resultados obtenidos por las actividades emprendidas o respaldadas por distintos cauces, son circunstancias que impiden una intervención racional de las EF puesto que el control que desarrollan no podrá recaer sobre las políticas o cuestiones de

oportunidad que se hayan considerado, sino sobre los efectos de su aplicación desde las diversas perspectivas de la legalidad, eficiencia y economía.

Debe destacarse que, no obstante ser distinto el origen y objeto de las dificultades que se plantean para la fiscalización medioambiental, existe una esencia común a todas ellas que radica en la falta de concienciación real de las Administraciones públicas respecto de la importancia que tiene la preservación y mejora de los ecosistemas. Ciertamente, en ocasiones no se comprende en su justa medida que no resulta contradictorio el desarrollo económico con la conservación de la naturaleza y se fomentan inversiones sin tener en cuenta los aspectos ecológicos de las mismas o, lo que es peor, a pesar de su impacto negativo, por el deseo de obtener un despunte económico a corto plazo.

Resultaría muy valioso el papel a jugar por los órganos de control externo para conseguir el equilibrio de esta concepción. Por una parte, a través de la exposición de los resultados y consecuencias reales que se deduzcan de la fiscalización de la gestión de los organismos encargados de la actuación medioambiental; y, de forma más amplia, mediante la toma en consideración de los costes actuales y futuros derivados del impacto de aquéllas sobre la naturaleza, en el marco de la eficiencia general que se reclama de la actividad del Sector público.

VI) CONCLUSIONES

A la vista del imparable crecimiento de la actuación de las Administraciones públicas, sería deseable que las EF rebasaran los estrictos límites a que, en ocasiones, se ha sujetado su actividad y que, desde fórmulas, procedimientos y principios de control más amplios, atendieran al examen global de la actuación financiera y económica del Sector público en el ejercicio de la función fiscalizadora que tienen encomendada conforme a parámetros de buena administración.

Los problemas del medio ambiente y las exigencias ecológicas se están convirtiendo en el gran desafío del siglo XXI. No se trata sólo de la calidad de vida actual sino de la supervivencia futura del planeta. La preocupación colectiva por el tema origina una mayor disposición de los ciudadanos para colaborar activamente en la gestión ambiental, para lo que resulta clave el factor educacional que transmita el equilibrio que ha de existir entre el hombre y la naturaleza.

Al aumentar la demanda social en la materia es lógico que las Administraciones le den una respuesta y la coloquen entre sus prioridades, procurando una coordinación institucional que

favorezca la gestión racional y solidaria del medio y el desarrollo sostenible que predica la UE, y que oriente su actuación hacia prácticas de carácter predominantemente preventivo en lugar de corrector.

Cada vez son más los recursos públicos que se emplean con fines medioambientales, ya sea directamente para promover acciones de protección o mejora, ya sea para favorecer que en el desarrollo de otras actividades se atiendan también los costes ecológicos. Sin embargo, el incremento de estas inversiones no se ha visto acompañado por un crecimiento paralelo del control de las mismas, esto es, no ha reaccionado de forma pareja la eficacia de los mecanismos verificadores.

Las Administraciones deben establecer medidas y procedimientos que permitan imputar a los agentes contaminantes los costes de restauración de la situación precedente o los que requiera la prevención del deterioro de la naturaleza. Las EF, por su parte, habrán de comprobar la medida en que estos parámetros se han tenido en cuenta por los gestores.

Lo anterior requiere, como ha señalado Arnedo Orbañanos, que se favorezcan las técnicas de que disponen las Administraciones y las EF para poder determinar el coste medioambiental de las actuaciones públicas, con el consiguiente esfuerzo para mejorar y actualizar la formación del personal en este terreno y dotarle de medios suficientes. Una progresiva implantación y desarrollo de los sistemas de cálculo de los efectos económicos causados sobre el medio por las actuaciones públicas, permitirá en el futuro a las instituciones de control practicar fiscalizaciones que incluyan la repercusión ecológica de la actividad económico-financiera del Sector público.

Debe promoverse en el ámbito nacional la colaboración entre las Administraciones públicas y los diversos organismos encargados de la protección del medio ambiente, y entre éstos y las personas o entidades que hayan de participar en su conservación y mejora. Desde la perspectiva internacional será necesario procurar la coordinación de las políticas y actuaciones medioambientales y el intercambio de experiencias y conocimientos.

La labor que se ha de llevar a cabo no es sencilla y, desde luego, pasa por una concienciación de los Poderes públicos de la importancia que supone una inversión presente para asegurar el futuro. Las EF, como órganos de control de la actividad económico-financiera del Sector público, no pueden permanecer ajenas a este esfuerzo. Por el contrario, no sólo habrán de participar mediante el control ulterior y, en su caso, exigencia de responsabilidades contables, sino también, en el ejercicio de su función asesora

indirecta, a través de la propuesta de medidas conducentes a su juicio a la mejora de la gestión del Sector público desde todas las perspectivas, y no sólo desde los ámbitos clásicos de legalidad, eficiencia y economía.

Como señala oportunamente Muñoz Álvarez, "muchas posibles infracciones legales o arbitrariedades en el uso de sus poderes por parte de los gestores no sólo se eliminan o se evitan con un criterio de juridicidad formal, sino también mediante consideraciones que se han de inspirar en la moral, en la justicia, en la ecología y en la equidad, que basadas en principios generales, sea de contabilidad, sea de fiscalización, sea de derecho, logren resolver situaciones difícilmente previsibles en el Derecho positivo"

Madrid, 14 de abril de 1999

BIBLIOGRAFÍA

- "La protección del medio ambiente en la Unión Europea: aspectos históricos, políticos, jurídicos e institucionales". Angel B. Gómez Puerto y Nieves Serrano Ulierte. Rev. Actualidad Administrativa, núm. 46, 1997.

- "El papel de la Administración pública en la protección del medio ambiente". Antonio Martín Nieto. Rev. Actualidad Administrativa, núm. 40, 1991.

- "La Política del medio ambiente en la Unión Europea". José Borrell Fontelles. Rev. Presupuesto y Gasto Público, núm. 17, 1995.

- "El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en apoyo de los Congresos o Parlamentos Nacionales". Ramón Muñoz Álvarez. Ejemplar mecanografiado.

- "Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente". Francisco Delgado Piqueras. Rev. Española de Derecho Constitucional, núm. 38, 1993.

- "El medio ambiente en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo".Juán Luis Beltrán Aguirre. Rev. de Administración Pública, núm. 134, 1994.

- "La fiscalización de las actuaciones públicas en beneficio del medio ambiente". Miguel Angel Arnedo Orbañanos. Tribuna de Economía, 1994.

- ”La auditoría ecológica y las Entidades Fiscalizadoras Superiores”. Mª Luz Martín Sanz. Crónica del Tribunal de Cuentas 1992-1993.

- ”Auditoría medioambiental”. Manuel Lagarón Comba. Crónica del Tribunal de Cuentas 1992-1993.

GRUPO: NUEVOS AMBITOS DE LA FISCALIZACION PUBLICA

AUTOR: MANUEL BARRADO PALMER

SINDICATURA DE COMPTES DE CATALUNYA

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado establece entre sus principios de actuación la simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos, y entre sus principios de funcionamiento el servicio efectivo a los ciudadanos.

Estos principios establecidos en la Administración del Estado son un ejemplo de la nueva mentalidad que debe presidir las actuaciones de las administraciones públicas: el servicio y la proximidad al ciudadano.

La consideración del ciudadano como cliente al que hay que servir y no como sujeto pasivo o administrado es una de las premisas de los procedimientos de calidad total, propuestos para la mejora de la Administración.

Esta comunicación no pretende ser mas que una reflexión sobre la utilización de los sistemas de gestión de calidad, como uno de los procedimientos de mejora de las administraciones públicas y la participación que pueden tener en ella los organos de control mediante las auditorias de sistemas y procedimientos en los entes fiscalizados.

2. RELACIÓN ADMINISTRACION-CIUDADANO.

La Administración como prestadora de servicios ha de considerar la relación con el ciudadano, como si de un cliente se tratara, a pesar que este último es un cliente cautivo al ser su relación con la administración obligatoria, legalmente o de hecho.

Algunos autores[1] sugieren que el proceso de modernización de las administraciones no pase tanto por rechazar el modelo burocrático, como por suponer al mismo un modelo de gestión basado en la búsqueda de la productividad y de la calidad en la gestión pública.

La productividad de los empleados públicos puede mejorarse fácilmente mediante la inversión en equipos informáticos y en programas de formación del personal. Gracias a estos últimos, por ejemplo, hoy en día es posible el pago puntual de las pensiones y de otras prestaciones sociales, así como el cobro de las retenciones y las devoluciones en las declaraciones de renta negativas.

Por lo que se refiere al concepto de "calidad", concepto que se está introduciendo cada vez más en las Administraciones, éste está relacionado con la naturaleza y las cualidades del bien o servicio que se ofrece. Pueden realizarse, por ejemplo, carreteras de diverso ancho, con o sin arcén, bien peraltadas o no, con distintos trazados y tipos de firme y que respeten o no el entorno natural que atraviesan. En este sentido, está claro por donde va la demanda social: que las redes viarias sean de la mejor calidad posible.

Finalmente, hay que añadir que el concepto de "calidad total" hace referencia a los procesos. El objetivo de la misma es descomponer todo proceso en un conjunto de elementos y examinar el valor añadido de cada uno de ellos. Así pues, cuando un elemento no añade o añade muy poco valor, puede ser eliminado, beneficiándose la sociedad de una provisión de bienes y servicios públicos más eficientes en términos de coste.

En este ámbito de búsqueda de la calidad, ejes que pueden servir para orientar la reforma de la Administración de forma que se incremente su receptividad hacia determinados clientes, dentro de los límites establecidos por las políticas gubernamentales y por las reglas democráticas, son los siguientes:

1) **Comprensión del sistema administrativo.**

Una de las consecuencias del aumento del número y de la complicación de los trabajos administrativos, de las instituciones públicas y de los códigos jurídicos, es la interdependencia, compleja y difícil de captar, de los sectores de la acción gubernamental, de las políticas y de sus estructuras de aplicación.

Los clientes y especialmente los particulares o pequeñas empresas, no comprenden (o quizás no puedan) como funciona la Administración y, por tanto, tienen más dificultades en relacionarse con ella. Es posible actuar sobre este aspecto de la receptividad mejorando la información, haciendo los procedimientos más accesibles a los clientes o con una reorganización de la Administración que tienda hacia la simplificación de sus estructuras.

Quizás lo más importante sea que los clientes no sepan quien se encarga de según qué, no pueden considerar responsable a nadie y no saben a quien dirigirse para obtener una prestación o para quejarse. Al intentar que la Administración sea más comprensible, uno de los objetivos principales, es definir con claridad las responsabilidades y las competencias y velar por la transparencia del aparato administrativo.

2) **Responder a las necesidades de los clientes.**

La segunda cosa que piden los clientes, es que la Administración satisfaga sus necesidades reales. En muchas ocasiones, las políticas se conciben basándose en la interpretación de las necesidades por los responsables políticos o en las relaciones entre estos y el grupo de interés. En muchos casos, los medios para satisfacer las necesidades de los clientes se deciden en la fase de aplicación.

Los clientes quieren tener la posibilidad de hacerse oír precisamente en el momento que se adopten las decisiones que les afectan. Los clientes han de tener la posibilidad de adaptar el contenido y el proceso de las actividades administrativas para poder conseguir los objetivos de los programas.

Las necesidades de los clientes no se definen nunca en forma de actividades, sino que incluyen además de otros factores, como la rapidez del servicio y el coste que resulta satisfactorio para el cliente.

3) **Accesibilidad**.

Además de la comprensión del conjunto del sistema administrativo, los clientes piden que toda interacción particular pueda llevarse a término en condiciones de plena accesibilidad.

Esta es al mismo tiempo espacial (situación de las oficinas), material (instalaciones para minusválidos u oficinas de atención al público que permitan un diálogo fácil), temporal (horas de apertura adaptadas a los horarios laborales de la población) y cognoscitiva (instrucciones, formulario o comunicaciones fácilmente comprensibles).

4) Fomentar una participación activa.

Gran parte de la actividad de la Administración ha de, o al menos poder, hacerse más eficaz si se consigue que los clientes participen activamente en los procesos de producción. Desde el punto de vista del cliente, esta participación le produce una sensación de responsabilidad en sus gestiones y le permite velar para que la Administración satisfaga sus necesidades.

En esta cooperación, puede verse un remedio contra la imagen "tutelar" de la Administración. Esta cooperación podrá llevar a la concepción de nuevos tipos de organización administrativa, tanto para las funciones de prestación de servicios como para las relaciones con obligaciones, como los servicios fiscales, en los que la buena voluntad del contribuyente es un factor decisivo para el rendimiento del impuesto y para los costes de su recaudación.

3. La gestión de la calidad en la Administración.*[2]*

La gestión de calidad (o calidad total, control de calidad, o otra de las diversas denominaciones) es una manera de mejorar constantemente el cumplimiento y el rendimiento en todos los niveles operativos, en cada área funcional de una organización, utilizando todos los recursos humanos disponibles. La mejora está orientada a conseguir objetivos amplios, como pueden ser los costes, la calidad, la participación en el mercado, etc.

En la gestión de calidad se combinan métodos de administración básicos conjuntamente con esfuerzos de mejora innovadores y habilidades técnicas especializadas en una estructura orientada a perfeccionar constantemente todos los procesos. La gestión de calidad depende del personal e involucra a todos los trabajadores.

Los principios de la gestión de la calidad que han de presidir la reforma administrativa son los siguientes:

1) Orientación hacia el proceso, antes que simplemente orientación hacia el resultado.

La orientación hacia el proceso exige que nos replanteemos porqué las cosas se hacen de determinada manera. Al mejorar la calidad del proceso se mejora la calidad del resultado.

2) Iniciar la puesta en práctica desde arriba e involucrar a todo el mundo.

La gestión de la calidad ha de estar instrumentada previamente en los altos niveles gerenciales y bajar por la estructura de la organización. Este despliegue garantiza que los directivos puedan comprender, demostrar y enseñar los principios y métodos de la gestión de calidad, antes de esperar encontrarlos y evaluarlos en su personal.

3) Compromiso de los directivos.

La disminución de los costes, la conformidad con los programas, la satisfacción del

cliente… todo sale de una amplia dedicación a la mejora permanente. Una demostración de este compromiso es el hecho de operar en base a sugerencias que hagan posibles los cambios.

4) Comunicación vertical y horizontal eficaz y sin obstáculos.

Los métodos de gestión de calidad están orientados a eliminar los obstáculos en la comunicación, facilitando el flujo de información bidireccional entre los directivos y sus subordinados. Esto garantiza que las metas y los objetivos de la organización se puedan definir claramente y difundir por toda la organización.

5) Mejora continua de todos los productos y procesos, internos y externos.

El objetivo fundamental de la gestión de la calidad es la mejora continuada de cada aspecto del propio trabajo. Este objetivo se implementa mediante un método ordenado con el fin de mejorar cada proceso. En la gestión de calidad, el énfasis recae en la prevención de los fallos, mediante herramientas de identificación y resolución de problemas.

6) Constancia de los objetivos y visión compartida.

Todo el personal ha de conocer el objetivo que se persigue y orientar sus esfuerzos en esa dirección. La coherencia es primordial en la posible confrontación de objetivos.

7) El cliente manda.

El cliente (ciudadano) es lo más importante, ya sea interno o externo. Cada trabajador es, de alguna manera, un cliente.

8) La inversión en personal.

La inversión más valiosa e importante de toda la organización es su personal. Los trabajadores constituyen el componente esencial para el proceso de mejora continua. La capacitación, la formación de equipos y la mejora de las condiciones de trabajo son elementos importantes para crear una situación en la que los empleados puedan prosperar, obtengan experiencia y capacidad y contribuyan al crecimiento de la organización administrativa progresivamente.

9) La gestión de la calidad empieza y termina con la formación.

Es necesario formar permanentemente a todo el personal, tanto en los aspectos técnicos, comunicacionales o de habilidades. La formación que se da es para que se utilice inmediatamente. A diferencia de la educación formal, los resultados de la formación para la calidad son visibles.

10) Celebrar el éxito y destacar los aspectos positivos.

Se ha comprobado que el hecho de destacar los aspectos negativos es una motivación contraproducente. Es necesario establecer un sistema de incentivos o premios justos a los que todos tengan acceso y que todo el mundo sepa qué hacer para conseguirlos.

11) Dos cabezas piensan mejor que una.

Sin trabajo en equipo la gestión de la calidad está destinada al fracaso antes de que se

haya puesto en práctica.

12) Todos participan en la determinación de los objetivos de calidad.

Los empleados han de compartir los objetivos de calidad que se fijan.

4. Ejemplo de gestión de calidad en un ente público.*[3]*

La gestión de la calidad no es solo rentable a nivel de servicio y de mejora de la imagen de la Administración si no que puede suponer la reducción de costes generales mediante la utilización de grupos de mejora.

A continuación se presenta un ejemplo de aplicación de los sistemas de calidad en el Ayuntamiento de Esplugas de Llobregat, al cual la utilización de sistemas de calidad le ha representado una mejora en el servicio al ciudadano y una reducción de sus gastos generales.

Esplugas de Llobregat es un municipio de 48.000 habitantes que ocupa una extensión de 440 ha. en la comarca del Baix Llobregat. Su Ayuntamiento, que tiene una plantilla de 279 empleados y un presupuesto para el año 95 de 4.290 millones de pesetas, es una de las primeras instituciones públicas donde se han puesto en marcha equipos de mejora de calidad.

1) El problema.

En los últimos años se detectó un aumento importante de los gastos de agua, gas, electricidad y teléfono, que cada vez representaban una parte más importante del presupuesto municipal (en el año 93 representó un 9,1%). Delante de esta situación, se planteó la necesidad de cambiar esta tendencia y, por eso, se creó un grupo de mejora con el objetivo de reducir los consumos de agua, gas, electricidad y teléfono de las dependencias municipales y vías públicas a cargo del Ayuntamiento. También se decidió que esta reducción se tenía que conseguir respetando las siguientes reglas:

- No se podía disminuir el nivel de servicios que se ofrecía al ciudadano.
- No se podían tomar medidas que conllevaran un coste económico, ya que para este fin no se disponía de crédito en ninguna partida presupuestaria.

1) Estratégia

De los datos del ejercicio de 1.993 se extrajeron los consumos analizados, y la realización de un diagrama de Pareto puso de manifiesto que el consumo más importante era el de electricidad, que representaba el 63% del total. Por esta razón, el equipo se centró en este tema pero sin dejar de lado los otros, especialmente porque buena parte de las medidas para el consumo eléctrico eran fácilmente extrapolables a las demás.

Como primera medida para diagnosticar las causas del consumo excesivo se diseñó un plan de recogida sistemática de información sobre los consumos. Los datos recogidos se gestionaron mediante un programa informático elaborado especialmente con esta finalidad.

El análisis de los datos recogidos, junto con la búsqueda da las causas de despilfarro a través de la realización de un brainstorming y la construcción de un diagrama causa-efecto, permitió construir la siguiente tabla donde las causas se dividen en 3 grandes grupos, y enfrente de cada causa particular se propone el tratamiento más adecuado.

Cada una de las actividades fueron encargadas y realizadas por miembros del equipo de acuerdo con un calendario previamente establecido.

Causas		**Tratamiento**
Actitud	Falta información	Informar del consumo
	Falta de control por parte del responsable	Informar del consumo
	Falta de conciencia	Reuniones de concienciación
Funcionamiento	Horarios	Racionalizar los horarios (desconexión en períodos de no uso)
	Medida	Establecer sistema de medida
Utilización	Uso abusivo	Reuniones de concienciación
	Olvido desconexión	Colocar adhesivos

1) Resultados

Actualizando los costes del 93 junto con los incrementos para que sean comparables con los del 94, se ha elaborado la siguiente tabla (los datos son costes en millones de pesetas):

	1.993	**1.994**	**Ahorro**
Electricidad	93,8	91,1	2,5
Agua	24,4	22,7	1,7
Gas	18,4	15,8	2,6
Teléfono	12,1	10,0	2,1
Total	**148,8**	**141,0**	**8,5**

Por tanto, sin ningún tipo de inversión especial, se ha producido un ahorro de 8,5 millones de pesetas, y no sólo manteniendo el nivel de servicio, sino sin dejar de lado los nuevos servicios que durante el año 1.994 se pusieron en marcha.

Se ha decidido que estos 8,5 millones ahorrados para la reducción del consumo y, por tanto, el efecto de esta acción inicial, todavía puede ser mucho mayor.

5. La fiscalización y la implantación de los procesos de mejora en la Administración.

La Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre las Normas de Auditoria del Sector Público recoge entre las auditorias operativas, la referente a sistemas y procedimientos.

Las auditorías de sistemas y procedimientos, consisten en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión. Para ello analiza entre otros aspectos los sistemas de gestión, proponiendo mejoras consecuentes.

La revisión de procedimientos de implantación de sistemas de calidad y de mejora de los servicios de las Administraciones públicas será uno de los aspectos a desarrollar por los diferentes órganos de control.

La finalidad tanto del procedimiento de calidad total, como de su consecuente revisión por

los órganos de control, no es otra que la mejora de la Administración Pública. Objetivo que redundará en un servicio mas económico, eficaz y eficiente, tal y como debería ser toda actuación administrativa, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico vigente.

---

[1] La reducción de los costes administrativos. Nuevas tecnologias y eficiencia en la gestión pública. Eduardo Berenguer i Comas y Ramon Tremosa i Balcells. Horizonte EmpresVerdana. Octubre-Diciembre 1998.

[2] La qualitat a les administracions públiques. Lluís Balsells Beso. Curso impartido en la Sindicatura de Comptes de Catalunya. 1997.

[3] Programa per a la millora continua.

Pere Grima Cintas y Xavier Tort-Martorell. Revista de Qualitat 17. Maig 1995.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

TOLEDO, 14 AL 16 DE ABRIL DE 1.999

GRUPO: NUEVOS AMBITOS DE LA FISCALIZACION PUBLICA

AUTOR: FRANCISCO FERNANDEZ-VICTORIO Y DE LA FUENTE

LETRADO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

PONENCIA: "GESTION PUBLICA Y RESPONSABILIDAD CONTABLE"

Sean estas primeras líneas para mostrar mi agradecimiento a la organización de los VI Encuentros Técnicos de los OCEX, por su invitación a participar en los mismos, bajo el patrocinio de la Comisión de Formación de los Organos de Control Externo y de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.

Por otra parte, y por la asignación al grupo de trabajo "Nuevos ámbitos de la fiscalización pública", y en concreto la lectura y profundización de la ponencia presentada por el profesor MONTESINOS JULVE, hacia la tarea en todo punto sugerente, en los que representa un futuro de las instituciones de control externo y mi aportación quizás sea mas modesta en relación con los nuevos campos en que la ponencia se desarrolla.

La presente comunicación trata de aportar algunas ideas en torno a la nueva orientación de la rendición de cuentas propuesta en la ponencia, desde la perspectiva preferentemente jurídica, y trata de concatenarla con la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de la exigencia de responsabilidades contables.

El nuevo concepto y contenido de la rendición de cuentas de la ponencia es lo suficientemente sugerente como para hacer algunas aportaciones, pero desde el prisma jurídico. EN este sentido, la tradicional obligación de rendición de cuentas, que se ha descansado en planteamientos propios de derecho privado (el Código Civil puede ofrecer ejemplo de las mismas, en las cuentas de la tutela -art. 279- o del mandato -art. 1720-), pero en todo caso subyace la idea de que la administración de bienes ajenos lleva implícita la obligación de rendir cuentas.

Traspasando el derecho público, la rendición de cuentas, en el estricto sentido del término, aparece en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y así en el art. 127 (redactado según la Ley 50/1988, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social) y que modifica el anterior art.. 128, dispone que los cuentadantes son responsables de la información contable, y les corresponde rendir las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas.

En la propuesta de la ponencia, muy acertadamente, amplía el estricto concepto de rendición de cuentas, incorporando a los tradicionales componentes financieros, los componentes de gestión mas específicos, y destacando la eficacia, eficiencia y economía a la que añade la equidad y la ecología.

Pues bien, tal planteamiento futuro no resulta disconforme, antes al contrario, con las coordenadas constitucionales, ya que el art. 31.2 de nuestra Ley de Leyes expresamente recoge lo que se ha venido en llamar el principio de justicia material del gasto público. En este sentido incluye la "asignación equitativa de los recursos propios y su programación y ejecución respondería a los criterios de eficiencia y economía". Esta declaración programática implica que los ciudadanos tengan derecho tanto a la equidad como a la eficacia en los resultados de la acción pública, y es obligación de los gestores que su actuación responda a idénticas coordenadas, y en este sentido, y a nivel de legislación ordinaria, la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (Ley 6/1977, de 14 de abril) recoge como principio de funcionamiento de la Administración General del Estado, la eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados, eficacia en la asignación de los recursos públicos, programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados, y la responsabilidad por la gestión pública.

El presupuesto por programas, a nivel teórico, funciona como un sistema integrado, lo que permite un mejor análisis de la actividad administrativa y un mejor tratamiento de todo el proceso presupuestario, entendido como una estructura de objetivos entrelazados, clasificados y agrupados por programas de actividades, y que pretende mejorar las decisiones públicas y modernizar la gestión de la Administración.

Sin entrar en la bondad o no de esta forma de presupuestación, es cierto que nuestro derecho positivo ha aceptado la relevancia de la presupuestación por programas y así el art. 53, regla primera, establece que los estados de gastos de los Presupuestos Generales del Estado aplicarán la clasificación orgánica, económica y funcional desagregada en programas; las normas de elaboración de los presupuestos regulan con

detenimiento como deben plasmarse los programas; y lo que es mas importante, el art. 9.2 de la vigente Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (incluido dentro del capítulo II, la función fiscalizadora del Tribunal) dispone que el tribunal de Cuentas ejercerá en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.

En este sentido, la norma 5 d) de las normas internas de fiscalización del Tribunal de Cuentas, al definir la fiscalización operativa establece que "cuando la fiscalización tenga por objeto evaluar el grado de eficiencia alcanzado en el logro de los objetivos de un programa presupuestario, se denominará fiscalización de resultados de programas".

Como advierte Mª DEL VALLE FERNANDEZ (NOTA 1) para evitar lo que puede denominarse el fracaso de la presupuestación de programas se propone, por una parte, un mayor implicación de los órganos gestores mediante un adecuado sistema de incentivos, y por otra, la exigencia de responsabilidad, añadiendo respecto de esta última, que es necesario lograr el nexo de unión entre los resultados del control y el proceso de gestión, y a este fin debe diseñarse un sistema en el que se determine cómo debe imputarse la responsabilidad y quien debe exigirla.

Pues bien, la exigencia de responsabilidades de los gestores ante las posibles actuaciones - por acción u omisión - de los objetivos establecidos en la programa presupuestario, presenta diferentes matices que, dentro del tema de la ponencia pueden abordarse de la forma siguiente:

1.- Encuadramiento del incumpliendo de la eficiencia dentro de la responsabilidad contable.

El art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece, en su primer inciso, que "la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o Entidades perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector".

Como acertadamente expone JAVIER MEDINA (2), la plena consolidación de la jurisdicción contable se producirá también

cuando pueda hablarse de una doctrina jurídica que condene a los gestores públicos, no solamente en casos de alcance, sino también cuando las conductas sean debidas a daños causados en los caudales públicos por una gestión ineficiente o antieconómica y culpable que, respetando formalmente la legalidad presupuestaria, vulnere la justicia en el gasto público.

De este precepto, interesa ahora destacar la expresión "originaren menoscabo en dichos caudales o efectos (públicos) a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario". El problema se centra en si los objetivos de un programa, cuyo posible incumplimiento por el gestor o gestores implicados, entra a formar parte en lo que nuestra Ley de Funcionamiento denomina "leyes reguladoras del régimen presupuestario".

La tipicidad de la infracción consiste en el incumplimiento o cumplimiento deficiente de los objetivos del programa, podría, a nuestro juicio, encuadrarse dentro de una interpretación extensiva de los previsto en el art. 141.1.c) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, si bien con las siguientes matizaciones:

a) El incumplimiento se dirigiría a los objetivos a cumplir en el año, previamente marcados en el pormenor de la Ley de Presupuestos.

b) Que quizás podría rozar la concepción restrictiva del art. 48.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (expresión cifrada de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer el Estado y los Organismos Autónomos.

c) Que en realidad este artículo 141 encorseta la actuación infractora dentro del "compromiso de gasto u orden de pago", por los cual el parámetro de la tipicidad puede quedar posiblemente enervado en las conductas de omisión.

No obstante estas limitaciones, una visión amplia del alcance de los Presupuestos Generales del Estado, no limitada a las magnitudes económicas que no deben rebasarse, posibilitaría que el cumplimiento pudiera extenderse tanto a la acción como a la omisión, y en concreto a que el cumplimiento de los objetivos propuestos en el programa repercutan en el de la propia Ley de Presupuestos, y por tanto, y si ocurren los demás requisitos, iniciar la apertura del correspondiente procedimiento de exigencia de responsabilidad contable.

2.- Matización terminológica

El objetivo "contable" calificador de la responsabilidad cuya exigencia corresponde al Tribunal de Cuentas, puede devenir insuficiente ante el planteamiento innovador de la ponencia presentada, e incluso la modesta aportación del comunicante. Sin olvidar que tanto la legislación propia del Tribunal, la doctrina tras ella surgida y la jurisprudencia derivada de las resoluciones de los órganos de primera instancia y apelación del Tribunal de Cuentas, han plasmado plenamente la dicción, puede aventurarse que una concepción mas dinámica, podría llevar a considerar que la jurisdicción del Tribunal de Cuentas podría ser calificada de "financiera" e incluso económica. Esta alcanzaría no solamente a las actuaciones contrarias a lo establecido en las leyes de presupuestos - por acción u omisión - y demás de carácter fiscal y financiero, sino también a las demandas del incumplimiento del art. 31.2 (justicia material en el gasto público), y que originaran perjuicios económicos, no solamente al sector público subjetivamente considerado, sino también a toda la sociedad. Trataríase, en suma, de una responsabilidad que podría equipararse - mutatis mutandis - a los daños causados al patrimonio de la sociedad mercantil que regulan los arts. 133 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

3.- Procedimiento.

La actual Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento, han previsto dos tipos procedimentales para la exigencia de responsabilidades contables, circunscrito el primero a los supuestos de alcance (art. 72), que ha sido acompañado de una extensísima interpretación jurisprudencial en la diaria labor de juzgar de los órganos del Tribunal de Cuentas, y un segundo procedimiento (juicio de cuentas) regulado en los arts. 68 y siguientes, si bien la lectura de tales preceptos muestra una visión preferentemente procesalista, por lo que la tipicidad de la infracción que da origen a la iniciación del procedimiento, habría que encontrarla por una parte, fuera de la propia Ley de Funcionamiento (art. 141 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria), y de otra por la genérica declaración del art. 38.1 de la Ley Orgánica (el que por acción u omisión contraria a la ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados).

Tan genérica declaración de la Ley Orgánica, como es sabido, tuvo que ser objeto de limitaciones, primeramente por la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas (a partir de los autos de 11 y 18 de enero de 1986 y sentencias de 18 de abril y 28 de octubre del mismo año), y luego por el legislador (art. 49.1), al matizar los requisitos de las pretensiones de responsabilidad.

Sin embargo, el juicio de cuentas no ha tenido en la vida práctica la misión que teóricamente le atribuía la ley y, debiendo ser el mecanismo procedimental de corrección de las gestiones ineficaces, sin embargo ha quedado relegado a un segundo plano. En este punto, y sin hacer un repertorio de causas y soluciones, si al menos cabe aventurar que el problema surge en su momento inicial (la pieza separada o el expediente administrativo de responsabilidad contable) y en el momento del ejercicio de la pretensión.

Respecto del primero de los problemas apuntados, y prescindiendo del expediente administrativo (voces autorizadas han propugnado que este expediente administrativo de responsabilidad contable desaparezca, para residenciar ésta en el Tribunal de Cuentas únicamente), debe insistirse en que la pieza separada significa la articulación del binomio fiscalización-jurisdicción, y que de poco valdrían las denuncias y observaciones de las gestiones ineficaces si no hubiera un procedimiento jurisdiccional que corrija tales incumplimientos, y por tanto la exigencia de responsabilidad.

En cuanto al segundo aspecto, establecido en nuestras leyes orgánica y de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (art. 49), en un sistema de iniciación por el ejercicio de pretensión de responsabilidad, el problema se centraría en quien estaría legitimado para ejercerla. Confiar dicho ejercicio principal a los propios órganos administrativos, quizás pudiera adolecer de cierta relevancia práctica; por el contrario, a través del mecanismo de la acción pública (la regulación actual d ella misma en el art. 56 de la Ley de Funcionamiento ofrece pocas dificultades), sobre todo en aquellos sectores territoriales donde la participación ciudadana puede ser más inmediata (Corporaciones Locales, Comunidades Autónomas), o dotando a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas de mayores medios materiales, pueden conseguir que las actuaciones contrarias a la equidad y eficacia de los gestores puedan ser conocidos por la jurisdicción contable, ejercitando dichas pretensiones.

Madrid, 13 de abril de 1999

Francisco Fernández-Victorio

Letrado del Tribunal de Cuentas

NOTAS

(1) JIMENEZ FERNANDEZ, Mª DEL VALLE. Presupuestación por programas. Crónica 1996-1997. Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

(2) MEDINA GUJARRO, JAVIER. Presente y futuro del Enjuiciamiento Contable del tribunal de Cuentas. Revista Española de Control Externo, Vol. I.

CONCLUSIONES DEL GRUPO DE TRABAJO SOBRE "NUEVOS AMBITOS DE LA FISCALIZACION PUBLICA

1ª.- El contexto económico en que nos encontramos actualmente, sometido a restricciones presupuestarias y condicionantes derivados de la convergencia con la UE, exige reformas en la gestión de los recursos públicos, que han de basarse en premisas tales como la búsqueda de la calidad y eficiencia en los servicios públicos y la transparencia de las entidades públicas.

2ª.- En la reforma de la gestión pública se han de tener presentes aspectos tales como la orientación hacia el cliente-ciudadano, la definición y asignación de responsabilidades de gestión, la introducción de mecanismos que favorezcan la competitividad, la evaluación de los programas en los que se recojan las políticas públicas y la descentralización de decisiones a través de organismos más reducidos (agencias), que garanticen con eficacia la consecución de los objetivos. Para llevar adelante las líneas de reforma será necesario implicar en la misma a los servidores públicos (nueva cultura administrativa).

3ª.- Los cambios han de producirse de manera adecuada, coherente y progresiva, buscando la participación de todos los sectores afectados. Para ello, habrán de producirse reformas legislativas, a fin de que el entorno normativo no sólo tenga en cuenta los procedimientos sino también los resultados de la gestión pública. En este orden de cosas, las últimas modificaciones normativas, recogen criterios y principios inspirados en las líneas apuntadas. En este sentido, parece urgente proceder a una reforma en profundidad de la normativa presupuestaria básica, incluyendo los elementos necesarios para la evaluación y el control de la gestión de los recursos públicos.

4ª.- Las anteriores consideraciones, junto a la sensibilidad hacia cuestiones medioambientales y de solidaridad social, provoca una ampliación del contenido y del alcance de la rendición de cuentas, y la correlativa revisión del papel a desempeñar por la fiscalización y auditoría públicas. El nuevo concepto de rendición de cuentas ha de basarse, necesariamente, en la presentación de información más relevante, transparente y oportuna por parte de las entidades públicas, que no incluya solamente elementos financieros sino también componentes de gestión, que permitan evaluar aspectos de eficacia, eficiencia, economía, equidad y ecología.

5ª.- Esos mayores requerimientos de información conducen a la formulación y desarrollo de indicadores de gestión fiables, comparables y oportunos, que junto a las magnitudes financieras, presupuestarias y económico-patrimoniales, permitan llevar a cabo las labores de evaluación de la gestión pública. En este sentido, los actuales sistemas presupuestarios y de información contable se muestran insuficientes, bien por su inadecuada definición (presupuestos de medios) o su desafortunada aplicación (presupuesto por programas).

6ª.- Los cambios en la realidad socioeconómica, que demandan la revisión de la gestión pública, y amplían el contenido y alcance de la rendición de cuentas, están provocando la necesidad de cambios en la fiscalización de las entidades públicas, que se han de dirigir hacia la ampliación, cuantitativa y cualitativa, de las actuaciones a fiscalizar, el énfasis en la consecución de los objetivos de la gestión y en la evaluación de la prestación de los servicios públicos y la calidad de los mismos, así como la prioridad en la investigación de situaciones de fraude y corrupción, demandadas por los ciudadanos y sus representantes. En la consecución de estos objetivos, los Órganos de Control Externo tomarán en consideración los mismos principios y directrices que informan la actuación de las Administraciones Públicas, en el marco de la nueva gestión pública.

7ª.- Si bien el proceso de revisión de la gestión pública está en sus inicios en nuestro país, los Organos de Control Externo deben encarar la situación con determinación, cumpliendo además una obligación jurídica plasmada en nuestra Constitución y en las leyes reguladoras de aquéllos, cual es la de practicar controles de eficacia, eficiencia y economía, en suma efectuando auditorias operativas. Así, las carencias observadas en la presupuestación por programas y en la información sobre la gestión, si bien dificultan la realización de tales auditorias, no han de impedir la realización de estos controles, recomendándose que se incremente la frecuencia de los mismos.

Además de poner de manifiesto la falta de coherencia entre objetivos y actividades, la inconsistencia de los indicadores y la falta de sistemas de seguimiento de resultados, los propios Organos de Control Externo han de intentar superar tales obstáculos, diseñando y adaptando los mecanismos de control necesarios para evaluar la ejecución de las políticas públicas y el nivel y calidad de prestación de los servicios públicos, que es lo que la sociedad nos demanda.

8ª.- Por otra parte, el desarrollo imparable de las tecnologías de la información, abre en el ámbito de la fiscalización unas posibilidades de análisis y ahorro de tiempo que inciden en la

naturaleza, extensión y duración de los procedimientos de auditoría, que no pueden ser menospreciadas. Para aprovechar tales posibilidades se hace necesario incrementar la capacitación del personal de auditoria en el manejo de las herramientas informáticas y facilitar la adaptación de su trabajo al entorno informático de las entidades objeto de auditoría, potenciando los recursos informáticos existentes, tanto en equipos como en aplicaciones.

A sensu contrario, el desarrollo informático introduce riesgos en la gestión y posibilidades de fraude nada desdeñables. Por ello la labor de control se ha de dirigir a evaluar la calidad de este entorno tecnológico, mediante la realización de auditorias informáticas, cuya finalidad sea examinar y comprobar la eficacia, fiabilidad y seguridad de los sistemas informáticos. En este sentido, cobra especial importancia el estudio y evaluación de los sistemas de control interno de las entidades fiscalizadas, con mayor grado de profundidad de lo que se viene realizando hasta el momento.

9ª.- En el entorno que hemos definido, una de las piezas más importantes la constituye la orientación hacia el cliente. En el ámbito de los Organos de Control Externo, nuestro cliente es el destinatario de los informes de fiscalización. Por tanto, habría que plantearse si nuestro trabajo satisface las necesidades de tales destinatarios. Para que la respuesta sea positiva, debemos realizar un esfuerzo para conseguir que los informes sean claros y concisos en su lenguaje, sean oportunos en su presentación y, por tanto, útiles para la toma de decisiones. Asimismo, parece interesante adoptar nuevos formatos en los informes, priorizando la presentación de informes específicos, y procurando la máxima difusión de los mismos.

10ª.- La creciente preocupación social por la problemática del medio ambiente exige ampliar la actuación de los OCEX a la verificación de la ejecución de las políticas y normativas medioambientales de las entidades públicas. El alcance de estas fiscalizaciones abordará, tanto el cumplimiento de la legalidad como el impacto de la gestión sobre el entorno medioambiental en el que se desarrolla.

11ª.- Para llevar adelante las propuestas anteriormente señaladas, deberán adoptarse las medidas necesarias para conseguir una adecuada formación profesional de los equipos de auditoria, que debe actualizarse de manera continuada. La incorporación a los equipos de trabajo de especialistas en diferentes disciplinas y el recurso a expertos independientes, aparecen como una necesidad ineludible para abordar de forma satisfactoria los nuevos objetivos que aquí se plantean.

12ª.- A modo de recapitulación, el proceso de cambio de la Administración Pública en el que estamos inmersos no puede ser ignorado. Los Organos de Control Externo deben situarse en la vanguardia del mismo aportando racionalidad y no resistencia. Por el contrario, el control externo debe asumir el reto de impulsar el cambio, a través del ejercicio de sus funciones con unos objetivos estratégicos claramente definidos. En cualquier caso, la iniciativa de los responsables políticos será un requisito prácticamente ineludible para avanzar con posibilidades reales en el desarrollo e implantación de las reformas consideradas.

Grupo 2: Fiscalización de los ingresos públicos

Programa

Ponencia principal, presentada por D. Gonzalo Vera Fajardo, Consejero del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Comunicaciones

"La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos" por Emilio Galván de Granda, Interventor Territorial de la J.C.C.M. en Guadalajara

"La fiscalización de los ingresos del Estado por el Tribunal de Cuentas" por D. Francisco Javier Rubio Delgado Subdirector Técnico

"la fiscalización de los ingresos públicos" por Dª Margarida Trull i Pou, Auditora de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

"La fiscalización de los ingresos públicos" por D. José Andrés Ruiz del Molino, Auditor de la Sindicatura de Cuentas de Valencia

"Endeudamiento de las Comunidades Autónomas", por D. José Iglesias de la Fuente, Dª Mª Elena Lago Puga y Dª Esther Páramo Aller, Técnicos de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas de Valencia

"Fiscalización de los ingresos públicos" por D. Francisco Cepeda Maqueda, Tesorero General de la J.C.C.M.

"La fiscalización de ingresos en las entidades locales. Análisis de su estructura y aproximación a un modelo" por D. Ignacio Piay Guiance, Técnico de Auditoría del Consello de Contas de Galicia

"Operaciones no presupuestarias de tesorería en las Corporaciones Locales" por Dª Guadalupe Fernández Espinosa, Directora de Programas del Tribunal de Cuentas

"Fiscalización de los ingresos públicos", por D. Jesús Muruzábal Lerga, Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra

Conclusiones

FISCALIDAD DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

UNA APROXIMACIÓN A LA FISCALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS

1.º INTRODUCCIÓN

El Estado, como garante de los intereses de los ciudadanos, se ve obligado, para cumplir esta función, a realizar una serie de actividades económicas en favor de los mismos y, por ello, necesita disponer de unos recursos con los cuales hacer frente a los gastos que se exigen para satisfacer las citadas necesidades.

El modo de disponer de los recursos necesarios puede venir, bien de los que genera su propia actividad económica, a través de la explotación de su patrimonio, recurriendo al endeudamiento, del ejercicio de su poder coactivo exigiendo a los ciudadanos la participación en la financiación de los gastos públicos mediante el pago de tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales..) o bien de la emisión de dinero al disponer y tener a su cargo el control de la creación de moneda.

Todo este conjunto de recursos obtenidos por el Estado o, a otros niveles de ámbito competencial, por otros Entes Públicos, es lo que denominamos **Ingresos Públicos**. Ahora bien, la variación y la distinta naturaleza de las funciones que realiza, hace que prevalezcan unos sobre otros, estableciendo diversas clasificaciones y categorías de ingresos en función de su periodicidad (ordinarios, extraordinarios), procedencia (renta, capital) o que financien gastos corrientes o inversiones públicas.

Dejando al margen exposiciones doctrinales y consideraciones sobre las distintas concepciones y clasificaciones de los ingresos públicos, lo que si creo, es que todos estamos de acuerdo en que dentro de las diferentes formas de ingreso que utilizan para la financiación de sus gastos, el Estado, y por ende de todas las figuras que componen o en que se articula y estructura la Administración (Organismos Autónomos, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Diputaciones, Cabildos, Juntas Administrativas...), destaca, por encima de todas ellas, los **Tributos**. Es decir, que el soporte básico de los ingresos que configuran sus presupuestos, son aquellos de naturaleza tributaria.

Esta breve exposición es la que me induce a seleccionar, como objeto de la ponencia, " una aproximación a la fiscalización de los tributos", al considerar que se trata del recurso financiero que posee

un mayor peso especifico dentro de los Ingresos Públicos.

2º FISCALIZACIÓN.

Se entiende por fiscalización, "el control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales, consistente en la realización de diferentes tipos de auditoría, profundizando de forma especial en el cumplimiento de legalidad".

Dos notas distinguen la fiscalización del sector público de la auditoría privada:

- - El sujeto auditor, que en el caso de la fiscalización es siempre un órgano institucional.

- - El mayor énfasis que los órganos de control externo deben poner en el cumplimiento de legalidad.

Si analizamos las disposiciones normativas que regulan la constitución y funcionamiento del Tribunal de Cuentas del Reino y de los demás Organos de Control Externo de las diferentes Comunidades Autónomas que llevan a cabo el control económico y presupuestario de la actividad financiera de sus respectivos sectores públicos (dentro del ámbito de la competencia territorial y con respeto a la jerarquía administrativa de los mismos), observamos que, al definir las competencias, funciones , alcance, modo y manera de realizar la fiscalización de las Instituciones, Entes, y Organos que componen su esfera o campo de actuación, sólo uno de estos Organos de Control hace referencia expresa a que la actividad de fiscalización incluya " la legalidad, regularidad y eficacia de los ingresos presupuestarios"(Art. 10,de la Ley1/1988 de 5 de Febrero de Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/HKEE).

Este texto normativo hace una clara y expresa mención a la obligación de auditar los ingresos presupuestarios en los mismos términos que el análisis de la contratación y otros aspectos referentes al estado de gastos presupuestarios. ¿Cómo ? Eso es lo que intento dejar constancia en esta ponencia.

Con toda probabilidad la referencia normativa a la fiscalización de los ingresos presupuestarios, proceda del régimen fiscal y tributario del que goza la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Régimen de Concierto.

El Concierto Económico (Ley 12/1981 de 13 de Mayo) es el instrumento por el que se regulan las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca.

El contenido de la citada disposición normativa se sustenta sobre

dos grandes principios:

a) El reconocimiento de capacidad normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos que la componen (Diputaciones Forales), al disponer que las mismas pueden mantener, establecer y regular, en su ámbito territorial, su propio régimen tributario.

Quedan autorizadas para exaccionar, gestionar, liquidar, recaudar e inspeccionar todos los tributos que constituyen el Ordenamiento Jurídico Tributario, con excepción de aquellos que sean de exclusiva competencia del Estado y sin perjuicio de la colaboración con el mismo.

b) Establecimiento de un instrumento regulador de la relaciones financieras entre la Comunidad Vasca y el Estado, por el cual se señale y se valore la aportación que ha de realizar, ésta Comunidad, como contribución a las cargas asumidas por el Estado y no por ella.

Este instrumento se denomina Cupo y tanto sus normas generales como su metodología han de ser aprobadas por Ley.

Por consiguiente, es en base a la potestad normativa y autonomía de gestión en materia tributaria atribuida por la norma del Concierto y aceptando el riesgo de forma unilateral en cuanto a su recaudación; por lo que esta Comunidad obtiene los recursos financieros necesarios y suficientes para hacer frente a los gastos derivados de las competencias asumidas. Consecuentemente los ingresos fiscales, obtenidos a través de la recaudación de los tributos en sus diversas concepciones como impuestos, tasas, contribuciones especiales, precios públicos, constituyen el pilar básico de la estructura presupuestaria de la Comunidad Autónoma.

Por otro lado, la actividad economico-financiera realizada por las diversas Instituciones que componen el Sector Público, en cuanto a la elaboración, desarrollo, cumplimiento, liquidación y ejecución de sus presupuestos como manifestación de unas funciones y tareas para lo que fueron constituidos, es objeto de fiscalización.

Ésta, consistente en establecer un control de la actividad de estos Organos realizando diferentes tipos de Auditoría nos permite conocer e informar sobre; la adecuada situación financiera, el cumplimiento de la legalidad vigente, el grado de consecución de los objetivos previstos en el programa y el grado de economía y eficiencia obtenidos en la gestión de los recursos que les han sido puestos a su disposición.

Cada uno de los objetivos que se quieren obtener de los trabajos realizados sobre la actividad de los Organos Públicos responde a un determinado tipo de Auditoría. Ahora bien, en la práctica existen

dificultades para trasladar y ejecutar los diferentes tipos, siendo mas común la realización de auditorías de regularidad (Verificar la situación financiera o el cumplimiento de legalidad) que auditorías operativas o de gestión (Analizar la eficacia, economía y eficiencia de la actividad) sobre todo cuando se tiene un plazo y unos trabajos de obligado cumplimiento. Solamente en determinados casos, de forma puntual y referido a aspectos concretos, se realizan trabajos que valoren el grado de eficacia, economía y eficiencia de la actividad desarrollada por estas Instituciones.

Todo ello puede responder a la dificultad en definir, ejecutar y valorar los resultados de los programas presupuestarios, así como de establecer, constituir, elegir o señalar cuáles son los indicadores que mejor plasmen el grado de economía y eficiencia obtenido en la gestión de recursos.

Hecha esta exposición y a efectos de no desviarse de la intención del presente trabajo, retomamos el comentario realizado en apartados anteriores :..." los Ingresos Tributarios constituyen el pilar básico de la estructura presupuestaria....". ¿ Qué se quiere decir con esto ?

El presupuesto lo configuran dos estados financieros que se interrelacionan entre sí: Ingreso y Gasto.

El estado presupuestario de ingreso se nutre, fundamentalmente, de recursos económicos de naturaleza tributaria, a excepción de para aquellos entes públicos que carezcan de capacidad recaudatoria o que poseyéndola, ésta se reduce a tributos de ámbito local. Los cuáles obtienen el núcleo de sus recursos por transferencias corrientes o de capital procedentes de otros entes.

Ahora bien, como muy bien expone D. Jesús Muruzabal en su artículo en la revista Auditoría Pública, "Apuntes sobre la fiscalización de ingresos tributarios", las normas que regulan el control interno de cualquier Administración Pública precisan los tipos de intervención que ha de realizarse en el ámbito del gasto, es decir, han desarrollado el control del gasto pero, poco o nada se ha realizado en materia de control del ingreso, bien porque hay mayor facilidad para efectuar el control del gasto bien por apreciar cierta sensación de inutilidad en el control del ingreso ya que si éste se ha devengado o recaudado ¿qué sentido tiene su fiscalización?.

En cierta medida no le faltan razones pero, es en este punto donde quiero incidir y dar el enfoque a la ponencia.

La especial organización territorial, orgánica y competencial de la Comunidad Autónoma del País Vasco, hace que nos encontremos con dos tipos de Instituciones, unas que elaboran sus presupuestos de ingresos, en mayor medida, en base a las aportaciones que reciben de otros Organos de la Administración y otras que los obtienen por el

ejercicio de la actividad de exacción, gestión y recaudación de los Ingresos tributarios.

Tradicionalmente, al realizar los trabajos de auditoría de los Entes Públicos, además de hacer hincapié en los aspectos de regularidad (financiero y de legalidad) se verifica el alcance de los objetivos previstos, la utilización de los recursos y la relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados (A. operativa) pero, todo ello, con referencia a la magnitud del **gasto público**, no del **ingreso.**

Por cuanto que mi pretensión va a consistir en elaborar un modelo de fiscalización de los ingresos tributarios o al menos efectuar una aproximación al mismo, hay que acudir a aquellas Instituciones que, por mandato legal y/o paccionado, asumen la competencia en cuanto a la gestión y recaudación tributaria y, analizar sus programas, sistemas o procedimientos a través de los cuales se obtienen sus ingresos presupuestarios. No sin olvidar que hay otras Instituciones y Organismos que también gozan de la citada competencia.

3º OBJETO Y ALCANCE

3.1.-OBJETO.

Se pretende estudiar y evaluar como se realiza la Gestión Tributaria y en consecuencia la obtención de ingresos tributarios por aquellas entidades que tienen asumida la capacidad para exaccionar un impuesto.

El ejercicio de esta potestad implica el desarrollo de un proceso que responde a la ejecución de varias fases; la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación del tributo. A su vez, el tributo puede ser un Impuesto, una Tasa, una Contribución Especial o un Precio Publico y con un diferente ámbito territorial de aplicación.

Teniendo en cuenta que los recursos obtenidos por las Administraciones Públicas proceden en mayor medida de la recaudación de impuestos, será del análisis de la gestión de este componente de los tributos lo que constituirá el objeto del presente proyecto de fiscalización. Todo ello, llevado a cabo en el ámbito de las Instituciones que tienen asignada la potestad de la Gestión Tributaria.

3.2.-ALCANCE

Visto cual sería el objetivo del presente trabajo de fiscalización, el siguiente paso tendría que ser, señalar el alcance del mismo.

Como he indicado en el apartado anterior, la gestión de un tributo y en concreto de un impuesto, responde en su estructura al desarrollo de diversas fases concatenadas entre sí y que tienen como finalidad última que, el recurso financiero que resulta de su devengo, se ingrese en las arcas de la Administración. Esto sería uno de los elementos que condicionaría el alcance del trabajo.

Por otro lado, hay que tener en cuenta las diferentes clasificaciones y/o clases de impuestos que pueden existir, atendiendo a su naturaleza, objeto, ámbito de aplicación y por otras y variadas características. Siendo, tradicionalmente, la diferenciación entre I. Directo e I. Indirecto y I. de ámbito estatal o de ámbito local, las acepciones mas comunes para diferenciar el tipo de impuesto ante el que nos encontramos.

Observamos que son dos, principalmente, los condicionantes que hay que tener en cuenta para establecer el alcance del trabajo de fiscalización; las diferentes fases en que se estructura la función de la Gestión Tributaria y, los tipos y clases de Impuesto.

Si acudimos al primer condicionante, el alcance del trabajo sería amplísimo y de difícil ejecución. Sirva como ejemplo, elegir la fiscalización de la fase de liquidación dentro del procedimiento de Gestión Tributaria. Significaría que hemos de analizar aquella, en cada uno de los impuestos exigidos por la Institución competente (I. directos- I.R.P.F.; Sociedades; Sucesiones: I.indirectos- I.V.A.; Transmisiones.....), además, configurar y definir aquellos indicadores, comunes a todos los impuestos, que nos permitan evaluar y opinar sobre la eficacia, economía y eficiencia de la liquidación practicada. Supuesto, este último, absolutamente complejo por la diversidad, en cuanto a la naturaleza jurídica y estructura procedimental, de los Impuestos.

En cambio si acudimos a un impuesto en concreto se reduce y simplifica el alcance del trabajo. El hecho de que el impuesto sea;.." un tributo que se exige sin contraprestación..." facilita la delimitación del campo de trabajo y su punto de partida , ya que no será necesario que haya ni una prestación de un servicio, ni una actividad de la administración, para que se devengue el tributo, sino únicamente una definición normativa de su hecho imponible como elemento generador de la obligación de pagar el impuesto. Es decir, se puede analizar cualquier impuesto, teniendo el mismo punto de partida y sin necesidad de un comportamiento previo de la Administración

Concluyendo, se presume que la fiscalización de los Ingresos Presupuestarios, en mayor medida compuestos por Ingresos Fiscales (Tributos), debería de efectuarse mediante el análisis individualizado de los Impuestos exigidos por las Instituciones competentes, aplicando la siguiente:

4º METODOLOGÍA Y LIMITACIONES.

La función de la Administración en materia tributaria se disocia, por imperativo legal, en dos ordenes de gestión ; para liquidar y recaudar por un lado, y por otro para resolver las reclamaciones que contra su gestión se susciten. Ello se manifiesta en que son Órganos diferentes a los que se tiene encomendada estas actividades.

Para el trabajo que pretendemos realizar, incidiremos en el primero de los ordenes mencionados, la Liquidación y Recaudación del Impuesto, quedando el otro, las reclamaciones en vía económico administrativa, como un mero ajuste a una situación ya manifestada y contabilizada.

Liquidar, acto de reconocimiento de un derecho de crédito en favor de la Administración que puede ser previo, cuando la liquidación se efectúa por la Administración o simultáneo, cuando la liquidación efectuada por el administrado, él cual declara el hecho imponible, lo cuantifica e ingresa la deuda tributaria.

Recaudar, significa realizar el derecho de crédito en favor de la Administración. En periodo voluntario, cuando el contribuyente realiza el ingreso en plazo. De forma ejecutiva cuando no se ingresa en plazo (procedimiento para exigir el pago).

Actualmente, la Gestión de los Impuestos se inicia mediante la autodeclaración o declaración-liquidación presentada por el contribuyente, persona física o jurídica, al menos en aquéllos impuestos que tienen un mayor peso específico dentro de los Ingresos Presupuestarios, (IRPF, Sociedades, IVA, Especiales, Retenciones....). Significa que son los propios contribuyentes los que reconocen, cuantifican e ingresan los derechos económicos en favor de la Hacienda Pública.

Ello nos conduce a evaluar dos aspectos; por un lado su control financiero (registro contable y presupuestario) y por otro el control de la gestión del impuesto. Entendiendo como tal, la verificación de entre otros indicadores, registro de presentación de declaraciones, número de contribuyentes por impuesto (censo), procedimiento para comprobar y validar los datos y antecedentes declarados, archivo de los documentos.....

El primero de ellos implica la existencia de una normativa que regule y desarrolle los criterios que han de seguirse a la hora de contabilizar los ingresos fiscales, es decir, que se disponga de una Instrucción Contable sobre la materia, regulando sus diferentes pautas, que podían ser, entre otras:

INICIAL : control de dos fases del impuesto: liquidación y

recaudación.

IDENTIFICACION :debe de conocerse del ingreso:

- Origen. Tipo de impuesto. Autodeclarativo. Liquidación previa/oficio

- Ejercicio. Corriente.Cerrado. Futuro (vencimientos posteriores a 31-12 del ejercicio siguiente - aplazamientos- fraccionamientos).

RECONOCIMIENTO de DERECHOS. partiendo de que el ejercicio presupuestario es el año natural se trata de saber si un derecho es a favor dela administración o en contra de la misma (por cancelar un derecho ya reconocido)

RECAUDACIÓN. Realizar el derecho con entrada de fondos en la tesorería. Si se realiza en periodo voluntario y/o ejecutivo. Ingreso con Contraído Previo (derecho reconocido anterior). Ingreso con Contraído Simultáneo (Auto-Liq.). Si ha de imputarse a ejercicio Corriente o Cerrado.

DEVOLUCIÓN. Cuándo deben de reembolsarse los ingresos obtenidos de forma indebida o en exceso. Motivo por el cual se efectúa el **procedimiento de devolución:**

- Anulación de liquidaciones indebidamente practicadas

- Gestión reglamentaria del tributo.

- Devolución de ingresos duplicados o excesivos.

OTROS SUPUESTOS. Se trata de situaciones especiales en referencia a los derechos económicos.

- Aplazamiento y/o Fraccionamiento de Derechos.

- Procedimiento de apremio

- Contabilización de la Deuda Tributaria.

    - La cuota.

    - Los recargos s/ la cuota en favor de la D.Foral.

    - Los recargos en favor de otros Entes Públicos.

    - Interés de demora.

- Recargo de aplazamiento.

- Recargo de apremio.

- Multas y sanciones.

- Previsiones de cobro de residuos.

- Cálculo de la correspondiente provisión.

Por consiguiente, en una primera fase se verificaría el procedimiento de registro contable de la recaudación de los impuestos.

Llegados a este punto hay que realizar una puntualización. En el País Vasco, partimos del mandato del artículo 10 d) del la Ley 1/1988 del TVCP que señala que este fiscalizará, entre otras materias las siguientes, "la legalidad, regularidad y eficacia de los ingresos presupuestarios" . Ahora bien, cuando hablamos de fiscalización y en concreto de realizar una auditoría de regularidad nos estamos refiriendo a llevar a cabo un análisis financiero y de legalidad con respecto a una determinada materia. Por lo tanto considero que, en esa disposición normativa, sobra la referencia a la legalidad de los ingresos presupuestarios, por cuanto que verificar su regularidad implica pronunciarse sobre su legalidad.

Dicho esto, y en consonancia con lo anteriormente expuesto, habría de verificarse la legalidad de los procedimientos. Hemos de describir los diferentes subprocesos de la gestión del impuesto y confirmar su adecuación a la normativa reguladora del tributo.

Por último, quedaría la fiscalización de la eficacia de los ingresos, es decir, ver el grado de consecución de los objetivos fijados para los procesos de gestión tributaria principalmente desde el punto de vista de la recaudación.

En la práctica, ésta es realmente la fase mas problemática y difícil para desarrollar un trabajo de fiscalización. A la muchas veces ausencia de objetivos en el marco presupuestario, o que existiendo no están claramente definidos, se une la diferente estructura organizativa de funciones y responsabilidades, que tienen los entes públicos, en los procedimientos de gestión recaudatoria. Todo ello, muchas veces, se constituye en una limitación para realizar el trabajo.

Concluyendo, lo que se pretende con esta ponencia es proponer un modelo de fiscalización de los ingresos presupuestarios a través del análisis del procedimiento de gestión (liquidación y recaudación) de un impuesto.

PRESENTACIÓN Y DESCRIPCIÓN DE UN PLAN DE TRABAJO SOBRE LA EVALUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INGRESOS Y SU RECAUDACIÓN EN UNA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN RELACIÓN A UN CONCEPTO IMPOSITIVO.

ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS DEL INGRESO TRIBUTARIO

Reiterando lo expuesto con anterioridad, el mandato del artículo 10 d) del la Ley 1/1988 del TVCP, al señalar que este fiscalizará, entre otras materias, "la legalidad, regularidad y eficacia de los ingresos presupuestarios", sitúa la fiscalización de los ingresos, el mismo plano que la contratación administrativa o que las modificaciones presupuestarias. Obviamente este mandato ha de ser cumplido, al menos, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El objetivo del trabajo consistirá en poder evaluar los procesos de gestión tributaria enfocado desde el punto de vista último de la **recaudación**, analizando el grado de consecución de los objetivos fijados desde esta perspectiva (en relación con los impuestos, si se ingresa la cantidad que dispone la Ley y por todos los obligados tributarios y no, únicamente, si han sido alcanzados los objetivos económicos de los ingresos presupuestarios). Adicionalmente, saber si esos ingresos se efectúan cumpliendo los procedimientos que señala la Ley y conociendo que, en cualquier impuesto, la gestión responde a un conjunto de procesos y procedimientos que generalmente se agrupan en tres acciones, la liquidación del impuesto, su recaudación y la inspección del mismo. Pero al mismo tiempo coexisten con ellas otros aspectos como la información tributaria existente o disponible y que es utilizada en la realización de las actividades de dichos procesos (censos, bases de datos..) y el registro contable del resultado obtenido. Así mismo, cada uno de estos procesos da lugar a otros procedimientos, por ejemplo dentro de la fase de liquidación tendremos la presentación de declaraciones, su comprobación, requerimientos, mantenimiento del censo...etc.

A través de estos objetivos estaremos analizando, sólo, la eficacia del proceso. Para poder analizar la eficiencia necesitaríamos información comparativa y homogénea.

Una vez adoptada la decisión de fiscalizar los procedimientos de los ingresos tributarios debemos elegir qué aspectos vamos a fiscalizar.

Las opciones podrían ser:

1. Elegir una unidad administrativa y fiscalizar su actividad.

2. Elegir una fase del procedimiento que puede afectar a varias unidades administrativas y a varios impuestos.

3. Elegir un concepto impositivo y analizarlo en todas sus fases, independientemente de que afecte a diferentes unidades administrativas.

Este último, es el procedimiento por el que hemos optado. Creemos que es el más arriesgado pero también el más completo. Por que una vez llevado a cabo, su extensión a otros impuestos será relativamente fácil.

PROPUESTA

Se ha optado por elegir, como concepto impositivo a analizar, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Estableciendo como ámbito temporal del trabajo al menos dos ejercicios.

En primer lugar, y antes de diseñar el plan de trabajo a llevar a cabo, han de efectuarse una serie de actividades preparatorias:

- Localizar y reunir la normativa legal relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido vigente durante los ejercicios que van a ser objeto de fiscalización.

- Naturaleza y tipo de impuesto.(autodeclarativo, liquidación de oficio, censal).

- Obtener modelos de los diferentes impresos utilizados, para cumplimentar, por los obligados tributarios.

- Conocer e identificarlos diferentes sujetos pasivos del impuesto así como los plazos y/o periodos en que ha de presentarse las declaraciones tributarias.

- Información contable sobre los ingresos por este concepto impositivo.

- Mantener una entrevista bien con el/los responsables de las unidades administrativas (Jefes de Servicio, Sección o Negociado) relacionados directamente con el IVA, para que nos describan la gestión desde sus aspectos más básicos.

- Ver qué información y estadísticas nos pueden proporcionar en relación a los siguientes aspectos:

    - Existencia de manuales de procedimientos o instrucciones escritas en relación a los conceptos reseñados.

- Confección y movimiento del censo de obligados tributarios del impuesto.

- Presentación de declaraciones y el proceso de grabación de los datos contenidos.

- Verificación del ingreso de las cuotas y su contabilización.

- Comprobación de las declaraciones presentadas.

- Requerimientos a los no declarantes.

- Recursos administrativos presentados.

- Tratamiento de la información recibida. Utilización de todos los recursos disponibles (legales, humanos, informaticos, ...).

- Inspección del impuesto.

- Recaudación ejecutiva.

Al finalizar esta reunión/reuniones deberíamos tener claro el tipo de información que vamos a disponer y en qué plazos. También podemos empezar a forjarnos una idea de las limitaciones que nos vamos a encontrar en cuanto a existencia datos y la posibilidad de proporcionarnos la información que demandemos.

Para finalizar vamos a aproximarnos a cada una de las fases que nos imaginamos hemos de analizar describiendo los aspectos más típicos y las tareas concretas que en este momento podemos señalar:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:

1º REGISTRO DE CONTRIBUYENTES.

Analizar como se conoce e identifica a los obligados tributarios por este impuesto. Es decir, si existe "censo de iva". A diferencia con los impuestos locales (I.s/ Bienes Inmuebles, I.s/ Actividades Económicas) los cuales responden a un censo o catastro exacto y cuyos hechos imponibles los marca la Administración, aquí son básicas las fuentes externas para la elaboración de los datos que permitan controlar y censar a los sujetos pasivos del impuesto.

Tareas:

- Qué campos y subapartados tiene.

- Mecanismo de inclusión y exclusión del censo (altas y bajas).

- Si existen previsiones de cambios.

- Grupos censales.

- Recursos humanos destinados.

- Relación con el censo general tributario.

- Información sobre nº de movimientos realizados.

- Descripción y análisis de las fuentes de información qué utiliza.

- Realización de pruebas sobre bajas/ altas tramitadas.

2º PRESENTACIÓN DECLARACIONES Y PROCESO DE GRABACIÓN DE LOS DATOS CONTENIDOS.

Supone conocer el proceso de presentación de las declaraciones; liquidación efectuada por el contribuyente o practicada por la Administración.

Presentación:

- Periodos de presentación y modelos de declaración.

-Si se trata de declaraciones: a ingresar, sin actividad, a devolver, cuota cero o a compensar o informativas.

- Número de declaración, por modelo, periodo y concepto de contribuyente.

Grabación:

- Descripción del proceso.

- Control y velocidad del proceso (cómo y cuando se graban las declaraciones y la información cuando está disponible).

- Medios que tiene los contribuyentes para hacernos llegar las declaraciones (soportes en papel, magnéticos, otros métodos).

- Costes económicos y recursos humanos del proceso.

- Realización de pruebas acreditativas del procedimiento que nos han descrito.

3º VERIFICACIÓN DEL INGRESO DE LAS CUOTAS Y CONTABILIZACIÓN**.**

Supone realizar y verificar el aspecto financiero del procedimiento.

- Conocer el total de derechos reconocidos y recaudados.

- Especificación de las devoluciones efectuadas, proceso y procedimiento.

- Diseccionamos los importes por modelos de declaración, periodos y lo relacionamos en cada uno de los ejercicios fiscalizados.

- Proceso de registro contable, su control interno y mecanismos de obtención y colaboración exterior en la recaudación.(descripción y objetivos).

Realizaremos muestras selectivas en tanto en cuanto las efectuadas en otras fases nos sirven para obtener conclusiones.

4º COMPROBACIÓN DE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS.

Supone analizar las actuaciones de revisión que se llevan a cabo para determinar la correcta presentación de las declaraciones por este impuesto (censales, de información, positivas, sin actividad, a compensar, a devolver..). Significa que podamos conocer:

- Numero de declaraciones analizadas.

Cuotas tributarias que representan esas declaraciones.

- Liquidaciones practicadas consecuencia de la comprobación.

Cuotas tributarias que representan esas comprobaciones.

- Devoluciones efectuadas.

Cuotas resultantes a favor o en contra.

- Obtención de información sobre el número de declaraciones tratadas (verificadas, revisadas, analizadas) y las consecuencias prácticas obtenidas, en su caso, nº de liquidaciones y pts liquidadas.

- ¿Generan recursos administrativos estas liquidaciones?

- ¿Como inciden en los datos anteriores?.

- Precisión y obtención de esta información.

- Periodicidad de las comprobaciones.

- Eficacia y adecuación de los datos utilizados para ejecutar el proceso de comprobación.

- Efectos sobre otros impuestos. Esta actividad genera o induce a la obtención de ingresos futuros.

- Costes económicos del proceso, plazos de devolución, adecuación del procedimiento a la legalidad. Descripción de los tratamientos sistemáticos que se dan a las declaraciones y efectos de ese tratamiento.

- Realización de una prueba sobre declaraciones que hayan pasado por ese procedimiento.

5º REQUERIMIENTOS A LOS NO DECLARANTES.

Obtención de información sobre cuando se realizan, el número de requerimientos formulados a no declarantes y la respuesta obtenida. (Numero de requerimientos, nº de justificaciones, nº declaraciones presentadas, ptas. autoliquidadas, ausencia de respuesta).

Actuaciones subsiguientes ante la ausencia de respuesta: segundos requerimientos. (Numero de requerimientos, nº de justificaciones, nº declaraciones presentadas, ptas. autoliquidadas, ausencia de respuesta).

Eficacia de los datos, métodos e información utilizados para la formulación del requerimiento.

Efectos sobre otros impuestos, recaudación obtenida, costes económicos del proceso, adecuación del procedimiento a la legalidad.

Sanciones. cuantías y procedimientos. Seguimiento del proceso. ¿Se inicia vía de apremio lo no ingresado?. Seguimiento en su caso de la recaudación ejecutiva.

Liquidaciones cautelares. Compatibilidad con las sanciones. ¿Se inicia vía de apremio lo no ingresado?. Seguimiento en su caso de la recaudación ejecutiva.

Realización de pruebas sobre sujetos pasivos o expedientes que

hayan pasado por esta fase.

6º RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Análisis de las reclamaciones que contra este procedimiento de gestión se susciten en vía de reposición.

- Tipos de reclamaciones.

- Numero de reclamaciones presentadas y resueltas en el ejercicio.

- Plazos de resolución de las citadas reclamaciones.

- Efectos económicos en la recaudación.

- Personal adscrito y su coste.

7º OTROS PROCESOS GESTIONADOS.

Esta fase abarcaría todas aquellas actividades que no tienen un encaje previsto en las fases anteriores.

Respondería a cuestiones tales como sí :

- ¿Se utilizan todas posibilidades que proporcionan las normas (colaboración de otras entidades públicas, obtención de datos oficiales,....)?

- Utilización o no de procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria de las deudas tributarias.

- Aplazamientos y fraccionamientos.

- Resolución de consultas.

- Atención al contribuyente, etiquetas identificativas, lugar de presentación de declaraciones.....

8º INSPECCIÓN DEL IMPUESTO.

Necesariamente, en esta fase se requiere la entrevista con algún responsable de la Inspección de Tributos.

- Obtener información sobre Actas de Inspección efectuadas por IVA, en relación a los ejercicios fiscalizados que indiquen, nº de sujetos pasivos, importes de las cuotas liquidadas, su carácter

(conformidad, disconformidad). Comprobar que las Actas son posteriormente liquidadas y analizar específicamente su recaudación incluso en la fase ejecutiva.

- Análisis de la causa que provoca que el expediente haya llegado a inspección (Plan de Inspección)

- Trascendencia de los datos métodos e información utilizados, efectos sobre otros impuestos, costes económicos del proceso.

- Realización de una prueba sobre 10 sujetos pasivos o expedientes que hayan pasado por esta fase.

9º RECAUDACIÓN EJECUTIVA.

Constituye la última fase del proceso. Desarrollado todo el procedimiento de gestión en sus distintas fases y cualificada y cuantificada la deuda impositiva, no se produce su ingreso en plazos señalados al efecto.

Se trata de describir este proceso y verificar :

En que plazo se inicia una vez finalizado el periodo voluntario (providencia de apremio). Notificación de las actuaciones a los morosos tributarios. Gestión de cobro. Derivaciones de responsabilidad.

Igual que en fases anteriores se deberán realizar pruebas que verifiquen el procedimiento ejecutado.

CONCLUSIÓN.

Es evidente, que cada uno de los ingresos que obtenemos por los conceptos tributarios da lugar a unos procesos diferentes. También nos encontramos en algunos de ellos que pueden existir divergencias entre los conceptos impositivo y los de recaudación, como por ejemplo en el IRPF, donde en un ejercicio se ingresan las retenciones y la cuota diferencial correspondiente al ejercicio anterior.

Pero con esta ponencia se pretende proponer un modelo de fiscalización de un concepto impositivo partiendo de todos aquellas fases que son comunes a la estructura de los impuestos, y a través de las cuales poder identificar qué otros objetivos, además de la recaudación, ha de tener en cuenta una Administración a la hora de evaluar su eficacia en la gestión de los recursos que obtiene.

Como última aportación, el modelo propuesto puede conducirnos a poder señalar y diseñar criterios de evaluación mas relevantes de

una gestión tributaria que nos permitan el establecimiento de guías y sistemas de control que mejoren y hagan mas equitativa la actividad de gestión de los recursos que obtienen los entes públicos para desarrollar sus funciones.

Atentamente,

Vitoria-Gasteiz a 17 de Febrero de 1999.

Gonzalo Vera-Fajardo Belinchón

Consejero del TVCP/HKEE.

Grupo: FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

Autor: Emilio Galván de Granda

Interventor Territorial de Guadalajara de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

LA CRISIS DE LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

INTRODUCCIÓN

El tema de la fiscalización de los ingresos públicos, resulta complejo dado que ofrece innumerables aspectos a considerar, aspectos entre los que no se da una relación ordenada. Los diferentes niveles desde los que puede abordarse, el escaso interés doctrinal que el tema suscita, la dificultad para establecer una metodología razonable y eficaz, la competencia de órganos diferentes en su realización, el marco legal paradójico, la escasa sensibilidad ciudadana son algunas pinceladas de un cuadro en el que abundan más las sombras que las luces.

Por otra parte, son mucho más abundantes los interrogantes que las certezas a la hora de plantear o sugerir alguna línea de trabajo empírico, una vez constatado el escaso bagaje teórico sobre el que se sustenta la fiscalización de los ingresos públicos. En ausencia de este marco teórico, las investigaciones concretas, sin perjuicio de su eventual valor práctico, pueden correr el riesgo de ser como un camino entre tinieblas, sin una dirección y un objetivo claros.

Al mismo tiempo y como acertadamente señala Francisco J. Rubio Delgado en su trabajo "Fiscalización de los ingresos de Estado", "....existe entre un número muy elevado de especialistas, la idea de que no es muy importante el control de los ingresos públicos....", y da la sensación de que, entre esos especialistas, no serían pocos los que podríamos encontrar desarrollando sus funciones en órganos de control.

Por todas estas consideraciones, podría ser adecuado poner sobre el tapete algunos interrogantes que nos permitan reflexionar colectivamente, (fuera de la presión agobiante de agendas y plazos del “día a día”), sobre el sentido, los objetivos y la función social del control de los ingresos públicos. y cuál pueda ser, hacia el futuro, el papel que deben jugar, los órganos encargados de esta función.

Situados en la perspectiva de la crisis financiera del estado del bienestar en las sociedades occidentales, habría que plantearse el sentido que hoy pueda tener la ampliación y profundización de las tareas fiscalizadoras de la actividad recaudadora del Estado, así como interrogarse sobre la adecuación del marco legal o la conveniencia de elaborar un soporte metodológico idóneo, para llevar a cabo dichas tareas de manera eficaz.

EL MARCO NORMATIVO

De todos los participantes es conocido el somero tratamiento que las disposiciones de carácter general otorgan al control interno de los ingresos, especialmente desde la modificación de la Ley General Presupuestaria. El marco legal quedaría acotado con la paradoja que se encierra en que, mientras se afirma que todo acto administrativo susceptible de generar derechos u obligaciones está sometido a fiscalización previa, dicha fiscalización se limita, en el área de los ingresos, a la inherente a la toma de razón. Esta fiscalización "previa", se complementará con controles financieros posteriores. Conociendo el contenido práctico de la toma de razón de los ingresos en la contabilidad, parece un sarcasmo pretender que, de tal diligencia, puedan obtenerse los resultados que la fiscalización previa persigue.

El marco normativo de los OCEX, no varía sustancialmente este planteamiento, toda vez que define unos objetivos excesivamente generales a dichos órganos respecto de los ingresos, sin perjuicio de los controles específicos que puedan determinarse.

Procede concluir que la actividad fiscalizadora sobre los ingresos se ha de reducir, pues, a los controles “ex post” que sobre la obtención de recursos públicos puedan realizarse, sin que las disposiciones de carácter general establezcan los objetivos, la extensión, la intensidad, la profundidad, o la generalidad con que tales controles deben llevarse a cabo. La concreción de tales extremos se encomienda a los diversos órganos de control que, como no podía ser de otra manera, se ven forzados a actuar, en muchos casos, con meros criterios de oportunidad, o de posibilidad.

A la luz de lo anterior, daría la impresión que el legislador o bien no concede mayor interés a dicha tarea o bien no se siente especialmente preocupado por las incidencias, irregularidades o ineficiencias que en este área de la actividad pública pudieran producirse. Todo lo contrario, como se ha reiterado por los escasos

analistas del tema, de lo que sucede en la otra gran vertiente presupuestaria: la del gasto.

Este "descuido" o desinterés normativo introduce ya un primer manojo de interrogantes y, en consecuencia, nos induce a un conjunto de reflexiones. ¿Este abandono normativo representa una voluntad deliberada del legislador que quiere expresamente minimizar el control de la actividad exaccionadora de recursos públicos? ¿Se trataría simplemente de que con la proliferación de normas garantistas y procedimentales se entiende que dicha actividad resultará suficientemente controlada? ¿O simplemente se debe a un criterio de oportunidad que permite economizar medios personales cuya dedicación creciente al control de los gastos se considera más necesaria? ¿Realmente podría afirmarse que el riesgo que amenaza a la gestión de los ingresos es similar al que planea sobre la gestión de los gastos y deben, en consecuencia, equiparse los medios empleados en el control de ambos?

Las respuestas a algunas de estas cuestiones, nos situarían dentro de alguna de las posturas o enfoques que se exponen en el epígrafe siguiente. Que sea una u otra la respuesta, condicionará la orientación de alguna de las conclusiones que de este grupo de trabajo pudieran obtenerse. No puede desconocerse que las conclusiones que se obtengan pueden constituir un material de utilidad para los estudiosos de estos temas, para los integrantes de los diferentes órganos de control y, ¿quién sabe?, si para alguien más.

EL MARCO TEÓRICO-DOCTRINAL.

Sin perjuicio de la escasez de elaboraciones doctrinales en este campo, que, más adelante comentaremos, quizá sea conveniente explicitar cuáles puedan ser "a priori" las posturas teóricas que, con respecto a este tema, pueden plantearse. La expresión de estas posiciones, no suelen verse formuladas por escrito como tales, pero resumirían, en cierto modo, las "posturas encubiertas" que sostienen quienes de una u otra manera trabajan o tienen relación (bien en la gestión o en el control), con los ingresos públicos.

- Un primer enfoque sostendría la necesidad de una fiscalización exhaustiva de los ingresos, apoyándose en el rango constitucional de su exigencia (La Constitución no distingue entre ingresos y gastos). Desde esta posición, se postularían, incluso, las modificaciones y desarrollos normativos que exigiesen la extensión de su realización de forma sistemática y generalizada en el ámbito de todas las administraciones públicas, y reclamando la ampliación de medios necesaria para llevarla a cabo. La nostalgia por la fiscalización previa plena y la preconización de su

reinstauración, podría ser otro rasgo distintivo de esta postura.

No carecería esta línea teórica de fundamentos, habida cuenta de la crisis financiera del estado del bienestar y la sistemática necesidad de incrementar los recursos de los entes públicos, con una profusa proliferación de aquellos. Por otra parte, la exigencia constitucional de sometimiento a la legalidad de todos los actos de la administración, añadiría argumentos a estas posiciones. El hecho de que, como afirma Delgado Rubio en el trabajo ya citado de que "...la mayoría de los alcances se produce en el área de los ingresos..." no hace sino añadir más argumentos en esta orientación. La posibilidad de mejorar la gestión de los ingresos, serviría también de apoyatura a la exigencia de su enjuiciamiento sistemático y el sometimiento de dicha actividad a las críticas y recomendaciones de los informes de los órganos de control.

Ante esta postura podrían alzarse voces que cuestionasen su cierto doctrinarismo. ¿Tiene hoy sentido mantener, sin matices, que resulta imprescindible un control sistemático y exhaustivo sobre la actividad exaccionadora de los entes públicos? ¿Con qué límites o con qué intensidad, debería realizarse esta tarea fiscalizadora? ¿Exigen nuestras sociedades esfuerzos suplementarios en las tareas de control de los ingresos públicos, o, por el contrario resultan suficientes los que actualmente se vienen desarrollando?

- Otra de las aproximaciones al objeto de nuestra reflexión, defendería la decreciente necesidad de la actividad fiscalizadora de los ingresos, reduciendo o minimizando su valor y cuestionando su función social. Esta postura, aunque no manifestada en letra impresa, se encuentra, a menudo, en determinadas actitudes prácticas de los órganos gestores de los ingresos, incluso en profesionales de los órganos de control.

Tampoco faltarían aquí argumentos. La creciente democratización de la normativa reguladora de los procedimientos tributarios, tendente a aproximar los dos polos que constituyen la relación jurídico tributaria, podría sugerir la importancia decreciente de las tareas de control sobre los órganos responsables de dichos procedimientos. La existencia de procedimientos de revisión gratuitos, la proliferación de oficinas de información al ciudadano, la consolidación progresiva de los derechos y garantías de los contribuyentes, la agilización de los procedimientos de devolución, la prohibición de la "reformatio in peius", la equiparación de los intereses de demora tributarios sean a favor o en contra de la Hacienda Pública, la posibilidad de obtener fraccionamientos o aplazamientos sin garantías de las liquidaciones tributarias por debajo de ciertas cuantías, etc., no son sino algunas manifestaciones de esta línea garantista que se consolida

progresivamente en la normativa tributaria. Desde esta línea argumental podría sostenerse la pérdida, al menos parcial, de la importancia del control de legalidad, toda vez que existen, de forma creciente, herramientas capaces de asegurar esa legalidad en los procedimientos de ingreso.

Frente a esta argumentación podría sostenerse, que la fiscalización de los ingresos no se agota en el control de la legalidad, y que las comprobaciones sobre la eficacia y la eficiencia de la actividad exaccionadora no sólo pueden contribuir a mejorar sus resultados, sino que constituyen una exigencia legal ineludible. Por otra parte, se puede añadir, son muchos los ciudadanos que no ejercen su derecho a reclamar (por desconocimiento, desidia o por una fe en los actos administrativos, digna de mejor causa), por lo que muchos actos eludirían el control que se ejerce mediante las intancias revisoras.

• Finalmente otro enfoque más posibilista, sin perjuicio de reconocer los escollos que la realidad plantea, preconizaría de forma más matizada la conveniencia de avanzar y profundizar en el control de los ingresos. Las exigencias derivadas del estado de derecho, la necesidad de minimizar el riesgo de que la, "voracidad recaudadora", reduzca a papel mojado las garantías y derechos ciudadanos en la actividad de obtención de recursos públicos, y la exigencia de mejorar la eficacia y la eficiencia de los procedimientos, fundamentarían sobradamente esta postura. Todo ello sin desconocer los obstáculos y dificultades inherentes al empeño, que se reflejan en otro apartado de estos papeles. Naturalmente esta postura no doctrinarista, exigiría un esfuerzo teórico considerable, que ofreciese argumentos y datos para conseguir vencer los impedimentos e inercias que dificultan la ampliación y extensión de las tareas de la fiscalización de los ingresos.

Esta línea, para ser convincente, requeriría poder responder a cuestiones como: ¿Existen trabajos capaces de demostrar el valor o la eficacia de los controles de ingresos? ¿Podría llegar a establecerse una correlación suficiente entre esfuerzo y resultado sin necesidad de incrementar los medios disponibles? ¿Con las dotaciones actuales se podrían mejorar los trabajos realizados? Conociendo las enormes dificultades teóricas y prácticas que entraña la actividad fiscalizadora de ingresos, ¿podrían establecerse objetivos y metodologías aceptables que, mostrando resultados, ofreciesen una expectativa de futuro?

En otro orden de cosas y como ya se ha manifestado, nos movemos, en el control de los ingresos públicos, en un vasto erial teórico, que resulta llamativo, si se compara con la abundante literatura existente sobre la actividad fiscalizadora en el área de

los gastos. Dicha constatación resulta inesquivable, pues, cuando encontramos algo escrito, es para evidenciar el yermo doctrinal en este área. Las aportaciones teóricas en este campo son exiguas, resultando sorprendente el escaso número de líneas que se dedica en los manuales de derecho financiero al control de los ingresos. (¿Será casualidad que no haya ningún representante de la universidad en este grupo de trabajo?). Tan sólo pueden encontrarse algunos artículos o aportaciones que intentan aproximarse a estos temas, y que constatan el "terreno de nadie doctrinal" en este campo de la actividad pública. Así Rubio Delgado en el trabajo ya citado afirma: "...al analizar los ingresos de Estado, lo primero que sorprende es el reducido número de referencias teóricas referidas al control de los mismos.". En el mismo sentido Jesús Muruzábal Lerga en su artículo "Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios" señala: ".... debemos admitir que poco o nada se ha hecho (en cuanto al desarrollo tanto teórico como normativo) ..... con los ingresos."

Constatado el baldío teórico en el que debemos desenvolvernos, surgen, inevitablemente, algunas cuestiones: ¿A qué puede deberse esta penuria? ¿Cómo resulta posible que nuestras universidades no hayan centrado su interés en estos temas? ¿Cómo puede explicarse que la doctrina, que en tantas materias ha suplido las lagunas normativas, no se haga eco de tales insuficiencias? ¿Es que no preocupa a los estudiosos de la vida pública la problemática objeto de nuestro encuentro? Esta anómala situación, debería llevar a plantearnos, con cierto rigor, si no será un empeño imposible el desear, proponer o exigir un mayor esfuerzo o dedicación a este objetivo, por parte de los profesionales concernidos por el tema.

Quizá no exista una única respuesta a estos interrogante y sea toda una constelación de explicaciones la que pudiera llevarnos a entender esta extraña situación. Por ello, puede no resultar del todo ocioso, intentar esbozar algunos de los condicionantes que gravitan en torno a la fiscalización de los ingresos públicos, otorgándole tal complejidad, que bien podría definirse como una "problemática urdimbre de problemas".

LA PROBLEMÁTICA DE LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS.

Si hacemos un análisis comparativo de los ingresos con los gastos, encontraríamos algunas diferencias que representan dificultades añadidas respecto de los primeros, a la hora de afrontar su fiscalización:

♦ Mientras los diversos tipos de gasto tienen, en las diferentes administraciones, expediente documental cuantía conocida y certeza contable (el pago material salvo excepciones,

exige su registro contable previo), en los ingresos se produce un desconocimiento apriorístico de su realidad y una gran incertidumbre contable (muy frecuentemente el cobro material precede a su contabilización y a la existencia de expediente documental), lo que dificulta suplementariamente su control.

♦ La tipología de los gastos es relativamente limitada. Sin embargo, la necesidad ilimitada de captación de recursos para los erarios públicos, ha traído, como consecuencia, la proliferación de las figuras exaccionadoras en forma de impuestos, tasas, contribuciones, precios públicos, cánones, concesiones, etc., (la IGAE, en su circular sobre control de ingresos, identifica nada menos que 54 tipos diferentes), de forma que no existe parcela de la actividad económica o social en la que no esté presente la función recaudadora del Estado. Desde este punto de vista no resulta fácil establecer un sistema de controles, generalizados y extensivos, que, al tiempo que intenten controlar los excesos, irregularidades y abusos, que en la actividad exaccionadora puedan producirse, sean capaces de enjuiciar su eficacia y eficiencia. Los recursos a recaudar tienen tratamientos jurídicos netamente diferenciados (piénsese p.e., en la diferente normativa de amparo de un impuesto y de una sanción no tributaria), y dentro de cada uno de los conceptos, existe una tipología extensísima cuya reducción a un esquema teórico único resulta una tarea nada fácil).

♦ Mientras el procedimiento de gastos está revestido de una relativa homogeneidad (normalmente dentro de una misma unidad administrativa es siempre el mismo órgano el que autoriza y dispone los gastos y, en general, nuclea el procedimiento), en el área de los ingresos, sucede algo muy diferente: Nos encontramos con diferentes órganos interviniendo en el mismo proceso (órganos de gestión y liquidación, órganos de recaudación en vía voluntaria, órganos de recaudación en vía ejecutiva, órganos revisores en reposición y en la instancia económico-administrativa, y, eventualmente, órganos de inspección, etc.), en ocasiones sin la debida coordinación entre ellos.

♦ Normalmente la duración de un expediente de gasto se extiende al ejercicio presupuestario. Una simple ojeada a una relación de deudores, nos ofrece ya una muestra de la extensión en el tiempo que, con no poca frecuencia, exige la finalización administrativa de un expediente de ingreso.

♦ Si en el procedimiento de gastos, generalmente, sólo existe una instancia revisora en vía administrativa, en el de ingreso pueden darse dos, (incluso hasta tres, si se alcanzan determinadas cuantías), y todas ellas, en el caso de los ingresos tributarios, en cada uno de los procedimientos (valoración,

liquidación, recaudación, inspección). Desconocemos las estadísticas relativas al número de recursos ordinarios pendientes de resolución en los procedimientos de gasto, pero sabemos que son más de 200.000 las reclamaciones pendientes en los diferentes tribunales económico-administrativos. ¿Qué número se podría alcanzar si se contabilizasen los que se encuentran en fase de reposición?

Además de los elementos de complejidad de los ingresos puestos de manifiesto en su comparación con los gastos, podemos citar otros factores añadidos:

♦ Un primer problema metodológico podría derivarse de la complejidad organizativa de las administraciones públicas, con los cuatro niveles competenciales (local, provincial, autonómico y estatal), lo que no favorece un marco general sistemático para el control de los ingresos.

♦ Aún puede añadirse otro factor de complejidad, que consistiría en la diferente estructura de financiación de las comunidades autónomas. El hecho de que, en comunidades como la que nos acoge, el peso de los ingresos propios (por todos los conceptos), represente tan sólo un 8-10 % del total de los ingresos presupuestarios (probablemente este porcentaje sea menor en la administración local), no hace sino añadir alguna dificultad adicional a la hora de intentar diseñar una metodología y finalidad homogéneas para los órganos de control, desde el punto de vista de la "rentabilidad" de la fiscalización.

♦ Otro elemento de heterogeneidad, vendría constituido por la existencia de las peculiaridades propias del escalón local, especialmente en los procedimientos de revisión, lo que tampoco facilita la construcción de un modelo teórico para el control de ingresos que pueda resultar, sin un esfuerzo añadido, de general aplicación en todas las esferas y niveles de la actividad pública.

♦ Tampoco puede obviarse el escollo que representa la existencia de tres tipos de instituciones con competencias específicas de control sobre la actividad pública exaccionadora (el Tribunal de Cuentas, las "Sindicaturas" autonómicas y los órganos de control interno de cada administración), todo ello sin mencionar la Inspección de Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda que también realiza funciones de control de ingresos, al menos en relación con los tributos cedidos a las comunidades autónomas. Cada una de estas instituciones posee con su propia configuración y regulación, lo que posibilita que cada órgano diseñe sus planes y modelos de control, sin necesidad de responder a una estrategia común o de articular una metodología homogénea que permita establecer equivalencias, comparar resultados, u obtener

conclusiones de síntesis entre los diferentes esfuerzos realizados.

Pueden señalarse, también, otros aspectos problemáticos de orden político y sociológico:

♦ Un primer nivel podría ser el político: Cabría preguntarse si desde una perspectiva política existe interés en una fiscalización de los ingresos públicos realizada con la suficiente exigencia y profundidad. La inexistencia de estudios que permitan demostrar fehacientemente que un control exhaustivo de los ingresos redundaría apreciablemente en la eficiencia de la recaudación, no permite ser muy optimistas respecto al cambio de mentalidad de los decisores-legisladores. Desde el punto de vista del nivel político se produciría lo que en la jerga de auditoría se denomina como "un entorno de control débil".

♦ Un segundo nivel podría situarse en el de los propios órganos de control. Por diversas razones, parece evidente que todo órgano de control, tiene una innata vocación de control del gasto percibiéndose, en no pocos miembros de estos órganos, el control de ingresos como una actividad subordinada o innecesaria, a la que no se sienten llamados. Falta pues una "cultura interventora" en el área de los ingresos, cultura cuya existencia es innegable en el área del gasto.

♦ Un tercer nivel sería el de la opinión pública. No debe obviarse que, en la percepción ciudadana, la actividad recaudadora se siente como "injusta", pero no tanto, quizá, como "irregular" o ilegal. Sin embargo, desde el punto de vista del gasto es evidente la percepción de "despilfarro", de "utilización indebida de los fondos públicos", cuando no de "enriquecimiento ilícito". Y esta percepción conlleva la exigencia de intensificar o extremar los controles desde el punto de vista del gasto, pero no plantea imperiosamente la demanda de un mayor control de los ingresos.

El escaso interés político y ciudadano y la falta de una inequívoca y firme “cultura interventora” en la fiscalización de ingresos, trae como consecuencia que el número, sistematicidad y profundidad de los controles que se realizan en este área, dista mucho de ser el deseable y ni siquiera, posiblemente, alcance el nivel mínimo exigible, si se tiene en cuenta el abigarramiento del mosaico organizativo y competencial de las administraciones públicas que conforman el Estado Español.

Es evidente que tanto desde un punto de vista doctrinal, como desde una perspectiva política, como desde la óptica de la recaudación, o desde el prisma de la percepción ciudadana, incluso desde la “cultura interventora”, no parece que exista una necesidad fuertemente sentida de reforzar, ampliar o profundizar

los controles actualmente existentes. Cabría preguntarse, en consecuencia, si no nos hallamos ante una crisis de la fiscalización de los ingresos públicos.

LA PRÁCTICA DE LOS TRABAJOS DE CONTROL SOBRE LOS INGRESOS Y LA NECESIDAD DE GENERALIZAR SUS RESULTADOS.

Condicionados, posiblemente, los órganos de control por los plazos exigidos para la realización de sus informes, se ven obligados a tomar decisiones "de economía" en cuanto a la profundidad y extensión con que deben realizar sus trabajos, teniendo en cuenta la escasez de medios disponibles. En este sentido, y posiblemente por las razones antes apuntadas, en los informes sobre las cuentas generales, se extiende, cuanto es posible, el enjuiciamiento de los gastos, en detrimento del análisis de los ingresos. No es fácil encontrar en este área el pormenorizado análisis que, a menudo, se lleva a cabo sobre expedientes de gastos subvencionales y contractuales. No será incorrecto, probablemente, afirmar que posiblemente se den mayores carencias, todavía, en la fiscalización de ingresos por los órganos de control interno de las diferentes administraciones.

Amén de lo anterior, también sería posible, que se estuvieran realizando esfuerzos encomiables, cuyos resultados no fuesen conocidos, especialmente aquellos trabajos efectuados por órganos de control interno, cuyos informes no ven la luz.

No parece deseable la actual situación, antes enunciada, en la que se da por no existente la coordinación de esfuerzos de los diversos órganos que de una u otra manera realizan las funciones de fiscalización, sin reparto de tareas ni intercambio de información ni elaboración de estrategias de control. Naturalmente tales estrategias son difícilmente diseñables sin un marco teórico adecuado que defina, acote y jerarquice con claridad, el sentido, los objetivos y los procedimientos más significativos que merecen ser controlados.

Si analizamos la comunicación elaborada por el ponente de este grupo, nos encontramos con un diseño de control de una figura tributaria en el que se proponen 8 fases diferenciadas que deben ser analizadas, cada una de ellas con diferentes sub-fases o procesos que deben ser controlados.

Si, por otra parte, tenemos presente el trabajo ya citado de Muruzábal Lerga, constatamos que sugiere 16 aspectos o cuestiones que deben analizarse en un trabajo de fiscalización de un ingreso tributario.

La conclusión obligada del examen de ambos trabajos, aparte de constatar por enésima vez la complejidad de la tarea que pretendemos afrontar, es la de que nos encontramos en estas materias en fase de tentativa y que resulta imprescindible la elaboración de un "mínimo metodológico", para no continuar caminando a tientas.

A la luz de lo analizado en los párrafos precedentes, surge la conveniencia de plantear si no sería preciso realizar un esfuerzo de síntesis del conjunto de trabajos realizados por los diferentes órganos de control en el área de los ingresos, síntesis que permitiese obtener algún tipo de conclusiones y, eventualmente, diseñar algún esquema metodológico que pudiera ser aplicado sistemáticamente, con las adaptaciones necesarias, por las diferentes instituciones que centran sus esfuerzos en el control de la actividad pública.

Tampoco resultaría ocioso, en esta dirección, lanzar un reto a las universidades, requiriendo de ellas una mayor inversión intelectual en estos temas (cátedras de Ciencias de la Administración, de Derecho Financiero y Tributario, etc.), posibilitando un análisis en profundidad de la problemática que encierra, propugnando un debate riguroso sobre el sentido y la función social de la fiscalización de los ingresos públicos en las sociedades modernas, y llevando a cabo una labor de síntesis de los trabajos ya realizados, sugiriendo metas, objetivos y herramientas para estas actuaciones de control, incluso modificaciones normativas, si ello se considerase necesario. <! [endif]>

Quizá sea un "desideratum" soñar con la constitución, dentro de las instituciones administrativas dedicadas al control, de una división de estudios, con la dependencia que se considere oportuno establecer, que dedicase su actividad al análisis de toda esta problemática y que intentase obtener conclusiones de cuanto se ha realizado hasta el presente. Diseñar y proponer directrices metodológicas, capaces de orientar en una misma dirección, cuantos esfuerzos pudieran acometerse en el proceloso campo de la fiscalización de los ingresos públicos, podría considerarse uno de los objetivos esenciales de esta unidad.

Como colofón de estos esfuerzos, quizá pudieran extraerse conclusiones que posibilitasen superar la actual crisis de la fiscalización de los ingresos públicos, "rearmando teóricamente" a los órganos de control, dotándoles de argumentos que permitiesen invertir las actuales apreciaciones dominantes, tanto en el nivel político, como en el de la gestión, como en el de la percepción ciudadana, sobre la importancia marginal de esta actividad.

Quizá, desde este foro puedan postularse algunas de estas sugerencias promoviendo su debate entre los únicos, aparentemente, interesados: los profesionales dedicados a las tareas de control. De ello puede depender que la actividad fiscalizadora de los ingresos públicos, continúe en la crisis actual o se abran caminos nuevos que merezcan ser recorridos.

Guadalajara, 5 de abril de 1999

Emilio Galván de Granda

Interventor Territorial en

Guadalajara de la JCC-LM

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Grupo: FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

Autor: FRANCISCO JAVIER RUBIO DELGADO

Subdirector Técnico del Tribunal de Cuentas

LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

I.- Introducción

El objeto de la presente comunicación se limita a la exposición sucinta de algunas cuestiones prácticas relativas a la fiscalización de los ingresos del Estado por el Tribunal de Cuentas, que se complementará con la presentación y comentario de algunos trabajos en este campo efectuados en los últimos años. He preferido situar mi intervención en este ámbito puramente práctico por una sola razón: considero del mayor interés que en este tipo de encuentros técnicos y profesionales coexistan aportaciones teóricas y aportaciones prácticas en estrecha interrelación. Las primeras son fundamentales para la génesis de nuevas ideas y proyectos, así como para la concreción y superación de inquietudes profesionales comunes. Las segundas, a través del simple intercambio de información sobre los trabajos realizados, permiten apreciar la similitud de algunos problemas y descubren diferentes enfoques en su tratamiento que, en muchas ocasiones, sirven de inestimable ayuda para trabajos futuros. En el campo de la fiscalización de los ingresos públicos, este intercambio de ideas y experiencias parece aún más necesario, dada la precariedad de su tratamiento teórico hasta el momento y el escaso volumen de trabajos realizados; trabajos que, por otra parte, tienen muy poca difusión.

Sin entrar a considerar las múltiples causas que influyen sobre esta preterición del control de los ingresos públicos, tratadas en diferentes ponencias y artículos (lamentablemente, pocos) publicados en diversos medios y que espero que sea el objeto de alguna otra comunicación, sólo quisiera recordar la unanimidad que se desprende de todas las opiniones relativas a esta cuestión, manifestada en la necesidad de otorgar una mayor importancia, tanto teórica como práctica, al control de los ingresos públicos, tesis que considero de plena actualidad y que estoy seguro concitará también nuestro acuerdo en estos Encuentros. Son varios los argumentos aducidos para fundamentar esta reclamación, entre los cuales recordaré únicamente, como botón de muestra, dos:

1.- En primer lugar, el control de legalidad sobre los ingresos públicos resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas. Es curioso que se preste tanta atención a los riesgos derivados de las actuaciones materializadas en pagos y no se preste la misma atención a otras actuaciones sustancialmente idénticas, aunque formalmente adopten otro procedimiento de gestión. Así, por ejemplo, una subvención materializada en un pago atraerá el máximo interés de los estudiosos y de los órganos de control, en tanto que esa misma subvención, materializada en una desgravación o exención tributaria, pasará casi desapercibida. Podemos apreciar los negativos efectos de este proceder si consideramos las enormes cifras que se manejan en ciertos expedientes relacionados con los ingresos del Estado y los correlativos intereses privados que giran en torno a ellos, circunstancias que generan riesgos más que evidentes. A título de ejemplo, se pueden citar los expedientes que tienen por objeto la concesión de beneficios fiscales, la enajenación de acciones y participaciones estatales, el aplazamiento en el cobro de deudas tributarias y no tributarias, la sanción por incumplimientos de obligaciones formales, la fijación de deudas derivadas de actas de inspección y otros muchos. No hay que olvidar tampoco los riesgos presentes en el propio cálculo de las liquidaciones en general (fijación de la base imponible, tipo a aplicar, desgravaciones y deducciones, aplicación o no de recargos, sanciones e intereses, etc.). Los interesados disponen de amplias facultades de vigilancia y defensa de sus intereses ante las actuaciones irregulares que les perjudiquen, pero es imprescindible también un control riguroso y eficaz por parte del Estado para vigilar y defender en todos estos casos los intereses públicos, que también pueden ser dañados por actuaciones irregulares de sus agentes.

2.- En segundo lugar, aunque no menos importante, el control sobre la gestión de los ingresos públicos puede minimizar los perjuicios derivados de defectos en dicha gestión, perjuicios de gravedad

perfectamente comparable a los derivados de la gestión del gasto. Piénsese en las anulaciones de derechos por prescripción o por defectos procedimentales graves (como por ejemplo la omisión de la providencia de apremio, notificaciones defectuosas, etc.); en la posible desidia de algunos Centros respecto del cobro de las deudas por venta de bienes, prestación de servicios, publicaciones, alquileres, cánones, tasas, préstamos, multas, etc.; en la injustificada exoneración de intereses que puede apreciarse en algunos cobros aplazados o préstamos concedidos; en las fórmulas muchas veces incomprensibles (y de nula o negativa rentabilidad para el Tesoro) que se siguen para la fijación y revisión de algunos precios y tasas, etc.

Por muy evidente que parezca lo anterior, sin embargo, el caso es que tales argumentos no se han abierto aún paso en la estructuración y en la actividad de las OCEX, resultando, por lo que conozco, muy escasos los recursos asignados a la fiscalización de ingresos en todas ellas. Por lo que se refiere al Tribunal de Cuentas en concreto, la fiscalización de los ingresos del Estado (17,5 billones de pesetas de derechos reconocidos en 1997, capítulos 1 a 8) se encuentra encomendada a una Subdirección Técnica (integrada por dos equipos de trabajo de 4 profesionales cada uno) que, además, tiene también asignada la fiscalización de los gastos del Ministerio de Economía y Hacienda y sus organismos (Parque Móvil Ministerial, Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, Instituto Nacional de Estadística y otros), así como la Agencia Estatal de Administración Tributaria. No obstante, y pese a la insuficiencia de medios, es evidente que tanto el Tribunal de Cuentas como otras OCEX se encuentran inmersas en un proceso de mayor protagonismo de los trabajos de fiscalización sobre los ingresos públicos, que cada vez son más numerosos y más ambiciosos. En la presente comunicación se tratarán sólo los trabajos efectuados por el Tribunal de Cuentas.

Conviene aclarar que, de las múltiples acepciones que cabe considerar del término "ingresos del Estado", la presente comunicación se refiere exclusivamente a los ingresos del "Subsector Estado", cuya caracterización puede verse en el anexo 1. Quedan fuera de consideración, por lo tanto, los ingresos propios de organismos, entes y sociedades estatales.

En el próximo apartado se expondrán muy brevemente tres cuestiones que se tienen en cuenta en el planteamiento general del trabajo sobre la fiscalización de los ingresos del Estado. El siguiente apartado estará dedicado a glosar algunas fiscalizaciones realizadas recientemente por el Tribunal o en fase actual de ejecución, para terminar con un último apartado de conclusiones. <![endif]>

II.- Planteamiento general de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre los ingresos del Estado. La caracterización de las fiscalizaciones a realizar: selección, objetivos y procedimientos

Con anterioridad al inicio de cualquier fiscalización, es necesario enfrentar el problema de su caracterización, es decir, determinar el objeto de la misma y, posteriormente, su alcance, objetivos y procedimientos, todo ello conforme a las restricciones generadas por los recursos disponibles y el calendario a cumplir. De las numerosas cuestiones prácticas que se plantean específicamente en estas fases previas de la fiscalización de ingresos, me referiré exclusivamente a tres: la selección del ámbito material a fiscalizar, la determinación de los objetivos particulares de la fiscalización y la de los procedimientos a aplicar en la misma.

a) La selección del ámbito material a fiscalizar

Centrándonos en el ámbito estatal, se observa en primer lugar que el Presupuesto de Gastos del Estado se encuentra dividido en varias clasificaciones: orgánica, funcional, económica y por programas. La interacción de todas estas clasificaciones determina la existencia de subconjuntos perfectamente identificables, con atribución de responsabilidades claras de gestión y cifras perfectamente manejables para su tratamiento y verificación. En el caso de los ingresos, sin embargo, esto no es así. El Presupuesto de Ingresos no está clasificado por programas, y la clasificación orgánica únicamente resulta relevante para los Subsectores de Organismos autónomos y Entes Públicos. En el Subsector Estado, para la gestión de los ingresos se establece sólo 1 Sección y 1 Servicio, cuya importancia cuantitativa puede verse en el anexo 1, referido al presupuesto de 1997 (última cuenta rendida): más de 20 billones de pesetas en términos de derechos reconocidos brutos, sin Deuda Pública.

En el ámbito de la clasificación económica no resulta más favorable la comparación ya que en el Presupuesto de Ingresos la máxima desagregación posible se identifica con figuras impositivas. Como consecuencia, nos encontramos, por ejemplo, que un subconcepto, el 100.00-"IRPF" se mueve en órdenes de magnitud de alrededor de 7 billones de pesetas; otro, el 210.01-"IVA sobre operaciones interiores" de más de 4 billones; el 101.00-"Impuesto sobre Sociedades", supera ampliamente los 2 billones; y otros dos, el 220.04-"Impuesto Especial sobre Hidrocarburos" y el 210.00-"IVA sobre importaciones, superan el billón de pesetas (véase anexo 1). En la Cuenta de Tributos estas cifras aparecen algo más desglosadas, pero tampoco se soluciona este problema, ya que persisten importes agregados del todo inabordables (anexo 2).

Por otra parte, a las dificultades derivadas de estas grandes cifras hay que sumar que la gestión se materializa en múltiples de actividades realizadas por un número muy elevado de Oficinas Gestoras notablemente heterogéneas (Servicios Centrales, Delegaciones y Administraciones de la AEAT de tamaño

muy dispar, Aduanas, etc.). Por todo ello, la identificación de un ámbito plausible de actuación se convierte en un problema previo y esencial en la fiscalización de los ingresos del Estado, cuya superación no siempre resulta fácil ni inmediata.

El método utilizado por el Tribunal para abordar este problema está basado en la técnica de las matrices descomponibles, combinando en su aplicación un triple enfoque para el examen de la gestión de los ingresos: orgánico, presupuestario y procedimental. Conforme al primero, como es sabido, se examina la gestión de una Unidad orgánica con responsabilidades propias. De acuerdo con el segundo enfoque, se examinan las operaciones concernientes a una categoría presupuestaria, (capítulo, concepto o subconcepto) en todos los Centros que hayan intervenido en su gestión. Por último, desde el tercer enfoque, se divide la gestión de los ingresos en fases procedimentales independientes, tales como, por ejemplo, gestión, recaudación e inspección (cada una de las cuales, a su vez, admite mayor desglose posterior) y se fiscalizarían una o varias de dichas fases, que a su vez podrían referirse a una única categoría de ingresos o a varias, así como a un único Centro gestor o a varios.

Conforme a este planteamiento, disponemos de entrada de una serie de ámbitos generales de fiscalización, que vamos restringiendo mediante elecciones sucesivas hasta conseguir acotar un ámbito particular adecuado a los medios de que disponemos y a los objetivos de la fiscalización a desarrollar. Dentro de estos ámbitos iniciales, el más importante sin duda es el de la clasificación económica del presupuesto en conceptos y subconceptos, que en el caso de los ingresos resulta bastante más relevante que en los gastos, ya que los principales identifican figuras tributarias con sustantividad propia.

En definitiva, se trata del mismo método que se utiliza implícitamente para la selección de las fiscalizaciones en los gastos, con la diferencia de que en los ingresos no contamos ni con el desglose por programas ni con el desglose por servicios, circunstancia que intentamos solventar mediante la identificación de fases procedimentales sustantivas y de Centros de Gestión responsables. Por otra parte, en el ámbito de los gastos es el propio Presupuesto el que nos facilita las matrices ya descompuestas, mientras que en los ingresos la mayoría de ellas las tenemos que construir nosotros mismos, a partir de una información a menudo insuficiente o difícil de conseguir.

b) Objetivos particulares de la fiscalización de ingresos en las distintas áreas.

Otro de los aspectos que cabe calificar como de especial atención en la planificación de las fiscalizaciones de ingresos es el de la determinación de los objetivos particulares y el de las áreas específicas y concretas a examinar. En general, la fiscalización de ingresos debe responder a las mismas finalidades que la de gastos: verificar la representatividad de la información contable y el sometimiento de la gestión pública a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía. Ahora bien, partiendo de dicha premisa, lo cierto es que desde un planteamiento económico, eficiente y práctico, resulta evidente que no es posible (y ni siquiera idealmente aconsejable) atender en todas las fiscalizaciones a la totalidad de los objetivos generales antes señalados (fiscalización integral), debiendo en consecuencia elegir selectivamente en cada fiscalización los objetivos particulares más adecuados a las circunstancias de la fiscalización y a su previsible utilidad. En este sentido, la gestión de los ingresos presenta ciertas peculiaridades, de las que cabe destacar dos: a) la mayoría de los derechos se contabilizan con posterioridad a su ingreso material (contraído por recaudado), lo que genera riesgos sobre la posibilidad de que existan ingresos que el auditor no detecte, por no haber sido contabilizados; y b) en algunos casos (principalmente dentro del ámbito de los ingresos no tributarios) los intervinientes en el proceso son muy pocos, incluso una sola persona, sin que exista un control adecuado ni documentación detallada de las operaciones. Estas circunstancias obligan, por una parte, a conceder mucha más importancia a la verificación de los sistemas de control interno (que se comentará seguidamente) y, por otra, hacen mucho más atractivas y útiles en este campo las fiscalizaciones operativas o de gestión.

Verificación de los sistemas de control interno

La especial importancia que concedo a la verificación de los sistemas de control interno en las fiscalizaciones sobre ingresos, está basada en mi convencimiento de que es precisamente en los ingresos en donde las debilidades del control ocasionan riesgos más graves. Esta apreciación se fundamenta sobre todo en las lagunas del sistema de información contable, en las peculiaridades ya comentadas de la gestión de los ingresos (pocos intervinientes, poca documentación y registro contable a posteriori), y en las grandes dificultades que se presentan para detectar determinadas actuaciones irregulares. El momento procedimental más sensible es el que transcurre entre el cobro y la contabilización del ingreso. Una vez contabilizado, difícilmente puede substraerse ya el acto en cuestión a la posibilidad de ser conocido y, por ello, examinado por los órganos de control. Antes de ese momento, sin embargo, los riesgos de que pueda no ser detectado son bastante elevados, sobre todo si el derecho se ingresó por caja de efectivo y se sigue el procedimiento de "contraído por recaudado".

Por lo tanto, el análisis de la adecuación y funcionamiento de los mecanismos de control interno implantados es un objetivo particular de la máxima importancia en la fiscalización de ingresos. Específicamente, podríamos identificar siete aspectos del control interno que deberían ser en todo caso objeto de análisis, con independencia de cualquier otro que se considere conveniente en cada caso concreto:

a) Controles sobre el funcionamiento general de la organización y sobre los procedimientos generales establecidos: segregación de funciones; delimitación clara de responsabilidades; procesos divididos, perfectamente definidos y con intervención de varias Unidades; sistema adecuado de información y coordinación, formularios prenumerados; instrucciones claras y detalladas...

b) Controles sobre el movimiento e integridad de los fondos: cuentas restringidas; realización de arqueos periódicos y sorpresivos de las cajas de efectivo; conciliaciones bancarias...

c) Controles sobre el sistema contable: sistema de autorizaciones, registro, accesos e identificación de operaciones; registros auxiliares para cada tipo de ingreso; controles periódicos de las operaciones por Unidades distintas; cuentas de control; controles y conciliaciones sobre las cuentas de deudores...

d) Controles sobre el reconocimiento y baja de los derechos: corrección de las liquidaciones (cálculos aritméticos, fijación de bases, aplicación de tipos y beneficios fiscales, etc.); documentación y procedencia de las bajas; actuaciones de la Inspección; sistema de utilización de otros registros y de documentación que pueda servir de base para el control de los derechos (inventarios, contratos, escrituras, actos administrativos, cuadros de amortización, etc.)...

e) Controles sobre el cumplimiento de las obligaciones por los sujetos pasivos: elaboración y mantenimiento de censos de obligados; requerimientos y sanciones; tramitación y comprobación de las declaraciones periódicas y de las autoliquidaciones...

f) Controles sobre el proceso de recaudación: diligencias; notificaciones; embargos; fraccionamientos y aplazamientos de pago; devoluciones; cobros por Caja; cobros por Banco...

g) Realización de actuaciones e informes de control (periodicidad, sistemática, métodos, alcance...) por parte de los órganos de control interno de la Administración, pero externos al órgano de gestión (Intervención, Inspección de Servicios y otras Unidades de auditoría interna).

Una calificación favorable del sistema de control interno permite otorgar en principio un alto nivel de confianza preliminar en la regularidad de la gestión de los ingresos y en la integridad de los fondos, permitiendo reducir de manera considerable las pruebas sustantivas a practicar y el tamaño de las muestras de operaciones a seleccionar.

c) Procedimientos.

Por último, dentro de este apartado, cabe hacer alguna referencia a las técnicas más adecuadas para la fiscalización de ingresos. En general, para ciertas categorías de operaciones fiscalizables (derechos reconocidos, recaudados o pendientes de cobro) será posible comprobar de manera ordinaria los aspectos contables y de regularidad de un modo similar al de los gastos, sobre registros contables y expedientes. Entre otros aspectos de interés, cabe analizar los siguientes: la corrección de las liquidaciones; la aplicación de intereses, recargos y sanciones; el seguimiento de los deudores; la prescripción de los derechos y sus posibles causas; los errores materiales; los beneficios fiscales concedidos; etc. Otra categoría de operaciones (derechos devengados pero no contabilizados) no podrán, sin embargo, tratarse del mismo modo, siendo preciso en estos casos otro tipo de comprobaciones, especialmente dirigidas a la verificación del sistema de control interno, como antes se ha señalado, dado que estos derechos constituyen, en principio, la principal área de riesgo para la fiscalización.

En todos los casos, resulta especialmente útil la aplicación de técnicas de auditoría operativa, tales como el análisis de procesos y sistemas, entrevistas, inspecciones oculares, flujogramas, seguimiento iterativo de elementos muestrales de cada uno de los productos típicos del proceso, examen de Informes y Memorias, análisis del contenido y funcionamiento de los registros, identificación de los caminos críticos, etc. Es necesario conocer en detalle los procedimientos seguidos para la gestión del ingreso objeto de fiscalización, verificar la adecuación de los mismos a los fines establecidos, así como la de los mecanismos de control implantados y la de los registros utilizados. El problema esencial reside en que se comienza a trabajar en el vacío.

Por otra parte, conviene referirse específicamente a la detección de puntos de estrangulamiento o "cuellos de botella", a las debilidades de control y de coordinación y a los pasos claramente innecesarios o mejorables. Este análisis tiene, como es evidente, un alto contenido subjetivo, por lo que habrá que intentar sustentar la opinión de la manera más amplia posible. Para ello, aparte de la diligencia y juicio profesional del auditor, parece conveniente acudir también, si es posible, al examen de doctrina especializada, a la opinión de otros expertos, a la comparación analógica y, en general, a cualquier otro medio que permita ampliar las perspectivas sobre el proceso enjuiciado.

III.- Algunos trabajos de fiscalización de ingresos realizados por el Tribunal de Cuentas.-

Sin perjuicio de algunas actuaciones concretas de fiscalización de ingresos efectuadas por el Tribunal de Cuentas en etapas anteriores, a partir de 1992 se viene realizando por el mismo una actividad encaminada a la fiscalización sistemática de los ingresos del Estado, conforme a las premisas metodológicas señaladas en el apartado anterior y dentro de las posibilidades que permiten los medios disponibles. Para ello se viene ejecutando cada año una fiscalización de ingresos, al menos, seleccionada de modo que resulte representativa de alguna categoría relevante de la gestión. La intención es que el conjunto de fiscalizaciones realizadas en un periodo de tiempo determinado resulte, además, una muestra representativa del conjunto del universo a fiscalizar.

Por lo que se refiere a la selección de las fiscalizaciones, tomando como matriz inicial el Presupuesto de ingresos (anexo 1), se seleccionaron inicialmente ciertos conceptos de los capítulos 3, 5, 6 y 8, que constituyeron los dos primeros trabajos realizados. De esta forma quedaron pendientes para el futuro sólo los capítulos 1 y 2, ya que tanto las tasas como las transferencias procedentes del sector público se encuentran suficientemente fiscalizadas por otras Unidades del Tribunal, competentes para fiscalizar a los respectivos Centros gestores. Las transferencias procedentes de la UE son fiscalizadas de modo específico en el ámbito del Informe Anual. El tercer trabajo abordó la fiscalización de los Tribunales económico-administrativos, como titular de uno de los dos órdenes de gestión tributaria: el de la resolución de las reclamaciones. Seguidamente, mediante el desglose de la gestión tributaria en sus tres actividades principales (gestión, liquidación y recaudación), se seleccionó la fiscalización de la recaudación en vía de apremio. En la actualidad estamos finalizando la fiscalización integral de una Unidad típica de gestión tributaria, la Delegación de la AEAT en Ciudad Real, y comenzando una fiscalización sobre el control establecido por la AEAT sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias periódicas por los sujetos pasivos.

Debe tenerse en cuenta que estas fiscalizaciones se encuentran referidas por lo general a dos ejercicios anteriores al momento de su ejecución, debido a los plazos legales establecidos para la rendición de cuentas. A ello se suman los retardos posteriores debidos a los procesos de alegaciones, revisión, aprobación, debate en la Comisión Mixta y publicación en el BOE. En total, los informes se refieren a tres o cuatro ejercicios anteriores al de la fecha de su publicación.

Seguidamente se comentan brevemente las anteriores fiscalizaciones. En general, los objetivos particulares de todas ellas coinciden, con diversa intensidad: verificación de la información contable, evaluación del sistema de control interno, examen del cumplimiento de la legalidad y análisis de los procedimientos. En algunas fiscalizaciones, además, análisis de eficacia y de eficiencia. Los procedimientos utilizados en todos los casos fueron los propios del análisis contable y de legalidad, así como técnicas de auditoría operativa. Por otro lado, en los primeros años las fiscalizaciones se integraban en el Informe Anual correspondiente, por imperativos de la organización de los trabajos del Tribunal de Cuentas en esa época, lo que obligó a reducir y condensar drásticamente su exposición. Posteriormente, sin embargo, la tónica es la formalización de los trabajos en Informes especiales, mucho más apropiados al contenido de los mismos.

1.- Examen de los procedimientos y contabilidad de los ingresos procedentes de la venta de bienes e inversiones reales del Estado, alquileres y concesiones administrativas

Esta fiscalización se integra en el Informe Anual de 1990 (B.O.E. del 27-12-1994). Se trata de una fiscalización horizontal de cinco conceptos del Presupuesto de Ingresos del Estado, gestionados por un número elevado de Centros de la Administración del Estado. Los derechos reconocidos en conjunto ascendieron en el ejercicio a 45.117 millones de pesetas. Los trabajos de campo se realizaron en cinco Direcciones Generales (Tesoro, Patrimonio del Estado, Servicios del MEH, Vivienda y Transportes Terrestres), además del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y la Delegación del MEH en Madrid. Se obtuvo también información y documentación relevante de las otras 56 Delegaciones del MEH, mediante circularización. Los principales resultados obtenidos fueron:

- Importantes debilidades del control interno, insuficiente en la mayor parte de los ámbitos de gestión e inexistente en otros.

- Numerosos errores contables y de aplicación presupuestaria

- Irregularidades y deficiencias en la mayoría de los procesos examinados, destacando las encontradas en la venta de impresos del IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, en los ingresos por realización de ensayos de caracterización de materiales de construcción (antiguo INCE), en un expediente de enajenación de carriles y traviesas de ferrocarril, en los expedientes de enajenación de solares y en los contratos de alquiler.

- Ineficacia e ineficiencia en el proceso de venta al Banco de España de oro y plata propiedad del Tesoro, proceso iniciado en 1984 y culminado en 1990.

2.- Fiscalización de los procedimientos seguidos en la gestión de ciertos conceptos del Presupuesto de ingresos del Estado relativos a intereses y reembolso de anticipos y préstamos

Este trabajo se integra en el Informe Anual de 1991 (BOE del 28-7-1995). El ámbito de la fiscalización comprende los derechos reconocidos en varios conceptos presupuestarios, por importe conjunto de 110.637 millones de pesetas, además de la verificación de la representatividad del Balance Integral del Estado, en las rúbricas de "préstamos concedidos", que sumaban 2,5 billones de pesetas. Los trabajos de campo se desarrollaron en diversos Centros de los Ministerios de Economía y Hacienda (Direcciones Generales del Tesoro, Seguros, Coordinación con las Haciendas Territoriales y Patrimonio, además de la Delegación de Hacienda de Madrid); Obras Públicas (Direcciones Generales de Puertos y Costas, Carreteras y Vivienda); e Industria y Energía (Secretaría de Estado de Industria y Direcciones Generales de Energía, Minas y Comercio Interior); que en conjunto representaban el 97% del saldo de préstamos concedidos. En cuanto a la recaudación, los trabajos se desarrollaron en la Dirección General del Tesoro y en la Delegación de Hacienda de Madrid (95% de los ingresos recaudados). Los principales resultados, en resumen, fueron:

- Falta de representatividad de la información contable.

- Falta de rigor en la presupuestación de estos ingresos.

- Serias debilidades del control interno en cuanto a las actividades de supervisión, control e información sobre los préstamos. En el ámbito de la recaudación existe control suficiente sobre la integridad de los fondos, pero no sobre el seguimiento de deudores, aplicación de la vía de apremio y otros aspectos.

- Falta de coordinación y comunicación entre los órganos gestores y los recaudadores.

- Incumplimientos de normas legales y reglamentarias.

- Heterogeneidad de procedimientos, lo que genera problemas para una eficaz gestión y recaudación de los préstamos.

3.- Fiscalización sobre diversos aspectos de la gestión de los Tribunales Económico-Administrativos

Se trata de un Informe Especial publicado en el B.O.E. del 16-5-1995. Es una fiscalización vertical, de naturaleza operativa, que tiene por objeto la actividad de los órganos más significativos en el ámbito de la revisión de los actos de gestión y recaudación de ingresos, durante el periodo de 1989 a 1992. Los trabajos de campo se desarrollaron en el Tribunal Central y en los Tribunales Regionales de Madrid, Cataluña, Valencia y Asturias, además de visitar también la Secretaría Delegada del TEAR de Valencia, en Alicante. Los resultados de la fiscalización corresponden al examen de las siguientes areas:

- Evaluación de los sistemas de control interno: planificación; definición de objetivos e indicadores; sistemas de información; y control interno administrativo.

- Análisis de eficacia: objetivo “resolución de recursos”; objetivo “puesta al día”; y objetivos “plazo de tramitación inferior al año” y “despacho por orden de antigüedad”. Tratamiento estadístico de los asuntos resueltos (distribución de frecuencias y valores de posición y dispersión).

- Análisis de eficiencia: estructura y evolución de los costes totales y por recurso resuelto; gestión de los recursos humanos e índices de eficiencia del factor trabajo; gestión de los medios materiales; y examen de los procedimientos y plazos de tramitación.

4.- Fiscalización de la gestión del procedimiento de apremio por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Integrado en el Informe Anual de 1993, publicado en el BOE del 24-6-1997, este trabajo analiza la actividad de las principales Oficinas de recaudación del Estado respecto de una de las fases esenciales de la gestión de los ingresos. La muestra para la realización de los trabajos de campo estuvo integrada por cinco Delegaciones (dos de ellas con recaudación neta total superior a los 100.000 millones de pesetas anuales y tres con recaudación inferior) y cinco Administraciones. Los aspectos analizados fueron:

- Análisis del Sistema Integrado de Recaudación (SIR): contenido; carencias; sistema de seguridad; y formación de los usuarios.

- Examen de la integridad y fiabilidad de los registros contables.

- Evaluación de los sistemas de control interno: de los Servicios Centrales de la Agencia; de la IGAE; de las Dependencias Regionales; y control interno en las propias Dependencias Provinciales y Servicios de Recaudación.

- Análisis de legalidad : deficiencias comunes; expedientes cancelados por ingreso directo, por embargo o por anulación; cancelación de créditos incobrables; y expedientes cancelados por prescripción.

- Análisis de eficacia: determinación de objetivos e indicadores; análisis de desviaciones; evolución interanual de las magnitudes relevantes (cargos y datas y pendiente), total y por origen; y desglose de las datas.

5.- Fiscalización de la Delegación de la AEAT en Ciudad Real

Se trata de una fiscalización integral, referida a una Delegación que por su tamaño medio-bajo en términos de derechos reconocidos (en torno a 70.000 millones de pesetas) resulta ideal y accesible para un trabajo de esta naturaleza (véase anexo 3). En el momento actual están culminando los trabajos de campo, que se han realizado sobre las siguientes áreas de interés:

- Examen de la representatividad de la Cuenta de Tributos Estatales y Recursos de otras Administraciones Públicas, en el ámbito de la Delegación.

- Evaluación de los sistemas de control interno establecidos por la propia Delegación.

- Examen de legalidad en los dos órdenes de gestión asignados a la Delegación: gestión de los tributos y gestión interna. La gestión de los tributos comprende las actividades de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

- Análisis de los procedimientos de gestión, en especial los referidos, por una parte, al cumplimiento de las obligaciones tributarias periódicas (elaboración y mantenimiento de los censos de obligados; tramitación de altas, bajas y variaciones; tramitación y comprobación de las autoliquidaciones; incumplimientos; requerimientos; y sanciones); y, por otra parte, a la tramitación y verificación de las declaraciones anuales. Las figuras tributarias que han recibido mayor interés en la fiscalización, por su especial relevancia, han sido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, así como la gestión de Aduanas.

- Análisis de eficacia, eficiencia y economía.

IV.- Conclusiones

1ª) Las OCEX deberían otorgar la debida importancia relativa a la fiscalización de los ingresos, superando las actuales reticencias y destinando a tal efecto los recursos necesarios.

2ª) Dado el volumen excesivo del total de ingresos a fiscalizar, se hace necesario, al igual que en los gastos, establecer un sistema adecuado de identificación de ámbitos accesibles y de selección de los que resulten más útiles y representativos. A mi juicio, resulta recomendable una actividad sistemática plurianual, incrementando el alcance y la dificultad de las fiscalizaciones a medida que se vaya adquiriendo soltura y experiencia.

3ª) Entre los objetivos particulares a programar en las fiscalizaciones de ingresos, resulta de especial importancia la evaluación de los sistemas de control interno establecidos, dado que las dificultades para la detección de irregularidades en los ingresos son mayores que en los gastos, principalmente por la insuficiente segregación de funciones y por el sistema mayoritario de registro contable a posteriori ("contraído por recaudado").

4ª) En cuanto a las técnicas y procedimientos a aplicar en la fiscalización de los ingresos, resulta aconsejable complementar los procedimientos habituales de revisión contable y de legalidad con las técnicas de auditoría operativa, en especial el análisis de los sistemas y procedimientos de gestión.

ANEXOS

Anexo 1 – Ejecución del Presupuesto de ingresos del Estado, ejercicio 1997

Anexo 2 – Resumen de la Cuenta de Tributos Estatales rendida por la AEAT, ejercicio 1997

Anexo 3 – Ejecución del Presupuesto de ingresos del Estado por Oficinas contables, ej. 1997

ANEXO 1 - EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO - Ejercicio 1997

(millones de pesetas)

	DERECHOS RECONOCIDOS BRUTOS	RECAUDACIÓN NETA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS	6.968.371	5.317.493
ASIGNACION TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATOLICA	0	-20.069
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2.705.965	2.076.836
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	34.296	33.569
IMPUESTO GENERAL SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	219	203
CUOTA DE DERECHOS PASIVOS	107.140	107.062
RESTO CAPÍTULO	105.605	104.868
Total cap. 1 - IMPUESTOS DIRECTOS Y COTIZACIONES SOCIALES	**9.921.596**	**7.619.962**
IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES INTERVIVOS Y ACTOS JURID.DOCUM.	18.720	15.952
IVA SOBRE IMPORTACIONES	1.055.531	1.054.516
IVA SOBRE OPERACIONES INTERIORES	4.346.736	2.907.838
IMPUESTOS SOBRE LA CERVEZA Y SOBRE EL ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS	152.135	120.665
SOBRE LABORES DE TABACO	522.361	501.527
SOBRE HIDROCARBUROS	1.392.950	1.317.439
SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	129.620	125.237
TARIFA EXTERIOR COMUN	108.375	107.648
IMPUESTOS SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	65.695	63.107
RESTO CAPÍTULO	21.546	14.077
Total cap. 2 - IMPUESTOS INDIRECTOS	**7.813.669**	**6.228.006**
TASAS DE JUEGOS	55.951	52.601
OTRAS TASAS	30.409	30.409
PRECIOS PUBLICOS	28.210	26.747
RECARGO DE APREMIO, INT.DEMORA Y MULTAS	201.808	54.448
INGRESOS DIVERSOS	202.908	199.037
RESTO CAPÍTULO	77.559	61.059
Total cap. 3 - TASAS, PRECIOS PUBLICOS Y OTROS INGRESOS	**596.845**	**424.300**
SUMA CAPÍTULOS 1 A 3 (INGRESOS TRIBUTARIOS)	**18.332.110**	**14.272.269**
Total cap. 4 - TRANSFERENCIAS CORRIENTES	680.411	433.051
Total cap. 5 - INGRESOS PATRIMONIALES	1.285.034	1.284.092
Total cap. 6 - ENAJENACION DE INVERSIONES REALES	25.924	22.258
Total cap. 7 - TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	282.552	281.545
Total cap. 8 - ACTIVOS FINANCIEROS	248.875	248.119
SUMA CAPÍTULOS 4 A 8	**2.522.796**	**2.269.064**
Total cap. 9 - PASIVOS FINANCIEROS	12.794.006	12.787.766
TOTAL CAPÍTULOS 1 A 9	**33.648.912**	**29.342.262**

Fuente: Cuenta rendida al Tribunal de Cuentas

ANEXO 2 - Cuenta de Tributos Estatales y Recursos de otras Administraciones y Entes Públicos

rendida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria - Ejercicio 1997

1ª PARTE: CUENTA DE TRIBUTOS ESTATALES

(millones de pesetas)

I - Presupuesto corriente

concepto	Dº reconocidos brutos	Recaudación bruta	Anulaciones, Insolv. y bajas	Devoluciones	SALDO Pte. cobro
I.R.P.F.	**6.968.371**	**6.619.646**	**48.128**	**1.302.153**	**300.597**
Declaraciones anuales	766.694	748.529	4.422	1.064.331	13.743
Ingresos a cuenta	5.945.655	5.794.551	16.627	229.942	134.477
Liquidaciones practicadas	256.022	76.566	27.079	7.880	152.377
I.SOCIEDADES	**2.705.964**	**2.535.760**	**23.611**	**458.924**	**146.593**
Declaraciones anuales	953.380	945.447	3.239	340.683	4.694
Ingresos a cuenta	1.535.119	1.529.633	853	93.144	4.633
Liquidaciones practicadas	216.504	60.129	19.501	25.086	136.874
Imp.Bienes Inmuebles	961	551	18	11	392
OTROS IMP. DIRECTOS	**140.121**	**139.092**	**93**	**451**	**936**
Cap. 1 "Imp. Directos"	**9.814.456**	**9.294.498**	**71.832**	**1.761.528**	**448.126**
I.V.A.	**5.402.268**	**5.198.151**	**43.533**	**1.235.797**	**160.584**
Importaciones y asim.	1.055.531	1.055.229	21	713	281
Operaciones interiores	4.346.737	4.142.922	43.512	1.235.084	160.303
I. ESPECIALES	**2.201.386**	**2.173.538**	**2.154**	**104.758**	**25.694**
OTROS IMP.INDIRECTOS	**210.015**	**132.205**	**785**	**11.039**	**1.318**
Cap. 2 "Imp. Indirectos"	**7.813.669**	**7.503.894**	**46.472**	**1.351.594**	**187.596**
Cap. 3 "Tasas y otr.ingr."	**244.664**	**113.440**	**29.373**	**9.890**	**101.851**
TOTAL	**17.872.789**	**16.911.832**	**147.677**	**3.123.012**	**737.573**

II - Presupuestos cerrados

	Saldo a 1/1 + Rectif.	Recaudación bruta	Anulaciones, Insolv. y bajas	Devoluciones	SALDO Pte. cobro
Cap. 1 "Imp. Directos"	1.339.376	279.834	151.643	0	907.899
Cap. 2 "Imp. Indirectos"	503.705	59.866	105.127	0	338.712
Cap. 3 "Tasas y otr.ingr."	234.894	29.264	59.187	0	146.443
TOTAL	**2.077.975**	**368.964**	**315.957**	**0**	**1.393.054**

2ª PARTE: CUENTA DE RECURSOS DE OTRAS ADMINISTRACIONES Y ENTES PUBLICOS

	Saldo 1/1+Rectif. + Dº rec.brutos	Recaudación bruta	Anulaciones, Insolv. y bajas	Devoluciones	SALDO Pte. cobro
TOTAL	**157.882**	**117.936**	**8.862**	**2.496**	**31.084**

TOTAL CUENTA (excepto operaciones extrapresupuestarias)

	Derechos a cobrar en el año	Recaudación bruta	Anulaciones, Insolv. y bajas	Devoluciones	SALDO Pte. cobro
Presupuesto corriente	17.872.789	16.911.832	147.677	3.123.012	737.573
Presupuestos cerrados	2.077.975	368.964	315.957	0	1.393.054
Recursos de otras Admin.	157.882	117.936	8.862	2.496	31.084
TOTAL	**20.108.646**	**17.398.732**	**472.496**	**3.125.508**	**2.161.711**

ANEXO 3 - EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO

(EJ.CORRIENTE) POR OFICINAS CONTABLES - EJERCICIO 1997

(millones de pesetas)

AEAT		DERECHOS RECONOCIDOS BRUTOS	RECAUDACIÓN NETA
028	MADRID	7.273.393	6.263.055
008	BARCELONA	3.206.878	2.512.709
046	VALENCIA	763.158	575.507
041	SEVILLA	496.262	369.195
050	ZARAGOZA	388.920	307.753
048	VIZCAYA	338.210	302.985
015	LA CORUÑA	314.554	257.972
003	ALICANTE	284.815	170.615
007	BALEARES	261.714	206.919
033	OVIEDO	227.456	171.457
039	SANTANDER	221.101	154.119
029	MALAGA	199.526	135.113
030	MURCIA	173.385	107.274
017	GIRONA	172.976	126.773
011	CADIZ	160.128	112.198
043	TARRAGONA	151.965	113.190
012	CASTELLON DE LA PLANA	148.978	98.647
001	ALAVA	146.940	-78.688
047	VALLADOLID	143.130	107.858
035	LAS PALMAS	136.650	106.189
054	VIGO	123.046	91.738
038	SANTA CRUZ DE TENERIFE	108.122	82.739
018	GRANADA	107.306	63.655
014	CORDOBA	102.787	69.452
024	LEON	101.258	69.529
009	BURGOS	99.533	73.006
045	TOLEDO	92.781	66.716
025	LLEIDA	87.597	59.692
026	LOGROÑO	86.050	63.826
021	HUELVA	84.184	60.649
052	GIJON	83.227	60.578
036	PONTEVEDRA	78.407	56.461
006	BADAJOZ	75.588	53.988
037	SALAMANCA	73.627	57.533
013	CIUDAD REAL	69.050	51.640
004	ALMERIA	65.194	34.779
023	JAEN	64.721	41.318
002	ALBACETE	54.241	37.011
010	CACERES	49.267	35.636
016	CUENCA	49.036	37.352
027	LUGO	46.782	34.285
032	ORENSE	45.756	30.123
020	GUIPUZCOA	44.180	40.963
022	HUESCA	43.577	29.743
031	NAVARRA	43.066	16.680
053	JEREZ DE LA FRONTERA	42.085	28.065
019	GUADALAJARA	38.175	27.935
040	SEGOVIA	37.672	29.299
051	CARTAGENA	37.002	22.795
034	PALENCIA	28.985	18.887
044	TERUEL	26.179	20.068
049	ZAMORA	23.204	16.398
005	AVILA	22.190	16.745
042	SORIA	18.469	13.259
055	CEUTA	9.308	6.048
056	MELILLA	6.945	4.481
TOTAL AEAT		**17.378.737**	**13.643.912**
373	D. G. DEL TESORO	16.270.176	15.698.349
TOTAL OFICINAS		**33.648.913**	**29.342.262**

Fuente: Cuenta rendida al Tribunal de Cuentas

Dicha exposición resumida se encuentra ampliamente desarrollada en la ponencia sobre el Control de los ingresos públicos que tuve la ocasión de defender en el Seminario sobre fiscalización celebrado en el Tribunal de Cuentas los días 30 y 31 de octubre de 1995, publicada como artículo en el número 757 de la revista Información Comercial Española (octubre de 1996).

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

FISCALIZACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS

Margarida Trull i Pou

Sindicatura de Comptes de Catalunya

I.- INTRODUCCIÓN

La Sindicatura de Comptes tiene como función la fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable del sector público de Catalunya, que está integrado por:

- La Generalitat de Catalunya y sus organismos autónomos.
- Las corporaciones locales y sus organismos autónomos.
- Las empresas públicas y empresas vinculadas, sea cual sea su forma jurídica.

Con relación a los ingresos tributarios cabe señalar que la Generalitat de Catalunya solamente tiene cedido el rendimiento (total o parcial) de los tributos que a continuación se relacionan:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- Tributos sobre el Juego

La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de estos tributos corresponde al Estado, aunque se encuentran en parte delegadas a la Generalitat de Catalunya de acuerdo con lo establecido en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Así pues, la Generalitat de Catalunya se hace cargo, por delegación del Estado y con el alcance establecido en la Ley 14/1996, de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y de la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos:

- Impuesto sobre el Patrimonio

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- Tributos sobre el Juego

De acuerdo con la Ley 14/1996, las Comunidades Autónomas también pueden asumir determinadas competencias normativas con relación a los tributos estatales cedidos, en relación a los cuales la Generalitat de Catalunya ha regulado los siguientes aspectos:

- Deducciones por circunstancias personales y familiares (IRPF)

- Reducciones a la base imponible en el caso de adquisiciones "mortis causa" (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

- Tratamiento fiscal de las uniones estables de parejas en el caso de adquisiciones "mortis causa" (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

- Tipo de gravamen en la transmisión de bienes inmuebles (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados).

- Tipo de gravamen, cuotas fijas, devengo y pago (Tasa fiscal sobre los juegos de azar).

Por lo que respecta a los tributos propios, la Generalitat de Catalunya solamente ha establecido el impuesto sobre el juego del bingo y un recargo sobre la tasa que grava las máquinas recreativas.

Los informes emitidos por la Sindicatura de Comptes con relación a la fiscalización de los ingresos tributarios de la Generalitat de Catalunya se han centrado hasta el momento en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

II.- DESARROLLO

La fiscalización de los ingresos y deudores tributarios tiene como objetivos:

- Control interno: evaluación del grado de cumplimiento de los controles establecidos.

- Integridad: Cerciorarse que todas las operaciones correspondientes a ingresos tributarios se han registrado en el tiempo y la forma previstos, y que todos los ingresos registrados corresponden a la entidad.

- Valoración y presentación: cerciorarse que se han aplicado correctamente los criterios de valoración y que la presentación en los estados contables se ha realizado de acuerdo con las normas aplicables.

- Autorización: Verificar que se han producido las autorizaciones por parte de los órganos competentes.

- Legalidad: Comprobar que la gestión de estos ingresos se lleva a cabo de acuerdo con la normativa vigente.

Los procedimientos a aplicar se pueden agrupar en tres grandes áreas: control interno, ingresos tributarios del ejercicio corriente y deudores tributarios de ejercicios cerrados.

Control interno:

1. Describir y analizar los procedimientos de control interno y de gestión utilizados para este tipo de ingresos, identificando los posibles puntos débiles en el sistema y los

riesgos inherentes:

- Procedimiento y fecha de aprobación de la normativa tributaria. (leyes, reglamentos, ordenanzas fiscales, etc.)

- Tipos vigentes

- Formas de elaboración de las liquidaciones y de los ingresos por recibo.

- Elaboración, aprobación, seguimiento y control de los padrones y liquidaciones

- Criterios de contabilización

- Procedimientos de recaudación

- Mecanismos de cobro utilizados

- Convenios con organismos o instituciones financieras para la gestión o recaudación de las liquidaciones o recibos

- Cobro de intereses de demora y recargos de apremio

- Sanciones

- Etc.

Ingresos tributarios del ejercicio corriente:

2. Solicitar o preparar un cuadro, a nivel de la agrupación que se estime pertinente, para cada uno de los capítulos y por conceptos tributarios, que muestre el presupuesto inicial, sus modificaciones, el presupuesto definitivo, los derechos reconocidos, los derechos anulados, los importes cobrados y los pendientes de cobro, del ejercicio o ejercicios objeto de la revisión comparativos para los X últimos años.

3. Revisar analíticamente los datos de los derechos reconocidos de los últimos ejercicios y comentar las variaciones más significativas.

4. Comprobar que los tributos tienen cobertura legal: solicitar la normativa aplicable y verificar que contienen información sobre los siguientes aspectos:

- Determinación del hecho imponible
- Sujeto pasivo
- Excenciones
- Bonificaciones
- Base imponible y liquidable
- Tipos
- Periodos impositivos y devengo
- Régimen de declaración y ingreso
- Las fechas de aprobación y inicio de la aplicación

5. Relacionar las cifras del presupuesto, del balance de situación, de la cuenta de resultados y de los estados relacionados. Revisar las diferencias no explicadas.

6. Para aquellas figuras tributarias escogidas para verificar en detalle, elaborar unos papeles de trabajo que muestren la siguiente información tanto de las liquidaciones en periodo voluntario como en ejecutiva:

- Denominación
- Descripción
- Normativa legal aplicable
- Importes presupuestados, liquidados y cobrados en los últimos X años
- Análisis de los importes pendientes de cobro
- Número de liquidaciones gestionadas

7. Revisar analíticamente la información anterior y explicar las fluctuaciones más significativas.

8. Para cada una de las figuras tributarias seleccionadas para revisar en detalle verificar si existen posibles:

- infravaloraciones de las cifras liquidadas y/o contabilizadas: desde un registro anterior a la primera anotación contable, escoger una muestra de hechos imponibles y/o liquidaciones y verificar su adecuacion a la normativa vigente, la tramitación y los criteriors de valoración utilizados.

- sobrevaloraciones de las cifras contabilizadas: seleccionar una muestra de las liquidaciones rconocidas i verificar su adecuación a la normativa vigente, la tramitación, la contabilización y los criteriors de valoración utilizados.

En cuanto a los criterios de valoración debe considerarse el diferente tratamiento contable de las liquidaciones de contraído previo, las liquidaciones de contraído simultaneo, los intereses de demora, los recargos por sanciones, los fraccionamientos, los aplazamientos, las anulaciones de liquidaciones, etc.

9. En el caso de tener recaudación delegada, analizar y comprobar los siguientes aspectos:

- Cobertura legal del contrato o convenio, retribución fijada y fianza.

- Control y seguimiento de las actuaciones.

- Cuentas presentadas durante los ejercicios fiscalizados.

- Conciliación de los importes liquidados con las cuentas del recaudador delegado.

- Recuento físico de los recibos.

10. Comprobar que al final del periodo de cobro en voluntaria los tributos no recaudados pasan a la vía ejecutiva, que se emite la certificación de descubierto y el pliego de cargos. Revisar el procedimiento de notificación a los contribuyentes.

11. Verificar que se liquidan y cobran los recargos y intereses de demora vigentes, comprobado su contabilización.

12. Para una muestra de los aplazamientos y fraccionamientos realizados durante el ejercicio, verificar su razonabilidad, autorización, garantías exigidas y

contabilización.

13. Seleccionar deudas tributarias anuladas y analizar sus causas, autorizaciones y contabilización.

14. Seleccionar devoluciones de ingresos y verificar su adecuación a la normativa y su registro.

15. Analizar la cuantificación inicial de los gastos fiscales y su adecuación a la normativa legal. Comparar estas cifras iniciales con las realizadas finalmente y comentar las fluctuaciones.

Deudores tributarios de ejercicios cerrados:

16. Solicitar o preparar un cuadro con las diferentes cuentas de deudores tributarios procedentes de ejercicios cerrados, mostrando el saldo al inicio del ejercicio, los movimientos del ejercicio y el saldo al fin del ejercicio.

17. En el caso que se hayan registrado regularizaciones o anulaciones de los saldos iniciales, analizarlas y comprobar su autorización, así como la correspondencia entre los importes registrados en la liquidación del presupuesto de ejercicios cerrados y en el resultado del ejercicio.

18. Analizar la razonabilidad de los saldos pendientes de cobro al fin del ejercicio por ingresos tributarios y el calculo de los deudores de dudoso cobro que se incluyen en la determinación del Remanente de Tesorería.

Otros temas:

19. Comparar la información reflejada en las liquidaciones presupuestarias del ejercicio corriente y de ejercicios cerrados con la que se refleja en el balance de situación y el resultado del ejercicio, y analizar las diferencias observadas.

20. Verificar la correcta clasificación de los vencimientos a corto y largo plazo de los saldos de las deudas tributarias aplazadas.

21. Analizar la composición y razonabilidad de los saldos de otras cuentas del balance de situación relacionadas con los ingresos tributarios:

- Acreedores por devolución de ingresos

- Acreedores no presupuestarios por cobros pendientes de aplicación

- Provisión por devolución de impuestos

22. Revisar la periodificación de intereses devengados y no vencidos por aplazamiento y recaudación ejecutiva de deudas, así como su registro contable tanto en la liquidación del presupuesto como en la cuenta de resultados del ejercicio.

23. Solicitar la relación de recursos pendientes de resolución relativos a los ingresos tributarios, analizar su naturaleza, evaluar las posibles contingencias y revisar su contabilización.

24. Preparar un memorándum con las observaciones y conclusiones que se desprenden del trabajo de fiscalización efectuado, y comentar su contenido con los responsables de la entidad fiscalizada.

25. Revisión y supervisión del trabajo de fiscalización, y elaboración del informe.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

GRUPO: FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

AUTOR: JOSÉ ANDRÉS RUIZ DEL MOLINO.

AUDITOR DE LA SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA

1. INTRODUCCIÓN

2. LA FISCALIZACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

3. LA FISCALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

4. LA CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

5. CONCLUSIONES<![endif]>

1º. INTRODUCCIÓN

Mi comunicación, se va centrar, tomando como base una Entidad Local, en analizar la fiscalización de los ingresos públicos con relación a tres cuestiones:

- El presupuesto y su ejecución.
- El cumplimiento del principio de legalidad.
- La contabilización de los ingresos.

En la primera cuestión, trataré los siguientes aspectos:

a) La adecuada previsión de los ingresos en el presupuesto.

b) La financiación de las modificaciones de créditos.

c) La ejecución del presupuesto de ingresos.

Evaluar la adecuada presupuestación de los ingresos

constituye un objetivo fundamental en la fiscalización de la gestión económica financiera de un Ente Público. Ello va a permitir determinar no sólo si la elaboración del presupuesto se realizó de acuerdo con sujeción al principio de equilibrio, sino también conocer las causas de los desfases que se produzcan en la liquidación del presupuesto.

Igualmente analizar la financiación de aquellas modificaciones de crédito realizadas contribuirá a explicar los posibles desequilibrios que puedan producirse en la ejecución del presupuesto.

Respecto a la ejecución del presupuesto de ingresos interesará conocer el adecuado reconocimiento de los derechos y la recaudación de los mismos.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es el cumplimiento del principio de legalidad, resulta obligado distinguir la diferente regulación que reciben los ingresos de una entidad pública, según se trate de ingresos de derecho público o de derecho privado y dentro de los primeros diferenciando los ingresos tributarios de otros ingresos de derecho público como pueden ser las subvenciones.

En la última cuestión, se hará referencia a las deficiencias más comunes que se dan en la contabilización de los ingresos.

2º. LA FISCALIZACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Tal y como he señalado en la introducción voy a tratar de una cuestión que considero relevante: la fiscalización del presupuesto de ingresos. La fiscalización debe alcanzar toda la vida del presupuesto: la elaboración, las modificaciones y la liquidación.

Me referiré en primer a la fase de elaboración del presupuesto de ingresos, en concreto, a la adecuada dotación de las previsiones, por cuanto resulta una practica común entre las distintas Administraciones Públicas inflar el presupuesto de ingresos, estimando los ingresos en exceso para nivelar aparentemente el presupuesto de gastos.

Un objetivo de la fiscalización debe consistir en verificar que las dotaciones que figuren el presupuesto de ingresos son adecuadas. Para ello habrá que comprobar que los ingresos que recojan en el presupuesto se han estimado en cantidad no superior a su rendimiento en el último ejercicio liquidado, a menos que exista una causa que justifique dichos aumentos, como un incremento de los tipos impositivos, las bases imponibles u otras razones que sostengan el aumento de las previsiones.

Será necesario comparar las previsiones del ejercicio, objeto de análisis, con los derechos liquidados en el ejercicio anterior y analizar las diferencias. También resultará preciso realizar la misma operación con las previsiones y el importe recaudado en el ejercicio anterior y determinar las diferencias. Esta comparación revelará, en caso de diferencias significativas entre lo previsto y lo recaudado, la posibilidad de que se hayan presupuestado ingresos de difícil realización o que presenten problemas en su obtención.

Cuando la contrastación muestre que lo previsto es notablemente inferior a lo liquidado habrá que efectuar un análisis que determine la razonabilidad del incremento.

Si se trata de ingresos tributarios habrá que comprobar si ello se debe a:

- Un aumento de los tipos.
- Un incremento de las bases imponibles.
- Altas.
- Otras razones que justifiquen el incremento.

En el supuesto de otros ingresos de derecho público habrá que atenerse a lo que señale la norma que los regule.

Respecto a las modificaciones de crédito ha de tenerse en cuenta que el principio de equilibrio presupuestario exige su respeto no solo en el momento de formación inicial del presupuesto, sino también a lo largo de su vigencia. Los aumentos de créditos que se originen como consecuencia de la modificación del presupuesto deben tener la correspondiente financiación. En este sentido habrá que analizar la fuente que financie las dotaciones de gastos que se incrementen. Cuando se financien con cargo a mayores ingresos, será preciso verificar que éstos están recaudados y que el resto de los previstos se están obteniendo con normalidad.

En cuanto la ejecución del presupuesto de ingresos, interesará conocer tanto los problemas que se originan en la liquidación de derechos como los que se produzcan en la recaudación.

En relación con este último aspecto requerirá una atención preferente la fiscalización de los derechos de presupuestos cerrados, por lo que habrá que incidir en los procedimientos de auditoría de esta área.

3º. La fiscalización del principio de legalidad

La fiscalización del cumplimiento del principio de legalidad en los ingresos públicos requiere como cuestión previa diferenciar, el tipo de ingreso. Será preciso distinguir los tributos del resto de ingresos públicos y dentro de estos últimos hacer una referencia a las transferencias.

En los tributos constituye el objetivo de la fiscalización del cumplimiento del principio de legalidad comprobar si la gestión tributaria se ha realizado de acuerdo con las normas que la regulan.

El control del principio de legalidad requiere una atención prioritaria cuando como en el caso de los tributos se incide coactivamente en el patrimonio de los ciudadanos.

De acuerdo con la concepción que determina la Ley General Tributaria, dos son las funciones básicas que integran la gestión tributaria: la liquidación y la recaudación. Mediante la primera se fija la cuantía exacta del tributo, lo que supone comprobar en que medida ha tenido lugar el hecho imponible, las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización. La segunda se dirige a ejecutar a ejecutar y hacer efectivo el cobro de las cantidades liquidadas en la fase anterior. Aunque ambas fases se engloban por el artículo 90 de la Ley General Tributaria requieren tratamientos separados. En el caso de encontrarnos ante una fiscalización de una Entidad Local habrá que analizar también la imposición y ordenación de los tributos.

En consecuencia tres son los aspectos que han de ser analizados en la fiscalización del cumplimiento del principio de legalidad:

- La imposición y ordenación de los tributos, cuando se trate de una Entidad Local.
- La liquidación.

- La recaudación.

Con la expresión imposición y ordenación de los tributos locales se designa el conjunto de acciones que han de realizar las Entidades Locales para el establecimiento, exacción y regulación de sus tributos. Mediante la imposición se hace referencia a la decisión política de la Entidad Local de establecer un determinado tributo, mediante el termino ordenación se hace referencia a la decisión de la Entidad de ejercer su potestad reglamentaria al regular un tributo.

La imposición y ordenación de los tributos locales se concreta en la adopción de los correspondientes acuerdos de establecimiento y regulación de las respectivas ordenanzas fiscales. ¿Qué cuestiones serán objeto de comprobación?:

- La elaboración de la respectiva ordenanza fiscal y en su caso la adopción del correspondiente acuerdo de imposición cuando se trate de tributos de carácter voluntario.
- En el caso de tributos no voluntarios las Entidades locales vienen obligadas a exigir estos tributos sin necesidad de acuerdo de imposición.

- El contenido de las ordenanzas fiscales que variara según se trate de tributos voluntarios u obligatorios. Si se trata de tributos voluntarios debe concretarse en la ordenanza la configuración genérica que de los elementos esenciales hace la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Así no se podrán contemplar otros beneficios fiscales que los expresamente previstos en la Ley, ni ampliar la condición de sujeto pasivo a personas distintas de las señaladas legalmente. Deberá contener el texto de la ordenanza el régimen de declaración e ingreso del tributo de que se trate. Cuando se trata de ordenanzas de tributos obligatorios ésta no debe recoger otra regulación distinta de la establecida legalmente.

- El procedimiento para la imposición y aprobación de los tributos locales. Así habrá que analizar la adopción del acuerdo provisional, su publicidad, la aprobación definitiva y su posterior publicación.

En lo que se refiere a la liquidación de los tributos, ¿qué aspectos interesa verificar desde el cumplimiento del principio de legalidad?:

- La concurrencia o no del hecho imponible.
- La existencia de causas de exención.
- La correcta determinación del sujeto pasivo y de sus posibles sustitutos o responsables.
- La adecuada fijación de la base imponible.
- La acertada aplicación de los tipos impositivos.
- Los plazos de confección de los documentos liquidatorios.

Han de ser objeto todas aquellas cuestiones relacionadas con la gestión tributaria y que sirvan para formarse una opinión sobre la sujeción de la Entidad a las normas tributarias.

Antes de referirse al análisis de los aspectos legales que inciden en la recaudación, considero que no puede obviarse no tener en cuenta la organización de la unidad o unidades administrativas responsables de la gestión tributaria de la Entidad. En este sentido deberá evaluarse:

- Los medios y las funciones asignadas con especial referencia a la segregación de funciones.
- La fluidez de los documentos.
- Las incidencias especialmente las reclamaciones.

De igual manera será preciso conocer previamente la organización de recaudación de la Entidad y en concreto:

- Como funciona la recaudación.
- La existencia o no de recaudadores privados o la utilización de otras formas de colaboración.
- La constitución de fianza por los recaudadores.
- El circuito entre la gestión tributaria y la recaudación.
- La antigüedad del pendiente de cobro.
- Los porcentajes de recaudación.

Asimismo interesará:

- La correcta formación de los documentos cobratorios.

- Los cargos al recaudador.
- La observación de los plazos.
- La correcta aplicación del recargo de apremio y la liquidación de los intereses de demora.
- Las cuentas de recaudación.
- La existencia de deudas prescritas.

El examen de las cuentas de recaudación requiere una atención preferente que exige comprobar:

- La correcta formación de la cuenta.
- La correlación de las cuentas y la contabilidad principal.
- Los justificantes y las relaciones de ingresos y las cuentas restringidas, así como sus conciliaciones. También interesará comprobar, las bajas que se recojan, bien sea por insolvencia, prescripción u otras causas.

4º. La contabilización de los ingresos públicos

En este apartado voy hacer referencia a los problemas más frecuentes que se observan en la contabilización de los ingresos.

Para contabilizar un derecho a cobrar han de cumplirse las siguientes condiciones:

a) Que se tenga constancia de que se ha producido un acontecimiento que haya dado lugar al nacimiento del derecho de cobro.

b) Que el derecho de cobro tenga un valor cierto y determinado.

c) Que el deudor pueda ser determinado.

Como regla general los derechos de cobro presupuestarios se registrarán en el momento en que se dicten los correspondientes actos de liquidación que los cuantifiquen. En el supuesto de autoliquidaciones el registro del derecho y del ingreso se efectuará en el momento en que se recibe la autoliquidación y el correspondiente ingreso, por tratarse de un ingreso de contraído simultáneo.

¿Cuáles son los problemas más frecuentes que se producen en la contabilización de los ingresos tributarios? Cabe citar los siguientes:

- La falta de contabilización de derechos devengados a favor de la Hacienda Pública y al revés, es decir registrar como derechos pendientes de cobro, importes que no se corresponden como tales.

- Contabilizar incorrectamente los derechos de cobro cuya gestión y liquidación se haya cedido a otro Ente. En este caso la Entidad titular de los recursos gestionados habrá de reconocer el ingreso cuando tenga conocimiento de su importe, bien mediante la percepción de los fondos entregados por el gestor o la comunicación documental del gestor de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de aquel.

- Registrar inadecuadamente dentro del ejercicio presupuestario los derechos que hayan sido objeto de aplazamiento.

En el supuesto de transferencias el criterio general determina que el reconocimiento del derecho ha de realizarse cuando se produzca el incremento de activo. No obstante el ente beneficiario puede reconocer el derecho con anterioridad si conoce de forma cierta que el Ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

El criterio fijado es el de prudencia no obstante las entidades beneficiarias suelen reconocer el derecho en el caso de subvenciones finalistas en el momento en que justifican la subvención, independientemente de que el Ente concedente haya dictado o no el reconocimiento de la respectiva obligación o se haya recibido el ingreso.

5º. CONCLUSIONES

Desde esta comunicación se defiende la fiscalización de los ingresos como objetivo prioritario de una auditoría de una Entidad Pública, entre otros, por los siguientes motivos:

a) Son la fuente de financiación de los gastos públicos.

b) Los ingresos públicos y en concreto los tributarios constituyen una contribución coactiva del patrimonio de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

c) El mayor de casos de responsabilidad se origina en la gestión y recaudación de los ingresos públicos.

Difícilmente puede entenderse el control de la gestión económico financiera de una Entidad Pública sin contemplar los ingresos.

La fiscalización del presupuesto de ingresos en sus distintas fases resulta necesaria con el fin de comprobar la suficiencia de los recursos y el respecto del principio de equilibrio.

En este sentido se considera preciso fiscalizar la elaboración y modificación y liquidación del presupuesto de ingresos.

Tal y como se ha señalado anteriormente, los ingresos tributarios constituyen una contribución coactiva de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

El control del principio de legalidad en la gestión tributaria, tanto en la fase de liquidación como de recaudación, debe ser objeto de atención preferente.

De igual manera una administración tributaria eficiente y adecuada contribuye al cumplimiento de los principios de igualdad y progresividad.

Por último es necesario reforzar el control de los ingresos públicos y su recaudación por ser un área de riesgo al ser susceptible de tener lugar los mayores supuestos de responsabilidad contable, como son todos los casos de alcance.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Grupo: FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

ENDEUDAMIENTO DE LASCOMUNIDADES AUTÓNOMAS

Autores:

Iglesias de la Fuente, José.

Lago Puga, Mª Elena

Páramo Aller, Esther.

Técnicos de Auditoría.

Consello de Contas de Galicia.

- INTRODUCCIÓN

- IMPORTANCIA DE LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

- INGRESOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA

- FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ENDEUDAMIENTO

- PLANIFICACIÓN

- PROPUESTA DE PLAN DE TRABAJO

- ALCANCE

- OBJETIVOS

- PROCEDIMIENTOS

INTRODUCCIÓN

El control externo público en España en la actualidad tiene su antecedente inmediato en la Carta Magna en su artículo 136 y 153 que consideran al Tribunal de Cuentas como el supremo

órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del Sector Público atribuyéndole el control económico y Presupuestario de las Comunidades Autónomas.

Dichos conceptos se han visto complementados, con fundamento en el artículo 150.2 de dicha norma Suprema, por la ley orgánica 8/80, de financiación de las C.A., en su artículo 22, al sentar que en el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas puede concurrir tanto en el Tribunal de Cuentas como en otros sistemas e instituciones de control de carácter comunitario. Así mismo el artículo 17. a) de esta ley reconoce a las C.A. competencias normativas, de conformidad con sus estatutos, en materia de "Elaboración, examen, aprobación y CONTROL de sus presupuestos".

De esta facultad se han hecho eco los distintos estatutos de autonomía. En el caso de Galicia, nuestro Estatuto de Autonomía, en su artículo 53.2, prevé la creación de sus propios órganos de control económico y presupuestario externo, al señalar "sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 136 y 153, de la Constitución se crea el Consello de Contas de Galicia; encomendando a la promulgación de una ley posterior su regulación, organización y funcionamiento. Sistema parejo al que han seguido las restantes normas estatutarias.

Realizamos este recorrido de la legislación, que podríamos denominar básica, para observar que en la misma las referencias relativas a los órganos de Control Externo hacen mención a la actividad económico-financiera y presupuestaria en general, sin que, a este nivel, aparezcan referencias expresas específicamente a Ingresos o Gastos, que debemos entenderlos englobados en las expresiones señaladas.

Son las leyes de creación de los distintos órganos de Control Externo las que han de ocuparse del alcance de las actividades de control, de la vertiente económico-financiera, presupuestaria del sector público, sobre el cual han de ejercer sus competencias, pudiendo ocurrir que en éstas no se mencione expresamente, o se haga de forma muy superficial, que la función fiscalizadora deba entenderse a los ingresos públicos, pudiendo pensarse que se carguen más las tintas, por decirlo de algún modo, en los aspectos relacionados con los gastos públicos, y así parece, haberlo entendido los distintos OCEX al centrar más sus trabajos en este último aspecto sin prestar importancia suficiente a la fiscalización de los ingresos.

No obstante aunque, no quizás no de forma proporcional, las distintas leyes de creación de los OCEX, hacen referencia a la

fiscalización de ingresos y gastos. A título enunciativo, podríamos enumerar, entre otras:

En la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982, en su artículo 9.2. establece: "El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos"; y en el artículo 13.1.a) al tratar de la Memoria Anual, señala que la fiscalización debe extenderse a: "la observancia de la Constitución, de las leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y en general de las normas que afectan a la actividad económico-financiera del mismo".

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, de 1988, en su artículo 27 expone que "la función fiscalizadora .... se referirá a la actividad económico financiera .... en relación con la ejecución de los programas de Ingresos y Gastos".

Con similares redacciones las leyes de creación del Tribunal Vasco, de la Cámara de Cuentas de Andalucia, de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña, o del Consello de Contas de Galicia, hace, alusiones a los ingresos públicos.

En el caso de Galicia, la Ley 6/85, de 24 de junio, del Consello de Contas en su artículo 1º, establece que éste, como órgano de fiscalización de las cuentas y de la gestión económico-financiera y contable, ejercerá su función en relación con la ejecución con los programas de ingresos y gastos del sector público de la Comunidad Autónoma, para seguidamente generalizar al establecer en el artículo 4 las funciones del Consello, haciendo referencia en su apartado a) a "Fiscalizar la actividad económico-financiera del sector público de Galicia ..." haciendo una última referencia en su artículo 20 a los ingresos al tratar el contenido de la Memoria anual, en clara similitud con el artículo 13.1. de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas: "observancia de la Constitución, del Estatuto de Autonomía de Galicia, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector Público de Galicia y, en general, de las normas que afectan a la actividad económico-financiera y contable del mismo".

Por el contrario, en otros casos, por ejemplo la Ley de la Sindicatura de Valencia, la referencia a los ingresos no se hace de forma explícita, y así habla de forma general de fiscalizar la gestión económico-financiera del sector público.

LA IMPORTANCIA DE LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

Del análisis de las referencias de la normativa a la fiscalización de los ingresos podemos extraer dos conclusiones:

a) A pesar de su parquedad está presente un mandato legal de fiscalización por parte de los OCEX de los Ingresos públicos, ya que de otro modo no podría entenderse la fiscalización de la actividad económoco-financiera y presupuestaria, que implica un análisis tanto de los gastos como de los ingresos.

b) La importancia relativa de la fiscalización de los Ingresos públicos no es uniforme para todos los OCEX, pues mientras la transcendencia es indiscutible para el caso del Tribunal de Cuentas del control de la gestión recaudadora del Estado, en los OCEX autonómicos se podría distinguir entre los de las Comunidades Autónomas sujetos a la LOFCA de la Cámara de Cuentas de Navarra (sujeta a convenio) y la de la Comunidad Autónoma del Pais Vasco (sujeta a concierto).

Dos son los mecanismos de financiación autonómica: el sistema LOFCA, introducido por la Ley Orgánica 9/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1-10-80), en el que el Estado aporta a las Comunidades Autónomas los recursos que precisen para el mantenimiento de los servicios transferidos, obtenidos de la recaudación de los tributos estatales; y el sistema de concierto (País Vasco: Ley 12/1981, de 13 de mayo) o convenio económico (NAVARRA: Ley de 8 de noviembre de 1991), caracterizado por la recaudación autonómica de los impuestos, financiando con ellos sus gastos y transfiriendo al Estado un cupo de aportación a las cargas generales de la Nación, como contraprestación por los servicios estatales prestados en la Comunidad.

En el sistema LOFCA, los recursos de las Comunidades Autónomas pueden proceder, además, de los tributos cedidos por el Estado y de los recargos que pueden establecer sobre los impuestos estatales.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección tributaria por las Comunidades Autónomas pueden referirse tanto a los recursos tributarios propios, o cedidos por el Estado, como a los recursos tributarios estatales, en virtud estos últimos de delegación o de los correspondientes convenios de colaboración (artículo 19 de la LOFCA).

Además de los recursos tributarios (artículo 157.1 a) y b) de la Constitución Española), las Comunidades Autónomas podrán

obtener recursos de:

"c) Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingreso de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito".

LOS INGRESOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA

Dada nuestra pertenencia al Consello de Contas de Galicia nos centraremos en los Ingresos de esta Comunidad.

La Comunidad Autónoma de Galicia tiene reconocida para el desarrollo y ejecución de sus competencias administrativas autonomía patrimonial y financiera, posibilitándole esta última ordenar su propio presupuesto y organizar la Administración de la Hacienda Autonómica, disponiendo de un sistema propio de ingresos y gastos públicos, si bien con sujección a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad interregional, establecidos en la Constitución.

De esta forma, el Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril), en su artículo 44 establece que la Hacienda de la Comunidad Autónoma se constituye con:

- Los rendimientos de los impuestos que establezca la C.A. y de los impuestos cedidos por el Estado.

- Un porcentaje de participación en la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos, incluidos los monopolios fiscales.

- El rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos de la C.A., sean de propia creación o como consecuencia de traspasos de servicios estatales.

- Las contribuciones especiales que establezca la C.A. en el ejercicio de sus competencias.

- Los recargos sobre impuestos estatales.

- En su caso, los ingresos procedentes del Fondo de Compensación

Interterritorial.

- Otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

- La emisión de deuda y el recurso al crédito.

- Los rendimientos del patrimonio de la C.A.

- Los ingresos de derecho privado, legados y donaciones y subvenciones.

- Multas y sanciones en el ámbito de su competencia.

Dada la amplitud del tema que nos ocupa, y la certeza de que no sería posible abarcar con cierta profundidad todos y cada uno de los conceptos de ingresos enumerados, en la amplitud permitida para esta comunicación, así como, de que otros participantes tratarán otros específicos, los que elaboramos ésta, nos centraremos en la presentación y descripción de un posible plan de trabajo que, a juicio de los que suscriben, pudiera seguirse en el desarrollo de la fiscalización del ÁREA DE ENDEUDAMIENTO.

LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ENDEUDAMIENTO POR LOS OCE

La emisión de deuda y su recurso al crédito constituyen, pues, uno de los fondos que nutren la Hacienda de la C.A. de acuerdo con los artículos 44.9 del EAG y 4 y 14 de la LOFCA. Este último establece las limitaciones y requisitos de estos recursos:

"1.- Las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de lo que se establece en el número 4 del presente artículo, podrán concertar operaciones de crédito por plazo inferior a un año, con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería.

2.- Asimismo, las C.A. podrán concertar operaciones de crédito por plazo superior a un año, cualquiera que sea la forma como se documenten, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe total del crédito sea destinado exclusivamente a la realización de gastos de inversión.

b) Que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del veinticinco por ciento de los ingresos corrientes de la C.A.

3.- Para concertar operaciones de crédito en el extranjero y para la emisión de deuda o cualquier otra apelación al crédito público, las C.A., precisarán autorización del Estado.

4.- Las operaciones de crédito de la C.A. deberán coordinarse entre sí y con la política de endeudamiento del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

5.- La Deuda Pública de las Comunidades Autónomas y los títulos valores de carácter equivalente emitidos por éstas estarán sujetos, en lo no establecido por la presente Ley, a las mismas normas y gozarán de los mismos beneficios y condiciones que la Deuda Pública del Estado".

En el ámbito de la C.A. de Galicia las condiciones de las operaciones de endeudamiento se recogen en los artículos 28 a 36 de la Ley 11/92, de 12 de octubre de Régimen Financiero y Pesupuestario de Galicia que distingue entre "Deuda de la Comunidad Autónoma de Galicia" y "Deuda de los organismos autónomos" en función de las operaciones de crédito y emisión de deuda llevadas a cabo por la Comunidad o por sus organismos autónomos respectivamente (artículo 29).

Quizás el planteamiento que se presente pudiera ser considerado con un marcado enfoque presupuestario, lo que se justifica por el hecho de que a pesar de estar en vigor la Orden de 1 de diciembre de 1989, por la que se implanta el sistema de información contable en la Administración de la Xunta de Galicia (XUMCO) lo cierto es que en la actualidad todavía no se ha puesto en su total funcionamiento debido a que, como se indica en la memoria de las cuentas relativas al ejercicio de 1997 y anteriores, no disponer en su totalidad de la situación financiero-patrimonial de dicha administración.

Nos referimos en esta exposición a los procedimientos y pruebas a realizar en la fiscalización de la "Deuda de la C.A. de Galicia" tal y como se define en el citado artículo 29 de la Ley 11/92, en el ámbito de una auditoría de regularidad, es decir, aquella que trata de verificar si los estados contables se presentan adecuadamente según los principios contables que le son aplicables (Auditoría Financiera) y si se cumple con la legislación vigente en la gestión de los recursos (Auditoría de Legalidad). Pero antes nos referiremos brevemente a los aspectos generales que deben preceder todo trabajo de auditoría, y por ende a la fiscalización de los ingresos públicos, de aplicación por tanto al área de endeudamiento, teniendo siempre presente que este debe estar presidido por la aplicación de los Principios y Normas de auditoría del Sector Público elaboradas por la Comisión de

Coordinación de los Órganos Públicos de control externo del Estado Español, así como en todo lo no regulado expresamente por estos, por los principios y normas de auditoría generalmente aceptadas nacional e internacionalmente, y especialmente por las normas técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas.

PLANIFICACIÓN

Con objeto de ser eficaces en el desarrollo de la fiscalización, debe establecerse con carácter previo una fase de planificación, cuyo producto deberá ser la elaboración de un programa de trabajo que simplifique significativamente la labor a realizar posteriormente.

Todo trabajo deberá ser cuidadosamente planificado, a fin de identificar los objetivos importantes de la auditoría a realizar y determinar los métodos para alcanzarlos de forma eficiente y eficaz. Al planificar su examen el auditor debe considerar entre otros, la normativa legal, procedimientos y principios contables aplicables, al grado de eficacia de los sistemas de control interno, aquellos aspectos que puedan significar áreas de riesgo, es decir, aquellas donde existe posibilidad de errores o irregularidades, etc.

Una adecuada planificación requiere que se lleven a cabo una suma de procedimientos de auditoría, referidos a investigaciones, entrevistas, y otras pruebas que tienen por objetivo orientar la amplitud del examen, detectar las posibles dificultades del trabajo a realizar y cualquier otro aspecto que pudiera limitar o afectar al desarrollo de la auditoría.

Las etapas en que se desarrollaría la planificación se podrían resumir en:

1ª.- Determinación de objetivos de la fiscalización para el área de endeudamiento, que deberán proporcionar una seguridad razonable de que:

a) La información se presente adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le sean de aplicación.

b) Se cumplen las disposiciones legales aplicables.

c) La gestión de los recursos se desarrolla de acuerdo con los criterios de economicidad y eficiencia.

d) Se estén logrando los objetivos previstos en los planes y programas de la Administración fiscalizada.

2ª.- Evolución del marco en que se desenvuelve el centro gestor.

3ª.- Revisión de los controles internos de los circuitos administrativos.

4ª.- Análisis y evaluación de los procesos que queden fuera de los circuitos administrativos por parte de la Administración.

5ª.- Evaluación de las posibilidades de errores.

6ª.- Establecimiento de pruebas de cumplimiento, en el caso de estimar cierta confianza en los controles internos.

7ª.- Establecimiento de pruebas sustantivas tanto de revisión analítica como de detalle.

8ª.- Determinación del personal que formará el equipo que ejecutará la fiscalización.

Como resultado de todo este trabajo surgirá el programa de trabajo que describa la naturaleza y amplitud de las pruebas a realizar.

Parte importante de este trabajo de planificación es el que se refiere a la revisión y evaluación de los controles internos. El objetivo de la evaluación del sistema de control interno consiste en determinar si los procedimientos establecidos por dicho sistema y su grado de cumplimiento proporcionan una seguridad razonable acerca del alcance de los objetivos específicos previamente establecidos.

La importancia de efectuar esta evaluación se justifica por la necesidad de llegar a conclusiones generales sobre la razonabilidad de los estados financieros y del cumplimiento de los aspectos legales habiendo revisado o comprobado únicamente un cierto número de cuentas o transacciones seleccionadas mediante técnicas de muestreo estadístico o criterios subjetivos.

Las fases de esta revisión se podrían resumir en:

1ª.- Conocimiento y comprensión de los sistemas establecidos mediante la obtención de la información necesaria acerca de la organización y sus características, identificación de los ciclos de transacciones y determinación de los objetivos dentro de

cada ciclo y procediendo seguidamente al estudio y documentación de los procedimientos seguidos por la Administración para alcanzar los objetivos específicos previamente establecidos mediante la utilización de cuestionarios de control, descripciones narrativas en forma de memorándum o diagramas de flujo.

2ª.- Pruebas de cumplimiento de los procedimientos establecidos, se trata de obtener la seguridad de que los procedimientos de control descritos en la fase anterior estén funcionando adecuadamente mediante la realización de "pruebas de cumplimiento".

Los resultados de este estudio y revisión darán la pauta para la evaluación del sistema y determinar el alcance y extensión de las pruebas sustantivas que constituyen la base de los procedimientos de auditoría a realizar.

Este proceso se podría representar gráficamente de la siguiente forma:

Por último, y antes de describir el alcance, objetivos y pruebas a realizar en la fiscalización de los ingresos derivados del Endeudamiento de las Comunidades Autónomas haremos una mención a las deficiencias más comunes detectadas en la fiscalización de los ingresos públicos y que constituyen una referencia a tener en cuenta al abordar estos trabajos:

- Controversia entre el principio del devengo y el criterio del registro de caja, que aun no está resuelto. Aún cuando el principio de devengo debe ser de obligado cumplimiento, esto debe ser así siempre que no se transgreda el objetivo de la imagen fiel. Además, el principio de prudencia dice respecto a los ingresos que sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio y que no deben contabilizarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna (sólo se registrarán aquellos que sean ciertos). De la combinación de los principios descritos debe resultar el objetivo de la imagen fiscal.

- El registro de transacciones por importes netos, correspondientes a Ingresos menos Gastos o Gastos menos Ingresos, generalmente por amortizaciones de préstamos, incumpliéndose el principio de no compensación.

- El registro extrapresupuestario de ingresos presupuestarios o el inadecuado tratamiento presupuestario de ingresos en los que la

Comunidad Autónoma hace de mediadora entre otras Administraciones (por ejemplo: Estado – Corporaciones Locales) realizando con estos fondos únicamente operaciones de Tesorería.

- El reconocimiento de derechos por ingresos de dudosa realización, que nunca debieron registrarse, o al menos debieron ser anulados al conocer su incobrabilidad.

- Las pérdidas de información que impiden reconstruir listados que deben soportar los saldos contables, generando limitaciones al alcance del trabajo a realizar (o denegación de opinión).

- Registro de determinadas operaciones de préstamo como ingresos sin haber llegado a firmar las pólizas correspondientes, es decir, con ausencia de soporte documental.

- Falta de atención en la gestión de determinado tipo de ingresos que no suponen una principal fuente de financiación, que pueden dar lugar a desajustes entre el Presupuesto y su ejecución.

- Incumplimiento en ocasiones de requisitos legales por motivos de eficacia. Cuando estos requisitos suponen un freno para una buena gestión debe proponerse su eliminación o el establecimiento de las excepciones que sean necesarias.

Deficiencias como las mencionadas no siempre dan lugar a ajustes que pueden ser motivo de salvedad en la opinión del auditor, sino a recomendaciones que los OCEX deben hacer a los entes fiscalizados para lograr una mejora de las situaciones administrativas o de gestión.

PROPUESTA DE PLAN DE TRABAJO EN LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ENDEUDAMIENTO

a) ALCANCE

Esta área comprende el análisis, examen y comprobación del endeudamiento de la Comunidad Autónoma en cualquiera de sus modalidades y formas. Los ingresos a lo largo del ejercicio por estos conceptos se reflejan en el Capítulo IX de "Ingresos", "Variación de Pasivos Financieros", las amortizaciones de principal en el Capítulo IX de la liquidación del presupuesto de "Gastos", "Pasivos Financieros", y la parte de amortización de empréstitos que corresponden a intereses se recoge en el Capítulo III "Intereses derivados del Endeudamiento".

Las modalidades habituales de endeudamiento son:

- Deuda pública a largo plazo, para inversiones.

- Deuda pública a corto plazo, de tesorería.

- Operaciones transitorias de tesorería.

- Préstamos y créditos.

La gestión del endeudamiento corresponde a la Consellería de Economía y Hacienda, y la normativa aplicable fundamentalmente es la Ley de Presupuestos para cada ejercicio y la normativa específica de cada operación.

b) OBJETIVOS

Los trabajos a realizar deben permitir obtener evidencia suficiente para determinar:

1.- Si se cumplieron todos los límites, aprobaciones y demás requisitos establecidos en la normativa aplicable, tanto general como específica de cada operación en las emisiones de Deuda y demás operaciones de préstamo efectuadas a lo largo del ejercicio.

2.- Si las operaciones en vigor a 31 de diciembre cumplen, tanto individualmente como en su conjunto los límites de saldo pendientes (capital e intereses) y otros requisitos aplicables a esa fecha.

3.- Si las obligaciones de pago o devolución de empréstitos y demás pasivos financieros, así como de los intereses respectivos con vencimiento dentro del ejercicio fueron debidamente atendidos y contabilizados como pagados, o pendientes de pago, en su caso.

4.- Si las cifras mostradas en los estados financieros y liquidación del presupuesto representan las transacciones realmente efectuadas por el concepto de endeudamiento.

Si los derechos líquidos representan derechos exigibles y los cobros fueron ingresados en cuentas de tesorería y si los gastos registrados como devengados pendientes de pago o pagados, tanto por principal como por intereses o gastos inherentes a cada operación representan respectivamente todas las obligaciones reales devengadas o pagos efectivos salidos de tesorería en concepto de Endeudamiento a 31 de diciembre.

5.- En los casos de endeudamiento finalista, si los recursos obtenidos se aplicaron a la finalidad prevista.

6.- Si los estados financieros y la Cuenta de la Administración General de la Comunidad Autónoma incluyen adecuadamente toda la información necesaria sobre la situación y transacciones relacionadas con Pasivos Financieros (garantías, condiciones restrictivas, compromisos de futuros, etc).

7.- Si los criterios aplicados en el tratamiento de estas partidas están de acuerdo con los principios contables, generalmente aceptados y son consistentes con los de años anteriores, mostrando el efecto de la discrepancia en su caso.

c) PROCEDIMIENTOS

La validación del control interno y las pruebas sustantivas que se proponen como integrantes del programa de trabajo serían:

1.- Descripción de los sistemas operativos y contables y procedimientos seguidos en materia de endeudamiento identificando los puntos débiles y fuentes de control interno.

2.- Obtener soporte legal de todas las emisiones de deuda y formalización de créditos/préstamos realizados por la Comunidad Autónoma a lo largo del ejercicio:

- Obtener el plan de emisión/formalización y amortización y fotocopiar y resumir.

- Actualizar el archivo permanente que refleje todas las emisiones en vigor.

- Resumir las condiciones y requisitos a cumplir por la Comunidad Autónoma.

- Determinar la justificación de las operaciones desde el punto de vista de las disponibilidades de tesorería y necesidades de financiación.

- Determinar la razonabilidad de los tipos de interés y demás composiciones en relación con las condiciones habituales del mercado.

3.- Verificar cálculos globalmente (o muestralmente si no es posible un cálculo global aproximado) tanto en cuenta a ingresos como a pagos por amortización e intereses y cruzar datos

con la información de la liquidación del presupuesto y demás estados financieros.

4.- Comprobar documentalmente la entrada de fondos en los registros de caja y en la liquidación del Presupuesto.

En caso de operaciones en proceso de suscripción o desembolso a 31 de diciembre, determinar la situación en dicha fecha y cuantía y verificar cumplimiento posterior.

5.- Cotejar muestralmente los pagos y cumplimiento de las condiciones de amortización y cancelación.

6.- Determinar la necesidad de circularizar a acreedores. Revisar los trabajos del área de tesorería y cruzar y referenciar la información obtenida, en su caso.

7.- Determinar contraprestaciones, garantías, cesiones, etc, directa o indirectamente ligadas a las operaciones del ejercicio.

8.- Periodificación de intereses:

- Determinar el criterio de periodificación.

- Calcular el pasivo por intereses devengados no vencidos en su caso (o no pagados, si los hubiere a 31 de diciembre).

- Calcular las cifras con saldos pendientes en las fases de ejecución del presupuesto.

- Comprobar criterio de contabilización con un año anterior y en caso de ser distintos, calcular su efecto en la liquidación del Presupuesto y estados financieros.

- Comprobar criterio de contabilización con los principios de contabilidad generalmente aceptados (devengo) y en caso de ser distintos, calcular el efecto en la liquidación del Presupuesto y estados financieros.

- Proponer reclasificaciones y ajustes, en su caso.

9.- Gastos de emisión y otros; proceder como en el apartado anterior.

10.- Obtener información sobre el endeudamiento por parte de los Organismos autónomos:

- Control que se efectua desde la Dirección General de tributos y política financiera.

- En su caso, recopilar información para presentar la situación consolidada o agregada.

11.- Determinar el control sobre el grado de cumplimiento de los programas financiados con endeudamiento.

12.- Revisar información de la Cuenta General de Endeudamiento:

- Operaciones aritméticas.

- Cruzar la información obtenida en los apartados anteriores.

13.- Circularizar el Banco de España para confirmar el saldo de la Deuda Pública de acuerdo con el modelo de carta que se establezca.

14.- Preparar cuadro comparativo de todo el endeudamiento existente por todos los conceptos:

- Comparar con los límites legales y determinar la razonabilidad de la situación.

- Comentar planes de futuro. Obtener copia de los informes o planes significativos.

15.- Comentar las conclusiones con el Interventor General y el Director General de Tributos y Política Financiera (sobre dudas y aspectos más importantes) anotando sus comentarios.

16.- Preparar un resumen con:

- Descripción y análisis del área.

- Trabajo de auditoría realizado.

- Situación y observaciones.

- Conclusiones sobre los objetivos de auditoría.

- Recomendaciones.

Santiago de Compostela, marzo de 1999

Grupo: FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

Autor: Francisco Cepeda Maqueda

Tesorero de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

La Tesorería General de la Comunidad Autónoma tiene entre otros los siguientes objetivos:

a) Disponer de los fondos necesarios según el presupuesto en el momento y en el lugar oportuno.

b) Gestionar esos fondos con la debida rentabilidad, lo que requiere las siguientes actuaciones:

1. Rentabilizar los excedentes existentes.
2. Captar fondos a costes adecuados.
3. Optimizar la frecuencia de movimientos de fondos.
4. Lograr un adecuado equilibrio coste/beneficio con las relaciones bancarias.

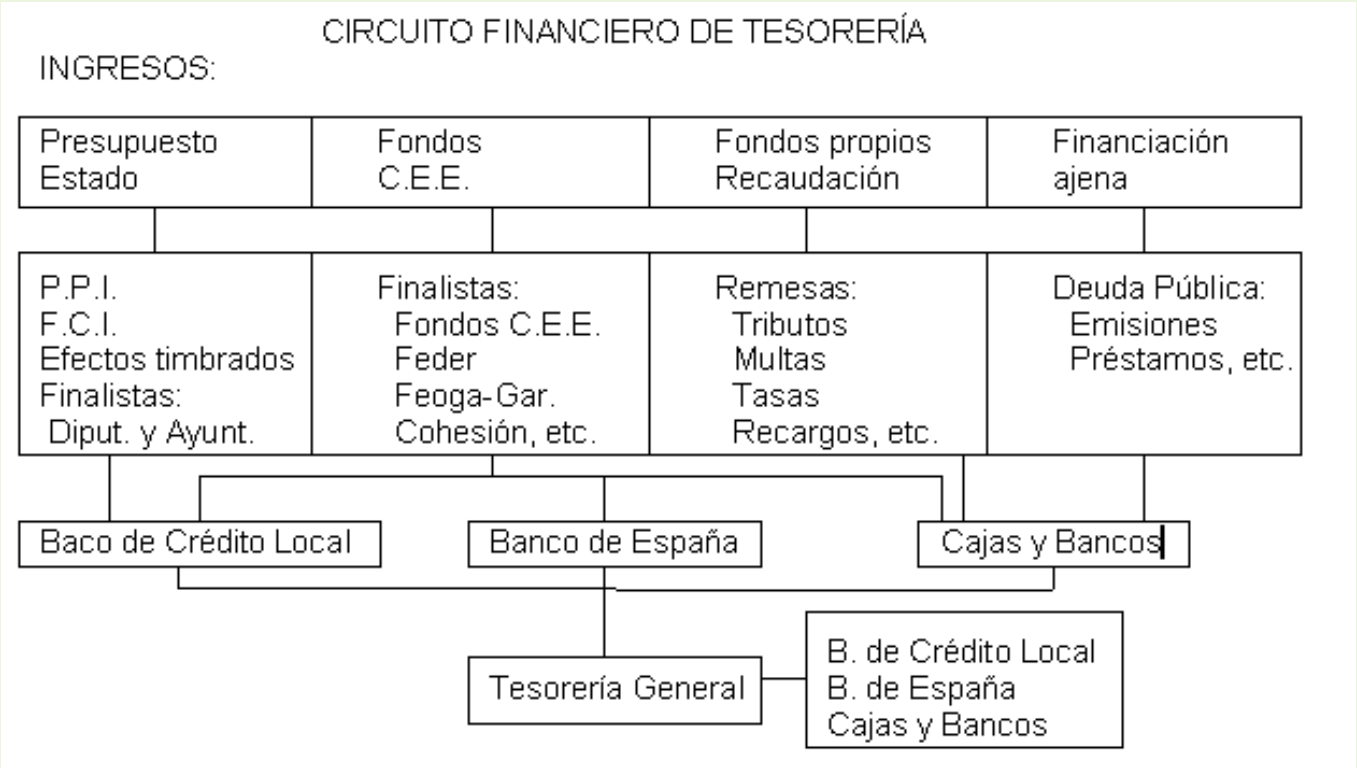
Como soporte en el flujo monetario de toda clase de ingresos de la Comunidad Autónoma, la Tesorería General dispone de una estructura financiera, apoyada en su totalidad en cuentas bancarias, abiertas en las diferentes entidades con implantación en la región.

Un factor a tener en cuenta en una buena gestión de los ingresos, es la integración de las entidades que sirven de soporte al sistema establecido en la gestión.

En el proceso de integración Administración-Bancos, existen una serie de hechos que justifican la necesidad de planificar el proceso de manera exhaustiva, cualquier cambio en la manera de operar, el número de interlocutores a intervenir, etc. pueden imponer demoras en los flujos importantes e injustificados.

Por consiguiente una de las tareas a potenciar en relación a los ingresos es el control sobre los tiempos en los flujos de entrada del dinero, por cuanto el factor tiempo en la tesorería ha de ser un factor prioritario.

Para el tratamiento de los ingresos, nos basamos en el circuito financiero que conforma la Tesorería General:



A la vista del mismo, nos encontramos con un flujo de ingresos, en función a su origen, y así tenemos:

1º. Ingresos procedentes de las participaciones en los presupuestos del Estado.

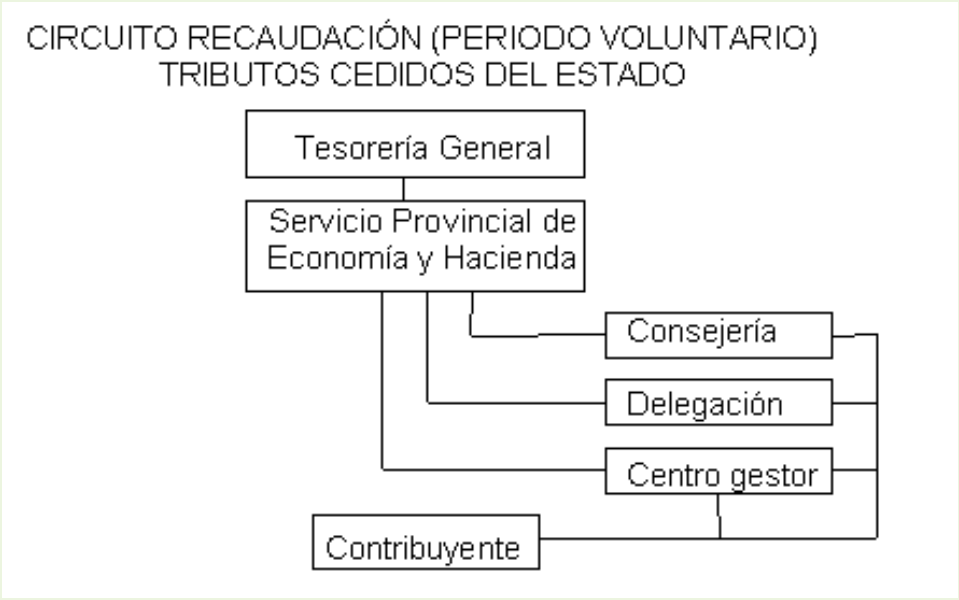
2º. Ingresos precedentes de la Comunidad Europea.

3º. Ingresos precedentes de los tributos, cuya competencia de la recaudación, la tiene encomendada la Comunidad Autónoma.

4º. Ingresos procedentes de la financiación ajena, deuda pública, préstamos, etc.

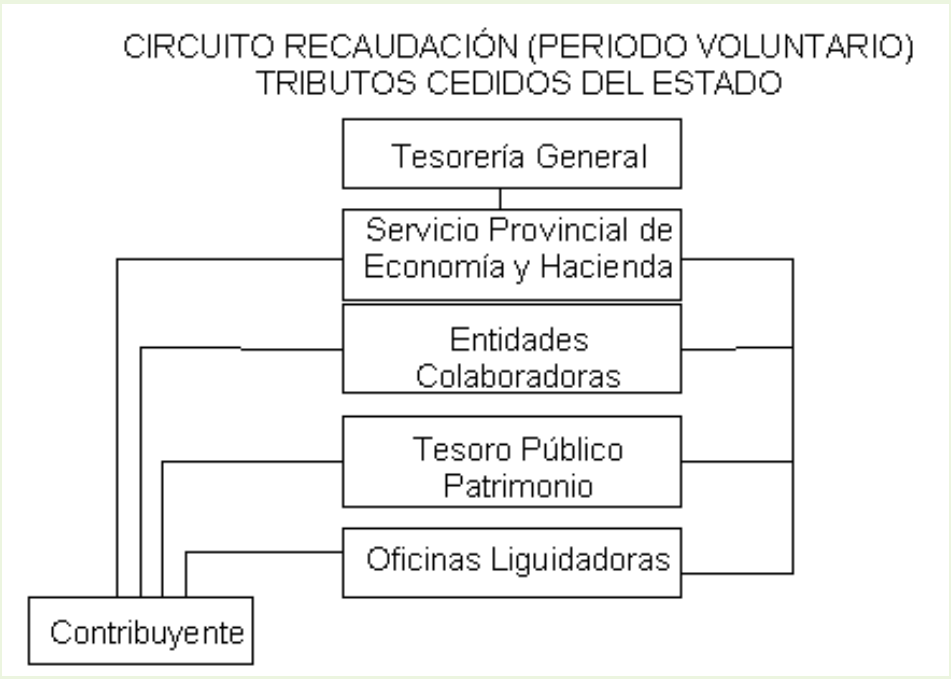
Al contemplar los ingresos, hemos de tener en cuenta los términos de periodicidad, regularidad, cuantía, finalidad, etc.

Los ingresos procedentes de los tributos que gestiona la propia Comunidad Autónoma, están sometidos a un sistema previamente establecido y regulado, hasta quedar integrados en el circuito financiero de tesorería.



Todo el circuito se encuentra soportado sobre cuentas restringidas de ingreso de rentabilidad financiera concertadas y exentas de fechas de valoración en su traspaso.

En el segundo escalón del flujo de ingresos nos encontramos con los conceptos de los mismos.En el tercer escalón figuran las cuentas corrientes que sirven de soporte a la gestión de los ingresos.



En el esquema que analizamos nos encontramos con el Banco de Crédito Local de España. Es la entidad que se utiliza como soporte para canalizar los ingresos procedentes de participaciones de los Presupuestos del Estado a favor de la Comunidad Autónoma.

La gestión de integración del banco, supuso de manera previa la petición al Tesoro Público, para que los pagos a favor de la Comunidad Autónoma se hagan a través de la Caja Central de Pagos, y no a través de las Delegaciones Provinciales de Hacienda, como en el Tesoro es lo habitual.

A la vez a la Tesorería de la Caja Central de Pagos se solicitó que los pagos se hagan con orden de abono en la cuenta de la Comunidad Autónoma en el B.C.L. Madrid.

Dicho sistema supone agilizar el float financiero de ingresos. Por cuanto elimina en el circuito, a las Delegaciones de Hacienda Provinciales.

Esta actuación supone la disposición de los fondos en las fechas de pago, y como quiera que a la

cuenta en la que se efectúan los ingresos es una cuenta corriente de rentabilidad financiera concertada, desde ese momento se está rentabilizando la Tesorería.

En el mismo nivel nos encontramos con las Cajas de Ahorros y Bancos.

De conformidad al esquema, la procedencia de los ingresos con destino a las Cajas son:

a) Los ingresos procedentes de fondos de la Comunidad Europea, cuenta soporte del organismo pagador, de los ingresos de FEOGA (a través del FEGA)

b) Los ingresos que la Comunidad Autónoma tiene de su propia gestión de los tributos, que dispone de la competencia de recaudar.

En el desarrollo del presente apartado, un elemento de integración de la Caja de Ahorros Provincial se concreta en la incorporación de un empleado de la propia entidad bancaria en las dependencias de la Tesorería de los Servicios Provinciales de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma. Las condiciones de incorporación se encuentran reguladas por un convenio entre ambas partes.

Desde el punto de vista financiero, los resultados más significativos son:

1º) La seguridad en el manejo de fondos

2º) El ahorro de los haberes del personal, y

3º) La rentabilidad producida por el ingreso inmediato en cuenta

Todas las cuentas bancarias soporte del flujo de ingresos tienen la característica de cuenta restringida no disponible por la Unidad Administrativa.

Los centros gestores incorporan diariamente los ingresos recaudados en cuentas restringidas. Dichas cuentas, siempre que la titularidad corresponda a la Comunidad Autónoma, con independencia al centro de que dependa, se encuentran sometidas a la rentabilidad financiera concertada.

Con dicho sistema se han eliminado en el flujo de ingresos la existencia de saldos ociosos en cuentas corrientes a nivel periférico.

El control de estas cuentas se realiza por los Servicios de la Tesorería General en estrecha colaboración con los Servicios Provinciales.

Esta actividad se fundamenta en tres aspectos:

a) Autorización de las cuentas

b) Rentabilidad financiera y

c) Correcta utilización de las mismas.

Junto a la rentabilidad concertada las cuentas restringidas soporte del flujo de ingresos, se encuentran exentas de fechas de valoración en el traspaso de fondos entre cuentas cuya titularidad sea la Comunidad Autónoma. Esta exención se da igualmente en cualquier traspaso entre cuentas de la Tesorería General, utilizando el sistema de Ordenes de Movimientos de Fondos a través del Banco de España.

La existencia y funcionamiento de las cuentas, se encuentran regulados por la Resolución conjunta de la Dirección General de Hacienda y la Intervención General de 10 de septiembre de 1986.

En aplicación a la misma, la Tesorería General hace controles de legalidad en atención al principio de Unidad de Caja, recogidas en las normas de ejecución de presupuestos. En aplicación a la Ley

de Procedimiento Administrativo y Ley General Tributaria en materia de notificaciones (con el fin de hacer posible la recaudación ejecutiva).

En aplicación al informe del Tribunal de Cuentas relativo a la responsabilidad de la Tesorería General sobre la totalidad de las cuentas de la Junta de Comunidades.

El control exhaustivo sobre las cuentas restringidas a fin de facilitar el conocimiento de la recaudación a través de las mismas.

Corregir posibles irregularidades que pueden producirse en la utilización de las cuentas, en base a la necesidad de que las mismas se encuentren autorizadas y con el fin determinado en la autorización.

COMUNICACIÓN :

LA FISCALIZACIÓN DE INGRESOS EN LAS ENTIDADES LOCALES: ANÁLISIS DE SU ESTRUCTURA Y APROXIMACIÓN A UN MODELO.

AUTOR: IGNACIO PIAY GUIANCE- Técnico de Auditoría

Consello de Contas de Galicia. (Santiago, marzo de 1999)

I.- Introducción

I.I Objeto del análisis

Podemos definir en general, que la Hacienda Pública es la actividad del Sector Público encaminada a obtener los ingresos y satisfacer los gastos necesarios para su adecuada organización y funcionamiento, tratando de cumplir con una demanda de bienes y servicios, por otro lado cada vez más diversa y creciente, de los ciudadanos.

Dada su semejanza, podríamos entender el término de "Haciendas Locales " como la parte de dicha actividad que es realizada por los diversos entes que configuran la Administración Local, no obstante, en su marco normativo se utiliza para definir concretamente a la vertiente de ingresos. Así pues el artículo 2.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/88 de 28 de diciembre) establece:

1. La Hacienda de las Entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:

a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y los demás de Derecho privado.

b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.

c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades

Autónomas.

d) Las subvenciones

e) Los percibidos en concepto de precios públicos

f) El producto de las operaciones de crédito

g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias

h) Las demás prestaciones de Derecho público.

Los principios de autonomía y suficiencia financiera consagrados en la Constitución Española y recogidos en el Título VIII de la Ley 7/1985, se traducen en el ámbito de la actividad financiera local, en la capacidad de las Entidades locales para gobernar sus respectivas Haciendas, lo que involucra a las propias corporaciones en el proceso de obtención y empleo de los recursos financieros, poniendo a su servicio, mediante la LRHL y otras disposiciones legales, los mecanismos y medios necesarios para ello. (Siendo las vías principales de financiación los Tributos propios y la participación en los tributos del Estado)

Para centrar el objeto del presente trabajo, se empezará por clasificar los distintos ingresos o recursos de que pueden disponer las entidades locales, para entrar a continuación, a diseñar un procedimiento de análisis generalizado sobre determinadas áreas. Esta clasificación se podría realizar desde diversos ámbitos, pero para mejor enfoque de los objetivos previstos, haremos una clasificación por los diferentes tipos de recursos, obteniendo así un cuadro general aplicable a las diferentes Entidades locales:

- Municipios (Art.57 LRHL)

- Provincias (Art.121 LRHL)

- Entidades supramunicipales (Art.131,132,133 LRHL) Comarcas, Areas Metropolitanas, Mancomunidades y demás Entidades municipales asociativas.

- Entidades de ámbito territorial inferior al municipio (Art.137 LRHL)

- Regímenes especiales (Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla, Madrid y Barcelona)

Atendiendo a la naturaleza de los ingresos, y siguiendo la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/88), podríamos establecer de una forma generalizada, dos grandes grupos: Ingresos de Derecho privado e Ingresos de Derecho Público.

La regulación genérica de los ingresos de Derecho privado aplicables a todo tipo de Entidades locales, se contiene en los artículos 3,4 y 5 de la LRHL.

Los ingresos de Derecho público, están recogidos en términos generales en el Título I, desarrollándose en el Título II los recursos de los Municipios, en el Título III los de las Provincias, Título IV para los de otras Entidades locales y en el Título

V los regímenes especiales.

CLASIFICACIÓN:

Ingresos de Derecho privado: -Los procedentes de rendimientos patrimoniales

-Adquisiciones a título lucrativo, donación, herencia, legado, incluso subvenciones de particulares.

-Productos de enajenación o gravamen de bienes o derechos patrimoniales.

Ingresos de Derecho público:

Tributarios : Tributos propios: - Tasas

- Contribuciones especiales

- Impuestos:- Obligatorios: (IBI, IAE, IVTM)

-Voluntarios:(ICO, IPLUSV, IGSUNT)

Recargos: - Sobre impuestos de las Comunidades Autónomas

- Sobre impuestos de otras Entidades locales.

Participaciones: - En tributos del Estado

- En tributos de las Comunidades Autónomas

No tributarios - Subvenciones de Entes Públicos

- Precios Públicos

- Operaciones de Crédito

- Multas y sanciones

- Otras prestaciones de Derecho público (incluidas la personal y de transportes).

I.2. Importancia de la gestión de Ingresos.

Para poner de relieve la importancia que puede tener la gestión de ingresos en las Entidades locales, debemos tener presente los principios de autonomía y suficiencia financiera, recogidos en la propia Carta Europea de Autonomía Local ratificada por España el 20 de enero de 1988, y por la cual éstas deben disponer de recursos propios suficientes y proporcionales a las competencias previstas por la Ley.

La fiscalización de los ingresos determinará hasta que punto la Administración Local ha actuado en el uso de dichas competencias, estableciendo y gestionando adecuadamente los recursos precisos para el cumplimiento de sus objetivos.

El ámbito de dicha fiscalización englobaría los controles de legalidad (Cumplimiento con la normativa establecida para la imposición de exacciones, tramitación de ordenanzas y acuerdos de tipos impositivos, proceso de liquidación, reclamaciones y recaudación), control financiero (informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera y la razonabilidad de sus saldos) y control de eficacia (grado de cumplimiento de los objetivos previstos, mediante la comparación entre los créditos definitivos de ingresos con los créditos liquidados y recaudados).

Se podría ampliar el análisis al campo de la eficiencia, mediante el estudio del control interno en los procesos de gestión, diseñando los procedimientos existentes, evaluando los puntos críticos y proponiendo las mejoras organizativas, así como calculando el coste de los servicios que se pretenden autofinanciar y determinar sus déficits.

I.3 Contabilidad del presupuesto de ingresos

CONTENIDO

La contabilidad del presupuesto de ingresos reflejará en cuanto al presupuesto corriente:

A) Las previsiones de ingresos y sus modificaciones

B) Los compromisos de ingresos

C) El reconocimiento de los derechos y su liquidación

D) Las bajas y anulaciones

E) Los ingresos realizados

F) Las devoluciones de ingresos indebidos

En presupuestos cerrados:

A) Los derechos reconocidos y liquidados pendientes de cobro al inicio del ejercicio

B) Las modificaciones que de los mismos se produzcan durante el ejercicio

C) Las anulaciones y los ingresos realizados.

En cuanto a los ejercicios futuros, los compromisos de ingresos que les sean imputables.

FINES

A) Controlar y seguir la ejecución del presupuesto de ingresos del ejercicio

corriente

B) Controlar y seguir la ejecución de los saldos de los derechos pendientes de cobro de ejercicios cerrados.

C) Controlar los compromisos de ingreso imputables a ejercicios futuros.

D) Servir de base para la elaboración de estados y cuentas anuales.

REQUISITOS

A) Todas las operaciones deberán estar debidamente documentadas y autorizadas por autoridad competente.

B) Todas las operaciones producirán las oportunas anotaciones en los libros de contabilidad tanto principales como auxiliares, según proceda.

Cada operación del presupuesto de ingresos va a quedar recogida, por un lado en la contabilidad financiera (Diario General de Operaciones y Mayor de Cuentas) y por otro en la contabilidad presupuestaria (Mayor de Conceptos del Presupuesto de Ingresos), existiendo una relación interna en el sistema contable entre contabilidad financiera y presupuestaria al nivel de derecho reconocido, siendo en el momento del reconocimiento de los derechos, cuando enlaza la contabilidad presupuestaria con la financiera (El PGCAL adopta el Criterio del devengo).

La cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente" recoge los derechos reconocidos durante el ejercicio presupuestario. La suma del debe corresponde al total de derechos liquidados en el ejercicio, el haber, antes de regularizaciones indica los derechos liquidados que han sido cobrados, y su saldo deudor, después de las regularizaciones de final de ejercicio, representa los derechos liquidados pendientes de cobro.

Se deberá establecer inicialmente la tabla de equivalencias que el sistema informático mantiene internamente, así como una evaluación del programa contable.

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	CUENTA PGCAL	DESCRIPCIÓN
112	IBI	720	Tributos ligados a la producción
113	IVTM	733	Impuesto sobre Vehículos TM.
114	IPTO.INC.VALOR TERR.	770	Impuestos sobre el capital
130	IAE	720	
172	RECARGOS SOBRE IMP.D.	720	
190	IMPTOS DIR. EXTINGUIDOS	739	Otros impuestos
282	ICO	720	
290	IMPTOS IND.EXTING.	739	
30	VENTAS	70	Ventas
31	TASAS	7062	Venta de servicios: tasas
34	PREC.PUB.PREST.SERV.	7065	Precios Públicos
35	PREC.PUB.APROV.DOM. PUB.	714	Prec.Pub.aprov.dom.pub.local

36	CONTRIB.ESPECIALES	771	Contribuciones especiales
38	REINTEGROS	780	Reintegros
39	OTROS INGRESOS	712	Otros ingresos financieros
4	TRANSF.CORRIENTES	76	Transferencias corrientes
50/51/52	INTERESES	710	Intereses
53	DIVIDENDOS	711	Dividendos
54/55/57/59	RENTAS, CONCESIONES	719	Otras rentas
6	ENAJENACION DE INV. REAL	20	Inmovilizado material
7	TRANSFERENCIAS DE CAP.	14	Subvenc. de capital recibidas
80/81/82/84	ACTIVOS FINANCIEROS	25/26	Inversiones financieras
83	REINTEGROS PRESTAMOS	26/53	Inversiones financieras
85/86	ENAJEN.ACCIONES DEPO.	27/27	Inv.finan. y fianzas y dep.
90/92	EMISIÓN DE DEUDA	15	Empréstitos
91	PRÉSTAMOS RECIBIDOS INT.	16/17	Préstamos recibidos
93	PRÉSTAMOS RECIB.EXT.	17/50	Préstamos recibidos
94	DEPÓSITOS Y FIANZAS RECIB	18	Fianzas y depósit.rec. a l/p

II.- Desarrollo

II.1 Objeto y alcance:

La fiscalización de los ingresos en este tipo de Entidades, se deberá efectuar sobre una serie de fases muy determinadas, que siguiendo la estructura de la ponencia de D. Gonzalo Vera, podríamos enumerar en las siguientes: " imposición, exacción, gestión, liquidación, contabilización, recaudación del tributo, y adicionalmente la inspección y revisión "

De las condiciones que establece para el alcance del trabajo, como son las diferentes fases de la gestión tributaria y clases de tributos, yo añadiría los diferentes tipos de Entidades, ya enumeradas con anterioridad, con la finalidad de diseñar una metodología común a todas ellas que sea aplicable en cada caso concreto con las modificaciones puntuales a incluir en el programa de trabajo específico.

Si el objeto de nuestro trabajo es una auditoria de regularidad, deberíamos establecer inicialmente dos campos definidos de actuación: Cumplimiento de legalidad por un lado y adecuada presentación de la información financiera en los estados contables por otro. Si ampliamos nuestro análisis al alcance de los objetivos previstos, utilización de los recursos y resultados obtenidos, estaríamos ante una "auditoría operativa".

II.2 metodología

Para establecer un procedimiento a seguir se diferenciarán las siguientes fases en el proceso:

1º Análisis de los registros contables. Presentación de la evolución presupuestaria de los créditos mediante los estados de liquidación, y conciliación con la contabilidad financiera. Revisión de los documentos contables y verificación de los

saldos. (CONTROL FINANCIERO)

2º Control de legalidad de los procedimientos, ordenanzas fiscales, liquidaciones practicadas y situación de las deudas. (CONTROL DE LEGALIDAD)

3º Fiscalización de la eficacia y eficiencia en la gestión de los ingresos, niveles de ejecución y análisis del control interno. (CONTROL INTERNO)

En el análisis del control interno diferenciaremos dos fases:

A) Una revisión del sistema encaminada a conocer los procedimientos y métodos establecidos por la entidad, que servirá de base para la planificación de los trabajos. En esta fase se obtiene información sobre la organización y los circuitos administrativos, mediante entrevistas con los responsables, estudio de manuales, instrucciones, notas internas etc. Documentándose en cuestionarios, esquemas de procedimientos, flujogramas etc.

B) Realización de pruebas de cumplimiento para determinar que los procedimientos están siendo aplicados como fueron establecidos.

El control interno debe suministrarnos la seguridad de que los errores e irregularidades en el sistema se puedan detectar fácilmente y con prontitud, lo que puede reforzar la opinión sobre la razonabilidad de las cuentas.

A título orientativo se pueden establecer como elementos básicos de un buen sistema de control interno, la adecuada segregación de funciones y responsabilidades, los diferentes niveles de autorizaciones establecidos y el adecuado sistema de registro contable.

III.- Conclusiones

PLAN DE TRABAJO SOBRE LA FISCALIZACIÓN DE INGRESOS EN ENTIDADES LOCALES.

A) ASPECTOS GENERALES

- Confeccionar un cuadro por capítulos y al nivel de artículo, mostrando el presupuesto inicial, modificaciones, definitivo, derechos liquidados netos, recaudación neta, pendiente de ingreso, y estado de ejecución.

- Establecer los alcances e índices de materialidad.

- Efectuar la conciliación entre contabilidad financiera y presupuestaria. (Cuenta de resultados y balance con la liquidación del presupuesto)

- Enlazar las columnas de derechos reconocidos netos y pendientes de cobro con ingresos grupo 7 de contabilidad financiera y cuenta de deudores del

balance de situación.

- Analizar en las Bases de Ejecución del Presupuesto, las bases que regulan la gestión de ingresos.

- Confeccionar un cuestionario de control interno y recopilar información sobre procedimientos, modelos, sistema informático y contable, y gestión de recaudación ejecutiva.

- Analizar y diseñar los procedimientos seguidos en la gestión de los ingresos por liquidaciones individualizadas y por padrones, identificando los puntos débiles y proponiendo las mejoras que se estimen convenientes.

- Establecer un análisis comparativo con ejercicios anteriores e indagar sobre las diferencias mas significativas así como los conceptos con un índice bajo en su estado de ejecución.

- Técnicas utilizadas para la presupuestación de los ingresos.

- Establecer un organigrama del área de gestión de ingresos y determinar la existencia de una separación de funciones: Registros de contribuyentes, Liquidaciones, contabilidad, Recursos, inspección, etc.

B) INGRESOS TRIBUTARIOS

- Verificar que se gestionan todos los ingresos de carácter obligatorio

- Comprobar que todos los tributos gestionados tienen la adecuada cobertura legal, la existencia de ordenanzas fiscales actualizadas, cuando proceda, y que las mismas contienen todos los requisitos exigibles. (ART.16 LRHL)

- Comprobar que las aprobaciones de las Ordenanzas locales se ajustan al procedimiento regulado (ART.49 LRBRL Y 17 LRHL) Aprobación inicial, información pública, resolución de todas las reclamaciones y aprobación definitiva por el Pleno.

- Analizar la elaboración, autorización, aprobación, ejecución y seguimiento de los padrones fiscales y

liquidaciones directas.

- Revisar las bases de datos y los censos de contribuyentes, sistema de altas, bajas, y modificaciones. Nivel de autorizaciones.

- Verificar el seguimiento y control que se realiza sobre los saldos pendientes de cobro y deudores morosos.

- Estimación de los deudores de dudoso cobro y su repercusión en el estado de remanente líquido de tesorería.

- Control de la recaudación voluntaria y ejecutiva . Rendición de cuentas y contraste de saldos con las relaciones de deudores

- Sistemas de inspección de tributos y revisión de las declaraciones por autoliquidación.

- Seleccionar una muestra por cada figura tributaria objeto de análisis y contrastar su adecuada contabilización, soporte documental, correcta liquidación de conformidad con la ordenanza vigente, y situación de cobro.

- Comprobar la existencia de los correspondientes estudios económicos que justifiquen las tarifas aplicables en las tasas establecidas, y en su caso la razonabilidad de los mismos.

- En caso de existir ingresos por contribuciones especiales, analizar sobre una muestra de diferentes expedientes: Acuerdo municipal sobre su imposición, coste total de la obra o servicio, módulos de reparto, acuerdos y plazos legales, liquidaciones practicadas, contabilización y finalidad de los ingresos.

- Sobre una muestra de Precios públicos seleccionados previamente se deberá verificar: El acuerdo de su establecimiento, la existencia de memoria económico-financiera justificativa de su importe, adecuada liquidación y contabilización.

- Seleccionar una muestra de devoluciones de ingresos y comprobar su adecuada tramitación.

- Seleccionar una muestra de anulaciones de derechos y bajas, comprobando su tramitación administrativa y contable, así como la aprobación

por órgano competente.

A) OTROS INGRESOS

- Para ingresos por Transferencias corrientes y de capital se procederá a solicitar confirmación de saldos a deudores, y verificar:

El importe previsto según expediente de concesión, y la situación actual de los créditos, conformidad con las circularizaciones efectuadas, grado de cumplimiento de las finalidades establecidas, e importes afectados al RLT.

- En los ingresos por intereses verificar si se registran por sus importes brutos, están suficientemente documentados y se corresponden con el resultado de las circularizaciones bancarias.

- En los ingresos por enajenación de inversiones reales, comprobar que estas han sido debidamente autorizadas, criterios de tasación, contabilización y contrastar con la contabilidad financiera e inventario de bienes.

- Para los ingresos por concesiones y arriendos analizar los documentos contractuales y su aplicación contable.

- Sobre una muestra seleccionada, verificar que se liquidan los recargos e intereses de demora.

- Revisar la posible existencia de aplazamientos y fraccionamientos de deudas en el ejercicio, comprobando su aprobación por la corporación, garantías precisas y cumplimiento de los mismos.

Los ingresos por variaciones de activos y pasivos financieros serían objeto de análisis individualizado dentro del balance de situación de la entidad, al igual que las enajenaciones de inversiones.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Grupo: FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

Autor: Guadalupe Fernández Espinosa

Directora de Programas del Tribunal de Cuentas.

LAS OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS DE TESORERIA EN LAS CORPORACIONES LOCALES.

1. INTRODUCCION

Como señala en su Ponencia presentada para el Grupo de Trabajo "Fiscalización de los Ingresos Públicos" el Excmo. Sr. Consejero de Cuentas del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Don Gonzalo Vera Fajardo, los ingresos de los Entes Públicos, en función de su origen, pueden clasificarse como patrimoniales, tributarios, producto del endeudamiento o de la emisión de moneda.*[1]* Con excepción del último señalado, todos los demás forman parte de los presupuestos de las Entidades Locales.

Las Entidades Locales, a diferencia del Estado, presentan un presupuesto en el que el recurso al endeudamiento queda definido por Ley como un recurso más, en lugar de una estimación que se concreta para hacer frente a los déficits que se puedan producir.

El endeudamiento de las Entidades Locales, ocasionado por situaciones económico-financieras derivadas de distintas circunstancias, entre las que destacan los esfuerzos inversores y la atención a las crecientes demandas de servicios públicos de los ciudadanos, ha generado una problemática de la que la normativa autonómica no ha permanecido al margen, regulando distintos mecanismos para sanear las haciendas locales.*[2]*

La Ley 50/1998, de medidas fiscales, introduce cambios sustanciales en la Ley de Haciendas Locales*[3]*, entre los que se encuentra, como consecuencia de la incorporación a la misma del Pacto Local, la completa reforma del Capítulo III del Título II, teniendo gran importancia la introducida a través del art. 59, en cuanto a las operaciones de crédito que pueden concertar las Entidades Locales, sus Organismos Autónomos y las Sociedades Mercantiles de capital íntegramente local.

Las operaciones de tesorería, al igual que en el Estado, se pueden realizar para hacer frente a los desfases que se produzcan en la tesorería entre los fondos que salen y los que entran. A diferencia del Estado, en el que la variación neta de operaciones vivas se imputa a presupuesto al cierre del ejercicio, en las Corporaciones Locales quedan claramente fuera de éste.

Sin embargo, se puede observar con bastante frecuencia que en las Corporaciones estas operaciones tienden a perpetuarse en el tiempo, renovándose cada año, a veces incluso automáticamente, con lo que su carácter de recurso transitorio para hacer frente a desfases de tesorería desaparece y se convierten en un recurso ordinario.

En el Estudio sobre el Déficit y el Endeudamiento que realizó, dentro del marco de una fiscalización horizontal en todo el Sector Público, el Departamento de Corporaciones Locales del Tribunal de Cuentas, para el Informe Anual de 1994, se estimó el porcentaje de endeudamiento a corto plazo (incluyendo además de las operaciones de tesorería, otras partidas como las deudas con la Seguridad Social y con Hacienda) en el 15% del

endeudamiento total.[4]

El objeto de esta comunicación es realizar una aproximación, desde el punto de vista de la fiscalización externa, permanente y consuntiva que realizan el Tribunal de Cuentas y los Organos de Control Externo, a la fiscalización en una Corporación Local de estas operaciones con el objeto de determinar si existe evidencia suficiente y adecuada de que son realmente tales o bien se han convertido en recursos ordinarios.

2. CONCEPTO DE OPERACION NO PRESUPUESTARIA DE TESORERIA

En primer lugar, es necesario determinar el concepto de operación no presupuestaria de tesorería, tanto desde el punto de vista legal como económico, para poder destacar las notas que la caracterizan y diferencian.

2.1 Concepto Legal.

Las operaciones no presupuestarias de tesorería, en el ámbito de las Corporaciones Locales, se reconocen en el art.180.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, con el siguiente tenor literal:"Las Entidades locales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de esta Ley, podrán concertar, con cualesquiera entidades financieras, operaciones de Tesorería para cubrir déficit temporales de liquidez derivados de las diferencias de vencimientos de sus pagos e ingresos."

Este artículo se incardina a su vez en el Capítulo 2º De la Tesorería de las Entidades Locales, del Título VI Presupuesto y Gasto público. Hasta la entrada en vigor de las Instrucciones de Contabilidad de la Administración Local (aprobadas por órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990), que se produce, con carácter voluntario desde el 1 de enero de 1991, de conformidad con la Disposición Transitoria Segunda de la mencionada Orden, y obligatoriamente desde el 1 de enero de 1992, de acuerdo con la Disposición Transitoria Primera, estas operaciones se consideraron como presupuestarias, incluyéndose, por tanto, la previsión de su formalización en los presupuestos iniciales de las Corporaciones, e imputándose a los mismos su realización y su cancelación.

Las mencionadas Instrucciones determinaron claramente el carácter no presupuestario de estas operaciones. Así, tanto la Regla 244 de la instrucción de contabilidad como la Regla 157.2&1º de la Instrucción del Tratamiento especial Simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, expresamente señalan que "Las operaciones de tesorería tendrán la consideración de operaciones no presupuestarias (...)".

La primera consecuencia, por otra parte obvia, es que estas operaciones no pueden presupuestarse. A su vez, debemos recordar que, de conformidad con el art.146.4 LHL, "Cada uno de los presupuestos que se integran en el Presupuesto General deberá aprobarse sin déficit inicial", lo que implica que el Presupuesto General también será nivelado o bien tendrá superávit. En este Presupuesto, las previsiones de ingresos incorporarán el recurso al endeudamiento, bajo una serie de límites que la LHL establece. Estos límites no serán aplicables a las operaciones de tesorería puesto que no son presupuestarias.

Otras dos características son su caracter a corto plazo y que su finalidad no es otra que financiar déficits de tesorería.

El art. 52 LHL al que el 180.1 se remite, y que pertenece al Capítulo VII Operaciones de Crédito, del Título I Recursos de las Haciendas Locales hasta la modificación del mencionado capítulo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social establecía que "Las Entidades locales podrán concertar operaciones de tesorería, por plazo no superior a un año, con cualesquiera entidades financieras, para atender sus necesidades transitorias de tesorería, siempre que en su conjunto no superen el

30 por 100 de sus ingresos liquidados por operaciones corrientes en el último ejercicio liquidado.

La Ley 50/1998, ha dado una nueva redacción a la totalidad del Capítulo VII del Título I de la LHL, pasando, el art.52, a establecer lo siguiente:" Para atender necesidades transitorias de tesorería, las Entidades Locales podrán concertar operaciones de crédito a corto plazo, que no excederán de un año, siempre que en su conjunto no superen el 30 por 100 de sus ingresos liquidados por operaciones corrientes en el ejercicio anterior, salvo que la operación haya de realizarse en el primer semestre del año sin que se haya producido la liquidación del presupuesto de tal ejercicio, en cuyo caso se tomará en consideración la liquidación del ejercicio anterior a este último. A estos efectos tendrán la consideración de operaciones de crédito a corto plazo, entre otras las siguientes:

a) Los anticipos que se perciban de entidades financieras, con o sin intermediación de los órganos de gestión recaudatoria, a cuenta de los productos recaudatorios de los impuestos devengados en cada ejercicio económico y liquidados a través de un padrón o matrícula.

b) Los préstamos y créditos concedidos por entidades financieras para cubrir desfases transitorios de Tesorería.

c) Las emisiones de deuda por plazo no superior a un año."

Con respecto a la redacción anterior, mucho más breve, el Legislador ha añadido una tipología abierta, en la que incluye en la letra b) la definición propia de operaciones no presupuestarias de tesorería, aunque las operaciones contenidas en la letra a) son muy frecuentes. En cualquier caso, la finalidad de las mismas cualquiera que sea su forma será financiar déficits de tesorería. Además ha explicitado la definición del límite del importe que puede concertarse sobre los presupuestos del ejercicio anterior liquidados, salvo que se realicen en el primer semestre del ejercicio sin que ésta se haya realizado, en cuyo caso se calculará sobre los del ejercicio anterior.

Cabe plantearse qué ocurre cuando no se han liquidado los presupuestos a que hace referencia el nuevo texto legal, o bien la liquidación no ha sido aprobada por el Pleno.

2.2 El concepto económico.

La definición legal no difiere de lo que en la teoría económica de la empresa se conoce como crédito de tesorería. Si entendemos el concepto de cash-flow como lo hace Riebold*[5]*, es decir, como las corrientes de cobros y pagos en un periodo determinado, el crédito de tesorería servirá para hacer frente a los momentos en que éste más las existencias iniciales de tesorería sea negativo.

Esto nos lleva a la necesidad, en aras de una gestión correcta de la tesorería, de la existencia de un presupuesto de tesorería, documento en el que se incluya la previsión de flujos de fondos para el ejercicio a realizar, detallando los momentos más significativos (como puede ser la época de cobro de determinados tributos locales). En este sentido, la LHL no ha permanecido al margen de esta necesidad económica y establece, en su art. 177 letra c), como una de las funciones encomendadas a la Tesorería de las Entidades Locales "distrubuir en el tiempo las disponibilidades necesarias para la puntual satisfacción de las obligaciones." A su vez, el art. 5.1.d) del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de la Administración Local con Habilitación Nacional, señala que la función de tesorería "comprende la formación de los Planes y Programas de Tesorería, distribuyendo en el tiempo las disponibilidades dinerarias de la Entidad para la puntual satisfacción de sus obligaciones, atendiendo a sus prioridades legalmente establecidas, conforme a las directrices marcadas por la Corporación."

Mas arriba se ha indicado que la enumeración de la nueva redacción del art. 52 debe interpretarse en sentido abierto. Esto se debe a que la Ley no se expresa en términos restrictivos, y ello debe ser así porque el mercado de productos financieros es muy activo, generándose productos continuamente, por lo que, aunque finalmente siempre se trata de deudas, éstas pueden presentarse bajo muy distintas denominaciones y con múltiples variaciones.

3. LA AUDITORIA DE LAS OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS DE TESORERIA

3.1 Detección de los riesgos mediante pruebas de auditoría.

La delimitación de las operaciones de tesorería encuentra su fundamento en el concepto jurídico mismo, que la LHL recoge en el art. 180.1. y que viene marcado por dos notas:

- Son operaciones a corto plazo.
- Sirven para cubrir déficits transitorios de tesorería.

Estas dos notas deben darse conjuntamente, siendo la carencia de una de ellas condición suficiente para que no se trate de una operación de tesorería.

El primer indicador de riesgo es la repetición, a lo largo de los ejercicios, de la existencia de la operación. En la programación de la fiscalización, cuando se establece el ámbito temporal, puede añadirse, además de los ejercicios correspondientes, la facultad de extenderse a información correspondiente a ejercicios anteriores y posteriores cuando así lo requiera la mejor ejecución de los trabajos.

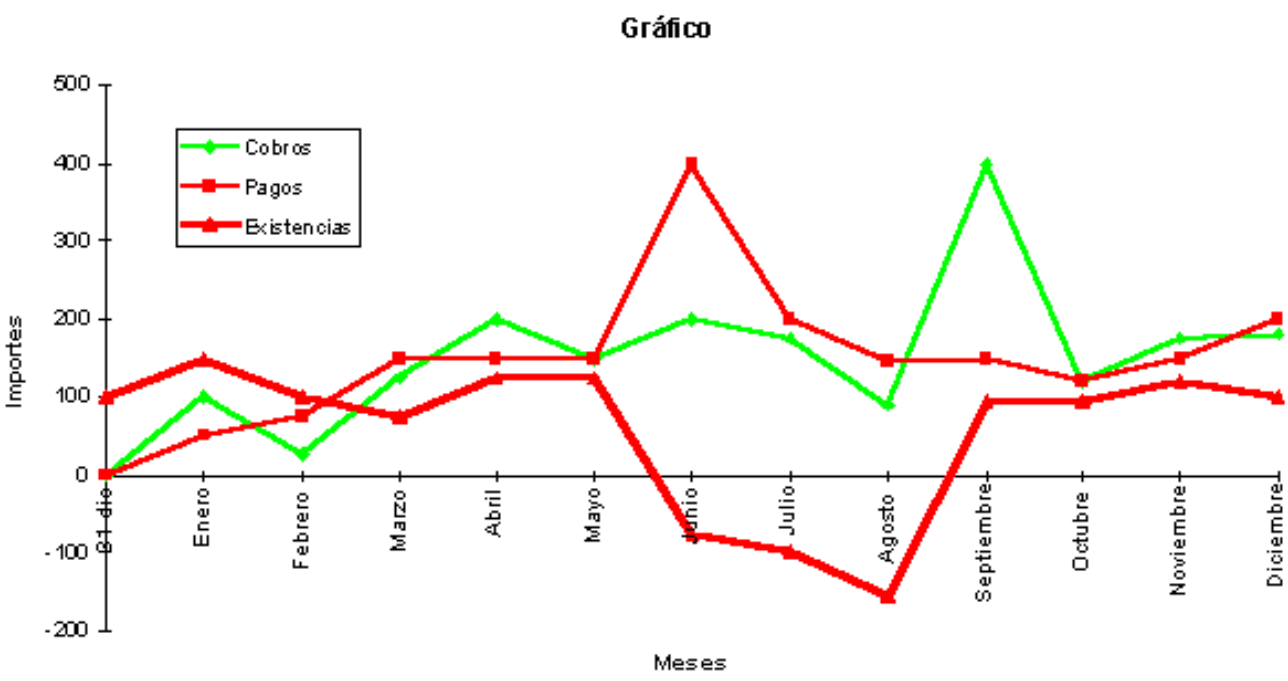
En el cuestionario de control interno para la tesorería que se prepare, se deberá recabar información sobre la práctica relativa a estas operaciones (frecuencia, procedimiento para su aprobación, finalidad, contabilización...)

Otra de las formas de recabar información será a través de la circularización a entidades de crédito, ya que se puede pedir que detallen la fecha de la operación si tiene una finalidad asignada, la duración, condiciones de renovación etc.

Entre los papeles de trabajo no deben faltar los destinados al estudio de estas operaciones, relacionando todas las que hayan estado vigentes en el periodo fiscalizado, indicando su situación (cancelación, renovación...), su adecuado registro y su correcta contabilización (especialmente su no imputación a presupuestos). Además se deberá comprobar que se cumplen los requisitos para su aprobación y los límites cuantitativos establecidos para este tipo de operaciones en la LHL.

Para determinar si corresponden a un déficit de tesorería, puede estudiarse la evolución de las existencias de tesorería mensuales de la Corporación. Para ello, resulta fácil y muy explícito el realizar un simple gráfico de líneas, en el que se represente por meses los totales de cobros y pagos, así como las existencias finales de fondos.

Si la operación no se ha realizado o renovado en un periodo en el que las existencias son negativas, estaremos ante una operación de endeudamiento de distinta naturaleza, en cuyo caso debería haberse presupuestado y haberse sometido a la normativa correspondiente. A continuación se expone un sencillo gráfico junto con su tabla de datos que puede servir para, de forma muy visual y rápida, obtener una panorámica de la situación.



	Dic.	Ene.	Feb.	Marz	Abril	May	Jun.	Julio	Agost	Sept.	Oct.	Nov.	Dic.
Cobros	0	100	25	125	200	150	200	175	90	400	120	175	180
Pagos	0	50	75	150	150	150	400	200	145	150	120	150	200
Existencias	100	150	100	75	125	125	-75	-100	-155	95	95	120	100

En el ejemplo que se acompaña, se observa que en los meses de junio, julio y agosto se han producido saldos negativos en la tesorería de la entidad. Este sería el intervalo en el que las operaciones de tesorería tendrían sentido.

Este cuadro además puede compararse con el Plan de Fondos de Tesorería que debe realizar la Corporación, obteniéndose así información sobre las desviaciones que se hayan podido producir entre previsiones y realizaciones, sus causas y sus consecuencias, que nos permitirá además obtener evidencia sobre la eficacia y eficiencia en la gestión de la tesorería.

La comparación en distintas fechas de los saldos disponibles de tesorería con los créditos a corto plazo nos permitirá determinar los posibles excesos de financiación ajena.

3.2 Conclusiones y recomendaciones en el Informe

Con el resultado de las distintas pruebas realizadas, se podrá concluir si existe evidencia suficiente y adecuada de que las operaciones no presupuestarias de tesorería corresponden efectivamente a su naturaleza y finalidad, están correctamente contabilizadas y cumplen con los requisitos y limitaciones establecidos para las mismas en la legislación de Haciendas Locales.

En caso contrario, deberá ponerse de manifiesto la situación observada que, en caso de persistir tras las alegaciones de la Corporación, será objeto de análisis para determinar el alcance de sus consecuencias. Entre las mismas, cabe destacar las siguientes:

a) Las de caracer económico-presupuestario que se producen sobre un presupuesto aprobado en equilibrio y la necesidad de una financiación adicional, con la consiguiente repercusión sobre el resultado presupuestario.

b) El cumplimiento de las limitaciones legales de carácter cuantitativo (en particular carga financiera) establecidas por la LHL para el endeudamiento presupuestario de la

Corporación, puesto que habrá que recalcular los indicadores considerando la situación real.

c) Las posibles ineficiencias en la gestión de la tesorería de la entidad.

d) La existencia de necesidades de financiación a largo plazo a las que hay que hacer frente, puesto que acudir a las operaciones no prespuestarias de tesorería no es el remedio más adecuado, así como las alternativas existentes (legislación autonómica en materia de subvenciones al endeudamiento, por ejemplo).

4. CONCLUSIONES

El desarrollo del pacto local dotará a las Corporaciones Locales de nuestro país de mayor autonomía en la gestión de sus recursos con los que deberán hacer frente al reto de atender a las necesidades de los ciudadanos.

En este reto contínuo, la gestión de los recursos está sometida a los términos, requisitos y limitaciones que establece la Legislación de la materia, además del inexcusable de gestionar dando el mayor aprovechamiento a los recursos.

En un Estado de Derecho, en el que uno de los pilares básicos es la autonomía local, reconocida constitucionalmente junto con la necesaria capacidad para recabar y gestionar sus recursos, también es un reto y una exigencia para los órganos de control externo fiscalizar con mayor atención los recursos que se obtienen por las mismas.

El resultado de la fiscalización de los recursos de una Corporación Local tiene, como cualquier fiscalización, tres objetivos fundamentales:

1. Determinar que los mismos se han obtenido conforme a la normativa vigente.

2. Determinar si los estados contables reflejan, de manera razonable, la verdadera situación económico-financiera de la entidad, pudiendo así cumplir con los fines, como instrumento tanto de gestión como de información, propios de la contabilidad.

3. Además, debe ir más allá y analizar, en la medida de lo posible, si la gestión de la obtención de los mismos se ha producido de acuerdo con los principios de la buena gestión económica, formulando, en su caso, recomendaciones para la mejora de la misma.

En este marco descrito, se ha realizado en estas líneas la aproximación a una problemática real de nuestras corporaciones locales ocasionada por las necesidades de financiación que, a veces una vez producidas se satisfacen acudiendo a un recurso, las operaciones no presupuestarias de tesorería, que ni desde el punto de vista de la legislación vigente ni desde el punto de vista económico existe para ese fin.

La mayor atención a las mismas en el curso de las fiscalizaciones a realizar por el Tribunal de Cuentas y los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas es necesaria para poder determinar con mayor precisión la magnitud de esta problemática, así como para ponerla de manifiesto y, en su caso, proponer a los gestores o al legislador, medidas para su solución.

Madrid, marzo de 1999.

[1] "Fiscalidad de los ingresos públicos". Ponencia presentada en los VI Encuentros Técnicos de los OCEX. pg. 1.

[2] Como ejemplo, pueden mencionarse la Ley 1/1997, de 31 de mayo, de Saneamiento de las Haciendas Locales de la Comunidad Autónoma de La Rioja o la ley Foral 15/1989, de 13 de noviembre, Reguladora de la Cooperación económica del Gobierno de Navarra para el saneamiento de las Haciendas Locales.

[3] Una relación de los cambios introducidos que aúna las características de concisión y completitud es la que se puede encontrar en el artículo "Novedades Fiscales para el año 1999" publicado en el número 2, 3ª Epoca Marzo 1999 de la Revista Otrosí, del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid.

[4] La exposición detallada de esta fiscalización y sus conclusiones se recogen en el Informe Anual sobre el Sector Público Territorial, correspondiente a 1994. Este estudio se ha extendido a los ejercicios 1995 y 1996, si bien los Informes correspondientes no han concluído su tramitación.

[5] José ALVAREZ LOPEZ, "Planificación de la empresa y control integrado de gestión". 2ª Edición. Ed. Donostiarra, S. A. San Sebastián,. 1984. pg. 302.

FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

JESÚS MURUZABAL LERGA

AUDITOR DE LA CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA

1. INTRODUCCIÓN

El control o la fiscalización de los ingresos públicos han sido históricamente relegados a una segunda fila.

Prueba evidente es que revisando en la biblioteca de la Cámara de Comptos, los informes de fiscalización específicos referidos a la gestión tributaria, hemos localizado 24 informes con la siguiente procedencia:

Cámara de Comptos de Navarra	4
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	3
Cámara de Cuentas de Andalucía	2
E.L.A. (Sindicato)	1
Australia Auditing Office (AAO)	1
General Accounting Office (GAO)	13
Total	24

Lejos de mi intención realizar una estadística completa, pero estos datos creo que son significativos de la escasa actividad que el control de los tributos ha generado en los Ocex.

Es indudable que esta menor incidencia de la fiscalización de los ingresos se debe en parte a la mayor dificultad existente para su control, es más fácil controlar el gasto, y en parte a una cierta confusión existente sobre qué alcance tiene ese control.

¿Tiene sentido controlar lo ya ingresado? ¿Y lo no ingresado, no es función de la inspección fiscal?<![endif]>

II. SITUACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARÍA Y SU CONTROL

En el actual Estado de las autonomías, la gestión tributaria se encuentra repartida entre el Estado, que gestiona los principales tributos, atendiendo a su capacidad recaudatoria (IRPF, Sociedades, IVA); las comunidades autónomas, que tienen delegados algunos impuestos (sucesiones, juego ...); y las entidades locales, que gestionan los tributos locales (ICIO, Actividades económicas, vehículos y las antiguas contribuciones).

> Además, cada tipo de entidad gestiona las tasas y precios públicos que le corresponden.

A este marco general hay que añadir que la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Foral de Navarra, en virtud de su especial e histórico marco competencial, y de acuerdo con su concierto o convenio, tienen atribuida, en su respectivo ámbito territorial, la gestión de todos los impuestos.

No obstante, hay que resaltar que en el caso de Euskadi, esta competencia no está radicada en la Comunidad Autónoma, sino en los Territorios Históricos, esto es, las diputaciones de Álava, Guipuzkoa y Bizkaia.

Lógicamente, el sistema de control está vinculado a este sistema competencial y serán los Ocex con competencia en cada ámbito territorial los responsables de la fiscalización de los tributos.

III. ALGUNOS ASPECTOS A RESALTAR EN LA FISCALIZACÍÓN TRIBUTARIA

Estando básicamente de acuerdo con la ponencia presentada a este grupo de trabajo por D. Gonzalo Vera, quisiera resaltar en esta comunicación algunas cuestiones que, a mí juicio, pueden servirnos para reflexionar sobre aspectos relacionados con la fiscalización y, en parte, con la gestión de los tributos.

A) Censos y catastros

La existencia de censos y catastros es indispensable para una adecuada gestión de los tributos. Estos censos y catastros deben estar correctamente realizados y su mantenimiento debe realizarse con prontitud.

A este respecto, es necesaria, en determinados casos, la colaboración de otras entidades por lo que será preciso establecer los acuerdos oportunos.

B) Procedimiento de gestión

La revisión del procedimiento de gestión es una parte esencial del trabajo de fiscalización. Los avances en los sistemas de información favorecen que la gestión haya evolucionado muchísimo en los últimos años. Hoy casi puede decirse que una gran parte de los trabajos de inspección pueden ser asumidos por la gestión tributaria. La determinación de los ámbitos de trabajo de las unidades de gestión y de inspección es un factor clave para el adecuado funcionamiento del sistema.

C) Comparaciones entre impuestos

Disponer de bases de datos en las que se puedan efectuar cotejos y comparaciones entre impuestos es otro de los requisitos convenientes para una adecuada gestión y fiscalización. Así, por ejemplo, los que han declarado en el impuesto de sociedades, ¿lo han hecho en el IVA? ¿ Han declarado IRPF o Sociedades los que están de alta en el de Actividades Económicas?, etc. …

D) Heterogeneidad de los conceptos presupuestarios y los de recaudación

En impuestos como IRPF y Sociedades se produce una disociación entre el presupuesto y los conceptos por los que realmente se recauda: retenciones del trabajo, retenciones de capital, pagos a cuenta.

Entiendo que es conveniente analizar y estudiar si se adecua mejor a la gestión y al control este sistema o sería. conveniente ajustar los conceptos presupuestarios a los realmente recaudatorios, En este caso, las declaraciones servirían de referencia para efectuar las comprobaciones.

E) Estudios de los efectos de las diferentes medidas

Los impuestos no tienen un único objetivo, sino que son múltiples sus objetivos. Por ello, entiendo que es necesario que se realicen estudios o análisis de los efectos reales que se derivan de las.

medidas.

Por ejemplo, la deducción por adquisición de vivienda ¿encarece la misma?, ¿a qué colectivos beneficia? ¿Qué tipos de empresas utilizan las diferentes deducciones? ¿Cuántas personas no pueden deducirse todo el importe por no tener base suficiente?

F) ¿Tienen sentido determinadas tasas?

La numerosa existencia de conceptos tributarios, sobre todo en el ámbito local, plantea la conveniencia de analizar su simplificación y, a veces, su propia existencia. Así, por ejemplo, cuando el aparcamiento es, sobre todo en las grandes ciudades, un problema cada vez mayor, al que los ayuntamientos no pueden dar solución, ¿es lógico cobrar tasa de vados a los garajes comunitarios?

Con estos apuntes pretendo indicar brevemente algunos de los asuntos que pueden tratarse en una discusión sobre la fiscalización de los ingresos, en la que no debe olvidarse que junto a la revisión de regularidad también debe contemplarse la de eficacia, eficiencia y economía.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

GRUPO II: LA FISCALIZACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS

CONCLUSIONES

1ª. Dado el escaso volumen de trabajos realizados sobre la fiscalización de los ingresos públicos, así como el escaso interés doctrinal suscitado por la materia; el intercambio de ideas y experiencias que supone la celebración de estos encuentros parece aún más necesaria, si cabe, que en otros ámbitos de la fiscalización pública

2ª. La escasez en el tratamiento tanto teórico como práctico, debido en gran parte a una mayor dificultad existente para su control, no se corresponde con la importancia real de la materia y la necesidad de equiparar su control al de los gastos. Dicha necesidad viene avalada por varias razones:

- Porque el mandato legal que tenemos los Organos de Control, para la fiscalización de la gestión económico-financiera del Sector Público, abarca tanto la vertiente del gasto como la del ingreso.

- Porque el control sobre los ingresos resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas por parte del gestor de dichos ingresos.

- Porque los ingresos públicos y, en concreto los ingresos tributarios, constituyen una contribución coactiva del patrimonio de los ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos.

3ª. La necesidad de otorgar una mayor importancia, tanto teórica como práctica, a la fiscalización de los ingresos públicos, se produce al margen del distinto nivel competencial de los Organos de Control Externo y del Tribunal de Cuentas en materia de ingresos públicos, según se trate de Comunidades del sistema LOFCA o Comunidades sujetas al sistema de Concierto o Convenio, como es el caso de las Comunidades

Vasca y Navarra. Lógicamente, será en el ámbito del control de los impuestos donde los OCEX autonómicos de estas dos Comunidades y el Tribunal de Cuentas incidirán de manera más profunda.

4ª. Además del análisis de legalidad presupuestaria y contable de los ingresos públicos, que en mayor o menor profundidad se realiza habitualmente, se hace preciso dar un paso más y profundizar en el análisis y evaluación de los procedimientos de gestión de ingresos para determinar el grado de eficacia y eficiencia obtenido, para lo cual resulta imprescindible establecer y analizar indicadores de gestión adecuados y manuales de procedimiento y, en definitiva, tener un conocimiento profundo de la actividad del ente generador o receptor del ingreso.

La gestión eficiente de los ingresos puede contribuir al cumplimiento de los principios de igualdad y progresividad, así como en última instancia a una rebaja de la presión fiscal del ciudadano.

5ª. En la metodología a seguir en el control de los ingresos públicos es imprescindible el análisis, la revisión y evalución del control interno, que servirá de base para determinar el alcance y extensión de las pruebas sustantivas que constituyen la base de los procedimientos de auditoría a realizar.

Dado que, sobre todo en el ámbito autonómico, el control interno en materia de ingresos públicos es muy débil, desde este foro instamos a que el mismo se potencie

6ª. Por último, es necesario establecer y reforzar, en su caso, los mecanismos de coordinación entre los diferentes Organos de Control Externo, para aprovechar las experiencias, al mismo tiempo que se propone la elaboración de una base de datos de informes común para todos los Organos de Control.

Grupo 3: La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras

Programa

Ponencia principal, presentada por Dª Milagros García Crespo y D. Andrés Fernández Díaz, Consejeros del Tribunal de Cuentas y por D. Gregorio Cuñado Ausín, Director Técnico de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

Comunicaciones

"LOS PRINCIPIOS DE COORDINACIÓN Y COOPERACIÓN COMO MARCO EN LAS RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO" por Dª Pilar Cobos Ruiz de Adana, Subdirectora-Jefa de la Asesoría Jurídica del Tribunal de Cuentas

"La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras. Aspectos generales" por Dª Encarnación Villegas Periñán, D. F.Javier García-Negrotto de Coloma y D. Juan Millán Santana, Cámara de Cuentas de Andalucía

"EL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN Y LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS" por Dª Graciela García Díaz, Subdirectora-Jefa de la Asesoría Jurídica del Tribunal de Cuentas

"La fiscalización horizontal: su aplicación en el ámbito de la Coordinación fiscalizadora entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX", por D. Gregorio Cuñado Ausín, Director Técnico de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

"La heterogeneidad de los informes. Necesidad de la homogeneización" por D. Agustín Daniel García Toboso, Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

"El informe anual de la Cuenta General. Cuestiones prácticas a debate" por D. Miguel Olivas Arroyo, Auditor de la Sindicatura de Cuentas de Valencia

"La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras en las empresas y otros entes públicos" por Dª Begoña Romero Gil, Sindicatura de Cuentas de Valencia

“Las Fiscalizaciones Horizontales en el Sistema Nacional de Salud” por Dª Enriqueta Montabes Montabes, Subdirectora adjunta a la Dirección Técnica del Departamento de Seguridad Social y Acción Social de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

Conclusiones

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

TOLEDO, 14 AL 16 DE ABRIL

GRUPO: LA HOMOGENEIZACION DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS

AUTORES: MILAGROS GARCIA CRESPO

ANDRES FERNANDEZ DIAZ

CONSEJEROS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

PONENCIA: LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS.

I. INTRODUCCIÓN

Consiste la ponencia en la definición de distintas líneas de análisis, tanto teóricas como prácticas, sobre las que, se entiende, debería centrarse el trabajo a desarrollar sobre la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras. La aportación de diferentes referencias permitirá el desarrollo de la discusión por los integrantes del grupo de trabajo, con el beneficio que supone el contraste de opiniones.

II. DESARROLLO, ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN SOBRE LA HOMOGENEIZACIÓN

II.1.- Proceso de descentralización de las Administraciones Públicas

Evolución: La historia más reciente de la distribución del poder entre el Estado y las Comunidades Autónomas confirma la evolución de la organización político-administrativa hacia un sistema descentralizado en el ámbito político y en el ámbito económico. Esta evolución viene acompañada de las correspondientes modificaciones legislativas, que, a su vez, requieren una alteración en los conceptos y en los criterios de valoración de la nueva realidad.

Consolidación de una nueva organización: La evolución, aunque inconclusa, ha desembocado en una nueva organización consolidada, en la que la asunción de competencias por las Comunidades Autónomas es una realidad indiscutible, aunque pueden apreciarse zonas de cierta indefinición o falta de desarrollo.

Competencias presupuestarias: Se han dirigido estas competencias fundamentalmente hacia la vertiente del gasto público, ofreciendo un menor desarrollo la gestión de ingresos, donde tiene su aplicación más inmediata el principio de la corresponsabilidad fiscal. La verdadera gestión política y económica es la que asume responsabilidades tanto en gastos como en la obtención de recursos.

Concordancia entre control y organización: El sistema de control ha de entenderse incardinado en la organización, como un proceso de retroalimentación, que aporta información sobre las debilidades de la propia organización y de la gestión en la que ella participa. Este planteamiento respecto a una unidad de gestión determinada es extensible a una organización múltiple y diversa, como puede ser cada una de las "unidades" organizativas en las que se concreta la distribución de poder y competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas

Creación de nuevos órganos. La nueva organización político-administrativa, con asunción de competencias en la aplicación de los gastos y en la recaudación de los ingresos se viene dotando, en correspondencia, con unos órganos de control acordes con la nueva estructura organizativa. La creación de nuevos OCEX obedece a la consolidación de la nueva organización.

Coexistencia de Órganos de Control y competencias compartidas. La creación por las Comunidades Autónomas de sus propias instituciones de control lleva a plantear la delimitación, si es posible, de los correspondientes ámbitos de actuación y la existencia de competencias exclusivas y/o compartidas. Sobre esta materia existen posturas doctrinales no coincidentes: La cuestión no puede plantearse desde el punto de vista objetivo de la naturaleza de las funciones a desarrollar, sino del alcance subjetivo sobre el que se ejerce la función de control. El estudio puede analizarse desde una perspectiva teórica sobre la concepción de un Estado descentralizado y desde el punto de vista inmediato de la normativa vigente, orientaciones que no siempre son coincidentes.

Sustitución de la organización única por la interrelación organizativa coordinada: La nueva organización ha sustituido la concepción unitaria de la gestión y el control por otra múltiple y descentralizada, en la que aparecen nuevos centros de

responsabilidad gerencial y nuevos órganos de control, cuyo ámbito de autonomía aparece interrelacionado y ligado a unas referencias de ámbito más amplio que otorga una unidad a toda esta organización descentralizada.

Conciliación a través de la coordinación de los principios de autonomía y supremacía. La coexistencia de las distintas organizaciones descentralizadas y de sus respectivos Órganos de Control con una organización central y con el Tribunal de Cuentas debe girar sobre la compatibilización del principio de autonomía y el de supremacía, lo que significa el reconocimiento de las respectivas competencias y la conjugación de los principios de prevalencia y de subsidiariedad, que deben ser compatibles con el de oportunidad y eficacia, planteamiento que desemboca en la coordinación como vía de funcionamiento del sistema en su totalidad.

II.2. La coordinación a través de la actual normativa. La nueva Ley de Procedimiento Administrativo como referente.

Las referencias legislativas obligan a conceptuar y desarrollar el principio de coordinación. Las últimas modificaciones de la Ley de Procedimiento Administrativo ofrece unas pautas de actuación entre la Administración Central y la Autonómica, que pueden servir de referencia para la coordinación en el desarrollo de la actividad fiscalizadora. Además la jurisprudencia del Tribunal Constitucional permite avanzar en el alcance de la coordinación.

II.3. Tipología y Organización del Control.

II.3.1. Tipología subjetiva

Control interno: Existe una preocupación general por la potenciación del control interno. Como ejemplo, puede señalarse la reciente creación dentro de la Administración General del Estado de la Oficina Nacional de Auditoría, como unidad especializada y centralizadora del ejercicio de auditoría en las entidades del Sector público estatal. La intensificación y perfeccionamiento del control interno es una circunstancia favorable para la programación del propio control externo; por ello, se debe atender a esta circunstancia en la organización y programación del control externo, como ejercicio de coordinación del control en sus diversas manifestaciones.

No obstante, la valoración de los resultados del control interno ha de atender a su ubicación dentro de su estructura orgánica respectiva, situación que puede ser más determinante en el subsector territorial.

Control externo: La ubicación de los Organos de Control Externo

en el ámbito del respectivo Parlamento conlleva que el ejercicio en tiempo y forma de determinadas actuaciones, principalmente relacionadas con la aprobación de la respectiva Cuenta General, deba ser tenido en cuenta en el modelo de coordinación. Esta misma situación permite reconocer como uno de los objetivos prioritarios del Control externo la evaluación del control interno implantando dentro de cada organización.

La implantanción de un adecuado Control interno permite orientar la organización del Control externo hacia una mayor especialización y cualificación. La coordinación entre todos los subsistemas de control debe buscar los mecanismos adecuados que impulsen el ejercicio del Control externo con profesionalidad y calidad.

II.3.2. Tipología objetiva

Fiscalización financiera: Aun reconociendo que el análisis básico debe centrarse en la evaluación de la organización contable y en la representatividad de los estados elaborados y rendidos, la mayor profesionalidad de los gestores, el seguimiento del nuevo Plan de contabilidad y la potenciación de los controles internos, permiten considerar que la fiscalización estrictamente financiera está perdiendo relevancia.

Fiscalización de legalidad: El cumplimiento de la legalidad es el requisito previo en la actuación de toda institución pública y, por ende, del ejercicio de cualquier control sobre la misma.

Fiscalización operativa: La dimensión cualitativa asignada al Control externo ha de centrarse en el análisis de la Organización en la que se desarrolla la gestión, y en la aplicación de procedimientos que permitan evaluar su eficacia y eficiencia, reconociendo y exigiendo las responsabilidades que, en su caso, se pudieran derivar de la misma.

II.4. La Organización del Control:

Primer nivel de control: Al igual que en la valoración de cualquier entidad privada, una primera referencia viene dada por las fuerzas de mercado, en el sentido de que una inadecuada e ineficiente gestión llevará, en mayor o menor plazo, a su reestructuración o, de lo contrario, a su desaparición. También puede considerarse el control de los ciudadanos como un primer nivel de control sobre los gestores públicos. De aquí la importancia de incorporar mecanismos en la gestión pública que permitan incorporar la valoración que merece a los ciudadanos.

Segundo nivel de control: El segundo nivel de control es el ejercido por las unidades u órganos de control en su respectivo ámbito, tanto interno como externo. Los informes emitidos contribuyen a extender el conocimiento de la gestión realizada y a fundamentar su valoración.

Tercer nivel de control. Un tercer nivel de control puede ser el derivado de la coordinación de los distintos Órganos de Control, aunando los niveles anteriores y ofreciendo criterios comunes de evaluación. Concebido el Sector público como una unidad, la interrelación y coordinación de las distintas unidades de control potencia la identificación de esa unidad a través de las múltiples manifestaciones de la actividad económica pública. De este modo, la valoración de cualquier actividad regional o sectorial puede completarse con su evaluación como parte de la actividad global, reconociendo su recíproca concordancia o discordancia, y ofreciendo, en este caso, las razones de la misma. La coordinación del ejercicio del control permite identificar responsabilidades e impulsa la unidad de la gestión en el respeto de las respectivas singularidades y competencias que se hayan asumido.

II.5. La eficacia del control como requisito del control de eficacia.

Uno de los objetivos más reiterados del ejercicio del control es la evaluación de la eficacia y la eficiencia en la gestión pública. En este sentido, se ha señalado que la evolución del control ha de caminar hacia la fiscalización operativa, constatando la implantación de los principios de eficacia y eficiencia. No obstante, se puede identificar como una de las manifestaciones más claras de ineficacia el hecho de que el ejercicio del control se reduzca a expresiones formales, que no refuerzan la eficacia y la eficiencia gerencial, máxime cuando los recursos destinados al control, tanto interno como externo, se multiplican.

La potenciación de la eficacia del control exige cumplir los siguientes requisitos:

Planificación de la actividad: La eficacia del control reclama una adecuada planificación de su ejercicio, estableciendo objetivos y programando procedimientos adecuados.

Aproximación temporal. El subsistema de control ha de estar perfectamente incardinado en la organización y contribuir a incrementar los flujos de información en permanente interacción entre todos sus elementos. Esta información pierde vigencia cuando no se refiere a actuaciones próximas de la gestión, si como consecuencia se proponen modificaciones para corregir las disfunciones detectadas.

Unidad de acción: La eficacia en el control se identifica, en su concreción más inmediata, con la supresión de la duplicidad de actuaciones y de la diversidad de criterios. La coexistencia de distintos Órganos de Control no debe implicar que el control reincida sobre unos mismos hechos y, menos aún, que en el análisis de los mismos no se apliquen los mismos criterios. La unidad de acción permite, además, una minimización de los costes.

Aplicación uniforme del control: El adecuado ejercicio del control, además de una evaluación previa de posibles áreas de riesgo y de una programación en ellas de comprobaciones más extensas, ha de velar porque el sistema organizativo esté adecuadamente diseñado en su integridad y que su funcionamiento sigue las pausas marcadas. Este requisito en el sector público permite un trato fiscalizador igualitario para todos los subsectores o entidades que lo integran, máxime cuando del ejercicio del control pudieran derivarse valoraciones públicas e, incluso, exigencia de responsabilidades, que deberían coincidir para gestiones similares.

Adecuada utilización de resultados. El ejercicio del control no alcanzará un adecuado grado de eficacia, si sus resultados y propuestas no son utilizados de forma idónea. Esta referencia conduce al análisis de los destinatarios del control y del uso que puede darse a sus resultados, diferenciando los distintos ámbitos de actuación y las posibles interferencias que entre ellos pueden producirse.

La simple referencia de estos requisitos confirma la necesidad de potenciar la coordinación entre todos los Órganos de control, tanto en la fase previa de planificación y programación como en la fase de verificación y comprobación, unificando actuaciones, minimizando costes y favoreciendo una valoración uniforme ante gestiones semejantes.

Por otra parte, la eficacia interna en la organización del sistema de control potencia la credibilidad institucional de sus órganos, lo que contribuye también, a impulsar la eficacia en la gestión.

II.6. Las nuevas perspectivas y nuevos retos del control

II.6.1. En el ámbito fiscalizador

La descentralización del control en concordancia con la descentralización de la gestión ha llevado a la creación de distintos Órganos de control. No obstante, junto a este proceso descentralizador se presenta un nuevo proceso globalizador que, en la materia económico-financiera, se materializa en la interrelación de

todas las políticas autonómicas y su incorporación en el ámbito de actuación de la Unión Europea.

No se trata de procesos sucesivos e independientes, sino simultáneos y compatibles. Esta circunstancia abre un nuevo horizonte de relaciones y de coordinación. La globalización en la información y en la Organización obliga a analizar las relaciones OCEX-Tribunal de Cuentas-Tribunal de Cuentas Europeo y a diferenciar la naturaleza y origen de los fondos aplicados en la financiación de los correspondientes Proyectos. La importancia de esta coordinación viene dada, entre otros aspectos, por la cuantía de los fondos transferidos. En su organización ha de atenderse no sólo a la normativa comunitaria reguladora de estas relaciones y de estos fondos, sino también al principio de eficacia, buscando una utilidad común en la uniformidad de métodos y procedimientos.

Por otra parte, estas relaciones han de situarse en la disciplina presupuestaria y financiera impuesta por la Unión Europea y, en este marco, se abre una actuación de relevante importancia, sobre la que se debe reflexionar, como es la validación de las principales macromagnitudes sobre las que gira el pacto de estabilidad y el control a ejercer por la Unión Europea.

Estas mínimas referencias sirven para destacar que vivimos un momento de transición conducente a la plena integración y donde el ejercicio del control debe organizarse atendiendo a esta realidad organizativa compleja. Esta perspectiva ofrece una visión del control diferenciado en diferentes planos, pero integrados en la unidad de objetivos y en la concordancia de procedimientos

II.6.2. En el ámbito jurisdiccional

La vía jurisdiccional se presenta como la culminación del ejercicio del control, cuando se han observado actuaciones indebidas y perjudiciales para los fondos públicos. Es la conclusión natural de determinadas actividades de control. En consecuencia, la coordinación reclamada para el control debe de prolongarse en el ámbito jurisdiccional. Podemos diferenciar entre los asuntos sustanciados en la jurisdicción contable, atendiendo a las competencias legalmente reconocidas y, en su caso, la delegación de funciones, y los asuntos llevados en la jurisdicción ordinaria, sobre los que debe producirse determinada colaboración.

En lo jurisdiccional, la coordinación viene exigida por la necesidad de impulsar un trato uniforme a todos los gestores públicos sometidos al control de fiscalización, así como por la conveniencia de homogeneizar procedimientos tanto en la depuración de presuntas responsabilidades contables como en el ejercicio de la colaboración con otras jurisdicciones.

II.7. La coordinación como mecanismo de integración

II.7.1. Fundamentos de la coordinación: Como fundamentos de la coordinación entre los distintos controles y, de modo singular, entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX, pueden identificarse los siguientes:

1º.- Imperativo legal: La coordinación viene establecida de forma obligatoria en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en las Leyes de creación de los OCEX y en numerosas referencias legislativas de alcance general. Un ejemplo nítido de este planteamiento coordinado entre distintas Administraciones puede encontrarse en la Ley 4/1999 de modificación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común cuando enumera y desarrolla los principios de las relaciones entre las Administraciones públicas.

2º.- Eficacia: La coordinación favorece la eficacia tanto en la organización y desarrollo del control, mediante la uniformidad de criterios y procedimientos y reducción de costes, como en la trascendencia de los resultados y en su aplicación.

3º.- Uniformidad: La coordinación impulsa la uniformidad en el tratamiento y en el sometimiento de todos los gestores públicos a unos mismos parámetros de control.

4º.- Valoración global: La coordinación, a través de planes de actuación comunes, facilitará la integración de resultados y la obtención de una valoración global de la actuación pública.

II.7.2. Situación actual: Un simple repaso de la historia fiscalizadora reciente permite constatar que el ejercicio de coordinación se ha reducido básicamente a unas declaraciones programáticas periódicas, escasamente acompañadas por verdaderas actuaciones coordinadas. A esto ha contribuido el desfase temporal entre los distintos Órganos de control, en cuanto a los ejercicios fiscalizados, así como la creación sucesiva de OCEX y la necesidad de éstos de iniciarse en la actividad fiscalizadora sin llegar al consenso general de que la coordinación, además de ser una obligación impuesta por la normativa vigente, es un requisito imprescindible para potenciar la eficacia fiscalizadora. Como resultado de esta situación, puede comprobarse el distinto alcance fiscalizador según las diversas Comunidades Autónomas; el desconocimiento de la actividad económico-financiera desarrollada en determinadas Comunidades y Corporaciones Locales y la dificultad para elaborar un informe homogéneo sobre todas las Comunidades y, en mayor o menor grado, el desconocimiento de la situación y funcionamiento de gran parte del Sector público autonómico y local. Esta desigualdad fiscalizadora se traslada a la

desigual exigencia de las posibles responsabilidades contables en que puede haberse incurrido.

II.7.3. Posibles ámbitos de coordinación: Reiterando anteriores referencias, se puede diferenciar un doble ámbito de coordinación, con subclasificaciones dentro del mismo:

a). Ámbito fiscalizador: aunque la coordinación es exigible en toda actuación fiscalizadora, se pueden destacar las áreas, sobre las que existe un mandato legal expreso de fiscalización.

Análisis de la Cuenta General y elaboración del Informe anual. Con independencia de la diferente concepción de la Cuenta General en las distintas legislaciones y de la conveniencia de propugnar una armonización de las distintas normativas, la disparidad actual en contenidos y criterios es considerable.

Análisis del Fondo de Compensación Interterritorial. La Ley reguladora del Fondo de Compensación Interterritorial obliga a elaborar para el respectivo Parlamento un Informe diferenciado de cada uno de los Proyectos financiados con estos Fondos, cuya homogeneización vendrá favorecida por la coordinación.

Fiscalización de las contabilidades electorales. La legislación electoral autonómica viene atribuyendo al respectivo OCEX competencias fiscalizadoras sobre la contabilidad de las elecciones al Parlamento autonómico. Con independencia de la supletoriedad reconocida a la Ley Orgánica del Régimen Electoral General, en especial a determinados artículos en que se concretan las actuaciones fiscalizadoras, la concurrencia de elecciones aconseja una coordinación para la fijación de criterios y procedimientos. Debe reflexionarse, además, en la circunstancia de que la contabilidad electoral debe figurar incorporada en la contabilidad anual, sobre cuya fiscalización las competencias del Tribunal son exclusivas.

b). Ámbito Jurisdiccional: El ejercicio de la función jurisdiccional, en régimen exclusivo por el Tribunal de Cuentas, puede estar acompañado por determinadas actuaciones realizadas por los OCEX tanto en el procedimiento de reintegro por alcance como en la elaboración de la pieza separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidades distintas del alcance. Una adecuada coordinación en estas actuaciones impulsará un trato homogéneo en materia jurisdiccional, para todos los subsectores públicos.

Por otra parte, la coordinación se estima oportuna para el seguimiento de unos criterios comunes frente a la colaboración

solicitada por otros órdenes jurisdiccionales.

II.7.4. Procedimientos de coordinación: La coordinación debe plantearse como una actuación previa al inicio de la actividad fiscalizadora. Los objetivos de esta coordinación previa pueden ser la elaboración del programa de fiscalizaciones, el alcance de las fiscalizaciones a efectuar por mandato legal, la determinación de objetivos y procedimientos, y la programación de fiscalizaciones horizontales o sectoriales.

1). Selección del Programa de fiscalizaciones.

La coordinación de una actividad exige atender a su desarrollo en sus sucesivas fases, comenzando por su programación.

Programación de fiscalizaciones específicas: Haciendo uso de la iniciativa fiscalizadora reconocida legalmente al Tribunal de Cuentas y a los distintos OCEX, es posible formular un programa de fiscalización que atienda a objetivos o subsectores comunes. Este programa será, en todo caso, programa de mínimos, a fin de que cada Órgano de Control resuelva las singularidades o circunstancias específicas que pudieran presentarse en su ámbito respectivo.

a). Coordinación de objetivos.

La actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control, por imperativo legal, y por racionalidad organizativa y planificación presupuestaria, ha de ser objeto de una adecuada programación, en la que, de acuerdo con criterios predeterminados y con los recursos humanos y materiales disponibles, se especifiquen las entidades o actividades a fiscalizar durante un determinado período y se establezcan las pertinentes prioridades.

Atendiendo al contenido de la función fiscalizadora asignada al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control, y con independencia de las singularidades que en algún caso figuran en sus respectivas normativas, se puede concluir que el objetivo común de examinar las cuentas y la gestión económico-financiera del respectivo subsector público, admite diversas concreciones y que, dentro de las opciones que se pueden plantear, hay que seleccionar las de mayor prioridad. La coordinación, a este respecto, exige conocer los criterios y las prioridades de cada Institución para no sólo evitar las duplicidades, sino aunar objetivos dentro de unas prioridades compartidas.

Dada la dimensión del Sector público y las diversas

manifestaciones de su actividad, si la selección del programa fiscalizador se lleva a cabo individualmente por cada Órgano de Control, puede ocurrir que la oferta conjunta sea una divergente suma de resultados, sin llegar a una valoración mínimamente aproximada de todo el Sector público. Por otra parte, la ausencia de una programación coordinada facilita que persistan las diferencias actuales en cuanto al diferente nivel de fiscalización en los diversos subsectores públicos.

Se trata, en definitiva, respetando la autonomía de funcionamiento de cada Órgano de Control, de compartir una línea de actuaciones que conforme una parte importante del Programa anual de cada Institución, que quedaría completado con las fiscalizaciones específicas que, en cada ámbito, se desee incorporar para atender las solicitudes de la correspondiente Asamblea legislativa o cualquier otra circunstancia que aconseje su realización.

La coordinación extendida a todo el Programa anual de fiscalizaciones puede concretarse en los correspondientes Informes anuales, de forma que todos ellos contengan unas referencias mínimas y homogéneas de determinadas áreas consideradas esenciales por todos.

En resumen, la coordinación debe plasmarse en una programación compartida de la actividad fiscalizadora y en la uniformidad de objetivos asignados al Informe anual, como parte significativa de la programación.

b) Coordinación temporal.

La coordinación de objetivos requiere, como cuestión previa, una aproximación en el ámbito temporal de las actuaciones fiscalizadoras. En la actualidad se observan ciertos desfases temporales en la aprobación de los Informes anuales que deberían superarse, de modo que el ejercicio económico fiscalizado fuese el mismo. Mientras esta sintonía temporal no se haya alcanzado, la coordinación de objetivos habrá perdido su importancia y el objetivo común de ofrecer una valoración armonizada de todo el Sector público será de imposible cumplimiento.

Por otra parte, la coincidencia temporal pasa por la mayor aproximación al ejercicio fiscalizado, única forma de reconocer a la actividad fiscalizadora su eficacia legal y formalmente atribuida.

c) Coordinación de criterios.

Asimismo, la coordinación contribuye a la implantación de una metodología común y al establecimiento de unos criterios

uniformemente aceptados. El seguimiento de los Informes anuales aprobados confirma la carencia de una sistemática común y la aplicación de criterios diferentes.

Una programación compartida, completada con la elaboración de unas Directrices técnicas mínimas, permitirá superar la actual fase de desconexión y ofrecer una valoración más homogénea de cada uno de los subsectores públicos.

2). Fiscalizaciones de carácter horizontal o Sectorial.

Formando parte del Programa de Fiscalizaciones se pueden prever fiscalizaciones de carácter horizontal sobre un mismo campo de actuaciones del Estado y de las Comunidades Autónomas ofreciendo una evaluación global, que permitirá, en su caso, al respectivo Poder Ejecutivo adoptar las medidas pertinentes de mejora para todo el subsector.

Este plantamiento no implica la supresión de las fiscalizaciones individuales, que siempre permiten una mayor profundización en los análisis, pero a cambio la potenciación de las fiscalizaciones sectoriales u horizontales, permite la aplicación de los mismos criterios a todo un sector o actividad.

La coordinación de la actividad fiscalizadora de todos los Órganos de Control ofrece la posibilidad de extender este planteamiento sectorial u horizontal a todo el territorio nacional, lo que permite llegar a un conocimiento y valoración general y, a la vez, diferenciada por Comunidades Autónomas, de la actividad fiscalizada, siguiendo criterios comunes.

Así, en la programación anual se puede incluir la realización, de forma coordinada, de alguna fiscalización sectorial u horizontal, una vez asumido por todos los Órganos de Control el compromiso de su ejecución, de acuerdo con unas Directrices Técnicas previamente compartidas, en las que se delimiten los objetivos y los criterios a seguir.

3). Seguimiento de unas Normas comunes de Fiscalización.

Como un aspecto añadido a la coordinación previa, se estima oportuno disponer de unas normas comunes de fiscalización, con independencia de las hasta ahora vigentes en cada Institución. En estas normas se deberán contemplar los procedimientos de coordinación que en cada caso pudieran establecerse.

Dado que la actividad fiscalizadora, con independencia del Órgano que la ejecute, responde a unos mismos objetivos y los

procedimientos a aplicar están sometidos a unas pautas técnicas muy elaboradas y consensuadas, la coordinación de la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y la de los OCEX debería incluir la elaboración de unas normas comunes, resultado de la síntesis de los documentos actualmente existentes, o de la formación de un nuevo documento que atendiera de forma específica el marco de la coordinación, además de las referencias a las cuestiones comunmente incluidas en todo manual de normas de fiscalización.

Por lo tanto, estas normas abordarían la función fiscalizadora en sí misma y, fundamentalmente, la fundamentación y procedimientos de coordinación.

La armonización conseguida a través de la elaboración de unas normas comunes que sirvan de aplicación y referencia a los Órganos de Control Externo será una consecución de la coordinación, y servirá para incrementar dicha coordinación a partir de su aprobación.

II.8. Otros ámbitos de coordinación.

Como ámbitos anexos a la coordinación en la actividad fiscalizadora pueden señalarse la coordinación en la exigencia de presuntas responsabilidades contables, ya señalada, y la Coordinación en la formación permanente de Personal, ya en marcha, como lo confirma la celebración de los actuales Encuentros.

III. CONCLUSIÓN

La simple enumeración de las referencias anteriores resalta la importancia del tema abordado, que puede ser analizado en un planteamiento teórico desde una perspectiva jurídica, y, con una miras más prácticas, como necesidad de adoptar medidas concretas y específicas que impulsen la coordinación en la actividad fiscalizadora y potencien la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

(Toledo, 14 al 16 de abril de 1999)

GRUPO DE TRABAJO: LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS.

PONENCIA: LOS PRINCIPIOS DE COORDINACIÓN Y COOPERACIÓN COMO MARCO EN LAS RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO.

AUTORA: PILAR COBOS RUIZ DE ADANA.

1. INTRODUCCIÓN.

La presente ponencia tiene como objetivo la presentación de las relaciones entre las competencias del Tribunal de Cuentas y los OCEX. Dichas relaciones están condicionadas por la concurrencia competencial en cuanto a la fiscalización del Sector público autonómico y por ello se analizan las técnicas de coordinación y cooperación como fórmulas para la superación de las limitaciones del sistema contemplado normativamente.

2. DESARROLLO Y ANÁLISIS.

Como afirma GIANNINI "Un sistema racional de autonomía política debería comportar que las atribuciones de los entes autónomos y las atribuciones del Estado fueran distintas netamente y que lo que hagan unos no lo haga otro". Este sistema, sin embargo, como dice inmediatamente el autor citado, no existe en parte alguna.

La situación a que hace referencia GIANNINI es, por otra parte, en sí misma una invocación al entendimiento de los interesados, al acuerdo y a la participación ante la necesidad de perfeccionar y completar el régimen de distribución de competencias, operado.

De este modo, centrándonos en las relaciones existentes entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo (en adelante, OCEX) se puede decir que no escapan a las necesidades de participación y comunicación antes referidas. Pues si bien, desde el punto de vista jurídico existen las previsiones legales oportunas contenidas en la Ley Orgánica y en la Ley de

Funcionamiento, así como en las Leyes de los OCEX, no puede desconocerse la existencia tanto de aspectos concurrentes como de otros faltos de desarrollo normativo.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que, pese a que con un sistema de distribución de competencias se ha cubierto una importante etapa en el proceso de estructuración del sistema jurídico-administrativo, es igualmente obvio que la distribución funcional origina problemas propios, entre los que se encuentra, por un lado, la duplicidad de actuaciones y la tendencia a la actuación independiente y descoordinada de cada una de las unidades, y, por otro, el riesgo del centralismo, con la consecuente negación de las competencias autonómicas.

El llamado por la doctrina "síndrome cantonal" es un mal latente en todas las Administraciones Públicas, cuya intensidad está en función directa con las dimensiones de la organización y que, además, es causa de altas dosis de ineficacia.

Antes, sin embargo, de entrar en el análisis de las técnicas que pueden ayudar a subsanar los problemas derivados de los sistemas de distribución de competencias y de la tensión existente entre las fuerzas centrífugas y centrípetas conviene tener en consideración una serie de conceptos generales.

La competencia, definida por SANTAMARÍA PASTOR como el conjunto de intereses (fines y materias) y de potestades encomendado por el sistema normativo a cada ente y a cada uno de los órganos que lo integran, pero también la condición derivada de la titularidad de dicho conjunto de intereses y potestades, hay que entenderla dentro del sistema jurídico en que ésta es atribuida y donde opera. En este sentido, hay que precisar que las competencias y la articulación que de las mismas se hace entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX, no pueden desconocer los principios constitucionales básicos que, con carácter general, rigen la actuación pública.

Así, los principios de unidad, eficacia y coherencia en la accción pública y de lealdad institucional no son meros consejos éticos o políticos, sino que constituyen directivas jurídicas de las que emanan potestades múltiples tendentes a la consecución de dichos objetivos.

La eficacia, requerimiento inherente a toda organización, lo es doblemente de los organismos públicos, toda vez que está expresamente recogido en los arts. 31.2 y 103.1 de la Consititución Española, y que constituye, además, uno de los parámetros con arreglo a los cuales se realiza la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, art. 9 de la Ley Orgánica y

art. 27 de la Ley de Funcionamiento.

Por otro lado, el principio de unidad, consagrado en el art. 2 de la Constitución, se expresa en el plano orgánico a través de la noción de supremacía, que designa la posición relativa de poder de unos entes respecto de otros en función de la jerarquización natural de los intereses que unos y otros defienden. En este sentido, conviene recordar la definición que, tanto en el art. 136 de la Constitución como en el art. 1 de la Ley Orgánica, se realiza del Tribunal de Cuentas cuando se dice que éste es "el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público...".

La jurisprudencia constitucional, contenida en las sentencias 187/1988 y 18/1991, ha matizado este concepto y ha señalado que.el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo, cuando enjuicia la responsabilidad contable. El primer inciso del párrafo tercero del Fundamento Jurídico 6º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1991, antes citada, es especialmente clarificador cuando señala: "De acuerdo con lo dicho más arriba, la Constitución no exige que el Tribunal de Cuentas sea el único órgano fiscalizador de la actividad financiera pública, aunque sí que mantenga una relación de supremacía frente a otros órganos fiscalizadores. La existencia de éstos, pues, y la extensión de sus funciones a diversos ámbitos del sector público no transgrede el reparto constitucional y estatutario de competencias en tanto dispongan de habilitación estatutaria y no impidan la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en dichos ámbitos, o, contradigan la posición de supremacía del Tribunal al respecto".

Ahora bien, la supremacía, ha de ejercerse de modo compatible con la situación de autonomía reconocida y garantizada constitucionalmente a las entidades territoriales en el artículo 137 de la Constitución. Ello da lugar a la necesaria articulación de un conjunto de técnicas diversas que pueden clasificarse en varios grupos, en función de su intensidad creciente, y que irían desde la cooperación y coordinación, por un lado, hasta el control, por otro.

En cuanto al modo en que se articulan las competencias de los OCEX con las del Tribunal de Cuentas es preciso señalar que, de acuerdo con la normativa autonómica reguladora de cada OCEX, el ámbito en que éstos desarrollan su función fiscalizadora es el Sector público autonómico. Esta circunstancia, sin embargo, no entraña merma alguna de la competencia fiscalizadora que corresponde al Tribunal de Cuentas en base a los arts. 136 y 153 d) de la Constitución, a los arts. 1 y 4.1 b), 12.1 y 13.1 b) de la Ley Orgánica y a los arts. 27, 28 y 29 de la Ley de Funcionamiento.

Por tanto, las competencias fiscalizadoras de los OCEX son concurrentes y compatibles con las del Tribunal de Cuentas, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en las Sentencias antes citadas. Según esta interpretación constitucional, el control de los OCEX no es excluyente del que pueda efectuar el Tribunal de Cuentas, si bien hay que señalar que la propia Ley de Funcionamiento, art. 29, recoge la técnica de la coordinación para garantizar la mayor eficacia de los resultados y evitar duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

En consecuencia, las funciones fiscalizadoras de los OCEX no son excluyentes de las que pueda realizar el Tribunal de Cuentas y no pueden perderse de vista ni el principio de supremacía que rige a favor del Tribunal de Cuentas en sus relaciones con los OCEX, ni el de autonomía constitucionalmente garantizado a las Comunidades Autónomas.

Es evidente, por otra parte, que el hecho de la concurrencia competencial y la falta, en algunos supuestos, del oportuno desarrollo normativo hacen necesaria, como al principio se dijo, la utilización de las técnicas de coordinación y cooperación como mecanismos integradores de las relaciones del Tribunal de Cuentas con los OCEX.

La coordinación, según SANTAMARÍA PASTOR, es una fórmula según la cual un ente superior hace uso de su posición de supremacía para lograr la coherencia de la actuación de los entes territoriales inferiores con el interés superior que aquél depende. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional también se pronuncia en los mismos términos, así en la Sentencia 214/1989, señala que "la coordinación implica un cierto poder de dirección que resulta de la posición de supraordenación en que se encuentra el que coordina respecto del coordinado".

En el mismo sentido, la sentencia 40/1998, recuerda con respecto a la coordinación que "este tipo de fórmulas son especialmente necesarias en estos supuestos de concurrencia de títulos conpetenciales en los que deben buscarse aquellas soluciones con las que se consiga optimizar el ejercicio de ambas competencias".

La coordinación, dice SANTAMARÍA PASTOR, ha de operar sobre entes dotados de autonomía, lo cual entraña dos límites fundamentales: primero, que no puede perseguir la unidad o uniformidad de acción de todos los entes públicos, sino solamente su coherencia o compatibilidad, de manera que la eficacia del conjunto de acciones no se vea gravemente perturbada. Y segundo, que la coordinación no es un poder general e indeterminado: en cuanto excepción al principio de autonomía, las técnicas de coordinación deben hallarse rigurosamente tasadas; no hay otras posibilidades de coordinación que las que el sistema normativo establezca.

Desde un punto de vista teórico, además, las posibilidades de coordinación son sumamente diversas, según que las competencias del ente sean propias o delegadas, o bien de carácter exclusivo o compartido.

En cuanto a la legislación propia del Tribunal de Cuentas, en el art. 29 de la Ley de Funcionamiento se prevén los mecanismos concretos de coordinación. Entre éstos cabe reseñar: En primer lugar, el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización; en segundo lugar, la remisión al Tribunal de Cuentas, por parte de los OCEX, de los exámenes y censura de las cuentas del sector público autonómico, así como de los Informes o Memorias, Mociones o Notas en que se concrete su actividad fisclizadora; tercero, la facultad del Tribunal de Cuentas de exámen y supervisión de los Informes antes referidos, así como la posibilidad de realizar las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, así como de incorporar sus propias conclusiones, si resultara procedente, a la Memoria anual a remitir a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

Por último, el art. 29.3, prevé la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas encomiende a los OCEX la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al sector público autonómico como al estatal.

Con respecto a esta posibilidad legal, es preciso señalar que pese a la falta de ulterior desarrollo normativo de la figura, ésta no tiene los caracteres de una delegación de competencias (entre otras razones porque el OCEX ya las ostenta previamente en cuanto a la fiscalización del sector público autonómico), sino más bien supone una encomienda de gestión, basada en el principio de coordinación.

Finalmente, con respecto a la coordinación conviene tener en cuenta que si bien su papel puede ser crucial, ocupa sólo una parte de las posibilidades de relación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX, y precisamente, para ir completando este espacio jurídico, es necesario referirse a otra técnica, procedente del Derecho Administrativo, que contribuiría igualmente a aportar soluciones y que supone un avance en cuanto a la garantía del principio de autonomía.

Según MUÑOZ MACHADO, los modelos de concurrencia de competencias en relación con un mismo asunto o materia, modelo que, como más arriba se dijo, es el que caracteriza la situación del Tribunal de Cuentas y los OCEX, en cuanto a la fiscalización del sector público autonómico, encuentran en la cooperación un

mecanismo regulador válido ya que, por un lado, la cooperación garantiza el principio de unidad, toda vez que asegura la participación de las instancias centrales en las cuestiones de interés general y por otro, fortalece el principio de autonomía permitiendo que los entes autónomos ostenten responsabilidades de las que sin el recurso a la cooperación se verían privados.

La cooperación, a diferencia de la coordinación que, como antes se dijo, está unida al principio de supremacía, es el campo del acuerdo en pie de igualdad, por ello, sus posibilidades de acción no han de estar necesariamente tasadas y son lo que LA PÉRGOLA denomina "residuos contractuales" en las listas de distribución de competencias, apelaciones al convenio y al acuerdo.

Al fenómeno de la cooperación se han referido gran parte de la doctrina española, aparte del ya citado MUÑOZ MACHADO, hay que citar, entre otros a GARCÍA DE ENTERRÍA, SANTOLAYA MACHETTI, JIMENEZ BLANCO y FERNANDEZ FARRERES. Asimismo, la jurisprudencia constitucional ha sentado también la existencia de este deber de colaboración o cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas y más concretamente, en la Sentencia 64/1982, dice que el deber de colaboración no es preciso justificarlo en preceptos concretos, por cuanto se encuentra implícito en la propia esencia de la forma territorial de organización del Estado que se implanta en la Constitución.

Como señala, por su parte, C. GREIWE-LEYMARIE, refiriéndose al caso alemán, que la cooperación resulta del hecho de que la mayor parte de las competencias se distribuyen en régimen de compartición y, por tanto, no pueden ejercerse eficazmente si no hay entendimiento entre las partes responsables.

En efecto, el entramado institucional en los sistemas autonómicos es lo suficientemente complejo como para exigir el empleo de todas las técnicas posibles de clarificación y a ello contribuye decisivamente la cooperación.

En cuanto a las formulaciones técnicas de la cooperación, es preciso señalar que en la Constitución española únicamente se prevén los convenios entre Comunidades Autónomas, art. 145.2, pero, sin embargo, y tal como se dijo más arriba, es un principio implícito en el sistema y exigible para su funcionamiento eficaz.

Asimismo, la creación de órganos específicos de cooperación, fórmula muy desarrollada en Alemania a través de las Conferencias de responsables políticos y administrativos, tiene claros ejemplos en nuestro sistema vigente. Así, el Consejo de Política Fiscal y Financiera, el Consejo Nacional de Universidades y el Consejo Superior de la Función Pública, entre otros. Por otro

lado, desde un punto de vista funcional, la utilización de los convenios de colaboración, de presencia generalizada en los Estados federales y compuestos, la planificación conjunta y la participación en procedimientos conjuntos, son técnicas que hasta la fecha han sido utilizadas sobre todo en la esfera local pero que en las relaciones del Estado con las Comunidades Autónomas han tenido escasa relevancia.

Desde el punto de vista normativo, hay que decir que en el art. 3.2 "principios generales", de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), la cooperación está recogida como un principio jurídico de relación entre las Administraciones Públicas. También se recogen en el citado texto legal, artículos 5 y 6, la figura de las Conferencias Sectoriales y los Convenios de Colaboración.

No obstante lo anterior, es necesario referirse a las novedades aportadas en esta materia, por la Ley 4/1999, de modificación de la LRJPAC y que jurídicamente constituyen en un notable avance.

Como es sabido, la LRJPAC es, en virtud de la Disposición Final segunda 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y de la Disposición Adicional primera 1 de la Ley de Funcionamiento, supletoria de la legislación del Tribunal de Cuentas. Por ello, ya que en cuanto a la cooperación en dicha legislación específica del Tribunal de Cuentas nada se dice, a continuación se recogerán las novedades de la LRJPAC, que con las debidas matizaciones pudieran tenerse como referente.

En el Título I, art. 4, y como consecuencia del principio general de buena fe aplicado al derecho público, se incluye el principio de lealdad institucional como criterio rector que facilite la colaboración y la cooperación entre las diferentes Administraciones Públicas. En cuanto al contenido del principio de lealdad autonómica, cuyo origen hay que buscarlo en la doctrina alemana, es preciso hacer referencia al artículo 55 de la Ley de Bases del Régimen Local, cuyo contenido, dada su generalidad, puede ser igualmente aplicable a las relaciones del Estado con las Comunidades Autónomas y del que conviene destacar el último apartado que recoge el deber de prestar en el ámbito propio, la cooperación y la asistencia activas que las otras Administraciones pudieran precisar para el eficaz cumplimiento de sus tareas.

El deber genérico de cooperación recogido en la LRJPAC se articula a través de una fórmula orgánica, las Conferencias Sectoriales, y si bien se mantiene con su contenido básico la regulación de 1992 (procedente de la Ley del Proceso Autonómico), se incorporan diferentes matizaciones en el artículo 5.

Estas incorporaciones pretenden responder a problemas existentes que carecían de la oportuna previsión normativa, como la existencia de otros órganos de cooperación diferentes de las Conferencias Sectoriales, que pueden ser tanto los órganos de apoyo de las Conferencias como aquellos otros en principio ajenos a las mismas por referirse a ámbitos materiales específicos. Así, el apartado 7 del mencionado artículo 5 dispone: "Con la misma finalidad, y en ámbitos materiales específicos, la Administración General del Estado y las Administraciones de las Comunidades Autónomas podrán constituir otros órganos de cooperación que reúnan a responsables de la materia".

En el art. 6, donde se regulan los Convenios de Colaboración, se atribuye a los titulares de los Departamentos Ministeriales y a los Presidentes o Directores de los Organismos Públicos la competencia para su formalización.

Por otro lado, en el art. 7 se introduce y desarrolla el concepto de Plan y Programa Conjunto, ya apuntado en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, y que constituye una fórmula muy útil para articular el ejercicio de las funciones administrativas del Estado y las Comunidades Autónomas. Así, en el apartado 1 se dice: "la Administración General del Estado y la Administración de las Comunidades Autónomas pueden acordar la realización de planes y programas conjuntos de actuación para el logro de objetivos comunes en materias en las que ostenten competencias concurrentes".

Posteriormente en otros apartados del art. 7, se describe el contenido de los Planes y Programas Conjuntos, las actuaciones a desarrollar por cada Administración, la aportación de medios personales y materiales, la duración y los mecanismos de evaluación y seguimiento.

No cabe duda a la vista de estas previsiones legales que su aplicación a las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX produciría notables avances en la consecución de sus objetivos.

3. CONCLUSIÓN.

La utilización de la coordinación y la cooperación (a la luz de las aportaciones que la jurisprudencia constitucional y la doctrina realizan, y de las novedades contempladas en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) constituyen los principios jurídicos básicos para que, mediante la formulación de las técnicas orgánicas y funcionales oportunas, las relaciones del Tribunal de Cuentas y los

OCEX se desarrollen de modo óptimo y la fiscalización de los Sectores públicos, estatal, autonómico y local, sea realizada de modo eficiente y completo.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

GRUPO: HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS

TÍTULO: Aspectos generales

Autores: Encarnación Villegas Periñán

F.Javier García-Negrotto de Coloma

Juan Millán Santana

I. Introducción.

La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras ha de entenderse como un paso más a la ordenación sistemática que todo trabajo de auditoría lleva implícito.

Encuentra su justificación en la concurrencia de diferentes equipos y/ o entidades fiscalizadoras en el ejercicio de la función fiscalizadora.

Esta homogeneización puede abarcarse desde dos vertientes claramente diferenciadas:

1. Homogeneización dentro de la propia Institución fiscalizadora.

2. Homogeneización entre los OCEX y el Tribunal de Cuentas.

Pasamos a desarrollar cada una de ellas.

II. Homogeneización dentro del propio OCEX.

La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras dentro de la propia Institución de control ha de entenderse como un proceso de racionalización de los distintos procedimientos fiscalizadores y se configura como un garante de calidad en la realización de los trabajos y como un mecanismo que proporciona eficacia en el desarrollo de las tareas fiscalizadoras.

Esta homogeneización puede presentarse en varios estadios. De un lado, en un primer estadio situaríamos la configuración de un Manual de Procedimientos, encontrándose en un escalón inferior, en momento, no en importancia, la configuración de unas Guías de fiscalización.

El Manual de Procedimientos consiste en una homogeneización de los procesos que conlleva la fiscalización que se extiende a la ordenación, tramitación y seguimiento de los trabajos.

En el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía, este manual recoge:

- Normas para el desarrollo de la fiscalización, donde se regulan aquellos aspectos esenciales para la planificación de los trabajos, su programación y ejecución, así como se diseñan aquellos documentos donde cada una de estas fases quedan plasmadas.

- Normas sobre el procedimiento de elaboración de informes. Se regulan los diferentes estadios por los que pasan los informes de fiscalización hasta su envío como producto final al Parlamento (Borrador, Anteproyecto, Provisional y Definitivo).

- Normas sobre la emisión de informes. Recoge el conjunto de normas conducente a la verificación y presentación de los informes, así como a la racionalización de un conjunto de tareas anexas a los procesos fiscalizadores tales como edición del informe, presentación formal, lenguaje y redacción.

Paralelo a este manual, existen distintas circulares de apoyo donde se regulan aspectos más concretos sobre el tratamiento de las alegaciones, así como de la presentación de los informes de fiscalización.

Las Guías de fiscalización son el marco de actuación donde han de encuadrarse las distintas fiscalizaciones. Estas contribuyen a mejorar la calidad y homogeneidad de los trabajos de fiscalización.

No son programas de trabajo en sí mismas, sino que se configuran como un paso previo a la programación a efectuar en cada actuación.

Las Guías de fiscalización deben identificar, para cada materia, los procesos contables y administrativos que su regulación conlleve, así como una identificación de los objetivos operativos a conseguir.

III. Homogeneización entre los OCEX y el Tribunal de Cuentas.

La Constitución confiere al Tribunal de Cuentas el carácter de órgano supremo de fiscalización, pero no descarta la existencia de órganos

de control externo de carácter autonómico, algunos de ellos expresamente prevista su creación en los Estatutos de Autonomía, y otros mediante la aprobación de una posterior ley de creación.

Por otra parte, la propia Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas reconoce las competencias de las Comunidades Autónomas para ejercer la fiscalización de las entidades que constituyen el sector público autonómico, destacando la necesidad de coordinación en el ámbito de la fiscalización entre los órganos de control externo de las Comunidades autónomas y el Tribunal de Cuentas. Ahora bien, este aspecto de coordinación debe entenderse con el alcance preciso que evite vaciar o hipotecar el contenido de la función fiscalizadora de los órganos de control externo autonómico.

Por consiguiente, es necesario establecer las bases para llevar a cabo la mencionada coordinación, las cuales han de partir de:

- Acuerdo de todos los órganos de control externo autonómico y del Tribunal de Cuentas. La obligación legal de coordinación no debe implicar la imposición unilateral por una de las partes que han de coordinarse.

- Voluntad de las partes para reformar determinados preceptos legales necesarios para homogeneizar las actuaciones de fiscalización. La diversidad existente de legislación que regula los plazos para rendir las Cuentas los Gobiernos de las Comunidades Autónomas y los distintos entes públicos que constituyen el sector público autonómico, así como la diversidad de plazos para emitir los Informes Definitivos por parte de los distintos OCEX, requiere replantear modificaciones legales para hacer comunes los referidos plazos.

- Definir los tipos de fiscalizaciones que pueden ser objeto de coordinación. Esta coordinación deberá encauzarse sobre fiscalizaciones horizontales o sectoriales, con independencia que éstas puedan ser presentadas, por los distintos órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, de manera segregada a sus correspondientes Parlamentos. En este sentido, cabe señalar las Cuentas Generales de las Comunidades (de la Administración, de los Organismos Autónomos, de Empresas y Entes de derecho público), las Cuentas de las Universidades y el Fondo de Compensación Interterritorial. Actualmente, muestran una notable importancia las auditorías operativas o la inclusión de determinados aspectos operativos en las fiscalizaciones convencionales. También resultan de gran interés y perfectamente homogeneizables las fiscalizaciones de recursos procedentes de la CEE (FEDER, FEOGA, Fondo Social Europeo, etc.).

- Consensuar la implantación de una guía de procedimientos y criterios, común para todos los órganos de control externo. Para

conseguir una adecuada homogeneidad de resultados es preciso que las actuaciones se lleven a cabo con procedimientos y criterios homogéneos.

- Acuerdos básicos de mínimos. Será necesario establecer los aspectos que como mínimo deben ser tratados en las diferentes fiscalizaciones a coordinar, así como el alcance con que deberán ser examinados, teniendo presente que ello no debe impedir el cumplimiento de los Planes de Actuaciones previstos por los órganos de control externo autonómicos. A título de ejemplo, pueden considerarse:

1. Proceso de saneamiento de los Servicios o Institutos de Salud.

2. Aspectos comparativos de la gestión de los recursos del FCI.

3. Indicadores y ratios de gestión en las Universidades.

4. Ratios comparativos de la gestión de empresas con actividades homogéneas.

5. Aspectos diferenciales de las normas reguladoras de las empresas públicas.

6. Fiscalización de programas presupuestarios.

7. ……

Dando por sentadas estas bases, el proceso seguirá con la coordinación u homogeneización de la fase de elaboración de Directrices Técnicas (fijación de objetivos, alcance y muestras), pero como ya se ha expresado, desde una postura multilateral. En relación a los programas de trabajo, éstos deberán elaborarse independientemente por cada uno de los órganos de control externo. Por último, deberá establecerse un índice mínimo común de la estructura y contenido de los informes. En este sentido, debe quedar claro la inclusión de opinión y/o conclusiones, así como información sobre estados, datos y ratios económico-financieros.

Pese a este planteamiento de la coordinación, que a priori puede estimarse factible, debemos considerar determinados problemas que pueden presentarse:

1. Diferencias en la disponibilidad de recursos (humanos y económicos) entre los distintos órganos de control externo.

2. Disparidad de competencias de los órganos de control externo y de las obligaciones debido a las diferencias en las legislaciones autonómicas.

3. Escaso margen de tiempo para elaborar los informes e integrarlos junto con el de la Cuenta General del Estado.

4. Diferencias en las estructuras y contenidos de las cuentas rendidas.

5. Heterogeneidad de los sistemas contables.

6. Diferencias y deficiencias (en cuanto a tamaño, dotación de medios, ausencias de registros, etc.), fundamentalmente entre las entidades locales a fiscalizar. <![endif]>

7. Diferencias en cuanto a la dimensión y localización de los entes a fiscalizar.

8. La coincidencia en el tiempo de actuaciones encargadas por otros órganos.

IV. Referencia especial a la instrucción de procedimientos jurisdiccionales en materia de responsabilidad contable.

La coordinación entendida como colaboración o cooperación tiene una especial importancia en este campo. Puesto que la competencia del Tribunal de Cuentas en esta materia es exclusiva y excluyente, la obligación de comunicarle por parte de los OCEs autonómicos tanto la existencia de un grave perjuicio para el interés público como la existencia de indicios de responsabilidad contable tiene dos implicaciones para ellos.

En primer lugar es una herramienta conveniente para velar por el cumplimiento de la legalidad en materia económico-financiera que en su ámbito de actuación les corresponde.

Pero además este procedimiento es el único medio posible para las distintas administraciones de inferior grado a la estatal de recuperar la cuantía del alcance o resarcirse de los daños y perjuicios padecidos. Por esta causa es evidente que los OCEs autonómicos tienen interés en la tramitación de los distintos procedimientos que, en virtud de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y sus distintas leyes creadoras, pueden instruir por delegación. En este sentido es criticable la redacción del artículo 26.3 de la LOTC que establece lo que aparentemente es una potestad, la de delegar o no la instrucción, que conlleva la sujeción a la correlativa obligación, la de instruir. Parece más correcta la redacción del artículo 12.3 de la Ley de la Cámara de Cuentas de Andalucía, que autoriza a la Cámara

a instruir los procedimientos por delegación, pero no la obliga. Esta interpretación parece más acorde con el sistema de relaciones que debe existir entre las distintas administraciones territoriales tras la entrada en vigor de la Constitución. Ante la duda de si estamos ante una obligación o ante una potestad, parece que debemos inclinarnos por la segunda postura, puesto que esta interpretación es más acorde con el sistema de relaciones que debe existir entre instituciones con un parecido cometido, pero no vinculadas jerárquicamente.

Hablamos de parecido cometido porque de lege data y tras las distintas sentencias del Tribunal Constitucional, los OCEs autonómicos tienen que tener claro que la estricta función jurisdiccional corresponde al Tribunal de Cuentas. En este sentido es claro que las posibles instrucciones en procedimientos de responsabilidad contable entran dentro del ámbito de llas funciones fiscalizadoras de los OCEs autonómicos, pues no son de otro tipo las funciones de estos órganos técnicos. Pero esto no quiere decir que el Tribunal de Cuentas deba abstenerse de facilitar a los OCEs autonómicos información sobre las actuaciones jurisdiccionales que puedan afectar a su respectivo ámbito de actuación. Ante la ausencia de disposición expresa que le obligue a ello, el Tribunal de Cuentas debe mantener unas relaciones más fluidas en este campo con los tribunales autonómicos con base en la coordinación y cooperación que debe existir con ellos. Podrían incluso hacerse reformas legislativas en este sentido si se llegara a modificar el régimen jurídico de la responsabilidad contable. La atribución a los OCEs autonómicos de la condición de instructores con carácter general podría clarificar la situación actual, además de asimilarla en cierto modo a otras jurisdicciones, en las que existen órganos jurisdiccionales que instruyen las causas distintos de aquéllos que resuelven el fondo de los asuntos.

Pero en el momento actual y al margen de posibles reformas legislativas, puede mejorar la situación con la información de las actuaciones jurisdiccionales que puedan afectar a su ámbito de actuación y con la remisión de la Memoria de actuaciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas a los órganos autonómicos.

EL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN

Y LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS.

Graciela García Díaz

Subdirectora Técnica

Departamento Sexto de la Sección de Fiscalización

Tribunal de Cuentas.

La tendencia a la cooperación es la que ha permitido al hombre no sólo la organización de la convivencia en términos pacíficos sino su misma supervivencia como especie. (Javier Tajadura Tejada, El principio de cooperación en el estado autonómico)

I.- Introducción.

La doctrina más autorizada conviene en que el Título VIII de nuestra Constitución, fruto del compromiso entre posiciones políticamente divergentes, y queriendo permitir soluciones adecuadas para la diferente naturaleza de la autonomía demandada en cada una de las futuras regiones, configuró un modelo abierto de distribución competencial entre la Administración del Estado y las Comunidades Autónomas. También se postula la ausencia de modelo en sentido estricto, que se generaría de forma efectiva en virtud de acuerdos posteriores, dentro de los límites constitucionales.

La actual situación ha tomado forma a través de la promulgación de los Estatutos de Autonomía, de los Reales Decretos de traspaso de competencias y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de tal manera que se ha obtenido como resultado la creación de diecisiete Comunidades y dos Ciudades Autónomas, con un amplio y diverso abanico competencial. Diseño que, pese a la ingente labor desarrollada por todas las instancias involucradas, no se encuentra definitivamente concluido, sino que es objeto de constante evolución. Al tiempo, han surgido situaciones nuevas que necesariamente han de ofrecer una perspectiva diferente a la cuestión de cómo debiera terminar de conformarse el Estado autonómico, singularmente el nacimiento de la Unión Europea, que no es indiferente al hecho regional, pero tampoco contiene un

modelo definitivo, y que también confluye en la creación de formas nuevas, no identificables entre los precedentes objeto de estudio doctrinal, y en la incertidumbre acerca de su cristalización final.

La mayoría de los autores coinciden en que España no es un Estado federal, pero sí un estado unitario complejo, en el que la descentralización no es meramente administrativa, sino que comporta verdadera autonomía política. El régimen autónomico, para algunos, presupone el equilibrio entre la homogeneidad, que mantendría la capacidad de integración en el conjunto, y la diversidad de las entidades territoriales que lo integran, mientras que, para otros, tal homogeneidad no existe y la balanza se inclina decididamente del lado de la diversidad. Así, entiende García Roca que la heterogeneidad o asimetría competencial es el resultado inevitable del juego del principio dispositivo o de voluntariedad en la asunción estatutaria de competencias elegido como eje del diseño constitucional, y que se encuentra parcialmente justificada en razones históricas, al tiempo que se interroga acerca de la conveniencia de seguir profundizando en las diferencias entre Comunidades Autónomas.

Como es conocido, la distribución de competencias se inspira en el sistema de lista, también presente en la Ley Fundamental de Bonn y en la Constitución italiana de 1947. Las técnicas elegidas muestran una gran variedad de soluciones: así, sobre algunas materias se reserva al Estado la competencia en su totalidad; en otros casos, se reservan las competencias normativas, y las Comunidades Autónomas pueden asumir las de ejecución; otras veces, corresponde al Estado la legislación básica; en otros apartados la exclusividad estatal se refiere a una parte de la materia; en algún caso, se remite a lo que disponga una ley orgánica.

Contenido esencial de los Estatutos de Autonomía es las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución y las bases para el traspaso de los servicios correspondientes a las mismas (artículo 147.2 de la Constitución). De esta forma, los Estatutos se convierten en norma básica para determinar la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Ahora bien, la variedad de las técnicas antes indicada así como la necesaria ambigüedad de los títulos competenciales y el hecho de que se reserven al Estado materias horizontales o transversales, ha conducido a un complejo diseño que ha exigido numerosísimos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, convirtiéndose su jurisprudencia en pieza clave para la exacta comprensión de la materia. Teniendo en cuenta la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, Fernández Segado recoge la siguiente tipología: competencias plenas o íntegras de una de las dos instancias, exclusividad limitada del Estado (sólo competencias legislativas, o sólo sobre una parte de la materia), competencias compartidas (legislación básica reservada al Estado, con desarrollo posterior de las Comunidades Autónomas), concurrentes (concurren

en un mismo objeto, aunque son competencias de naturaleza diversa) e indistintas (cultura).

La propia doctrina del Tribunal Constitucional ha sido objeto de discusión doctrinal y, así, es relevante la crítica de Muñoz Machado, valedor de la construcción conocida como Administración Única, para quien el Tribunal Constitucional ha emprendido el camino erróneo y confuso de la casuística (puro arbitrismo, régimen de soluciones particulares, acumulación de opciones de derecho singular), que se plasma en la STC 104/1989, donde declara que no puede ser aceptada la tesis conforme a la cual existe en nuestro Derecho un principio general expansivo de ejecución autonómica por algunas Comunidades Autónomas de la legislación estatal, con escasas y contadas excepciones. El autor citado, que propugna la adopción en nuestro país de soluciones tomadas del modelo del federalismo de ejecución, contemplando en ellas también los controles precisos para garantizar la aplicación leal del derecho federal, entiende que esta situación ha propiciado que el Estado no modificase su planta administrativa, al no haberse adoptado ningún criterio que sirviera de guía para organizar de modo razonable la planta de las Administraciones Públicas, y porque se han empleado todas las posibilidades que la interpretación del reparto de competencias ofrecía para retener competencias de ejecución.

La plena identificación con los federalismos de ejecución no ha sido la solución adoptada. No obstante, el preámbulo de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, afirma perseguir que el protagonismo administrativo en el territorio autonómico lo tenga la Administración autonómica, que también podrá asumir funciones administrativas correspondientes a materias exclusivas del Estado a partir de las técnicas del artículo 150.2., para lo cual el artículo 31 dispone que, previa consulta a los Delegados del Gobierno, se suprimirán los órganos cuya subsistencia resulte innecesaria a la vista de las competencias transferidas o delegadas a las Comunidades Autónomas.

Es interesante subrayar que en la doctrina del Tribunal Constitucional tampoco se atribuye valor interpretativo para la determinación de la distribución de competencias a otros criterios generales, como pudiera ser el del interés respectivo, enunciado en el artículo 137 de la Constitución, donde dota de autonomía a los distintos entes territoriales para la gestión de sus respectivos intereses, por entender que se trata de un concepto jurídico indeterminado que cumple la función de orientar al legislador, que determina libremente cuáles son estos intereses (STC 37/1981), al tiempo que también se ha evitado la identificación del interés general con sólo la actuación del Estado, que se contrapondría a los intereses respectivos de las Comunidades Autónomas.

Ciertas reticencias frente al modelo de Administración Única surgen de la necesidad de que éste venga acompañado de potestades de

vigilancia e inspección de la ejecución por las Comunidades Autónomas de la legislación estatal. Pero nuestra Constitución, salvo por lo dispuesto en los artículos 150.2 y 153.b) para el supuesto de la delegación por ley orgánica de facultades correspondientes a materias de titularidad estatal, y en el artículo 155 para circunstancias excepcionales, sólo prevé el control jurisdiccional y el económico y presupuestario por el Tribunal de Cuentas. En relación con lo anterior, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el sentido de que no se ajusta al principio de autonomía la previsión de controles genéricos e indeterminados, que impliquen dependencia jerárquica de la Comunidades Autónomas respecto de la Administración del Estado (STC 6/1982, de 22 de febrero). Algunos autores han puesto de manifiesto que las instituciones de la inspección y supervisión resultan de escasa aplicación ante el auge del denominado federalismo cooperativo.

Sirvan los anteriores párrafos para poner de relieve algunos elementos de juicio que permitan apreciar la importancia del principio de cooperación para la articulación de las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, y de estas entre sí, en lo que se refiere al ejercicio de sus respectivas competencias. Cuestión que enmarca y, por ello, afecta necesariamente, a la configuración del control externo del Sector Público, a la articulación de las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, y a la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras, que debiera resultar de la aplicación de fórmulas de cooperación.

2.- Los principios constitucionales que rigen el Estado autonómico. El principio de cooperación.

El Estado autonómico, según se configura en la Constitución, se asienta en los principios de unidad y autonomía (artículo 2º de la Constitución), de solidaridad (artículos 2º y 138), igualdad (artículo 139.1) y libre circulación de personas y bienes (artículo 139.2). La STC 52/1988, de 24 de marzo, proclama que las reglas, constitucionales y estatutarias, que disponen la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas deben ser interpretadas de acuerdo con los principios constitucionales.

La STC 64/1990, de 5 de abril, propugna que el principio de solidaridad que en el artículo 2 de la Constitución encuentra general formulación y en el artículo 138 de la misma se refleja como "equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español" y prohibición entre éstas de "privilegios económicos y sociales", requiere que, en el ejercicio de sus competencias, las Comunidades Autónomas se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vinculan entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria

de los propios intereses. También el Tratado de Maastricht, Título II, artículo G, que da nueva redacción al artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (La Comunidad tendrá por misión promover...la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros), incide en la misma idea, lo que para Ruiz Vadillo presenta un notable paralelismo con la relación Estado - Comunidades Autónomas .

Por lo que se refiere al principio de cooperación, no queda expresamente enunciado en la Constitución, si bien, como ha expuesto el Tribunal Constitucional, el Estado y las Comunidades Autónomas están sometidas recíprocamente a un deber general de colaboración que no es preciso justificar en preceptos concretos, porque es de esencia al modelo de organización territorial del Estado implantado por la Constitución (STC 80/1985).

Existe general acuerdo en que las fórmulas del federalismo cooperativo son hoy predominantes en los Estados políticamente descentralizados, contribuyendo, como pone de manifiesto Tajadura Tejada, tanto al principio de unidad (con él se pretende alcanzar mediante un proceso dinámico a través de cauces de participación, un nuevo concepto de unidad nacional), como al de autonomía (supone un ejercicio libremente acordado de las competencias Autónomas), y al de solidaridad (su razón de ser es la necesidad de que los distintos órganos del Estado actúen conjunta y solidariamente).

Interesa distinguir la cooperación de la coordinación, ésta última contemplada expresamente en la Constitución (artículo 149.1, números 13,15 y 16), por cuanto la coordinación se contempla como una facultad estatal, que conduce a crear un cauce formal de relación entre las entidades coordinadas, mientras que la cooperación avanza un paso más allá y supone la participación de todas ellas en un único proceso decisorio. De esta forma, se alcanzan soluciones que serían imposibles por la vía de las relaciones competitivas.

No faltan críticas al abuso de estas fórmulas. Así, para Muñoz Machado, la complejidad de la casuística en que se ve sumido nuestro modelo de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas potencia en demasía una denominada administración mixta, que constituye el origen de una trama de inmensas inseguridades jurídicas. No obstante, el mismo autor señala ciertos factores que imponen la intensificación de la cooperación, como singularmente sucede con la pretensión planteada por los Länder alemanes, que exigen estar presentes en las negociaciones de la Unión Europea, unida a las manifestaciones del Tribunal Constitucional alemán en el sentido de que la opinión de los Länder es vinculante cuando el asunto concierne a sus propias competencias exclusivas.

No cabe tampoco, por otra parte, desconocer que la unificación de los espacios económicos plantea la necesidad de alcanzar una determinada homogeneidad o compatibilidad de crecientes ámbitos normativos (defensa del consumidor, derecho de sociedades, tributario, en materia del medio ambiente, por citar sólo algunos inmediatos), lo que requiere especialmente la aplicación del principio cooperativo, como alternativa a las técnicas centralizadoras, en la persecución de un interés general que también puede ser entendido desde el punto de vista particular de cada cooperante.

La Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dictada al amparo del artículo 149.1.18 de la Constitución, declara que las Administraciones Públicas, en sus relaciones, se rigen por el principio de cooperación (artículo 3.2), y destina el Título Primero a regular las relaciones entre las Administraciones Públicas. El artículo 5 contempla, como fórmula de cooperación multilateral, las Conferencias Sectoriales, ya previstas en la Ley 12/1983, del Proceso Autonómico. En la inicial redacción de este precepto, las Conferencias Sectoriales estaban dotadas de un carácter fundamentalmente consultivo y deliberante (... con el fin de intercambiar puntos de vista, examinar en común los problemas de cada sector y las medidas proyectadas para afrontarlos o resolverlos). En el acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de enero de 1993, sobre desarrollo del principio de cooperación a través de la institucionalización de las Conferencias Sectoriales, según recoge Tajadura Tejada, se determinó que todas ellas debían disponer de un reglamento de régimen interior y de un plan de trabajo que hiciera efectiva la participación de las Comunidades Autónomas en las políticas estatales y comunitarias que afectasen a sus competencias, así como la incorporación progresiva de técnicas de decisión y programación conjuntas. Otro instrumento de cooperación son los convenios, regulados en el artículo 6 de la ley 30/1992, y que hasta entonces carecían de regulación específica, entre los que destacan los convenios de Conferencia Sectorial.

El éxito de la fórmula ha llevado a un desarrollo normativo más amplio, y a la profundización en el concepto de cooperación, introducido por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, que añade un nuevo punto 5 al artículo 4, donde distingue entre el deber de colaboración y la cooperación propiamente dicha, al disponer que las relaciones entre la Administración General del Estado y las de las Comunidades Autónomas que tengan como finalidad la toma de decisiones conjuntas que permitan, en aquellos asuntos que afecten a competencias compartidas o exijan articular una actividad común entre ambas Administraciones, una actividad más eficaz de los mismos, se ajustarán a los instrumentos y procedimientos de cooperación específicamente regulados en los artículos siguientes de la propia Ley, donde se autoriza la creación de órganos para la cooperación en aquellas materias en que exista interrelación

competencial, y con funciones de coordinación o cooperación según los casos.

Las Conferencias Sectoriales quedan ahora delimitadas como una subespecie de los órganos de cooperación antes definidos (composición multilateral y ámbito sectorial), junto con las Comisiones Bilaterales de Cooperación (composición bilateral y ámbito general), poniendo especial cuidado en la institucionalización de su régimen de funcionamiento. Otras innovaciones son: la expresa autorización de la creación de comisiones y grupos de trabajo por las Conferencias Sectoriales, las modificaciones en la regulación de los convenios de colaboración y de los consorcios, y la creación de la figura de los planes y programas conjuntos.

Entre los instrumentos de cooperación previstos en leyes específicas, no debe dejar de citarse el Consejo de Política Fiscal y Financiera regulado en la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

3.- La distribución de competencias entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Es conocida expresión que el Tribunal Constitucional utiliza en la STC 18/1991, para indicar que el Tribunal de Cuentas es supremo pero no único cuando fiscaliza, enunciado que, en la terminología de la Ley 4/1999, antes citada, configura un supuesto de interrelación competencial.

En efecto, con arreglo a los artículos 136.1 y 153.d) de la Constitución, al Tribunal de Cuentas le corresponde el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas, y, concordantemente, el artículo 13 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) prescribe, al tratar del Informe o Memoria anual, que idéntico Informe será remitido anualmente a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera. La ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), en el Título IV De la función fiscalizadora y de sus procedimientos, Capítulo II De las relaciones del Tribunal de Cuentas con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, artículo 29.1, prevé la necesaria coordinación con el fin de obtener mayor eficacia, así como evitar la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. Precisamente a estas consideraciones respondió la renuncia en la LFTCu a la creación de secciones territoriales.

Los restantes apartados del artículo 29 LFTCu plantean determinadas fórmulas de relación que, tal vez por no adecuarse a la evolución del Estado autonómico, han tenido escasa relevancia para la efectividad

última del control externo, puesto que las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas que tienen Órgano de Control Externo reclaman el Informe de fiscalización de éste último, y no el del Tribunal de Cuentas, con el fin de aprobar las cuentas rendidas por su respectivo Sector Público. De otro lado, la prevista coordinación, aunque ha atravesado etapas de cierto impulso, lo cierto es que, particularmente en lo que a la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras se refiere, no se han obtenido todavía frutos de la brillantez que sería dable esperar.

Por otra parte, al amparo de expresas autorizaciones estatutarias o de la competencia general para organizar sus instituciones de autogobierno, las Asambleas Legislativas han aprobado las leyes reguladoras de los diversos Órganos de Control Externo actualmente existentes (Cámara de Cuentas de Andalucía, Audiencia de Cuentas de Canarias, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Consejo de Cuentas de Galicia, Cámara de Comptos de Navarra, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y Sindicatura de Cuentas de Valencia). Sin embargo, el crecimiento del sector público objeto del control, así como la consolidación del propio proceso autonómico, inducen razonablemente a pensar que la percepción de la necesidad de contar con Instituciones de esta naturaleza se acrecentará, lo que dará como resultado su creación efectiva en casi todas las Comunidades donde todavía falta, y así se han incluido expresas menciones en las recientes modificaciones de los Estatutos de Autonomía de la Comunidad de Madrid (Ley Orgánica 5/1998, de 7 de julio), del Principado de Asturias (Ley Orgánica 1/1999, de 5 de enero), y de la Comunidad Autónoma de Castilla y León (Ley Orgánica 4/1999, de 8 de enero).

De la regulación contenida en las Leyes de creación de los actuales Órganos de Control Externo se desprende que la asimetría o heterogeneidad a que antes se ha hecho referencia encuentra aquí una de sus manifestaciones, lo que, al tratarse de Órganos de carácter técnico, no siempre hallará justificación en la racionalidad y en la eficacia.

De esta forma, no resulta difícil concluir que nos encontramos ante una situación donde la aplicación del principio de cooperación, a través de órganos multilaterales, se manifiesta como la alternativa más natural y lógica para alcanzar los objetivos generales que cabe atribuir a la fiscalización externa del Sector Público. Parece evidente que las causas por las que, hasta ahora, no ha recibido mayor impulso, no son otras que el insuficiente desarrollo del control externo como función, lo que encuentra su raíz en que la función fiscalizadora, tal y como hoy la entendemos, inició su andadura en fechas relativamente recientes.

No cabe enfatizar en demasía las dificultades inherentes al adecuado ejercicio de la función fiscalizadora, empezando por las muchas indefiniciones que la propia función contiene, continuando por la

gestión de los medios empleados frente a un universo amplísimo, las ingentes necesidades de formación con el fin de enfrentarse al dinamismo del mundo económico y social al que los agentes fiscalizados se adaptan continuamente, así como, por supuesto, la inmensa responsabilidad asumida en la emisión de unos informes que, pese a su carácter técnico, pueden ser utilizados de modos diversos. Así considerada, la cooperación se impone, no ya como un objetivo deseable sino como una necesidad.

En este sentido, me permitiría sugerir, con la humildad que cabe esperar al emitir una opinión exclusivamente personal, que quizá fuera conveniente aprender del camino recorrido en otros campos de la cooperación, y considerar las ventajas de una decidida institucionalización de las fórmulas elegidas, pasando a elaborar un Reglamento que determine el funcionamiento y objetivos de los órganos de cooperación, así como la naturaleza de los acuerdos en que se materialice su labor. Por otra parte, esta institucionalización debiera alcanzar refrendo legal, que podría ubicarse en la previsible reforma que la LOTCu y la LFTCu debieran recibir en un futuro más o menos próximo. Todo lo cual, desde mi punto de vista, se hace imprescindible para que la cooperación se convierta en un instrumento de verdadera utilidad.

4.- Algunas materias en que podría aplicarse el principio de cooperación.

Una primera reflexión conduce a la detección de las siguientes materias, aspectos o cuestiones en que la cooperación pudiera redundar en una mayor racionalidad y eficacia del control, circunscritos a la función fiscalizadora y haciendo abstracción de las modificaciones legales que, en su caso, requerirían:

1. Elaboración de planes y programas conjuntos de actuación. En particular, podría considerarse el interés de la aprobación de programas anuales de fiscalización conjunta, singularmente para el desarrollo de fiscalizaciones horizontales.

2. En relación con lo anterior, debiera evaluarse la posibilidad de que el Informe Anual del Sector Autonómico y del Local que se viene confeccionando en el Tribunal de Cuentas fuera abordado en el marco de los planes y programas anteriores, e incluso, que fuera aprobado por los Órganos de cooperación.

3. Desarrollo de ciertas funciones consultivas que, en las materias directamente afectadas por la función fiscalizadora, o en otras relacionadas con el control del sector público, pudieran encomendarse.

4. La elaboración y aprobación de normas y procedimientos comunes de fiscalización, que, además de garantizar la excelencia

técnica de los trabajos desarrollados por todos los cooperantes, permitieran la efectiva coordinación en las fiscalizaciones conjuntas que pudieran aprobarse.

5. El establecimiento de sistemas y procedimientos de control de calidad de las fiscalizaciones.

6. La colaboración con el Tribunal de Cuentas Europeo.

7. La reforma de la actual regulación en los aspectos siguientes, sin pretender prejuzgar su contenido

- Definición del Sector Público y, en general, del ámbito subjetivo de la fiscalización.

- Contenido y plazo para la rendición de cuentas.

- Posibilidad de iniciar la fiscalización durante el propio ejercicio objeto del control.

- Consecuencias de la ausencia de rendición de cuentas.

- Desarrollo de la regulación legal del deber de colaboración, incluyendo la previsión de medidas encaminadas a corregir las desviaciones observadas.

- Contenido y plazo para la emisión del Informe Anual que se requiere para la aprobación de las cuentas de cada ejercicio.

5.- Conclusiones.

La evolución del Estado autonómico ha determinado el auge del principio de cooperación como fórmula adecuada para atender, tanto al principio de unidad, como al de autonomía y al de solidaridad. El principio de cooperación permite alcanzar una mayor racionalidad y eficacia en aquellas materias donde se observa la existencia de competencias compartidas, supuesto que se presenta en la función fiscalizadora.

La aceptación del hecho de que la cooperación se hace necesaria aconseja la adopción de las medidas tendentes a su institucionalización, con el fin de que el trabajo en el seno de la cooperación pueda desarrollarse de forma efectiva.

En un primer inventario de las tareas que pudieran abordarse desde la perspectiva de la cooperación, debiera figurar en lugar destacado la elaboración de planes y programas conjuntos de actuación, de procedimientos y normas comunes de fiscalización así como la

propuesta de una regulación común de los aspectos esenciales que enmarcan la función fiscalizadora.

Madrid, 9 de abril de 1999

LA FISCALIZACION HORIZONTAL: SU APLICACION EN EL AMBITO DE LA COORDINACION FISCALIZADORA ENTRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

GREGORIO CUÑADO AUSIN

DIRECTOR TECNICO. PRESIDENCIA DE LA SECCION DE FISCALIZACION DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

I.- INTRODUCCION.

La propia naturaleza del control lleva aparejada, como característica propia, su relación indisociable con la actividad controlada. La existencia y el ejercicio del control proviene de su conexión con la realidad susceptible de ser controlada, si bien en esta relación cabe diferenciar diferentes grados y enfoques en la supervisión y el control, así como diferentes niveles de implicación del control en la realidad supervisada.

Esta simple e inmediata reflexión permite esbozar los principios que deben guiar la fiscalización y su necesaria imbricación en la organización y la realidad sometida a su análisis. Esta situación de dependencia e interrelación define la naturaleza y alcance de la función de control, cuya configuración viene, asimismo, determinada por las diversas perspectivas desde las que puede ser examinada la realidad a controlar, pudiendo diferenciar genéricamente un control interno y uno externo, un control singular y uno global, así como otros múltiples controles según la finalidad pretendida.

La traslación de este planteamiento al Sector público permite constatar cómo los múltiples enfoques que se pueden aplicar en su concepción y explicación derivan hacia diferentes identificaciones y finalidades de su control.

Prescindiendo ahora de otras clasificaciones del control en función de su finalidad específica o de su implicación orgánica en la actividad controlada, se puede resaltar cómo la propia distribución territorial y organización político-administrativa del Sector público ha originado una organización correlativa en el ejercicio del control, coexistiendo el Tribunal de Cuentas con los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Esta coexistencia debe estar presidida por los principios de

unidad y de pluralidad, de supremacía y de autonomía, entre otros; principios cuya observancia queda plasmada, de forma nítida, en el ejercicio coordinado de la función fiscalizadora, común a todos ellos.

Ha de destacarse que la coordinación no es sólo el resultado de un planteamiento racional para el desarrollo de una misma función compartida, sino que, en este caso, es también un mandato legal, cuyo cumplimiento le viene impuesto por igual a todos los órganos fiscalizadores. No cabe, por lo tanto, identificar la coordinación como una interesante opción cuya implantación depende únicamente del Tribunal de Cuentas, sino que su concreción es una obligación compartida, con independencia de que al Tribunal le corresponda, por su propia supremacía, asumir su papel preeminente e impulsador.

II.- DESARROLLO Y ANÁLISIS.

Entre las distintas manifestaciones en que puede concretarse esta coordinación, se estima que una de las más inmediatas sería la programación de las que pudieran denominarse fiscalizaciones horizontales:

II.1. - Concepto de fiscalización horizontal.

Como ya se ha señalado, la correlación entre control y realidad controlada permite trasladar a la configuración del control cuantas segregaciones y agrupaciones se desee efectuar en concordancia con la identificación de la realidad examinada. De este modo, el análisis del Sector público puede abordarse desde múltiples perspectivas, a las que deberá acomodarse el enfoque del control correspondiente. Por otra parte. la evaluación de la actividad económico-financiera del Sector público requiere, como requisito previo, el conocimiento y valoración de la organización diseñada e implantada, responsable de la misma. A partir de esta correspondencia entre Organización-Actividad-Control, cabe formular diversos planteamientos, cuyas pretensiones y procedimientos serán igualmente diferentes.

La identificación de una organización puede plantearse desde un enfoque estrictamente vertical, explicitando la estructura jerárquica en ella establecida y definiendo las funciones asignadas en cada punto de actividad, así como los mecanismos y flujos de información y de relaciones entre los distintos eslabones cuya concatenación permite el desarrollo de las actuaciones preconcebidas.

Este planteamiento es básicamente de alcance individual y se centra en el análisis de una organización específica. Su nivel de concreción facilita el mayor grado de exhaustividad que el control puede obtener en su análisis de dicha organización.

Delimitado el ámbito de la fiscalización a este nivel individual es lógico restringir sus objetivos a la evaluación de la representatividad de los estados contables presentados, a la verificación del grado de cumplimiento de su respectiva normativa e, incluso, a la verificación de[grado de eficacia y eficiencia alcanzado en su gestión, en concordancia con los recursos y los fines asignados.

Con independencia de la importancia y utilidad predicable de este tipo de fiscalización, que se corresponde con los procedimientos más habituales reconocidos en el ejercicio de la auditoría, pública o privada, es preciso reconocer que su propia restricción no facilita la evaluación comparativa con otras entidades que desempeñen una actividad semejante y, en consecuencia, no aporta una valoración globalizadora de una determinada actividad o de un subsector específico.

Esta información puede ser aportada por la denominada fiscalización horizontal, ejercida sobre una organización y actividad concebida horizontalmente. La organización ahora analizada no es resultado de una acumulación vertical de subestructuras relacionadas a través de su correspondiente orden jerárquico y sometidas a una misma regulación y dirección, sino que se entiende como una agregación de diversas suborganizaciones, jerárquicamente independientes, que disponen de un organigrama y de una dirección diferente y que, incluso, pueden estar reguladas por una normativa distinta. Esta disección horizontal de la actividad analizada va a permitir cotejar las distintas organizaciones establecidas para la misma y obtener una valoración global más contrastada.

Se destaca cómo la propia configuración del Sector público con su distribución de competencias y responsabilidades entre distintas administraciones e instituciones, y el diseño de los distintos controles externos del mismo facilitan la programación de fiscalizaciones horizontales, otorgando a las mismas una destacada Importancia, mientras que en otras organizaciones privadas el posible alcance de las auditorías horizontales que pudieran plantearse no presentan la misma relevancia. La propia autonomía gerencial reconocida legalmente a las distintas instituciones que participan en la realización y desarrollo de una misma actividad refuerza la conveniencia de programar fiscalizaciones horizontales como procedimiento adecuado para evaluar dicha actividad. Este planteamiento fiscalizador tiene como objetivo prioritario el análisis globalizador de la gestión y la evaluación de la organización Implantada en sus distintas manifestaciones. Se corresponde, por tanto, con el planteamiento propio de las denominadas fiscalizaciones de gestión y de sistemas.

No es su finalidad principal el examen de la representatividad

de los estados contables que debieran elaborarse, ni del estricto cumplimiento de la normativa correspondiente y de los posibles quebrantos de fondos públicos que pudieran derivarse de su inobservancia. Con independencia de que estas áreas siempre podrán ser objeto de atención y referencia en toda fiscalización del Sector público, las características de la fiscalización horizontal permiten adjudicarle los objetivos señalados de evaluación global de la gestión y de la organización, objetivos que, se consideran, propios de un ejercicio avanzado de la fiscalización. La propia dinámica organizativa del Sector público y la consolidación de los diversos controles ejercidos sobre el mismo conducen a la superación de la fiscalización de regularidad, ceñida al estricto examen de las cuentas anuales y de la legalidad, para abordar la organización y la gestión desde el punto de vista de la eficiencia y la eficacia.

II.2.- Ventajas de las fiscalizaciones horizontales.

Los Informes de fiscalización o de auditoria presentan habitualmente la naturaleza de informes por deficiencias. Esta circunstancia, unida a las dificultades para comprender exactamente su alcance, de conformidad con el lenguaje técnico aplicado, así como a la inadecuada utilización de su contenido en otros ámbitos, desemboca generalmente en el deterioro de la imagen del gestor y de la entidad y actividad fiscalizada, aun cuando, en muchas ocasiones, las deficiencias y debilidades expuestas no son relevantes. Esta diferente situación de la entidad y del gestor fiscalizado frente a quienes no han estado sometidos al ejercicio del control aparece aún más resaltada, cuando pudieran haberse detectado actuaciones identificables como supuestos de responsabilidad contable en su gestión.

El planteamiento horizontal no pretende eludir la exposición de las deficiencias constatadas ni la pertinente exigencia de las presuntas responsabilidades por las irregularidades observadas, sino más bien extender estas actuaciones, en virtud del principio de uniformidad, a todas las situaciones semejantes que en el examen de una misma actividad pudieran encontrarse.

Además de facilitar un trato homogéneo a todos los gestores participantes en el desarrollo de una misma actividad, la fiscalización horizontal aporta un conocimiento extensivo de la misma y de toda la organización diseñada para su ejercicio. Este examen globalizador permite efectuar un análisis comparativo entre las distintas gestiones y destacar de forma homogénea tanto las manifestaciones de eficacia como las gestiones ineficaces. Por otra porte, este cotejo de gestiones logra incorporar al análisis las distintas variantes que pueden influir en las mismas y, a través de este análisis multivariante,

obtener una representación más precisa de la actividad examinada y de la legislación y organización en que se sustenta, pudiéndose detectar, de este modo, los puntos débiles de la organización y las insuficiencias en su regulación.

El ejercicio del control así concebido contribuye, a través de la exposición de las debilidades deficiencias del sistema, a la adopción de las pertinentes medidas correctoras y a su construcción armónica. Este efecto retroalimentador del control viene a confirmar la interrelación entre Actividad - Organización y Control y a resaltar la eficacia del mismo en la remodelación de la organización y en la regulación de la actividad, extendidas en este caso, a través de la fiscalización horizontal a todas sus manifestaciones, lo que potencia, aún más, su eficacia.

II.3.- Fundamento y ámbito de la fiscalización horizontal.

La fiscalización horizontal, en los términos en que ha sido definida, puede ser programada por cada órgano de Control Externo en el ámbito de sus respectivas competencias. No obstante, planteada en el campo de las relaciones entre los distintos órganos de Control, ha de conceptuarse como una manifestación del principio constitucional de la coordinación exigida a la actuación de la Administración pública y reiterada explícitamente en el art. 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Este mismo artículo concreta el alcance de la coordinación, identificándola con el establecimiento de criterios y técnicas comunes, que garanticen la mayor eficacia y eviten la duplicidad de actuaciones fiscalizadoras.

Las relaciones coordinadas entre el Tribunal de Cuentas y los órganos de Control Autonómicos deben mantenerse en todo el Sector público y con toda la amplitud atribuida a la función fiscalizadora, tanto en referencia al objeto de la fiscalización - ingresos y gastos públicos -, como a su alcance - sometimiento a los principios de legalidad, eficiencia y economía -.

Esta ausencia de restricción a la coordinación permite intuir los numerosos ámbitos en los que podrían plantearse las fiscalizaciones horizontales, como una de las múltiples materializaciones de la coordinación, que presenta, frente a otras posibles manifestaciones, la ventaja adicional de ser una coordinación uniforme y simultánea con todos y cada uno de los órganos de Control.

El principio de unidad, implícito en la acción coordinada, aparece reforzado en la ejecución de la fiscalización horizontal, ajustada a los criterios y técnicas comunes derivados de la coordinación.

II.4.- Procedimiento.

La realización de una fiscalización horizontal ha de estar

sometida a un procedimiento adecuadamente diseñado, que garantice la obtención de la eficacia exigida a la coordinación. Como requisito previo, se estima necesario disponer de unas normas o pautas generales de coordinación convenidas por todos los órganos de Control, en las que se ofrezcan los criterios y actuaciones básicas, cuyo cumplimiento sea por todos asumido, como primera manifestación imprescindible de la coordinación.

Se destaca, no obstante, que las novedades procedimentales en relación con cualquier otra fiscalización no son una exigencia de su carácter horizontal, sino una consecuencia de su realización coordinada entre el Tribunal de Cuentas y los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Siguiendo las pautas técnicas de toda fiscalización, se ha de partir de una planificación coordinada de la fiscalización horizontal, que debe concretarse en la selección previa de una actividad susceptible de ser fiscalizada por todos los órganos de control. Dicha selección se fundamentará en una propuesta anticipadamente presentada a la Comisión General de Coordinación, integrada por representantes del Tribunal de Cuentas y de los órganos de Control Autonómicos, y en la que se deberán contemplar sucintamente los motivos que justifican dicha propuesta y las principales manifestaciones que exigirían un tratamiento horizontal. Como ya se ha señalado, son numerosas las actividades públicas, tanto en el capítulo de ingresos como en el de gastos o en el de su respectiva organización, sobre las que puede plantearse la oportunidad de la fiscalización horizontal.

Convenida la realización de una fiscalización horizontal, su ejecución deberá incluirse en el correspondiente Programa anual de fiscalizaciones de cada institución de Control, en el que se indicará, de conformidad con el acuerdo asumido, si dicha fiscalización tendrá el carácter de fiscalización específica o si sus resultados se integrarán en el respectivo informe anual. A este respecto, se señala que el primer requisito del que debería partir la coordinación es el de la coordinación temporal, situación que no se corresponde con la actualmente alcanzada y que, dada esta circunstancia, mientras no se supere el desfase temporal en la referencia de los últimos informes anuales elaborados, se estima oportuno asignar el carácter de fiscalización específica a la que pudiera seleccionarse como fiscalización horizontal. De este modo, el observado desfase en la tramitación del respectivo Informe anual no afectaría a la uniformidad en las referencias temporales de la fiscalización horizontal seleccionada, que, por otra parte, podría aplicarse al ejercicio económico más próximo.

El inicio de esta fiscalización ha de venir precedido de la

elaboración de un adecuado programa de trabajo, cuyas líneas básicas deberían recogerse en unas Directrices Técnicas que fuesen aceptadas por todas las Instituciones de Control. En principio, la elaboración y presentación del Proyecto de estas Directrices Técnicas debería corresponder al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de que, en determinadas ocasiones, pudiera acordarse que su elaboración la llevase a cabo cualquier otro órgano de Control. En estas Directrices Técnicas se explicitarán los objetivos de la fiscalización, así como su alcance objetivo y subjetivo; se desarrollarán los procedimientos que se consideren oportunos en su realización y se establecerá la fecha de su finalización. Todos estos extremos podrán ser desarrollados en un programa de trabajo, convenido por quienes vayan a asumir la dirección técnica de esta fiscalización en cada órgano de Control, y en el que se contemplen las distintas comprobaciones de cumplimiento o sustantivas a realizar en relación con cada uno de los objetivos fijados, así como otras normas técnicas de realización, cual la determinación de la importancia relativa, tamaños de las muestras y otras. En este mismo programa se incluirá un esquema de presentación de resultados al que se adaptarán todos los Órganos de Control. Por otra parte, la cumplimentación de este programa será objeto de un seguimiento permanente de coordinación, facilitando la superación de las dificultades aparecidas y homogeneizando su ejecución.

En el ámbito organizativo es fácil constatar que una fiscalización diseñada horizontalmente y en ejecución coordinada, afecta a las relaciones ínter-órganos o intra-órganos de control. Por ello, se requiere no sólo diseñar un procedimiento, como el expuesto, que habilite las relaciones entre los Organos afectados, sino que también es necesario establecer unas normas internas dentro de cada institución aplicables en estas actuaciones y sincronizadas con las externas, principalmente cuando los acuerdos en materia fiscalizadora son adoptados por órganos colegiados.

Una vez concluida la fase de verificación con la redacción por cada órgano de Control de un anteproyecto con los respectivos resultados alcanzados, se abre el trámite de su remisión a alegaciones y su posterior análisis y los trámites encaminados a la aprobación definitiva del Informe, que se considera necesario analizar a la luz de las prerrogativas otorgadas por el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que, al regular las relaciones con los Organos de Control Externo de las Comunidades Autónomos, establece que los Informes o Memorias de éstos habrán de remitirse al Tribunal acompañados de los antecedentes y del detalle necesario, al objeto de que éste pueda examinados, practicar, en su caso, las ampliaciones y comprobaciones que

estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones.

De esta referencia legislativa se desprenden unas atribuciones al Tribunal de Cuentas que le capacitan para examinar y modificar los informes recibidos de los órganos de Control Autonómicos. Estas competencias del Tribunal se entienden como el establecimiento de un procedimiento que formalmente garantice el buen fin de la coordinación. No obstante, sin perjuicio del reconocimiento de las mencionadas atribuciones, se estima pertinente intensificar la coordinación previa que haga innecesaria, en la práctica, su aplicación. Bajo esta perspectiva, con independencia del flujo de información que durante la fase de realización de las comprobaciones de la fiscalización horizontal, pudiera haberse producido entre el Tribunal y cada uno de los órganos de Control Autonómicos, y del conocimiento por aquél de los resultados obtenidos, se estima adecuado que cada órgano de Control remita a alegaciones su respectivo Anteproyecto y que efectúe el análisis de las alegaciones que se formulen al mismo, así como de la documentación que pudiera anexarse a las mismas.

Concluida esta fase contradictoria del procedimiento fiscalizador y elaborado el Proyecto de Informe, se considera que intensificaría la coordinación con el Tribunal de Cuentas y que facilitaría su tramitación posterior, el que el Tribunal conociera el contenido del Proyecto antes de su aprobación definitiva por el órgano correspondiente, y que expusiera en esa fase aquellas cuestiones que deberían ser objeto de modificación o ampliación en relación con los objetivos y alcance fijados a la fiscalización y en aras a una mayor homogeneidad en el tratamiento de los resultados. El órgano de Control correspondiente debería atender estas observaciones y cuantas pudieran presentarse antes de la aprobación definitiva del Informe.

La actuación anterior, no prevista legalmente, no inhabilita la contemplado por el transcrito artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal una vez remitido al mismo el Informe aprobado con todos sus antecedentes. Su pretensión es minimizar e, incluso, hacer innecesarias las modificaciones cuando el Informe haya sido aprobado por el órgano de Control correspondiente y posiblemente haya superado la tramitación parlamentaria en su correspondiente Asamblea Legislativa.

El Tribunal de Cuentas con los resultados de sus propias comprobaciones y de las alegaciones a ellos presentadas, y con los recogidos en los informes ya aprobados por los órganos de Control Autonómicos y los que pudieran derivarse de las comprobaciones adicionales que estimara pertinentes, elaborará un Informe global de la fiscalización horizontal,

reseñando en el mismo las conclusiones comunes a toda la organización fiscalizada, así como las más relevantes de cada Comunidad Autónoma. Esta exposición común y diferenciada contribuirá a un mejor conocimiento de la realidad analizada y a una mayor precisión en la identificación de las deficiencias y disfunciones observadas en su gestión y de las modificaciones a incorporar en su regulación y organización, como consecuencia del análisis comparativo efectuado. Este Informe global será remitido a las Cortes Generales y publicado en el Boletín Oficial del Estado.

De este modo, cada Parlamento Autonómico conoce los resultados de la fiscalización efectuada sobre la actividad desarrollada en su respectivo ámbito territorial y las Cortes Generales son el destinatario de los resultados de la fiscalización íntegramente considerado. Se señala que este Informe globalizador atenderá a los objetivos coordinadamente convenidos, lo que en nada impide que cada órgano de Control Externo pudiera haber ampliado el alcance de la fiscalización programada a otros extremos que hubiera estimado de interés por su singularidad o trascendencia dentro de su respectivo ámbito territorial.

Se destaca que esta actuación y exposición coordinada de resultados, permite extender la coordinación al capitulo de las recomendaciones y propuestas de mejora. Como ya se ha mencionado, la realización de fiscalizaciones horizontales potencia la armonización en la regulación y organización de la realidad fiscalizada, y a tal finalidad pueden dirigirse las recomendaciones, avaladas no sólo por los resultados de las propias verificaciones, sino también por el intercambio de información y de valoraciones impulsado por la coordinación. De este modo, el efecto retroalimentador del control y su eficacia aparece ampliado por la actuación coordinada entre el Tribunal de Cuentas y los órganos de Control de las Comunidades Autónomas.

III.- CONCLUSION.

Toda actuación coordinada es una manifestación, del principio de unidad y supremacía, pero sin menoscabo de la autonomía y del reconocimiento y respeto de las competencias atribuidas a cada uno de los órganos coordinados. Bajo esta perspectiva, se considera necesario impulsar la coordinación en la actividad fiscalizadora, en cumplimiento de la legalidad prevista, como mecanismo de potenciación de la eficacia del control. Como una de las posibles alternativas en esta coordinación, se propone la realización de fiscalizaciones horizontales por las ventajas que pueden derivarse del análisis de una actividad y de una organización no jerárquicamente consideradas, sino como la agregación de múltiples organizaciones autónomas, con diseño y regulación diferenciados. Este planteamiento

fiscalizador, además de dirigirse fundamentalmente a la gestión superando los objetivos básicos de una fiscalización de regularidad, conduce a una homogeneización en el tratamiento de las distintas organizaciones y potencia la armonización legislativa y organizativa de la actividad fiscalizada, alcanzándose la adecuada interrelación entre Actividad -Organización -Control.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

(Toledo, 14 a 16 de abril de 1999)

GRUPO DE TRABAJO: LA HOMOGENEIZACION DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS.

COMUNICACIÓN: LA HETEROGENEIDAD DE LOS INFORMES. NECESIDAD DE HOMOGENEIZACIÓN.

AUTOR: AGUSTÍN DANIEL GARCÍA TOBOSO.

1. INTRODUCCION.

Entendiendo que el procedimiento de trabajo dentro de este grupo, se basa en la redacción de un comunicado para la puesta en común, a partir de la lectura de la ponencia base del grupo, dedico esta introducción a comentar brevemente (a favor o en contra) lo que para mí es esencial del contenido de la ponencia base.

En el apartado siguiente a la introducción plantearé un resumen, de la parte que nos interesa en relación al tema central del grupo de trabajo, de un artículo escrito por una persona no perteneciente a los OCEX, en que muestra su visión sobre los informes emitidos por estos, concretamente sobre los informes sobre Cuentas Generales de CCAA.

Finalmente, como apartado tercero y previo al de conclusiones, realizo una comparativa sobre los informes de fiscalización de Universidades emitidos por los OCEX, pretendiendo fijar de un lado el contenido mínimo homogéneo que estos debieran tener, para dar a conocer en que medida son homogéneos y cumplen los mínimos de información.

1.1.- SOBRE LA PONENCIA BASE "LA HOMOGENEIZACION DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS".

Para potenciar la eficacia del control, en el apartado II.5 de la ponencia base, se citan una serie de requisitos que confirman la necesidad de avanzar en la coordinación entre los OCEX: Planificación adecuada de la actividad, aproximación temporal, supresión de duplicidades, identidad de criterios y aplicación uniforme del control.

Posteriormente, en el apartado II.7.4, se entra en los procedimientos de coordinación:

1) Selección del programa de fiscalizaciones. Entiendo que la posible coordinación en esta materia es una cuestión de los directivos de nuestras organizaciones y no voy a opinar. En cualquier caso, entiendo que deberán tenerse en cuenta, las competencias de cada Organo, su autonomía para priorizar las fiscalizaciones a realizar, así como los medios humanos y materiales que cada uno dispone. Idéntico comentario respecto a las fiscalizaciones de carácter horizontal o sectorial.

Dentro de la selección del programa de fiscalizaciones, entiendo transcendente la aproximación del ámbito temporal de las actuaciones fiscalizadoras, no ya como una mera necesidad para la coordinación de actuaciones, sino como un requisito de la eficacia de estas. Para que un informe pueda aportar interés y posibilidades de mejora en la gestión, es imprescindible la proximidad temporal de este respecto a los hechos que lo motivan.

No obstante, entiendo que existen dificultades normativas para el logro de esta aproximación temporal, que deberían ser armonizadas, tales como:

- Plazos distintos para la formación y rendición de las Cuentas Generales, que llegan hasta los

10 meses, cuando la formación de estas debería estar solucionada en mucho menos tiempo con los sistemas informáticos hoy día disponibles.

- Plazos distintos para la emisión de los informes, en los que encontramos unos mínimos de tres meses.

- Plazos de alegación, incluso doble alegación, y plazos de prórrogas para las alegaciones.

2) Seguimiento de unas normas comunes de fiscalización que fueran elaboradas por el conjunto de Organos de Control Externo. En mi opinión, no debiera pararse en el consenso sobre unas normas al estilo de las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, sino que para lograr una mayor uniformidad en el tratamiento fiscalizador empleado sobre los entes fiscalizados, debiera extenderse a la elaboración de un manual sobre las técnicas comunes a aplicar en las fiscalizaciones y en el examen y comprobación de las cuentas, cuidando igualmente el contenido básico que deban tener todos los informes referentes a sujetos u objetos semejantes.

Finalmente y en referencia a la ponencia base, no puedo pasar por alto lo comentado en el apartado II.7.2 referente a la situación actual, en la que por la creación sucesiva de OCEX y la necesidad de estos de iniciarse en la actividad fiscalizadora, acompañada de una coordinación reducida a declaraciones programáticas, escasamente acompañadas de verdaderas actuaciones coordinadas; se llega a un distinto alcance fiscalizador según las diversas CCAA, a la heterogeneidad de los informes y en mayor o menor grado al desconocimiento de la situación de parte del sector público.

Pues bien, si en la creación, puesta en marcha y desarrollo de actuaciones de los nuevos OCEX, falló la coordinación, pudo haberse empleado la colaboración. Así, al empezar su actividad el primer OCEX autonómico, el Tribunal de Cuentas con experiencia anterior, pudo cooperar con aquel aportando material básico de fiscalización (manuales de procedimientos, modelos de programación, papeles de trabajo, cuestionarios, programas de trabajo, etc.) y aportar incluso la colaboración de su personal con experiencia en la materia concreta. En este proceso de colaboración, hubieran podido ir participando junto al Tribunal de Cuentas, los OCEX autonómicos con experiencia, ante la creación de otros nuevos OCEX.

La realidad, para el caso de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, fue que tras su creación, los primeros auditores de esta se desplazaron a los distintos OCEX en busca de material que sirviera para el inicio de sus actuaciones, siendo desigual la colaboración recibida de los distintos órganos.

De manera semejante, cuando en la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, se abordó la fiscalización de las cuentas anuales de la Universidad, se contactó con los Consejeros/ Auditores responsables de esta materia en otros órganos, para recabar material de partida con el que acometer la fiscalización, habiendo obtenido escasa ayuda. Aprovecho la ocasión para mostrar mi agradecimiento a la Cámara de Cuentas de Andalucía por la documentación enviada.

Por tanto, hasta el momento, la coordinación ha sido escasa y la colaboración poca, motivo mas que suficiente para encontrar falta de homogeneidad en la actuación fiscalizadora y en sus resultados, los informes de fiscalización.

2. NECESIDAD DE HOMOGENEIZACIÓN EN LOS INFORMES SOBRE CUENTAS GENERALES DE CCAA.

El punto de partida de este apartado lo constituye el artículo "Limitaciones de los informes largos de auditoría: El ejemplo del sector público", de Joaquim Hernandez Fernandez (Profesor Titular de la Escuela Universitaria de Murcia), publicado en el número 93 de la revista Partida Doble, en octubre de 1998.

Dicho artículo parte de la posibilidad de mejora de los informes de auditoría privada, excesivamente simples, planteando como posible alternativa los informes "largos" elaborados por los OCEX.

Puesto que el autor considera que no existe un trabajo reciente que analice cuales son las limitaciones, similitudes y diferencias reales que existen entre los informes elaborados por lo OCEX,

así como las ventajas o aciertos de unos sobre otros, realiza un análisis sobre los informes aprobados antes del 31/12/97 por los OCEX autonómicos sobre las Cuentas Generales de las CCAA en las que actúan, para lo que ha tomado el último informe elaborado por cada OCEX antes de esa fecha. (El autor no ha considerado para el análisis ninguno de los informes de fiscalización aprobados por el Tribunal de Cuentas, sobre CCAA sin OCEX autonómico).

Lo que se comenta seguidamente es un resumen del análisis anterior, para mostrar el grado de heterogeneidad existente en el resultado de las fiscalizaciones (el informe), según apreciación efectuada desde fuera de los OCEX.

2.1.- PROBLEMÁTICA DE PARTIDA PARA LOGRAR LA HOMOGENEIDAD.

A) Distinto contenido de las Cuentas Generales de las CCAA.

B) Distinto plazo de rendición de las Cuentas Generales de las CCAA a los respectivos OCEX, existiendo una diferencia de cuatro meses entre aquellos a los que se les debe rendir antes del 30 de junio del ejercicio posterior al que se refieran, y aquellos en los que la rendición puede dilatarse hasta el 31 de octubre.

C) Distintos plazos para la elaboración de los informes, oscilando de 3 a 6 meses tras la fecha límite para su rendición.

D) Conjugando las dos cuestiones anteriores, existe una diferencia de seis meses entre aquellos OCEX que deben emitir el informe antes del 31 de octubre del ejercicio posterior al que se refieran, y aquellos que deben emitirlo antes del 30 de abril del segundo ejercicio siguiente al que se refieran.

2.2.- DIFERENCIAS TEMPORALES ENTRE EL ULTIMO INFORME EMITIDO POR CADA OCEX AL 31/12/97.

A) Las Cuentas Generales fiscalizadas se refieren a los ejercicios 93, 94 y 95. Tal diferencia, una muestra mas de la falta de homogeneidad, provoca la imposibilidad de comparar datos homogéneos, salvo que esperemos que pasen otros dos años para poder comparar.

B) Las diferentes intervenciones remitieron al Cuenta General en la fecha establecida, lo que significa que los plazos marcados para la elaboración y rendición de la Cuenta General son coherentes y permiten su consecución.

C) Tan solo dos OCEX aprobaron el informe definitivo en el plazo legislado. Se desprende que, los plazos concedidos para la elaboración de los informes de fiscalización se muestran insuficientes, por lo que parece conveniente una revisión de los mismos.

D) En algunos casos tras la aprobación del informe, pasan varios meses hasta su publicación en el Boletín o Diario Oficial correspondiente.

Cabe plantear que en algunos casos es demasiado el tiempo que transcurre desde que se finaliza un ejercicio económico hasta que es aprobado y publicado el informe de fiscalización correspondiente, y puesto que a medida que el examen de cuentas se aleja en el tiempo de los hechos que lo motivan, la fiscalización reduce su eficacia e interés.

2.3.- ANALISIS COMPARATIVO SOBRE EL CONTENIDO DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE LAS CUENTAS GENERALES DE LAS CCAA.

De los ocho OCEX, según el artículo, tres (Canarias, país Vasco y Galicia) no facilitan información alguna sobre la Cuenta General en su conjunto, puesto que se aprueban por separado informes sobre la Administración General, Empresas Públicas y Organismos Autónomos. He considerado el contenido de los informes elaborados por estos tres OCEX sobre la Administración General de la CCAA, a efectos de poder comparar contenidos esenciales de los informes de los ocho OCEX. Igualmente he considerado justo añadir al contenido de los informes de los otros cinco OCEX, considerado por el autor del artículo, aquellas cuestiones que este no ha reflejado como contenido del informe sobre la Cuenta General de la CCAA, y que el mismo autor si considera en el

correspondiente informe sobre la Administración General de la CCAA.

X. Inf. s/Cta. Gral & Inf. s/Adm. G.	Análisis formal	Opinión s/principios cont. P.			Opinión s/legalidad	Recomen-daciones	Alega-ciones	Tot
		Opinión	Salved.	Ajustes				
Andalucía	X		X	X		X	X	5
Castilla-La M	X	X	X		X	X	(SI)	6
Canarias	&	&			&	&	&	5
País Vasco	&	&	&		&	&		5
Valencia	X	X	&		X	&		5
Cataluña	X	&	&		&	&	&	6
Navarra	X	X			X	X		4
Galicia	&	&	&		&	&		5
TOTALES	8	7	6	1	7	8	4	

X.- Contenido en el informe sobre Cuenta General de CCAA.

&.- Contenido en el informe sobre la Administración General de la CCAA.

Por tanto respecto a los informes anteriormente referidos, emitidos por 8 OCEX:

A) Todos ofrecen los resultados que se derivan de un análisis formal y contienen recomendaciones.

B) En siete de ellos se facilita una opinión sobre el cumplimiento de la legalidad.

C) En siete de ellos se facilita una opinión sobre el cumplimiento de los principios contables públicos.

D) En seis de los informes se indican las salvedades encontradas en el cumplimiento de los principios contables públicos.

E) Solamente en un informe se facilitan los ajustes a realizar de manera agrupada y global.

G) Solamente en cuatro informes se facilitan las alegaciones. (Creo que en este extremo el autor se equivoca, pues ha considerado algunos informes/memorias anuales del sector público autonómico).

Como conclusión, no existe homogeneidad sobre el contenido mínimo esencial en todos los informes, aunque sí en su mayoría.

3.- SITUACIÓN ACTUAL DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES PÚBLICAS.

En el V Encuentro Técnico de órganos de Control Externo, desarrollado en Canarias, octubre de 1996; una de las conclusiones del grupo de trabajo en el que participe (El Control Externo de la actividad económico-financiera de las Universidades) fue que se consideraba necesaria la realización de fiscalizaciones singulares anuales de todas y cada una de las Universidades.

Lo anterior podría haber dado lugar al planteamiento de una fiscalización horizontal sobre Universidades, con la consecuente necesidad de homogeneizar la actuación, vía mecanismos de coordinación y cooperación. Tales sucesos no se han producido.

Mirando los resultados de las actuaciones fiscalizadoras sobre Universidades, informes emitidos en los años 97 y 98 por OCEX autonómicos, según consta en el apartado "informes emitidos" de la revista Auditoría Pública, y añadiendo los informes del Tribunal de Cuentas que habiéndose publicado en esos años afecten a Universidades, he confeccionado el Anexo I, en el que se enumeran 26 informes.

Pasados dos años y medio desde que quedara plasmada la necesidad de fiscalización singular anual de todas y cada una de las Universidades, no todos los ejercicios de todas las Universidades han sido fiscalizados y a los que trabajamos en este área no se nos ha reunido para homogeneizar actuación fiscalizadora alguna.

En junio del 98 se celebró el II Encuentro de Auditores Internos e Interventores de la Universidad Española. Entre otros, participamos algunos técnicos y auditores de OCEX. El sentimiento del colectivo reunido era que las Universidades corrían distinta suerte en función del órgano de control externo al que correspondía su fiscalización, existiendo Universidades no fiscalizadas, Universidades sobre las que solamente se realizaba una revisión formal y distintos niveles de profundidad sobre las realmente fiscalizadas.

Quiero con todo esto, manifestar mi opinión sobre la necesidad de fiscalización singular anual de todas las Universidades, con unos mínimos de homogeneidad. En lo que queda de desarrollo en este aparado, pretendo evidenciar la heterogeneidad existente entre los distintos informes sobre Universidades, para lo que he seleccionado unos informes, he marcado unos mínimos teóricos de contenido, he analizado contenidos reales y comparado con el teórico.

3.1.- SELECCIÓN DE INFORMES SOBRE UNIVERSIDADES PARA COMPARATIVA.

De los 26 informes expuestos en el Anexo I, puede apreciarse la diferencia temporal existente en los ejercicios fiscalizados. He seleccionado de cada órgano de control el informe mas reciente, excepto para la Sindicatura de Comptes de Catalunya, en la que he seleccionado el informe escrito en castellano, y exceptuando en la Audiencia de Cuentas de Canarias, que he seleccionado el informe sobre fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de una Universidad con preferencia sobre los informes de fiscalización de inversiones.

A pesar de la particularidad del informe sobre la Gestión de la U.P.N. y del informe sobre las subvenciones recibidas de la J.C.C.M. por la U.C.L.M., he preferido incluirlos en la comparativa, a sabiendas de que por la especificidad de tales informes pudieran no resultar homogéneos con el resto.

Resultado de la selección de informes para comparación:

nº	Em	OCEX	Título	Año ref.
1.	97	Cámara de Comptos de Navarra	Informe sobre la Gestión de la U.P.N.	96
2.	98	Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	Informe de fiscalización de las subvenciones recibidas de la J.C.C.M. por la U.C.L.M.	95
3.	98	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	Universidad del País Vasco	95
4.	97	Sindicatura de Comptes de Catalunya	Universitat Politécnica de Catalunya	94
5.	98	Sindicat. de Comptes de la Generalitat Valencia	Universidad de Valencia (En el volumen IV del inf. Cta. General 97)	97
6.	97	Cámara de Cuentas de Andalucía	Fiscalización de la Universidad Pública de Almería	94
7.	98	Audiencia de Cuentas de Canarias	Inf.de fisc. Del estado de liquidación del presu-puesto de la Universidad de las Palmas de G.C.	95
8.	98	Tribunal de Cuentas	Universidades del ámbito de competencia de la Administración del Estado (Parte VII Inf. Anual SP.)	94

3.2.- CONTENIDO MÍNIMO DE UN INFORME SOBRE UNIVERSIDADES.

Seguidamente identifico con números el contenido mínimo de un informe según de los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (elaborado por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español). Con letras identifico posibles áreas de análisis. Añado finalmente la consideración de haber anexado las alegaciones al informe. El objetivo de esta desagregación es la posterior comparación de los 8 informes seleccionados anteriormente, respecto al contenido expuesto.

0) Título, identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquellos a los que va dirigido el informe. (Por lo evidente de este contenido no se lleva a comparativa).

1) Razones de la fiscalización.

2) Cuentas o hechos auditados.

3) Objetivos perseguidos.

4) Manifestación del alcance y normas de auditoría aplicadas.

5) Exposición de limitaciones en el alcance que afecten a la opinión o conclusión.

6) Antecedentes de la entidad auditada, régimen jurídico, actividad, ámbito geográfico y características económicas mas significativas.

7) Normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe.

8) Principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad.

9) Descripción de la información objeto de examen; bases de presentación de las mismas; sistema de registros contables utilizados.

10) Indicación de si la información examinada ha sido aprobada formalmente por el órgano correspondiente.

11) Descripción esquemática del sistema de organización y control interno establecidos.

12) Restricciones de uso de los activos; contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros.

13) Resumen sucinto de las posibles irregularidades, abusos, omisiones. Excepciones e incertidumbres encontradas y, en su caso, su incidencia sobre la opinión o conclusión.

14) Conclusiones.

15) Recomendaciones.

16) Recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno.

17) Fecha de terminación de los trabajos y entrega del informe.

18) Firma. (Este aspecto no lo llevo a comparativa, pues he manejado ediciones de los informes y no los originales remitidos por los órganos a sus Cortes, Tribunal de Cuentas y Universidades).

a) Liquidación del presupuesto de ingresos.

b) Liquidación del presupuesto de gastos.

c) Modificaciones presupuestarias.

d) Remanente de tesorería.

e) Resultado presupuestario.

f) Control interno.

g) Balance de situación.

h) Cuenta de resultado económico-patrimonial.

i) Tasas y precios públicos.

j) Transferencias corrientes y de capital recibidas.

k) Personal.

l) Contratación.

m) Gastos de funcionamiento.

n) Inmovilizado, inversiones e inventario.

o) Tesorería y operaciones extrapresupuestarias.

p) Convenios y contratos de investigación.

q) Sistemas informáticos.

I) Se anexan alegaciones al informe.

II) Apartado de ajustes a realizar.

3.3.- COMPARATIVA DE LOS INFORMES PREVIAMENTE SELECCIONADOS.

Dada la particularidad del apartado "Universidades del ámbito de competencia de la Administración del Estado" del Informe Anual del Sector Público, elaborado por el Tribunal de Cuentas, en el que se van realizando comentarios tanto generales como particulares respecto a algunas Universidades concretas, no he visto posible su inclusión en la comparativa.

Respecto a los mínimos enunciados en los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (elaborado por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español), el contenido de los informes analizados es el siguiente:

CONTENIDO DE LOS INFORMES	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**I**	**TOT**
1. Gestión de la U.P. Navarra 96	X	X	X	X	X	X			X					X	X			X	**10**
2. Subvenciones recib. UCLM 95	X	X	X	X	X	X	X		X	X				X	X		X	X	**13**
3. Universidad Pais Vasco 95	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X		X	**16**
4. Politécnica Cataluña 94		X	X	X		X	X	X	X	X	X			X	X			X	**12**
5. Universidad de Valencia 97	X		X	X										X	X			?	**5**
6. Universidad de Almería 94		X	X	X						X				X	X		X	X	**8**
7. U. de Las Palmas de G. C. 95	X		X	X	X	X			X	X	X			X	X	X		X	**11**
TOT.	**5**	**5**	**7**	**7**	**4**	**5**	**3**	**2**	**5**	**5**	**3**	**1**	**0**	**7**	**7**	**2**	**2**	**6**	

* Descripción del significado de los números que identifican parcelas de contenido en el apartado 3.2

Comentarios sobre el resultado de la comparativa de contenido de los informes, expuesta en el cuadro anterior:

- Los 7 informes analizados contienen los objetivos perseguidos, la manifestación del alcance y de las normas de auditoría aplicadas, conclusiones y recomendaciones, así como las alegaciones efectuadas por las Universidades. No obstante en lo referente a conclusiones y recomendaciones, en unos casos se separan y en otros se mezclan; en unos casos aparecen en la primera parte del informe y en otros al final.

- La mayoría de los informes contienen las razones de la fiscalización, las cuentas o hechos auditados, y la exposición de limitaciones al alcance, comentadas en la primera parte de los informes.

- La mayoría de los informes contienen antecedentes de la Universidad auditada, el régimen jurídico de esta, descripción de su actividad y de las características económicas mas significativas. No obstante la profundidad y amplitud de contenido es muy distinta.

- Aun cuando la mayoría de informes contienen descripciones de la información objeto de examen, bases de presentación de la misma y sistema de registros contables utilizados; estas cuestiones se tratan de manera dispersa en los informes.

- En su mayoría, los informes no contienen: una expresión clara de la normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncian; los principios criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad auditada; el sistema de organización y control interno establecidos; y la fecha de terminación de los trabajos y entrega del informe.

- Ningún informe contiene un apartado de irregularidades, abusos u omisiones, ya sea por que no existen, no se han detectado, o se han descrito dentro de las conclusiones de los informes.

Por la especialidad del informe sobre la Gestión de la U.P.N. (cuyo objetivo fue proporcionar instrumentos e indicadores objetivos de la realidad universitaria) y del informe sobre las subvenciones recibidas de la J.C.C.M. por la U.C.L.M.(centrado en el análisis de la aplicación dada a los fondos recibidos), he preferido separarlos de la comparativa del resto de informes en lo referente a las áreas tratadas en ellos:

AREAS DE TRABAJO	**a**	**b**	**c**	**d**	**e**	**f**	**g**	**h**	**i**	**j**	**K**	**l**	**m**	**n**	**o**	**p**	**q**	**II**	**TOT**
3. Universidad Pais Vasco 95	X	X	X	X	X	X	N	N	X	X	X	X	X	X	X	X		X	**15**
4. Politécnica Cataluña 94	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X				**14**
5. Universidad de Valencia 97	X	X	X	X	X		X	X				X			X	X			**10**
6. Universidad de Almería 94	X	X	X	X	X		?	?							X				**6**
7. U. de Las Palmas de G.C. 95	X	X	X	N	X	X	N	N	X	X	X	X	X				X		**11**
TOT.	**5**	**5**	**5**	**4**	**5**	**2**	**2**	**2**	**3**	**3**	**3**	**4**	**3**	**2**	**4**	**2**	**1**	**1**	

* Descripción del significado de las letras que identifican áreas de trabajo en el apartado 3.2

* "N" estados no elaborados por la Universidad y que por lo tanto no se analizan en el informe.

Comentarios sobre el resultado de la comparativa de áreas tratadas en los informes, expuesta en el cuadro anterior:

- En todos los informes se tratan las liquidaciones de los presupuestos de ingresos y gastos, las modificaciones presupuestarias, el remanente de tesorería y el resultado presupuestario. No obstante el nivel de profundidad y detalle no es homogéneo.

- Solamente en dos informes se ofrece un análisis del control interno. Este hecho lo veo preocupante, pues dicho análisis debiera ser un punto de partida para el desarrollo de las fiscalizaciones.

- Solamente se informa sobre el balance y la cuenta de resultados en dos informes (allí donde se han rendido estos estados), siendo distinta la profundidad de análisis mostrada.

- En la mayoría de los informes se realiza un análisis por áreas de los distintos ingresos y gastos de la Universidad, así como de la contratación, tesorería y de las operaciones extrapresupuestarias. Sucede que aquí, nuevamente, nos encontramos ante diferentes niveles de profundidad. Sirva de ejemplo que el análisis de operaciones extrapresupuestarias, varía desde incluir únicamente un cuadro de conceptos extrapresupuestarios con las cifras de variación del ejercicio, a la inclusión del referido cuadro mas comentarios sobre la utilización de los principales conceptos con indicación de las incidencias detectadas en el análisis.

4.- CONCLUSIONES.

No existe homogeneidad en las actuaciones fiscalizadoras ni en su resultado. La estructura, contenido y profundidad de los informes sobre un mismo tipo de entidades (ya sea CCAA o Universidades), son heterogéneos actualmente.

La falta de homogeneidad en los informes dificulta/impide, la agregación y comparación de datos y hechos relevantes, y lo que es mas grave, puede interpretarse como falta de equidad en el trato fiscalizador.

La homogeneidad de los informes sobre sujetos/objetos semejantes, debería abarcar no solo un índice de áreas a tratar, sino la especificación del contenido y profundidad de los análisis.

Para conseguir la homogeneidad en los informes es preciso avanzar en la coordinación/ cooperación entre los órganos de control externo, partiendo de equipos técnicos que elaboraran unas normas comunes de fiscalización, dando profundidad y contenido a los principios y normas de auditoría del sector público; extendiendo incluso la cooperación para el desarrollo de manuales sobre técnicas a aplicar en el examen y comprobación de las cuentas.

Dentro de la selección del programa de fiscalizaciones, entiendo transcendente la aproximación del ámbito temporal de las actuaciones fiscalizadoras, no ya como una mera necesidad para la coordinación de actuaciones, sino como un requisito de la eficacia de estas. Para que un informe pueda aportar interés y posibilidades de mejora en la gestión, es imprescindible la proximidad temporal de este respecto a los hechos que lo motivan.

1) Razones de la fiscalización.

2) Cuentas o hechos auditados.

3) Objetivos perseguidos.

4) Manifestación del alcance y normas de auditoría aplicadas.

5) Exposición de limitaciones en el alcance que afecten a la opinión o conclusión.

6) Antecedentes de la entidad auditada, régimen jurídico, actividad, ámbito geográfico y características económicas mas significativas.

7) Normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe.

8) Principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad.

9) Descripción de la información objeto de examen; bases de presentación de las mismas; sistema de registros contables utilizados.

10) Indicación de si la información examinada ha sido aprobada formalmente por el órgano correspondiente.

11) Descripción esquemática del sistema de organización y control interno establecidos.

12) Restricciones de uso de los activos; contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros.

13) Resumen sucinto de las posibles irregularidades, abusos, omisiones. Excepciones e incertidumbres encontradas y, en su caso, su incidencia sobre la opinión o conclusión.

14) Conclusiones.

15) Recomendaciones.

16) Recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno.

17) Fecha de terminación de los trabajos y entrega del informe.

18) Firma. (Este aspecto no lo llevo a comparativa, pues he manejado ediciones de los informes y no los originales remitidos por los órganos a sus Cortes, Tribunal de Cuentas y Universidades).

a) Liquidación del presupuesto de ingresos.

b) Liquidación del presupuesto de gastos.

c) Modificaciones presupuestarias.

d) Remanente de tesorería.

e) Resultado presupuestario.

f) Control interno.

g) Balance de situación.

h) Cuenta de resultado económico-patrimonial.

i) Tasas y precios públicos.

j) Transferencias corrientes y de capital recibidas.

k) Personal.

l) Contratación.

m) Gastos de funcionamiento.

n) Inmovilizado, inversiones e inventario.

o) Tesorería y operaciones extrapresupuestarias.

p) Convenios y contratos de investigación.

q) Sistemas informáticos.

I) Se anexan alegaciones al informe.

II) Apartado de ajustes a realizar.

CONTENIDO DE LOS INFORMES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	I	TOT
1. Gestión de la U.P. Navarra 96	X	X	X	X	X	X			X					X	X			X	10
2. Subvenciones recib. UCLM 95	X	X	X	X	X	X	X		X	X				X	X		X	X	13
3. Universidad Pais Vasco 95	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X		X	16
4. Politécnica Cataluña 94		X	X	X		X	X	X	X	X	X			X	X			X	12
5. Universidad de Valencia 97	X		X	X										X	X			?	5
6. Universidad de Almería 94		X	X	X						X				X	X		X	X	8
7. U. de Las Palmas de G. C. 95	X		X	X	X	X			X	X	X			X	X	X		X	11
TOT.	5	5	7	7	4	5	3	2	5	5	3	1	0	7	7	2	2	6	

AREAS DE TRABAJO	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	K	l	m	n	o	p	q	II	TOT
3. Universidad Pais Vasco 95	X	X	X	X	X	X	N	N	X	X	X	X	X	X	X	X		X	15
4. Politécnica Cataluña 94	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X				14
5. Universidad de Valencia 97	X	X	X	X	X		X	X				X			X	X			10
6. Universidad de Almería 94	X	X	X	X	X		?	?							X				6
7. U. de Las Palmas de G.C. 95	X	X	X	N	X	X	N	N	X	X	X	X	X				X		11
TOT.	5	5	5	4	5	2	2	2	3	3	3	4	3	2	4	2	1	1	

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

GRUPO: **LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS**

COMUNICACIÓN: **El Informe anual de la Cuenta General. Cuestiones prácticas a debate**

Miguel Olivas Arroyo

Auditor

Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana

I. INTRODUCCIÓN

La presente comunicación, enmarcada dentro de la ponencia "La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras", tiene por objeto comentar un aspecto concreto de los posibles ámbitos de coordinación dentro del ámbito fiscalizador, como es el análisis de la Cuenta General y la elaboración del Informe anual.

II. ANÁLISIS DE LA CUENTA GENERAL Y ELABORACIÓN DEL INFORME ANUAL

II.1 Fundamentos de la coordinación

Como bien se indica en la ponencia, cuatro son los fundamentos básicos que deben existir entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX:

a) Imperativo legal;

b) Eficacia;

c) Uniformidad

d) Obtención de una valoración global.

La práctica nos está mostrando, sin embargo, que no se puede hablar de coordinación, sino más bien de la existencia de una colaboración entre el

Tribunal de Cuentas y los OCEX. Un ejemplo de esta colaboración puede ser el procedimiento que utiliza el Tribunal de Cuentas para la elaboración del Informe anual sobre el sector autonómico (art. 13 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas), de cuyo borrador se da traslado a los diferentes OCEX, con el objetivo de incluir las aclaraciones u observaciones que se estimen convenientes.

II.2 Medidas tendentes a mejorar la coordinación y homogeneización

Recientemente se ha mantenido una reunión de Coordinación del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo (Barcelona, enero 1999), con el objetivo de intercambiar opiniones para conseguir una serie de acuerdos relativos a aspectos comunes a los trabajos de fiscalización realizados por el Tribunal de Cuentas y los OCEX. Uno de estos acuerdos sería el de lograr la unificación en la estructura y contenido de los Informes de Fiscalización sobre las Cuentas Generales de cada una de las CC.AA.

En relación con lo anterior, se tomó el acuerdo en la citada reunión de crear, como foro previo a las decisiones a tomar por los miembros de la Comisión de Coordinación, una Comisión Técnica presidida por el Director Técnico del Departamento 6º de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, y formada por un funcionario del máximo nivel de los OCEX. La finalidad de esta Comisión Técnica consistiría en el estudio, discusión y elaboración de propuestas que posteriormente serían elevadas a la Comisión de Coordinación, y relativas a las funciones de los OCEX, comenzando en primer lugar por los aspectos relativos al Informe sobre la Cuenta General. La primera reunión de esta Comisión Técnica va a tener lugar precisamente el día 15 de abril en Toledo, aprovechando el desarrollo de los VI Encuentros.

II.3 Cuestiones prácticas acerca de la homogeneización y coordinación de los informes anuales de la Cuenta General

II.3.1 En cuanto a la composición de la Cuenta General

a) Descripción

En primer lugar, se debe definir cuál es el contenido de la Cuenta General para posteriormente abordar los aspectos de los informes que sobre la misma deben efectuar los OCEX.

Bajo el término "Cuenta General" se pueden encuadrar las siguientes cuentas o estados:

- Cuenta de la Administración General

- Cuentas de las entidades autónomas de carácter administrativo

- Cuentas de las entidades autónomas de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo

- Empresas públicas y otros entes

En consecuencia, cuando se habla de "Informe de la Cuenta General", estamos hablando del informe que engloba la fiscalización de todas las cuentas/estados antes citados.

b) Cuestiones prácticas a debate

- Homogeneidad en todas las Comunidades Autónomas

- Peculiaridades, en su caso

- Tratamiento de fiscalizaciones específicas

- Aspectos relativos al grado de desarrollo contable, tamaño, estructura, etc, de las diferentes Cuentas Generales de las CC.AA.

II.3.2 En cuanto a los objetivos del Informe de la Cuenta General

a) Descripción

El objetivo básico a conseguir es el de obtener evidencia suficiente para pronunciarse sobre los siguientes puntos:

* Adecuación de la información financiera presentada a los principios contables que le son de aplicación (auditoría financiera).

* Cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos (auditoría de cumplimiento).

* Gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios de forma económica y eficiente (auditoría de eficiencia y economía).

* Grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos (auditoría de eficacia).

Adicionalmente a lo anterior, también se debe pretender con el trabajo a realizar detectar situaciones en las que fuera oportuno proponer medidas

para la mejora de la gestión económico-administrativa del sector público.

Como resultado de las consecución del objetivo citado se debe emitir el correspondiente Dictamen o Declaración.

b) Cuestiones prácticas a debate.

- Objetivos alcanzables realmente versus objetivos establecidos por la legislación de cada OCEX.

- Definición de un objetivo general para la Cuenta General. Definición de objetivos particulares para cada una de las cuentas/estados que conforman la Cuenta General.

- Limitaciones más frecuentes con que se encuentran los OCEX para cumplir con los objetivos fijados.

- Materialización de la consecución de los objetivos marcados en la emisión de la correspondiente opinión/dictamen/declaración.

II.3.3 En cuanto al alcance del Informe de la Cuenta General

a) Descripción

Es preciso identificar el tipo de comprobaciones efectuadas para la evaluación de la información y formación del juicio u opinión a emitir, así como el alcance de las mismas. En situaciones normales, se considera suficiente la manifestación de que el examen o fiscalización se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido todas aquellas pruebas selectivas y procedimientos técnicos que se han considerado necesarios de acuerdo con las circunstancias.

La anterior redacción implica que no han existido limitaciones de ningún tipo en la aplicación de las técnicas que el OCEX ha considerado necesarias y que se han aplicado todas aquellas que la práctica de la auditoría considera imprescindibles.

En la aplicación de las normas y técnicas de auditoría, determinación de la evidencia a obtener, tamaño y selección de las comprobaciones muestrales, tipo de las mismas y, en general, en la evaluación e interpretación de la evidencia obtenida y de la situación encontrada, se deben tener presente los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

En las situaciones en que no hayan existido limitaciones en la aplicación de

los procedimientos y normas de auditoría, no se considera necesario especificar con detalle el tipo de pruebas y el alcance o cobertura conseguido con las mismas. No obstante, en situaciones concretas puede ser conveniente hacerlo o puede ser solicitado por la Entidad auditada; la redacción y presentación puede variar según los casos.

En los casos en que existan limitaciones en el alcance no resueltas satisfactoriamente y que afecten al dictamen/conclusión/declaración, deben exponerse detalladamente las mismas, sus causas y sus consecuencias sobre el mencionado dictamen.

b) Cuestiones prácticas a debate

- Definición de "alcance suficiente"

- Delimitación del alcance real de la fiscalización de la Cuenta General

- ¿Debe ser el alcance igual para la fiscalización de las diversas cuentas/ estados que integran la Cuenta General? Alcance a efectuar en las fiscalizaciones de las empresas públicas. Utilización de auditorías externas.

- Necesidad de una planificación detallada de la fiscalización de la Cuenta General que incluyan, en su caso, una adecuada descripción de los alcances a efectuar en cada una de las fiscalizaciones. Documentación adecuada de las "rotaciones de énfasis".

- Fijación de "mínimos" en los alcances relativos a verificar el cumplimiento por parte de los entes auditados de la normativa legal reguladora de su actividad económico-financiera.

- Conveniencia de detallar, cuando las limitaciones son numerosas o de tipo general, los procedimientos que ha sido posible aplicar. En estos casos, sería necesario indicar el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas en cada uno de los diversos apartados de la Cuenta General.

- Influencia en el alcance del trabajo de la "inmaterialidad" o "principio de importancia relativa" de determinadas magnitudes que integran las diversas cuentas/estados de la Cuenta General.

- Influencia en la determinación de los alcances de los OCEX, de la diversa estructura, composición, volument, etc. de la Cuenta General de cada una de las CC.AA y del Estado. Influencia, igualmente, de los medios materiales y humanos de los OCEX.

- Conveniencia "práctica" de indicar en el informe el alcance llevado a cabo

para la fiscalización de la Cuenta General. Necesidad legal de emitir opinión/ dictamen/declaración.

- Problemática que se plantea si, en su caso, no se aplican en su totalidad las normas de auditoría establecidas.

II.3.4 En cuanto al contenido del Informe de la Cuenta General

a) Descripción

El informe debe presentar claramente los grandes apartados en que se subdivide, que estarán en función de la composición de la Cuenta General.

De acuerdo con la composición de la Cuenta General descrita en el apartado II.3.1 anterior, el informe debe constar, como mínimo, de las siguientes partes adecuadamente diferenciadas:

- Conclusión general, dictamen u opinión/declaración sobre la Cuenta General que han sido sometidas a examen o fiscalización.

- Cuenta de la Administración General.

- Cuentas de los OO.AA., de carácter administrativo.

- Cuentas de los OO.AA. de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo.

- las cuentas de las empresas públicas y otros entes.

Debido a la limitación que se ha establecido en cuanto a la extensión de la comunicación, no entro a detallar el contenido de la Conclusión general/ Dictamen/Declaración definitiva, ni los aspectos comunes y específicos, en su caso, a incluir en el Informe de la Cuenta General. Aspectos que, por otra parte, son ya conocidos y que serán objeto de las discusiones de la Comisión Técnica antes citada.

b) Cuestiones prácticas a debate

- El dictamen/declaración preceptivo que explícitamente debe figurar en el informe debe detallar todas las salvedades o excepciones encontradas en la fiscalización de las diversas cuentas/estados que conforman la Cuenta General o “simplemente” puede hacer referencias generales a las mismas indicando que el detalle y explicación de las citadas excepciones se encuentra en cada uno de los apartados del informe.

- Conveniencia o no de adjuntar al Informe las cuentas/estados completos objeto de la fiscalización. Casos de la Cuenta de la Administración General y Cuenta de los OO.AA.

- En el caso de las empresas públicas de carácter mercantil se plantean las siguientes cuestiones en cuanto al informe de las mismas:

· Informe corto o largo

· Informe "mixto"

· Empresas que han realizado otras auditorías externas

· Coordinación de los OCEX con los otros auditores / Intervención de las CC. AA.

· Alcance del trabajo del OCEX

· Inclusión en el informe del OCEX de las cuentas anuales de la empresa en su integridad

· Necesidades de las rotaciones de énfasis. Incidencia en el informe

- Tratamiento que se debe dar a los ajustes detectados por los OCEX. Modificación de estados contables. Emisión de cuentas/estados ajustados. Desfase entre fecha liquidación y fecha de fiscalización.

- Conveniencia de efectuar una introducción al informe, donde se pongan de manifiesto todos los aspectos comunes a las diferentes cuentas/estados que conforman la Cuenta General. Incidencia de este apartado en los análisis específicos de cada una de las partes integrantes de la Cuenta General: se hace referencia al citado apartado, se repite sucintamente, otras posibilidades, etc.

- Determinación de "áreas críticas" o "con riesgo". Determinación del método de muestreo y tamaño de las muestras. Indicación explícita de las mismas en el informe.

- Problemática que se plantea cuando la rendición de cuentas y el período de emisión de informe es corto y no se dispone de registros contables fiables hasta la citada rendición. Incidencia en el proceso de selección de transacciones. Riesgos de auditoría inherentes.

- Conveniencia de indicar explícitamente las deficiencias en concreto

detectadas en cada uno de los subapartados del informe, por ejemplo: "inversiones. Hemos detectado que el expediente nº ... adolece de las deficiencias siguientes: el acta de replanteo ...etc." o bien hacer un resumen que comprenda las deficiencias generales detectadas.

- En los casos que la Cuenta General, en lo que se refiere al apartado de Cuenta de la Administración, incluya un balance y cuenta de resultados de acuerdo a las directrices del Plan General de Contabilidad Pública, como debe tratarse se análisis en el informe: conjuntamente con la liquidación, separadamente, qué alcance se fijará para cada uno de los estados, etc.

- Alegaciones del ente/entes fiscalizados. Necesidad o no de incluirlas en el informe. Normativa legal al respecto.

III. CONCLUSIÓN

En línea con la conclusión de los autores de la ponencia, sí a la homogeneización, sí a la coordinación entre los diferentes OCEX, pero de acuerdo con unas miras más prácticas, hay que adoptar medidas específicas y concretas que impulsen la coordinación y potencien la homogeneización de las fiscalizaciones. En aras de estas medidas, se ha elaborado la presente comunicación que ha querido poner de manifiesto algunas cuestiones prácticas acerca de la actividad fiscalizadora referida al Informe anual de la Cuenta General.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

GRUPO DE TRABAJO: LA HOMOGENEIZACION DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS

COMUNICACIÓN: LA HOMOGENEIZACION DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS EN LAS EMPRESAS Y OTROS ENTES PUBLICOS

BEGOÑA ROMERO GIL

SINDICATURA DE CUENTAS DE LA GENERALITAT VALENCIANA

MARZO,1999

I. INTRODUCCION

El estudio, análisis y debate de la conveniencia y necesidad de homogeneizar las actuaciones fiscalizadoras del sector público resulta de gran interés, tanto desde una perspectiva jurídica y económica, como desde un prisma práctico y operativo.

Desde una perspectiva jurídica, baste decir que los principios constitucionales de eficacia, descentralización y coordinación entre las Administraciones Públicas, han sido desarrollados por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común, modificada recientemente por la Ley 4/1999. De manera que, en aras a la eficacia en la actuación administrativa y teniendo en cuenta la organización descentralizada del Estado, se ha institucionalizado el deber de colaboración entre las distintas administraciones y se han previsto los instrumentos jurídicos de cooperación entre las mismas, mediante la celebración de convenios de colaboración y creación de órganos colegiados de composición bilateral o multilateral, de ámbito general o de ámbito sectorial.

En consecuencia, parece necesario instrumentar algún mecanismo de colaboración entre las distintas administraciones fiscalizadoras, teniendo en cuenta que el ámbito subjetivo de actuación está formado por entidades integrantes del sector público, cuyo trato fiscalizador debería ser igualitario

por sectores homogéneos (considerando las posibles consecuencias derivadas de estas fiscalizaciones: valoraciones públicas o exigencia de responsabilidades), y que el alcance del trabajo resulta coincidente en la mayoría de los casos al efectuar auditorías de regularidad.

Desde una perspectiva económica, cabe destacar que la coordinación y cooperación entre los distintos órganos de control, mediante la adecuada y oportuna intercomunicación y trasvase de información entre los mismos, facilitaría y mejoraría la elaboración de una adecuada planificación sobre la entidad y el sector a fiscalizar, permitiría el diseño e implantación de unos procedimientos más adecuados y, en su caso, homogéneos o con uniformidad de criterios, y evitaría la duplicidad o multiplicidad de actuaciones fiscalizadoras. Todo ello redundaría en una considerable minoración en la carga de trabajo, con el consiguiente ahorro presupuestario y mejora en la eficiencia de las actuaciones.

Los fundamentos anteriores justifican, de forma genérica, la necesidad de coordinar y homogeneizar los procedimientos fiscalizadores entre las distintas entidades y órganos de control de los fondos públicos, mientras que en el apartado siguiente se analizan y desarrollan de forma pormenorizada los motivos de índole práctico y operativo que promueven esta necesidad.

II. DESARROLLO, ANALISIS E INVESTIGACION SOBRE LA HOMOGENEIZACION

II.1.- Homogeneización del marco jurídico y contable de aplicación

Con carácter previo a la necesaria homogeneización de procedimientos y actuaciones fiscalizadoras por parte de los órganos de control externo, resulta conveniente la comparación de los marcos jurídicos y contables de aplicación a los entes fiscalizados y la comprobación de si éstos son uniformes o razonablemente uniformes.

Concretamente, el subsector público integrado por las empresas y otros entes públicos constituye un grupo heterogéneo en cuanto a la actividad pública (administrativa o no) desarrollada mediante entes instrumentales con personalidad jurídica propia y desligados, en principio, del rigor de la normativa presupuestaria y de procedimientos administrativos y, en algunos casos, de la normativa pública de contratación. Asimismo, no les resulta de aplicación la contabilidad presupuestaria regulada mediante el Plan General de Contabilidad Pública, sino el Plan General de Contabilidad del sector privado.

Asimismo, resultaría conveniente analizar el marco jurídico de aplicación a los entes homólogos a los órganos constitucionales, que podríamos

denominar como órganos de relevancia estatutaria (previstos en los Estatutos de Autonomía), al objeto de comparar los distintos niveles de sujeción a la normativa presupuestaria y a la fiscalización interna por la Intervención General o externa por el órgano correspondiente.

II.2.- Principios y criterios contables de aplicación a las empresas públicas.

El subsector público denominado empresas públicas estaría integrado por las sociedades mercantiles con participación mayoritaria pública y por los antiguamente denominados entes o entidades de derecho público regulados por su normativa específica que, en el caso del Estado, una vez adaptados a la nueva estructura del sector público estatal establecida por la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), pasarían a denominarse entidades públicas empresVerdanaes, con la excepción de los entes públicos a que se refieren la disposiciones adicionales novena y décima de esta Ley.

En la Comunidad Autónoma Valenciana el subsector empresas públicas se encuentra formado por sociedades anónimas y entidades de derecho público sujetas al derecho privado, creadas para el ejercicio de actividades de interés o utilidad públicos, entre las cuales cabe destacar, entre otras, las siguientes:

- Saneamiento de aguas residuales
- Tratamiento de resíduos
- Televisión y radio públicas
- Financiación a empresas
- Teatros y Museos
- Fomento y apoyo a la exportación valenciana
- Fomento y apoyo a la pequeña y mediana industria valenciana
- Transporte público por líneas férreas
- Construcción de infraestructuras públicas

La financiación de estas empresas se produce, normalmente, con cargo a los presupuestos autonómicos mediante subvenciones de explotación u otros recursos públicos, al carecer de ánimo de lucro y, en consecuencia, no captar recursos suficientes del sector privado.

El registro contable de la actividad desarrollada por las empresas públicas, que ha de efectuarse conforme a las disposiciones del Plan General Contable y al desarrollo e interpretación que de las mismas efectúe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no resulta, en algunos casos, adecuado ni suficiente para el fiel reflejo de la imagen de la empresa.

Ello es debido, fundamentalmente, a las notables diferencias con respecto a la empresa privada en cuanto a la obtención de recursos para su financiación

y en cuanto al desarrollo y ejercicio de actividades por mandato o encargo público, cuyos efectos en el patrimonio y resultados de la empresa no resultan homologables a las actuaciones empresVerdanaes privadas.

En consecuencia, en tanto en cuanto no se produzca una adaptación del Plan General Contable o de los Planes Sectoriales elaborados por el ICAC, a las necesidades propias de las empresas públicas, el registro contable de determinadas operaciones puede no resultar homogéneo entre empresas e, incluso, puede ser verificado de conformidad o disconformidad en función de la interpretación efectuada por el órgano de control.

A este respecto, a continuación se relacionan una serie de hechos económicos que se producen con frecuencia en las empresas públicas, si bien de forma muy esporádica en las empresas privadas, cuya adecuada contabilización, en consecuencia, no se encuentra claramente definida y que resultan susceptibles de registrarse con resultados económicos y patrimoniales completamente distintos:

1. Elementos patrimoniales adscritos o cedidos por las Administraciones Públicas para el normal funcionamiento de la empresa
2. Elementos patrimoniales adscritos o cedidos por las Administraciones Públicas para la realización de actividades concretas
3. Construcción de infraestructuras y elementos de inmovilizado por mandato o encargo de una Administración Pública, para su consiguiente explotación o cesión. Estos encargos pueden ser genéricos, mediante la ley de creación, o específicos mediante convenios o mandatos concretos.
4. Subvenciones de explotación recibidas de una Administración Pública para el desarrollo normal de la actividad, se instrumenten o no mediante convenios-programa.
5. Subvenciones concedidas de forma puntual por mandato o encargo de la Administración y financiadas completamente de forma específica.
6. Tributos recaudados por cuenta de la Administración que constituyen la financiación normal de la actividad de la empresa.

En algunas empresas públicas se ha observado que la contabilización de los hechos económicos anteriores ha sido interpretada mediante criterios divergentes por parte de la Intervención General y la Sindicatura de Cuentas, con la consiguiente confusión del sujeto auditado que, en algunos casos asume el criterio del órgano de control interno, como autoridad contable, y en otros casos adapta sus registros a las indicaciones del órgano de control externo.

Esta ausencia de uniformidad en los criterios contables se traduce en una

falta de homogeneidad en la presentación de las cuentas anuales y, por consiguiente, dificulta o impide la adecuada comparación de la información financiera entre empresas de distintas Comunidades Autónomas, la agregación o consolidación de esta información contable por sectores económicos de actividad y, en definitiva limita la adecuada interpretación o comprensión de las cuentas anuales de las empresas públicas.

Teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras pasa necesariamente por la necesaria adaptación de la normativa contable a las empresas públicas por parte de la Intervención General, como órgano de control interno que tiene atribuida la autoridad contable, o, en su defecto, por la coordinación entre los órganos de control externo con respecto a los criterios contables a seguir.

II.3.- Régimen jurídico de aplicación a las empresas públicas

Las empresas públicas, como regla general, se rigen por su normativa específica y por el derecho privado, excepto en aquellos aspectos regulados expresamente por las leyes de hacienda y presupuestos de cada Comunidad Autónoma (presupuestos, contabilidad, fiscalización, control financiero, personal...) y por las previsiones contenidas en la legislación de contratos de las Administraciones Públicas con respecto a su régimen de contratación.

En consecuencia, las empresas públicas estarían sometidas a un marco jurídico común que aplica a su régimen de contratación, con las salvedades que a continuación se indican, y a un marco jurídico específico en función de la normativa propia de cada Comunidad Autónoma.

En relación con la normativa propia de cada territorio desarrollada en virtud de sus competencias estatutarias, cabe destacar que materias de relevancia económica como la concesión de subvenciones por empresas públicas, la suscripción de convenios programa, la concesión de créditos y préstamos, su endeudamiento, la contratación de personal, las retribuciones de los altos cargos, entre otras, pueden estar reguladas con distintos niveles de sujeción o límites de actuación.

Por lo que respecta al régimen jurídico de común aplicación constituido, en principio, por la Ley 13/1995 y su normativa de desarrollo, cabe señalar que los distintos criterios interpretativos con respecto al nivel de aplicación de esta Ley a las entidades de derecho público, así como el carácter genérico de la sujeción a los principios de publicidad y concurrencia, han llevado a una falta considerable de homogeneidad en la sujeción a esta normativa por parte de las empresas públicas.

De manera que empresas públicas que realizan las mismas o análogas actividades quedarán sujetas plena, parcial o mínimamente a la Ley

13/1995, en función de su personificación jurídica (como sociedades mercantiles o entidades de derecho público) o en función de la interpretación que se efectúe del requisito básico previsto en el artículo 1.3.a) de esta Ley, sobre si las entidades de derecho público han sido creadas para satisfacer necesidades de carácter industrial o mercantil.

En consecuencia, el control de legalidad efectuado por los órganos de control sobre empresas homólogas en distintos territorios o incluso sobre la misma empresa por distintos órganos de control, puede tener unos efectos completamente distintos, quebrándose así la uniformidad en los resultados de la fiscalización y la posible exigencia de responsabilidades.

II.4.- Entes de relevancia estatutaria

Con esta denominación se agruparían aquellos organismos previstos o mencionados en los Estatutos de Autonomía, entre los que se incluirían los homólogos a los órganos constitucionales (Cortes Generales, Tribunal de Cuentas y Defensor del Pueblo) y a los denominados de relevancia constitucional (Consejo de Estado y Consejo Económico y Social).

La normativa financiera y presupuestaria propia de cada Comunidad Autónoma puede otorgar un tratamiento diferenciado a estos organismos en materias relativas a disciplina presupuestaria, sujeción a control interno (fiscalización previa o control financiero), retribuciones de altos cargos, entre otras, por lo que, tal como se ha indicado anteriormente para las empresas públicas, los resultados de la fiscalización que, en su caso, se efectúe sobre organismos homólogos en territorios diferentes pueden ser completamente distintos.

III.- CONCLUSION

Con objeto de mejorar la eficacia de las actuaciones fiscalizadoras y conseguir un trato fiscalizador igualitario para todos los subsectores o entidades que integran el sector público, resulta necesario y conveniente la coordinación y cooperación entre los distintos órganos de control externo, de manera que se tienda a la homogeneización en las fiscalizaciones efectuadas.

En este sentido, deberían establecerse las líneas básicas en un plan de actuación para su consiguiente concreción en un programa de actividades a realizar. En este programa, en el que se definirían los objetivos a conseguir, se debería contemplar como actuación inicial la necesidad de contrastar el marco jurídico y contable de aplicación a los distintos subsectores que integran el sector público, al objeto de adoptar las medidas necesarias o iniciar las actuaciones pertinentes para lograr una uniformidad en las

actuaciones públicas sujetas a control.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO

Toledo. 14 al 16 de Abril de 1999.

Grupo de trabajo 3: LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS AcTUACIONES FISCALIZADORAS.

TÍTULO DE LA COMUNICACIÓN: "Las Fiscalizaciones Horizontales en el Sistema Nacional de Salud".

Enriqueta Montabes Montabes

Subdirectora Adjunta a la Dirección Técnica del Departamento de Seguridad Social y Acción Social de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

I.-INTRODUCCIÓN

En primer lugar, señalaré que he centrado mi comunicación a la ponencia sobre la Homogeneización de las Actuaciones Fiscalizadoras en las fiscalizaciones de carácter horizontal del sector sanitario. En ella expreso opiniones puramente personales sobre la homogeneización de actuaciones fiscalizadoras, que, lógicamente al ser personales, no representan el criterio del Departamento de Seguridad Social y Acción Social del Tribunal de Cuentas, en el que desempeño mi actividad profesional desde 1992.

Hecha esta observación previa, debo afirmar como punto de y con independencia de que mi comunicación se circunscriba al sector sanitario que la Homogeneización de las Actuaciones Fiscalizadoras es requisito indispensable para el éxito de cualquier actividad fiscalizadora de carácter horizontal en la que se analicen componentes de la misma naturaleza, pertenecientes a distintas Administraciones Públicas, o a órganos distintos (V. gr.: hospitales) de una única Administración Pública (Administración General del Estado; Administración de una Comunidad Autónoma; Administración Provincial o Municipal, etc.) o de varias Administraciones Públicas.

Esta afirmación se apoya en las siguientes premisas:

a) El objetivo de las Fiscalizaciones Horizontales es,

con carácter general, el análisis comparativo de la eficacia, economía y eficiencia de la actividad económico financiera de servicios públicos de un mismo sector gestionados por distintos órganos o entidades. También puede ser objetivo de una Fiscalización Horizontal el análisis comparativo de la aplicación de subvenciones públicas concedidas por una Administración Pública para una misma finalidad a perceptores públicos y privados (V. gr.: investigación por los distintos perceptores de las subvenciones). También es susceptible de fiscalizar con carácter horizontal la contratación de bienes y servicios por una o distintas administraciones públicas u órganos cuando el objeto del contrato sea el mismo (equipamiento informático, alta tecnología, prótesis).

b) La aplicación de los principios de homogeneización en las fiscalizaciones horizontales requiere que su metodología y componentes sean uniformes y válidos y que garanticen la fiabilidad de la información obtenida.

c) La homogeneización de actuaciones fiscalizadoras resulta imprescindible para que los resultados obtenidos en las fiscalizaciones presenten un grado de objetividad que se fundamenta en la muestra de servicios fiscalizados, es decir, la homogeneización permite definir la posición relativa de dichos servicios desde los puntos de vista de la eficacia, la eficiencia y la economía,.

e) La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras exige su aplicación a todas las fases del proceso fiscalizador: planificación, ejecución, análisis de resultados de la fiscalización, y presentación formal de dichos resultados en los correspondientes Informes.

II.- VENTAJAS DE LAS FISCALIZACIONES HORIZONTALES

Entre las principales ventajas de las Fiscalizaciones Horizontales o Sectoriales hay que destacar:

- El mejor aprovechamiento de los recursos fiscalizadores, ya que se rentabilizan los programas de fiscalización, a la vez que se mejora su calidad.

- La mayor credibilidad social de los resultados de la fiscalización ya que, ante la escasez de estándares de referencia, el análisis comparativo entre las diferentes administraciones públicas u órganos gestores de un mismo

tipo de servicio público evita valoraciones subjetivas y que, además, permite crear un clima objetivo de competencia entre los distintos servicios para la mejora de la calidad de su gestión.

- La equidad fiscalizadora de los órganos de control externo sobre las diferentes administraciones públicas, gestores de servicios públicos y perceptores de fondos públicos del sector fiscalizado.

III.- FUNDAMENTO LEGAL DE LAS FISCALIZACIONES HORIZONTALES EN EL SECTOR SANITARIO.

El fundamento para que los Órganos de Control Externo programen fiscalizaciones horizontales con ámbito bien referido a una Comunidad Autónoma bien al estatal, se encuentra en los principios constitucionales que inspiran el Sistema Nacional de Salud: universalización y equidad territorial del acceso a la asistencia sanitaria.

Así, la Ley 14/1986 de 25 de abril , General de Sanidad, que en su artículo 12 establece que los poderes públicos orientarán sus políticas de gasto sanitario en orden a corregir desigualdades sanitarias y a garantizar la igualdad de acceso a los servicios sanitarios públicos en todo el territorio español, según lo dispuesto en los artículos 9.2 y 158.1 de la Constitución Española.

De todos es conocido que el Sistema Nacional de Salud viene atravesando desde su creación una crisis continúa, que expertos evaluadores atribuyen a las siguientes causas:

- La confusión en la definición de los objetivos del Sistema Nacional de Salud, fundamentalmente por la falta de delimitación entre los conceptos de asistencia sanitaria, asistencia social y salud pública.

- La dimensión financiera de la gestión sanitaria. Se trata de una actividad que consume cuatro billones de pesetas al año, creciendo sus gastos exponencialmente cada año y sin mucha esperanza de que puedan ser controlados seriamente, teniendo en cuenta el crecimiento en la demanda de servicios, el envejecimiento de la población y el encarecimiento de los costes de los servicios. La situación descrita ha dado lugar a un endeudamiento crónico que periódicamente ha requerido acudir a financiación complementaria se ha ido financiando con fondos extraordinarios.

- La insuficiente información pública sobre el gasto sanitario de las Comunidades Autónomas con traspaso de las competencias en la gestión y del INSALUD. Se conoce el importe

de las trasferencias en materia de sanidad a las CC.AA., pero no la aportación de estas a la financiación de dichos servicios. Se desconoce cuanto y en que se gasta en servicios sanitarios.

- La falta de aceptación del Sistema Nacional de Salud y de sus principios inspiradores por ciertas capas de la población y sobre todo de los profesionales sanitarios.

Por otra parte, la principales manifestaciones de esta crisis de Sistema se pueden resumir en:

- La creciente percepción por los ciudadanos de las carencias objetivas en la distribución territorial de los recursos y en el tipo de asistencia (V. gr. catálogo de prestaciones, medicamentos financiables), concretadas en desigualdades asistenciales entre los ciudadanos de las distintas Comunidades Autónomas.

- El énfasis extremo de cierto sector del pensamiento económico en las virtudes de la competencia entre servicios públicos (con olvido de su calidad) lo que propicia decisiones del Gobierno consistentes en la privatización de servicios públicos universalizados como la sanidad. Ello ha contribuido a extender la fascinación por la filosofía de las reformas sanitarias (Informe Abril en 1991, Comisión para Consolidación del SNS 1997). Este clima ha supuesto la ampliación de los modelos de gestión de los servicios públicos sanitarios (creciente aumento de los distintos tipos de entes públicos y privados gestores), lo que aumenta aún más la confusión derivada de la heterogeneidad existente en el Sector Público (fundaciones, consorcios, empresa públicas) que no garantizan el control de los costes.

- La ausencia de homogeneidad de los sistemas de información adoptados por las diferentes entidades que gestionan la asistencia sanitaria que dificultan enormemente la comparación de resultados.

- La excesiva capacidad de decisión unida a un escaso control de los principales agentes del gasto, los médicos, que rebasa los límites de la "autonomía técnica profesional". La gratuidad del acto sanitario, la lejanía de su control administrativo, el desarrollo del proceso técnico de las atenciones sanitarias, y la innata tendencia de los profesionales a proporcionar la "mejor medicina" con los mejores y más caros medios han producido entre los consumidores y el personal sanitario una situación de inconsciencia y de falta de sensibilidad acerca del coste de los servicios sanitarios que se manifiesta en un aumento de pruebas innecesarias, una ampliación descontrolada de las prestaciones del sistema, y bolsas de fraude.

Este listado –no exhaustivo- de problemas por los que atraviesa el

Sistema Nacional de Salud requiere la realización de Fiscalizaciones Horizontales de los fondos públicos que financian el Sistema Nacional de Salud y de su gestión de forma que contribuyan a garantizar la equidad en el acceso a las prestaciones y su universalización.

Por último, otra de las razones que apoya la programación de fiscalizaciones horizontales en el Sector Sanitario Público se fundamenta en la insuficiencia de estándares de calidad y de disponibilidad recursos que sirvan de referencia común para su gestión y control, así como de estándares que permitan medir la equidad territorial efectiva en orden a la accesibilidad al Sistema Nacional de Salud. Esta situación resalta la importancia de las Fiscalizaciones Horizontales del Sistema Nacional de Salud, que basadas en el método comparativo de los resultados, permiten evaluar el cumplimiento por los distintos servicios sanitarios de los principios de eficiencia y economía en la gestión y establecer conclusiones sobre su equidad.

IV.- EL DESARROLLO DE LAS FISCALIZACIONES HORIZONTALES

La principal característica que debemos señalar respecto de las denominadas Fiscalizaciones Horizontales es su escaso desarrollo en el sistema sanitario público español.

Según la bibliografía consultada, esta falta de instrumentación de las Fiscalizaciones Horizontales o Sectoriales tiene su causa principal en la escasa aplicación de la dimensión técnica del principio de coordinación entre los distintos Organos de Control Externo.

La principal consecuencia negativa derivada de la falta de fiscalizaciones horizontales o sectoriales sobre servicios públicos que actúen en el territorio de una C.A., o en todo el territorio estatal, es que ocasiona desigualdades ante la función fiscalizadora entre las diferentes administraciones públicas susceptibles de fiscalización, lo que supone que se "penaliza" a las administraciones públicas fiscalizadas en beneficio de las no fiscalizadas.

Por último, mi experiencia en fiscalizaciones horizontales del sector sanitario (expuesta en las referencias bibliográficas al final de esta comunicación) se ha centrado en: la gestión directa del INSALUD, y en la gestión de los fondos públicos de subvenciones estatales concedidas a los centros sanitarios beneficiarios, independientemente de su titularidad pública (Administración del Estado; INSALUD; CC.AA.; Municipios) o privada, y de la localización geográfica de las entidades u órganos perceptores de las subvenciones.

V. CONCLUSIÓN

Las fiscalizaciones horizontales del Sistema Nacional de Salud tienen su principal defensa en los principios constitucionales de universalización de las prestaciones del sistema y equidad territorial del derecho a la salud y para que estas fiscalizaciones sean eficaces y de calidad requieren la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras en todas las fases de su desarrollo.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

[1] Fiscalización sobre adquisición y utilización de implantes por los hospitales del INSALUD**.** Pleno 29-11-1994 (BOE 16-5-95).

[2] Informe de fiscalización sobre la gestión de las unidades de diagnóstico por imagen en el Instituto Nacional de la Salud. Pleno 24-7-96 (BOE 29-7-1997).

[3] Informe de fiscalización sobre el sistema de información de la gestión hospitalaria del INSALUD, con especial referencia al Conjunto Mínimo Básico de Datos (CMBD). Pleno 20-3-97 (BOE 29-4-1998).

[4] Informe de la Fiscalización Especial del Fondo de investigación Sanitaria (FIS): en trámite.

[5] Carreras i Puigdengolas, J.M.. La coordinación del control externo en la fiscalización de las Corporaciones Locales. ENCUENTRO SOBRE LOS ASPECTOS DE LA COORDINACIÓN ENTRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. UIMP – Santander 1 y 2 Julio DE 1993.

[6] García Crespo, M.. El desarrollo de fiscalizaciones conjuntas y/o sectoriales. ENCUENTRO SOBRE LOS ASPECTOS DE LA COORDINACIÓN ENTRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. UIMP – Santander 1 y 2 Julio de 1993.

[7] Márques Fernández, A. El desarrollo de las fiscalizaciones conjuntas o sectoriales. ENCUENTRO SOBRE LOS ASPECTOS DE LA COORDINACIÓN ENTRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. UIMP. Santander 1 y 2 Julio de 1993.

[8] Montesinos Julve, V. y Antoñano Maruri I.. Áreas de colaboración sectorial entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control

Externo de las Comunidades Autónomas. ENCUENTRO SOBRE LOS ASPECTOS DE LA COORDINACIÓN ENTRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. UIMP. Santander 1 y 2 Julio de 1993.

[9] García Crespo M.: El control externo en España con referencia al sistema de fiscalización comunitario. SEMINARIO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO- TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA. Madrid 7-8 noviembre de 1995.

[10] Middelhoek Andre J. .El Tribunal de Cuentas europeo - su papel y sus relaciones con las instituciones de control. SEMINARIO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO- TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA. Madrid 7-8 noviembre de 1995.

[11] Ordoqui Urdaci, L.. El alcance de las funciones fiscalizadoras y del control de legalidad de los OCEX. AUDITORIA PÚBLICA 16. Febrero 1999.

[12] Zulueta Benito, A. La coordinación y colaboración entre los órganos de control interno y externo, y entre los distintos niveles de control externo. V ENCUENTRO DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO. Canarias 2-4-octubre 1996.

[13] Costas Lombardía, E. Crisis de los Sistemas de Salud. QUADENR CAPS 18.1992.

[14] Mansilla Izquierdo, P.P. Reforma Sanitaria: Fundamentos para un análisis. MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO. 1986

[15] Puig i Junoy, J.. Sanidad, gestión y economía: ¿Relaciones peligrosas?. TODO HOSPITAL 104. Marzo 1994.

[16] Revilla, C. La indefensa Sanidad Pública. EL PAÍS. 4 de noviembre de 1992.

[17] Sánchez Montero, F. y Calsina Soler, J.. La salud de la economía Sanitaria: sus bases y realidades. TODO HOSPITAL 152. Diciembre 1998.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO.

GRUPO TERCERO: LA HOMOGENEIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS.

CONCLUSIONES.

1ª La creación por las Comunidades Autónomas de sus propias Instituciones de control, en desarrollo de la potestad de autoorganización legalmente reconocida, supone la concurrencia en la actividad fiscalizadora, cuyo ejercicio ha de estar planteado desde el respeto y reconocimiento de las respectivas competencias.

En cumplimiento del mandato constitucional y de lo expresamente contemplado en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la actividad de los Organos de Control Externo de las Comunidades Autónomas ha de estar adecuadamente coordinada con la del Tribunal de Cuentas, respetando los principios de autonomía y supremacía, en aras a garantizar unidad, eficacia y coherencia en la función fiscalizadora.

2ª Ante la ausencia de un desarrollo normativo suficiente del principio de coordinación en la actividad fiscalizadora, se expresa, de forma unánime, la conveniencia de articular técnicas y mecanismos, encaminados fundamentalmente a la práctica fiscalizadora, que faciliten la adopción de criterios uniformes y eviten las duplicidades en su ejecución. Asimismo, se estima pertinente complementar esta coordinación con otros instrumentos de cooperación, como sistema de participación de todas las Instituciones de control.

En este sentido, se propone que, a través de las Comisiones de Coordinación actualmente constituidas, se impulse el establecimiento de sistemas técnicos de funcionamiento que potencien la homogeneidad en el ejercicio de la actividad fiscalizadora y la uniformidad en el tratamiento y presentación de sus resultados. La consecución de la pretendida homogeneización se vería facilitada con la elaboración y permanente actualización de normas técnicas de fiscalización y coordinación, así como de manuales de procedimiento especializados por áreas y sectores a

fiscalizar.

3ª Como requisito previo a la coordinación de las materias a fiscalizar, se manifiesta la conveniencia de efectuar los esfuerzos necesarios que aproximen el ámbito temporal de las respectivas actuaciones fiscalizadoras.

4ª Como posibles vías de homogeneización se estima conveniente efectuar una programación común de objetivos y procedimientos respecto a las fiscalizaciones a realizar por mandato legal por el Tribunal de Cuentas y Organos de Control Externo Autonómicos, y que, por referirse a ámbitos semejantes, facilitan, y además requieren, un tratamiento uniforme en su análisis. Entre dichas fiscalizaciones se incluyen el análisis de la Cuenta General, la elaboración del Informe Anual, la fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial, así como la fiscalización de la contabilidad electoral de las formaciones políticas que participan en las elecciones a las Asambleas Legislativas de Comunidades Autónomas, separada o conjuntamente, con otros procesos electorales.

5ª Como mecanismo de coordinación y cooperación, se considera de interés programar fiscalizaciones horizontales conjuntas sobre una misma actividad compartida por distintas Administraciones, que permitirá alcanzar un mayor grado de homogeneidad en el tratamiento fiscalizador sobre todas las entidades que participan en dicha actividad y proyectar, tras la comparación de sus respectivas organizaciones y gestiones, sugerencias y propuestas dirigidas a potenciar su eficacia y eficiencia.

6ª Se ha puesto de manifiesto la falta de concordancia en la configuración de la Cuenta General del Estado y de las distintas Comunidades Autónomas, así como en la regulación de determinadas actuaciones económico financieras del Sector Público, que dificulta la consecución de unos procedimientos uniformes en su fiscalización. Por ello, se estima conveniente promover una armonización legal sobre la estructura y contenido de las diferentes Cuentas Generales, así como la reducción en sus plazos de rendición que permita aproximar el control a la gestión, potenciando, de este modo, la eficacia de las actuaciones fiscalizadoras.

7ª Se estima, asimismo, de interés formular mociones coordinadas a las Cortes Generales y Parlamentos Autonómicos, dirigidas a armonizar la regulación de ciertas actuaciones de los distintos subsectores públicos, y al establecimiento de objetivos precisos en su actividad, que facilite su posterior análisis, así como a potenciar el deber de colaboración con las Instituciones de Control de quienes manejen o gestionen fondos públicos.

8ª Como complemento a la coordinación, es preciso potenciar el intercambio entre las Instituciones de Control de información y de programas que, sobre fiscalizaciones especiales, pudieran haberse elaborado. En este ámbito, se considera conveniente disponer también de los informes de fiscalización aprobados por el Tribunal de Cuentas, al igual que éste conoce los informes elaborados por los Órganos de Control Autonómicos. Asimismo, se estima oportuno que el Tribunal de Cuentas comunique a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas las actuaciones jurisdiccionales practicadas y los resultados de ellas deducidos, sobre las entidades de su respectivo ámbito territorial, y la información de las resoluciones de la Sala de Justicia que permitan conocer los criterios seguidos en la exigencia de la responsabilidad contable.

Grupo 4: La crisis de la concepción tradicional del presupuesto

- Programa
- Ponencia principal, presentada por Dª Mª Teresa Soler Roch, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante
- **Comunicaciones**
  - "Principios presupuestarios tradicionales y objetivos del control" por D. Juan Abarca Junco, Subdirector-Jefe de la Asesoría económica-financiera del Tribunal de Cuentas
  - "La crisis de la concepción tradicional del Presupuesto" por D. Domingo Francisco Armán Blanco, Técnico del Consello de Contas de Galicia
  - "La crisis de la concepción tradicional del presupuesto" por D. Ramón Moure Fernández, Técnico del Consello de Contas de Galicia
  - "La crisis de la concepción tradicional del Presupuesto" por D. Angel Pradel Alfaro, Subdirector-Jefe de la Oficina Presupuestaria del Tribunal de Cuentas
  - "La crisis en la técnicas de presupuestación clásicas. Nuevas modalidades y su incidencia en el control" por D. Roberto M. Carril Bermúdez, Técnico del Consello de Contas de Galicia
  - "La crisis del presupuesto" por Dª Begoña Marijuan Arcocha, Auditora-Jefe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
  - "LA CRISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL: UNA RESPUESTA ALTERNATIVA" por D. Angel Antonio Algarra Paredes, Asesor Técnico del Departamento de Corporaciones Locales del Tribunal de Cuentas y D. José Andrés Fernández Cornejo, Profesor titular de Política Económica de la Universidad Complutense de Madrid
  - "Las Leyes de Presupuestos y las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario" por D. Andrés Gutiérrez García, Subdirector Técnico del Tribunal de Cuentas
  - "La crisis de la concepción tradicional del Presupuesto" por Dª Soledad Campos Lucena, Becaria de la Cámara de Cuentas de Andalucía
- Conclusiones

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

TOLEDO, 14 AL 16 DE ABRIL DE 1.999

GRUPO: LA CRISIS DE LA CONCEPCION TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO

AUTORA: MARIA TERESA SOLER ROCH

CATEDRATICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE ALICANTE

SUMARIO

I. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL PRESUPUESTO

I 1. El concepto jurídico del Presupuesto

I 2. La estructura presupuestaria

I 3. Los créditos presupuestarios

A. Principales factores de crisis

A a. La crisis del principio de competencia

A b. Los problemas relativos al contenido y alcance de la Ley de Presupuestos

I. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

II 1. Los principios presupuestarios clásicos

II 2. El principio de especialidad y el régimen jurídico de los créditos presupuestarios

II 2 1. La especialidad cualitativa

II 2 2. La especialidad cuantitativa

II 2 3. La especialidad temporal

A. Principales factores de crisis

B a. En relación con los principios presupuestarios clásicos. Especial referencia al tema del déficit

B b. El principio de especialidad y las modificaciones presupuestarias (remisión)

I. LOS PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS

III 1. Los procedimientos de elaboración y aprobación de los Presupuestos.

III 1 1. Elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado

III 1 2. Elaboración y aprobación de los Presupuestos en las Haciendas territoriiales

III 2. Las modificaciones presupuestarias

III 3. Ejecución, liquidación y cierre de los Presupuestos

A. Principales factores de crisis

Ca. En relación con la aprobación del Presupuesto; las limitaciones parlamentarias

Cb.En relación con la ejecución presupuestaria: la incidencia del Presupuesto en los procedimientos de gasto público.

I. EL CONTROL DEL PRESUPUESTO

IV 1. El control interno

IV 2. El control externo

D. Principales factores de crisis

I. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL PRESUPUESTO

I 1. El concepto jurídico del Presupuesto.- El Presupuesto es un instituto básico para el desarrollo de la actividad financiera y responde, en esencia, a una exigencia de control del órgano representativo sobre el proceso cíclico de obtención y asignación de los recursos públicos; así lo expresa la norma según la cual "La administración de la Hacienda Pública está sometida al régimen de presupuesto anual aprobado por las Cortes Generales" (artículo 14 de la LGP).

La Constitución no recoge expresamente una definición del Presupuesto, pero configura el contenido esencial de este instituto cuando dispone que "Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado" (artículo 134-2º de la CE).

El concepto de Presupuesto adecuado a este mandato constitucional aparece formulado en el artículo 48 de la LGP, según el cual:

"1. Los Presupuestos Generales del Estado consituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de:

a) Las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer el Estado y sus Organismos Autónomos y los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio.

b) La totalidad de las obligaciones que haya de atender la Seguridad Social, tanto en su régimen general como en sus regímenes especiales y los recursos previstos para el ejercicio correspondiente.

c) Las estimaciones de gastos e ingresos a realizar por las Sociedades estatales.

d) La totalidad de gastos e ingresos del resto de Entes del Sector público estatal a que se refiere el artículo 6, número 5 de esta Ley.

2. En los Presupuestos Generales del Estado se consignará de forma ordenada y sistemática, el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado."

El concepto de Presupuesto es análogo en el caso de las Haciendas Autonómicas; la LOFCA establece a este respecto que "Los Presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual período que los del Estado, e incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los Organismos y Entidades integrantes de la misma y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuídos a las referidas Comunidades" (artículo 21-1º de la LOFCA).

El paralelismo normativo con lo dispuesto en el artículo 48 de la LGP se aprecia en la Ley de Haciendas Locales cuando dispone que "Los Presupuestos Generales de las Entidades Locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la Entidad y sus Organismos Autónomos y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las Sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad local correspondiente" (artículo 143 de la LHL).

Desde una perspectiva jurídica, el Presupuesto se define por su contenido y éste es, como se desprende de los conceptos anteriores, esencialmente normativo; sus efectos jurídicos, a través del crédito

presupuestario, habilitan para la disposición de fondos públicos. El vehículo formal de esta norma es la ley (en el caso de los Presupuestos Generales del Estado y en los de las Comunidades Autónomas) o un acuerdo del Pleno (en el caso de los Presupuestos Generales de las Entidades locales).

Por nuestra parte, podemos definir el Presupuesto como el instituto centralizador de la actividad financiera que expresa, anualmente, a través del crédito presupuestario, la conexión existente entre las obligaciones y los derechos de todos y cada uno de los entes públicos que en el mismo se integran.

En cuanto a la Ley de Presupuestos, debe considerarse como una ley de organización dirigida al Ejecutivo para regular el ámbito de su competencia financiera en la disposición de un concreto volumen de fondos públicos durante un período determinado.

El principio de legalidad presupuestaria es, en realidad, la expresión de un criterio de atribución de competencia, cuyo fundamento debe buscarse la exigencia general de control de la actividad financiera manifestada, en este caso, por un reparto de atribuciones presupuestarias entre el Gobierno y las Cortes Generales.

En la vigente Constitución española, el principio de competencia presupuestaria aparece contemplado en los siguientes preceptos:

"Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos , controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución" (artículo 66-2).

"Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación".

El principio de legalidad se identifica con la aprobación del Presupuesto por el órgano legislativo y de ello derivan dos consecuencias fundamentales: primacía y control de las Cortes sobre el Gobierno y consideración del acto de aprobación del Presupuesto como una manifestación de la potestad legislativa (la ley de Presupuestos).

En el artículo 134-1 de la CE se contiene la norma sobre atribución de la competencia presupuestaria que establece, en realidad, un sistema de poder compartido, ya que la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado es el acto que culmina un procedimiento legislativo especial, iniciado con la presentación del proyecto y desarrollado a través del examen y, en su caso, enmienda de dicho proyecto; a estas tres fases se refiere este precepto constitucional, repartiendo las competencias entre el Gobierno y las Cortes.

En este reparto reside la singularidad de la competencia presupuestaria, que se caracteriza por tres notas: primera, que la iniciativa (elaboración y presentación del proyecto) corresponde exclusivamente al Gobierno; segunda, que el derecho de examen y enmienda se rige por un procedimiento especial con determinadas limitaciones al derecho de presentación y tramitación de enmiendas y tercera, que la aprobación

corresponde exclusivamente a las Cortes Generales, de tal modo que en tanto ésta no se produzca, siguen rigiendo los Presupuestos anteriores (la prórroga automática del Presupuesto, artículo 134-3 de la CE).

I 2. La estructura presupuestaria.- La norma presupuestaria tiene un contenido complejo, no sólo porque en ella se integran los Presupuestos de distintos entes, sino por su peculiar estructura, compuesta de un texto articulado o parte dispositiva (que, en el caso de los Presupuestos locales contiene las bases de ejecución) y de dos estados cifrados (estado de gastos y estado de ingresos) en los que se cuantifican, respectivamente, "los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones" (los créditos presupuestarios) y "las estimaciones de los distintos derechos económicos a liquidar en el ejercicio" (artículo 51 de la LGP).

El concepto de Presupuesto ("expresión conjunta, cifrada y sistemática") no permite escindir estos elementos que, por sí solos y aisladamente, carecen de sentido y valor jurídico, ya que la parte dispositiva establece el alcance y cuantía de los créditos presupuestarios concedidos, así como el régimen de utilización de los mismos y también, usualmente, determinadas normas que sirven para comprender y dar sentido a las previsiones incluídas en el estado de ingresos; pero, al mismo tiempo, los estados numéricos no tienen validez sin la parte dispositiva que les otorga eficacia jurídica.

La estructura de la parte dispositiva, como tal texto articulado, no tiene ninguna peculiaridad; cuestión distinta es el problema relativo al contenido de este texto.

La estructura de los estados de ingresos y gastos se determinan por el Ministerio de Economía y Hacienda, teniendo en cuenta los entes a los que se aplican, la naturaleza económica de aquéllos y las finalidades que con los mismos se persigan (artículo 52-1º de la LGP). A tal efecto, los criterios legales sobre la estructura del Presupuesto estatal establecen, para el estado de gastos (artículo 53-1ª de la LGP), la utilización de las siguientes clasificaciones:

La clasificación orgánica que agrupa los créditos para gastos de cada servicio.

La clasificación funcional que agrupa los créditos por la naturaleza de las actividades a realizar (esta clasificación puede combinarse con una presentación por programas de gasto).

La clasificación económica con separación entre gastos corrientes (funcionamiento de los servicios, gastos financieros y transferencias corrientes) y gastos de capital (inversiones reales, transferencias de capital y variaciones de activos y pasivos financieros).

La conjunción de las clasificaciones orgánica y económica determina la estructura esencial del estado de gastos. Ello supone que dentro de cada Departamento u Organismo, los créditos para gastos aparecen especificados en los distintos capítulos que integran la clasificación económica (Capítulo I, Gastos de Personal; Capítulo II, Gastos corrientes en Bienes y Servicios; Capítulo III, Gastos financieros; Capítulo IV, Transferencias corrientes;

Capítulo VI, Inversiones reales; Capítulo VII, Transferencias de Capital; Capítulo VIII, Activos financieros y Capítulo IX, Pasivos financieros). A su vez, dentro de cada capítulo, los créditos se especifican en dos niveles: artículo y concepto; el concepto, a su vez, en subconcepto y partida presupuestaria.

El estado de ingresos atiende a la estructura del sistema tributario y de los demás recursos cuyos derechos se prevea liquidar en el ejercicio (artículo 53-2ª de la LGP) y se refleja, asímismo, en una clasificación económica por capítulos (Capítulo I, Impuestos directos y Cotizaciones sociales; Capítulo II, Impuestos indirectos; Capítulo III, Tasas, Precios públicos y otros ingresos; Capítulo IV, Transferencias corrientes; Capítulo V, Ingresos patrimoniales; Capítulo VI, Enajenación de Inversiones reales; Capítulo VII, Transferencias de Capital y Capítulo VIII, Activos financieros).

Los Presupuestos de las Comunidades Autónomas deben adoptar criterios de estructura presupuestaria homogéneos con los anteriores, para hacer posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado (artículos 21-3º de la LOFCA y 52-4º de la LGP).

En cuanto a los Presupuestos de las Entidades Locales, deben asímismo adaptar su estructura a la que con carácter general establezca para el sector público el Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de sus peculiaridades (artículo 52-3º de la LGP). En relación con el estado de gastos, los Presupuestos locales adoptan la clasificación funcional (en la que se integra la de programas) y la clasificación económica (artículo 148-3º de la LHL).

La primera de estas clasificaciones se desglosa en grupos, funciones y subfunciones. La segunda recoge la tradicional distinción entre créditos para gastos corrientes (funcionamiento de los servicios, intereses y transferencias corrientes) y de capital (inversiones reales, transferencias de capital, variaciones de activos y pasivos financieros. Los niveles en que se desglosan los créditos son, como en el caso del Estado, los de capítulo, artículo y concepto; éste, a su vez, en subconcepto y partida.

I 3. Los créditos presupuestarios.- El contenido jurídico esencial de la norma presupuestaria es autorizar anualmente la disponibilidad de un determinado volumen de fondos públicos (de acuerdo con la previsión de derechos liquidables) con destino al reconocimiento de obligaciones económicas; esto se manifiesta en los preceptos de la parte dispositiva que conceden dicha autorización y en los créditos presupuestarios del estado de gastos en los que se concreta, cualitativa y cuantitativamente, aquella disponibilidad.

El crédito presupuestario es, por ello, un concepto básico en la teoría jurídica del Presupuesto.

Para entender su significado jurídico, hay que partir de la concepción patrimonial de la Hacienda Pública (artículo 2 de la LGP) y del concepto legal de Presupuesto (artículo 48 de la LGP) que encuentra su dimensión juídica como norma que dispone el reconocimiento del límite máximo de las obligaciones económicas públicas en un determinado ejercicio, junto a una previsión de los derechos económicos que se vayan a liquidar durante el mismo. Desde esta perspectiva, el crédito presupuestario

es el instrumento jurídico que posibilita aquel reconocimiento; es el mecanismo que permite determinar, cualitativa y cuantitativamente, las obligaciones a cuyo cumplimiento va a atender el ente público durante un período determinado ya que, a través del mismo, se otorga a dicho ente la disponibilidad de los fondos públicos necesarios para hacer frente a dicho cumplimiento.

Si el artículo 3 de la LGP ordena que el cumplimiento de las obligaciones económicas del ente público se lleve a cabo "mediante la gestión y aplicación de su haber", el crédito presupuestario es el mecanismo jurídico a través del cual se materializa, anualmente, el mandato contenido en esta norma, posibilitando el cumplimiento de las obligaciones económicas al autorizar la disponibilidad de un determinado nivel de fondos públicos procedentes de los derechos económicos cuya liquidación se prevé para ese mismo ejercicio.

Los créditos presupuestarios satisfacen de este modo las exigencias del principio de cobertura, que manifiesta la conexión existente entre los derechos y las obligaciones de la Hacienda Pública y, por ello mismo, la función del Presupuessto como instituto centralizador de la actividad financiera.

En los Presupuestos de las Entidades Locales, el crédito presupuestario tiene ese mismo significado; constituye, esencialmente, un límite jurídico a la disponibilidad de fondos públicos y es expresión del principio de cobertura.

A. Principales factores de crisis

A a. La crisis del principio de competencia- Los factores que concurrieron en el origen histórico del Presupuesto determinaron su consideración como un instituto de naturaleza esencialmente política, siendo el máximo exponente de esta posición la configuración del Presupuesto en el Estado constitucional, considerado como "la institución de Derecho público que con mayor claridad expresa el compromiso entre poderes del régimen parlamentario" (RODRÍGUEZ BEREIJO).

El Derecho presupuestario clásico se construye sobre las nociones de control (del Parlamento sobre el Gobierno) y autorización (legislativa). Desde esta perspectiva, algunos autores han cuestionado incluso la posibilidad de una configuración jurídica del Presupuesto al margen del Estado constitucional (ESCRIBANO LÓPEZ), frente a quienes aun definiendo el Presupuesto como un acto de soberanía política, lo consideran la expresión cíclica del plan de la actividad financiera y, por ello, técnicamente posible con independencia del marco político que se considere (SAINZ DE BUJANDA). No es menos cierto, por otra parte, que la primacía del control legislativo que puso, en su momento, los cimientos del moderno Derecho presupuestario se sustentaba en unas ideas políticas (liberales) no ajenas a unos principios económicos que constituían la llamada "ortodoxia presupuestaria clásica", basada en la minimización del gasto público y el equilibrio presupuestario (GARCÍA AÑOVEROS).

Pero aquellos principios políticos y económicos se han visto, en la segunda mitad del siglo XX, profundamente alterados. Los efectos generados por el proceso de crecimiento de los gastos públicos, han dejado atrás la

vieja concepción presupuestaria basada en la primacía del órgano Legislativo y en el cumplimiento riguroso de la autorización presupuestaria.

La configuración del principio de legalidad presupuestaria en nuestra vigente Constitución, podría replantear, en nuestro Derecho, la vieja polémica que constituyó en su día el eje dogmático del derecho Presupuestario; nos referimos a la discusión sobre la naturaleza legislativa o no del Presupuesto del Estado.

La duda podría venir propiciada por la norma contenida en el artículo 66-2 de la CE que, como hemos visto, establece como funciones de las Cortes Generales, separadamente, la potestad legislativa y la aprobación de los Presupuestos. Sin embargo, la identificación del Presupuesto como una ley se refleja expresamente en el artículo 134 de la CE y a este carácter responden las normas sobre tramitación parlamentaria contenidas en los Reglamentos del Congreso de los Diputados y el Senado.

El tenor literal del artículo 66-2 obedece, en nuestra opinión, al deseo de los constituyentes de destacar con entidad propia la función de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, por la singularidad y relevancia de esta manifestación de la potestad del órgano legislativo; el significado del Presupuesto anual en el reparto constitucional del poder, implica que la aprobación de esta Ley tenga un valor adicional, de significado político, respecto de la aprobación de cualquier otra ley.

El Tribunal Constitucional ha dado por zanjada aquella polémica, considerando que la Ley de Presupuestos es una ley plena (en sentido material y formal) aunque especial, por la singularidad de su procedimiento de tramitación parlamentaria y resuelve la interpretación del artículo 66-2 de la CE considerando la competencia presupuestaria como una "competencia específica desdoblada de la genérica potestad legislativa del Estado" (STC 27/1981 de 20 de julio, F.J.2º).

La especialidad sin duda más importante en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con el procedimiento especial establecido en los Reglamentos de las Cámaras reside en las limitaciones al derecho de enmienda que afectan a la tramitación y presentación de dos tipos de enmiendas: las que implican aumento de gasto o disminución de ingreso; las primeras exigen proponer una rebaja de la misma cuantía en otra sección del estado de gastos del Presupuesto y las segundas requieren la conformidad del Gobierno para su tramitación.

Es evidente que estas limitaciones inciden en la elaboración parlamentaria de la ley, pero no como se ha observado (RODRÍGUEZ BEREIJO) hasta el punto de convertirla en una ley meramente formal, ya que las Cortes intervienen, no sólo con un acto de aprobación, sino con la discusión y rectificación (con las limitaciones expuestas) del proyecto presentado por el Gobierno.

Por lo demás, se ha señalado que el establecimiento de estas limitaciones en relación con la propia Ley de Presupuestos carece en nuestro Derecho de la cobertura constitucional que debería exigirse a este tipo de normas (MARTÍNEZ LAGO); y, efectivamente, es así, ya que el requisito de

la conformidad del Gobierno establecido en el número 6 del artículo 134 de la CE para enmiendas y proposiciones de ley que impliquen aumento de créditos presupuestarios o disminución de ingresos, es aplicable con posterioridad a la aprobación de la Ley de Presupuestos.

El proceso presupuestario se ha convertido, en la realidad, en un isntrumento de asignación periódica de recursos públicos y han aparecido, en el terreno político y económico, nuevas exigencias de control del gasto público, por la necesidad de establecer criterios que permitan depurar las opciones entre los sectores público y privado de la economía y, más recientemente, por exigencias conectadas con la consecución de la unión económica y monetaria en el ámbito de la Unión Europea. En el terreno político este proceso se manifiesta, por un lado, en una pérdida de soberanía financiera y autonomía en las decisiones presupuestarias del propio Estado (tanto más de otras Haciendas dependientes del mismo) y, por otro lado, en una inversión del equilibrio constitucional favorable a la supremacía del Gobierno.

En este sentido, debe destacarse la función actual de la Ley de Presupuestos como norma limitativa de la actuación financiera de los órganos del Estado en una doble dirección: del Gobierno y las Administraciones Públicas en general, porque la validez de su actuación financiera deriva de lo dispuesto en dicha Ley y de las Cortes Generales, porque los créditos presupuestarios autorizados para gastos y los ingresos previstos en aquella Ley no pueden ser alterados sin la conformidad del Gobierno (artículo 134-6º de la CE).

A b. Los problemas relativos al contenido y alcance de la Ley de Presupuestos.- Otro punto que conviene clarificar es el sentido jurídico del principio de cobertura, que no debe entenderse como una transposición al terreno jurídico del principio de nivelación o equilibrio presupuestario.

La cobertura explica la naturaleza del crédito presupuestario en el sentido de que la autorización para disponer de fondos públicos (gasto) es jurídicamente posible en la medida en que, paralelamente, se formula una previsión razonable respecto de la obtención de fondos (ingreso).

Un aspecto importante que ha contribuido a la crisis del Presupuesto tradicional es el problema de la rigidez presupuestaria, entendiendo por tal la incidencia sobre la Ley de Presupuestos a decisiones en materia de gasto público adoptadas en instancias extrapresupuestarias.

El juego del principio de cobertura, fundamento del crédito presupuestario, determina que la relación de instrumentalidad que se establece entre dicho crédito y las obligaciones del ente público sea, en cierto modo, recíproca ya que, si por una parte, la consignación presupuestaria viene dada en función de las obligaciones a cumplir, por otra, éstas ven condicionada su eficacia a la disponibilidad de fondos públicos autorizada por el crédito presupuestario.

El problema de la rigidez presupuestaria supone que la concesión de créditos presupuestarios está predeterminada por la existencia de una legislación sustantiva previa; la decisión presupuestaria se configura así, como una decisión vinculada, en la que los órganos a los que la Constitución encomienda la función de adoptarla anualmente, sólo gozan de un cierto

grado de autonomía en relación con aquella decisión.

La rigidez presupuestaria se ha ido afirmando a través de una serie de supuestos cuya existencia conduce inevitablemente al replanteamiento de los postulados en torno a los cuales se formulaba tradicionalmente la naturaleza de la autorización presupuestaria y, si bien el grado de rigidez ha de ser resultado del análisis de cada ordenamiento, los supuestos son análogos en todos los sistemas presupuestarios europeos, debiendo reseñarse en la actualidad como supuesto más significativo, el reconocimiento normativo de la planificación presupuestaria, como pone de relieve en nuestro derecho la normativa interna sobre programación presupuestaria que, previsiblemente, alcanzará reconocimiento legal expreso en la próxima reforma de la Ley General Presupuestaria.

La importancia de la relación entre el Presupuesto y el gasto público ha marginado la cuestión relativa a los efectos jurídicos del estado de ingresos. Sobre este tema y dado que se trata de una previsión respecto de los derechos económicos a liquidar en el ejercicio, la mayoría de la doctrina entiende que carece de valor jurídico y se trata de una simple estimación contable.

Creemos, sin embargo, que el tema merece una ulterior reflexión; es cierto que la validez, exigibilidad y recaudación de los ingresos públicos no depende de la cuantía consignada en el estado de ingresos del Presupuesto y se esgrime, a este respecto que la vigencia de las leyes tributarias no precisa ser confirmada por la Ley de Presupuestos (artículo 20 de la LGT).

Pero, en esta materia, queda todavía pendiente la respuesta a esta pregunta: si en un determinado ejercicio, el Presupuesto no incluyera en su previsión de ingresos un determinado recurso sin haber derogado la ley que lo regula ¿serían los derechos correspondientes liquidables en ese ejercicio?. Hay autores que han dado, en este punto, una respuesta claramente negativa (VICENTE-ARCHE) y no exenta de razón; en todo caso, si se mantiene la respuesta afirmativa hay que concluir que se trataría, ese año, de un ingreso extrapresupuestario (contrario, en principio, al artículo 134-2º de la CE) y tratándose de un tributo, de dudosa legitimidad ya que parece discutible su conexión en ese ejercicio con el sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31-2º de la CE).

II. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

II 1. Los principios presupuestarios clásicos.- Además del principio de legalidad presupuestaria, se consideran principios jurídicos presupuestarios los de: unidad, universalidad, anualidad y especialidad; aunque con distinto alcance jurídico, debe tenerse en cuenta asímismo el principio de equilibrio presupuestario.

El principio de unidad, en sentido estricto, exige que cada ente público tenga un único Presupuesto; la concepción tradicional de este principio lo conectaba con la idea de personalidad jurídica y, en este sentido, también actualmente puede decirse que cada ente público con personalidad jurídica propia elabora su Presupuesto. Sin embargo, desde la perspectiva del control, lo importante es que todos los entes integrados o dependientes de una misma Hacienda, presenten conjuntamente sus Presupuestos a la

aprobación del órgano representativo y éste es también el significado actual del principio, tal como se desprende de las distintas definiciones legales reseñadas anteriormente.

Aparece de este modo, como hemos visto, el concepto de Presupuestos Generales referido a cada una de las distintas Haciendas (estatal, autonómicas y locales); concepto que, en el caso del Estado y por imperativo constitucional, va referido a todos los entes que integran el sector público estatal (artículo 134-2º de la CE) y, en el caso de las Haciendas territoriales también tienen, como hemos visto, un alcance plural, referido a todos los entes que integran sus respectivos sectores públicos (artículo 145 de la LHL).

La regla contable que corresponde a este principio es la unidad de Caja, que implica la existencia de una sola caja en la que confluyan todos los fondos públicos.

El principio de universalidad se basa en la idea de integridad, entendida como una exigencia de inclusión en los Presupuestos sometidos a la aprobación legislativa de todas las obligaciones y derechos del ente o entes que se someten a dicha aprobación y que en el caso del Estado es, como hemos visto, una exigencia constitucional ("incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal", artículo 134-2º de la CE); la inclusión de los beneficios fiscales exigida por este precepto forma parte, asímismo, del contenido actual de este principio en los Presupuestos Generales del Estado y, también, en los Presupuestos de las Comunidades Autónomas (artículo 21-1º de la LOFCA).

Son dos las reglas contables tradicionalmente asociadas a este principio: la no afectación que prohíbe con carácter general atribuir determinados ingresos exclusivamente a la cobertura de unos gastos específicos, salvo que por Ley se disponga lo contrario (artículos 23 de la LGP y 146-2º de la LHL) y la del producto bruto que exige la aplicación presupuestaria de los derechos y obligaciones por su importe íntegro, sin efectuar compensaciones entre ellos, salvo excepciones legalmente previstas (artículos 58 de la LGP y 146-3º de la LHL).

El principio de anualidad es expresión de una idea de temporalidad, que exige la vigencia de la norma presupuestaria durante un período delimitado que, en nuestro Derecho, se concreta en un año natural; exigencia constitucional en el caso de los Presupuestos Generales del Estado que "tendrán carácter anual" (artículo 134-2º de la CE).

La exigencia de anualidad tiene incidencia en el desarrollo de los procedimientos presupuestarios, como veremos en un punto posterior y afecta, como los demás principios, al contenido de los Presupuestos; en este sentido, debe reseñarse la norma según la cual: "El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán:

a) Los derechos liquidados durante el mismo, cualquiera que sea el período de que deriven; y

b) Las obligaciones reconocidas hasta el fin del mes de enero siguiente, siempre que correspondan a adquisiciones, obras, servicios,

prestaciones o gastos en general realizados antes de la expiración del ejercicio presupuestario y con cargo a los respectivos créditos" (artículo 49 de la LGP).

El artículo 21-1º de la LOFCA también establece que los Presupuestos de las Comunidades Autónomas "tendrán carácter anual". Los Presupuestos locales coinciden con el año natural, imputándose a dicho ejercicio los derechos que se liquiden cualquiera que sea el período de que deriven y las obligaciones reconocidas durante el mismo (artículo 144 de la LHL).

El principio de equilibrio presupuestario exige la nivelación cuantitativa entre el estado de gastos y el estado de ingresos; este principio no se considera, tradicionalmente, como un principio jurídico, sobre todo porque en el Derecho positivo, ni la Constitución ni la Ley General Presupuestaria exigen que los Presupuestos Generales del Estado se presenten o aprueben con equilibrio inicial.

No obstante, en las normas sobre elaboración de los Presupuestos de los Organismos Autónomos del Estado, se dispone que éstos no podrán tener déficit inicial ni créditos presupuestarios para obligaciones permanentes que excedan de sus ingresos ordinarios (artículo 54 de la LGP).

Los principios establecidos en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea deben ser tenidos en cuenta, dada la condición de España como Estado miembro y el criterio general de primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno, máxime si se trata de Derecho originario, como lo son los principios contenidos en aquel Tratado.

Los principios comunitarios que pueden tener incidencia en el ordenamiento jurídico-financiero son de dos tipos: por un lado, los que limitan la soberanía financiera de los Estados miembros o delimitan el ámbito de competencias entre los Estados y la Comunidad; por otro lado, los que afectan directamente a los particulares, como ciudadanos de dichos Estados y, por ende, de la Unión europea.

Entre los primeros y, por su carácter específico en relación con esta materia, destaca el principio de solidez financiera, establecido (en la reforma efectuada por el Tratado de la Unión Europea) como principio rector de las acciones encaminadas a la consecución de la unión económica y monetaria, en el artículo 3A-1 del TCE:

"Dichas acciones de los Estados miembros y de la Comunidad implican el respeto a los siguientes principios rectores: precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable".

El alcance de este principio afecta fundamentalmente a las exigencias de limitación del déficit público excesivo y estabilidad financiera, e implican, en el desarrollo de la segunda fase de la unión económica y monetaria, importantes limitaciones al ejercicio del poder financiero de España como Estado miembro de la Unión Europea, a través de medidas de disciplina presupuestaria y limitaciones al endeudamiento público (los conocidos como "criterios de convergencia" en cuanto afectan a la actividad

financiera) que conllevan el sometimiento de la Hacienda Pública española a los criterios y procedimientos de control regulados en diversos preceptos del Tratado (artículos 104, 104A, 104B, 109E y 109J del TCE).

Pero es en el ámbito de las Haciendas Locales donde este principio ha constituído siempre una exigencia establecida por el ordenamiento, convirtiéndose de este modo, no sólo en un principio jurídico más, sino en el factor que condiciona de modo significativo, el régimen de utilización y modificaciones de los créditos presupuestarios. El principio de equilibrio se expresa en este caso en la prohibición de aprobar el Presupuesto con déficit inicial, criterio que se aplica respecto de cada uno de los Presupuestos que se integran en el Presupuesto General de la Entidad (artículo 146-4º de la LHL).

II 2. El principio de especialidad y el régimen jurídico de los créditos presupuestarios.- En el Derecho Presupuestario tradicional, basado en la primacía del control legislativo, el régimen de utilización de los créditos presupuestarios se caracterizaba por un conjunto de reglas derivadas de la autorización legislativa, destinadas a limitar el régimen de disponibilidad de los fondos públicos.

Este marco jurídico es consecuencia del principio de especialidad presupuestaria, cuyo contenido se manifiesta en tres tipos de limitaciones: cualitativa, cuantitativa y temporal.

Este principio, a diferencia de los anteriores, no tiene una proclamación constitucional expresa; pero, sin embargo, su actuación ha sido decisiva en la configuración técnica del Derecho Presupuestario, porque en base a las citadas limitaciones se ha construído el régimen jurídico de los créditos presupuestarios. La regulación actual del principio de especialidad en el Derecho positivo ha modificado su alcance tradicional articulándolo, de modo dialéctico, a través de las tres reglas generales (especialidad cualitativa, cuantitativa y temporal) y sus correspondientes excepciones.

La influencia del principio de especialidad en el régimen jurídico de los créditos presupuestarios se manifiesta de modo similar en todos los niveles del ordenamiento presupuestario (estatal, autonómico y local). La ordenación básica se contiene en la Ley General Presupuestaria, en las Leyes Generales de Hacienda de cada Comunidad Autónoma (que reproducen, en esta materia, una regulación casi idéntica a la del Estado) y en la Ley de Haciendas Locales con contenidos asímismo muy similares, como veremos a continuación.

No obstante, en el caso de los Presupuestos locales, las exigencias del principio de equilibrio se proyectan en el régimen de los créditos presupuestarios, sometiendo la disponibilidad de fondos públicos a una disciplina especial que establece la Ley de Haciendas Locales pero, sobre todo, el Real Decreto 500/1990 de 20 de abril sobre régimen presupuestario de las Entidades Locales (RPL).

En este sentido, los créditos para gastos de los Presupuestos locales pueden encontrarse en tres tipos de situaciones jurídicas: disponibles, que proporcionan la cobertura de modo inmediato, sin más limitaciones que las derivadas del principio de especialidad; retenidos pendientes de utilización, reservados para autorizar un gasto o una transferencia por cuantía

determinada y no disponibles, declarados no susceptibles de utilización (para gastos o modificaciones presupuestarias) mientras dure dicha situación (artículos 30, 31 y 33 del RPL).

II 2 1. La especialidad cualitativa.- De acuerdo con el enunciado legal de este principio: "Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley" (artículo 59-1º de la LGP; en el mismo sentido, respecto del Presupuesto General de la Entidad local, se manifiesta el artículo 153-1º de la LHL).

Dado que la finalidad específica del crédito se refleja en el estado de gastos, el alcance limitativo y vinculante de la autorización viene referido a los distintos niveles que lo integran. Se produce así la vinculación del crédito presupuestario, que la ley establece con distintos grados: a nivel de concepto como regla general; a nivel de artículo, los créditos para gastos de personal, gastos corrientes en bienes y servicios e inversiones reales; al nivel de desagregación con el que aparezcan en el estado de gastos, los créditos para incentivos de rendimiento en gastos de personal, los créditos ampliables y determinados créditos para gastos corrientes en bienes y servicios (entre otros: energía eléctrica, combustible, transporte o gastos reservados) (artículo 59, 2º y 3º de la LGP). (El artículo 153-2º de la LHL remite expresamente en este materia a los criterios de vinculación establecidos en la legislación presupuestaria estatal).

La excepción a la regla general está representada por las transferencias de crédito (éstas son las modificaciones a las que se refiere aquel precepto); se trata de un mecanismo que permite desvincular el crédito presupuestario de su destino inicial destinando la cobertura a otro gasto diferente, mediante el correspondiente procedimiento de modificación presupuestaria (transferencia de crédito).

En nuestro Derecho se admiten "las transferencias de crédito de cualquier clase" con limitaciones respecto de cierto tipo de créditos: los ampliables y extraordinarios, los minorados por haber sido objeto de transferencia y los incrementados con suplementos o transferencias (con determinadas excepciones, artículo 70 de la LGP y, en términos análogos, artículo 161 de la LHL).

II 2 2. La especialidad cuantitativa.- De acuerdo con el enunciado legal de este principio: "No podrán adquirirse compromisos de gasto por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a la Ley que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar" (artículo 60 de la LGP y, en el mismo sentido, artículo 154-5º de la LHL).

La excepción a esta regla general la constituyen los créditos ampliables; la Ley establece que tendrán excepcionalmente dicha condición los que se especifiquen con tal carácter en el estado de gastos de los Presupuestos (en el caso del Presupuesto de la Seguridad Social, los créditos ampliables vienen expresamente establecidos en el artículo 149 de la LGP), pudiendo incrementarse su cuantía en función de una de estas dos circunstancias: la efectiva recaudación de derechos afectados o el

reconocimiento de obligaciones específicas por norma con rango de ley (artículo 66 de la LGP), mediante el correspondiente procedimiento de modificación presupuestaria (ampliación de crédito).

La excepción en el caso de los Presupuestos locales es similar, pero sólo parcialmente, ya que también se consideran créditos ampliables los excepcionalmente consignados como tal en las Bases de ejecución del Presupuesto y puede incrementarse su cuantía, mediante expediente de modificación, pero sólo en función de la efectividad de los recursos afectados (artículo 159 de la LHL).

II 2 3. La especialidad temporal.- De acuerdo con el enunciado legal de este principio: "Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada Presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en teneral que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario" (artículo 63-1º de la LGP y artículo 157-1º de la LHL).

Las excepciones a esta regla general son de varios tipos:

En primer lugar, las excepciones previstas en los propios preceptos citados y que afectan a: liquidación de atrasos a favor del personal, que se aplicarán al Presupuesto vigente en el momento del pago (artículos 63-2º de la LGP y 157-2º-a) de la LHL); compromisos de gasto de ejercicios anteriores con cargo a créditos incorporados al Presupuesto vigente (artículo 157-2º-b) de la LHL) o por decisión del Ministro de Economía y Hacienda (artículo 63-2º de la LGP).

En segundo lugar, los créditos incorporables. En principio, la anulación al final del ejercicio de los remanentes de crédito no afectados al reconocimiento de obligaciones, es una de las consecuencias lógicas de aquella regla general (artículos 62 de la LGP y 156 de la LHL); sin embargo se permite, en relación con determinados créditos, la incorporación de los remanentes al ejercicio siguiente (artículos 73 de la LGP y 163 de la LHL), mediante el correspondiente procedimiento de modificación presupuestaria (incorporación de créditos).

Finalmente, como excepción conjunta a los principios de anualidad y especialidad temporal, debemos reseñar el régimen de los créditos que cubren la realización de gastos plurianuales; en este caso, la autorización o realización de este tipo de gastos se subordina, en principio, al crédito que para cada ejercicio autoricen los respectivos Presupuestos, pero pueden adquirirse compromisos de gasto que se extiendan a ejercicios posteriores, siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio, se trata de determinados gastos (de capital, cargas financieras y otros supuestos y programas de gasto de carácter plurianual) y se imputen a los ejercicios futuros los porcentajes del crédito comprometido incialmente previstos legalmente (artículos 61 de la LGP y 155 de la LHL).

B. Principales factores de crisis

B a. En relación con los principios presupuestarios clásicos. Especial referencia al tema del déficit.- En relación con el principio de unidad presupuestaria, debe destacarse la reconducción de esta exigencia al ámbito

del sector público; exigencia que, en el caso de los Presupuestos Generales del Estado, ha recibido respaldo constitucional ya que deben incluir "la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal"(artículo 134-2º de la CE).

Pero la aplicación del principio plantea la necesidad de interpretar el alcance del sector público, ya que se trata de un concepto delimitado en base a criterios económicos y contables, pero carente de un contorno jurídico preciso, ya que en él se incluyen entes que no siempre tienen naturaleza jurídica pública (como, por ejemplo, las sociedades estatales constituídas como sociedades mercantiles de capítal íntegra o mayoritariamente público, según el artículo 6-1º-a) de la LGP). Existe, no obstante, un dato común a todos estos entes y es su sometimiento a normas de Derecho público en todo lo relativo a su régimen jurídico-financiero, ya que incluso las sociedades mercantiles de capital público se someten al régimen previsto en la legislación presupuestaria (artículos 87 a 91 de la LGP).

El principio de equilibrio presupuestario, entendido como nivelación cuantitativa inicial entre los estados de gastos e ingresos remite, en la actualidad, al problema del déficit público; respecto de este tema y desde la perspectiva del Derecho Presupuestario, deben hacerse las siguientes reflexiones:

El déficit público entendido como déficit presupuestario inicial es un concepto acuñado por la doctrina económica e indica que el volumen de los gastos es superior al volumen de los llamados recursos propios, entendiendo por tal los que no proceden del endeudamiento público.

Jurídicamente, sin embargo, la lectura del déficit es muy distinta, ya que el concepto de Presupuesto acuñado en nuestro ordenamiento relaciona en el mismo obligaciones reconocibles y derechos liquidables (artículos 48 de la LGP y 143 de la LHL) y esa misma normativa reconoce como derechos de la Hacienda Pública "los productos de las operaciones de la Deuda Pública" (artículo 22-c) de la LGP); también en el caso de las Comunidades Autónomas y Entidades locales se considera el producto de las operaciones de crédito como recursos de sus respectivas Haciendas (artículos 157-1º-e) de la CE y 2-1º-f) de la LHL). Por otra parte, respecto de los efectos y régimen jurídico del crédito presupuestario es absolutamente indiferente la procedencia de los fondos cuya disponibilidad se autoriza.

Desde esta perspectiva, el tema del déficit se plantea en relación con el importe de las operaciones financieras autorizadas cada año en los Presupuestos; en el terreno jurídico, el tema adquiere relevancia en la medida en que el ordenamiento establezca limitaciones a este tipo de operaciones. Dichas limitaciones están previstas en relación con el endeudamiento de las Haciendas autonómicas y de las Haciendas locales (artículos 14 de la LOFCA y 51 a 54 de la LHL).

El importe máximo de las operaciones financieras incluídas anualmente en los Presupuestos Generales del Estado lo fija cada año el legislador en base a un cálculo de referencia establecido en la Ley General Presupuestaria (artículo 101, 2º y 5º); pero esta normativa no establece un verdadero límite jurídico a la capacidad de endeudamiento del Estado (que, además sólo si tuviera rango constitucional podría vincular a las Cortes

Generales).

Los límites jurídicos al endeudamiento y al déficit público del Estado (y, en general, de todo el sector público) vienen en la actualidad establecidos en la normativa comunitaria en la medida en que el Reino de España, como Estado miembro de la Unión Europea, decida someterse a los requisitos exigidos para superar la segunda fase de la unión económica y monetaria; en particular, los relativos a las proporciones existentes entre determinados porcentajes del PIB y el déficit público real o previsto (3 por 100) por un lado, y la deuda pública (60 por 100) por otro (artículo 104C del TCE).

El principal problema que plantea la incorporación a nuestro ordenamiento de los principios reconocidos en el Tratado CE deriva de la evidencia de que dichos principios son distintos a nuestros principios constitucionales; dicho de otra forma, que la Constitución española no contiene principios tales como los de solidez financiera o la neutralidad del sistema tributario (el caso de la no discriminación es distinto, ya que es una expresión del principio general de igualdad).

Esta circunstancia no es, en sí misma, problemática, a menos que unos y otros se consideren principios contradictorios; pero, a nuestro juicio, el planteamiento adecuado de la cuestión no pasa por una confrontación entre principios, sino por el siguiente razonamiento: los principios comunitarios actúan jurídicamente, como limitaciones al ejercicio de la soberanía financiera española en cuanto Estado miembro (cesión de soberanía amparada por la llamada claúsula de supranacionalidad del artículo 93 de la CE) y, dentro de ese marco limitado por las disposiciones del Tratado CE, el Estado deberá ejercer su poder financiero, lógicamente, con respeto a los principios constitucionales.

Así, por ejemplo: el principio de solidez financiera que implica la reducción del déficit público excesivo durante la segunda etapa de la unión económica y monetaria, está suponiendo la adopción de importantes medidas de contención del gasto público. La reducción del gasto, como instrumento de una determinada política no es, en sí misma, contraria a la Constitución (nunca se ha considerado como tal, por ejemplo, el principio de equilibrio presupuestario establecido en la Ley de Haciendas Locales); lo que debe procurarse es que, en un momento en que el ordenamiento jurídico otorga prioridad al cumplimiento de aquel objetivo que exige un mayor sacrificio entre los destinatarios del gasto público, el reparto de ese sacrificio responda, precisamente por ello, a criterios de asignación equitativa de los recursos públicos (artículo 31-2 de la CE).

El déficit presupuestario inicial es, por sí mismo una situación sólo previsible y, por ello mismo, indeterminada; pero además implica la comparación de dos parámetros con efectos jurídicos heterogéneos: el estado de gastos tiene, en principio, carácter limitativo (y parcialmente estimativo en la medida de los créditos ampliables) mientras que el estado de ingresos carácter estimativo.

Las reflexiones anteriores no suponen que la exigencia legislativa de un Presupuesto nivelado - como ocurre en el caso de las Haciendas locales - carezca de efectos en el ordenamiento presupuestario, porque dicha exigencia incide, como hemos visto, en el régimen jurídico de los créditos

presupuestarios y sus modificaciones.

Precisamente en relación con las modificaciones presupuestarias, lo que puede resultar determinante es la necesidad de mantener la correlación entre el volumen de gastos e ingresos públicos aprobada en el Presupuesto en el sentido de no provocar déficit o agravar el inicialmente aprobado, mediante el aumento de los gastos o la disminución de los ingresos. Esta exigencia es tan importante que, en muchos ordenamientos, se establece como cautela constitucional para la contención del déficit público.

B b. El principio de especialidad y las modificaciones presupuestarias (remisión).- En relación con el principio de especialidad presupuestaria, las excepciones a las exigencias de especialidad cualitativa, cuantitativa y temporal, no tienen ya nada de excepcionales y, a través de las modificaciones presupuestarias, se han instalado en el ordenamiento presupuestario y constituyen, por así decirlo, moneda corriente en la práctica de la aplicación presupuestaria. Sobre este tema, debemos asímismo formular dos reflexiones:

En primer lugar, que esta "normalización" de las modificaciones presupuestarias desborda el principio de especialidad y, sobre todo, contraviene su fundamento, conectado al control del órgano legislativo o representativo, porque este tipo de modificaciones (transferencias, ampliaciones, incorporaciones) no precisan autorización de aquel órgano, como veremos en el punto siguiente; es cierto que facilitan la cobertura de los gastos públicos sin incremento del déficit inicial (salvo determinadas ampliaciones), pero también es cierto que el Presupuesto "modificado" puede llegar a ser, por esta vía, distinto al aprobado por las Cámaras mediante un proceso ajeno a su intervención.

En segundo lugar, algunas de estas modificaciones suponen una profunda alteración del significado jurídico del crédito presupuestario. Así ocurre con los créditos ampliables en función de obligaciones legalmente reconocidas (artículo 66 de la LGP) que implican una vinculación absoluta del crédito al gasto con independencia de cualquier exigencia de cobertura, afectando con ello, no sólo a la lógica jurídica del crédito presupuestario, sino al propio concepto de Presupuesto y a la valoración del equilibrio o déficit inicial, porque la consignación de este tipo de créditos en el estado de gastos convierte su importe global en una cifra parcialmente estimativa; un estado que contenga créditos limitativos y créditos ampliables en función del gasto tiene un alcance mixto, de autorización y previsión.

En relación con nuestro Derecho, no estamos hablando en este caso de un problema menor, porque basta repasar las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de estos últimos años, para ver la importancia creciente adquirida por al Anexo de créditos ampliables dentro del cual son mayoritarios los ampliables en función de obligaciones legalmente reconocidas. En una situación como la actual, caraterizada por la adopción de medidas que faciliten la contención del déficit, es necesario reconducir este problema, reduciendo los supuestos en que pueden autorizarse este tipo de créditos; la inclusión de estos supuestos en la Ley General Presupuestaria sería preferible aunque, por razones de jerarquía normativa, su función limitativa sería discutible frente a Leyes posteriores de Presupuestos.

III. LOS PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS

III 1. Los procedimientos de elaboración y aprobación de los Presupuestos

III 1 1. Elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 134-1º de la CE, la elaboración de los Presupuestos constituye una función atribuída por la Constitución con carácter exclusivo y expreso al Gobierno, para confeccionar anualmente el proyecto de ley y la documentación que lo acompaña en su integridad (texto articulado, estados de gastos e ingresos y documentación anexa).

La elaboración del anteproyecto está condicionada por el carácter complejo de los Presupuestos Generales del Estado, integrados por diversos documentos presupuestarios (artículo 50 de la LGP). Esta fisonomía plural determina que, en sede de elaboración, se distingan dos fases diferenciadas y consecutivas: la primera, descentralizada en cada uno de los entes o sectores que constituye una unidad presupuestaria autónoma (Departamento, Organismo Autónomo) y la segunda, centralizada y representada por la función de integración que lleva a cabo el Ministerio de Economía y Hacienda.

La aprobación del proyecto de ley de Presupuestos es un acuerdo del Gobierno y éste es, asímismo, responsable de su remisión a las Cortes Generales dentro del plazo constitucionalmente establecido al efecto que es el de tres meses antes de la expiración de los del año anterior (artículo 134-3º de la CE); es decir, antes del 1 de octubre del propio año (artículo 54 de la LGP).

Con este presentación comienza la fase de iniciativa de un procedimiento legislativo especial (STC 27/1981 de 20 de julio), en el que corresponde a las Cortes Generales el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos elaborados y presentados por el Gobierno (artículo 134-1º de la CE).

El desarrollo de este procedimiento en el Congreso de los Diputados se rige por las normas reguladoras del procedimiento legislativo común, salvo las especialidades relativas al procedimiento presupuestario (artículos 133 y 134 del Reglamento de esta Cámara) que son, esencialmente, tres:

La primera, la preferencia en la tramitación del proyecto de Ley de Presupuestos con respecto a los demás trabajos de la Cámara.

La segunda, el orden en la tramitación, ya que se produce un debate inicial en el Pleno de modo que, tras la presentación de enmiendas, el proyecto sigue el circuito Pleno - Comisión - Pleno, aunque el contenido de lo que se debate y vota en los respectivos Plenos es distinto; en el primero se debate sobre la totalidad del proyecto y quedan fijadas las cuantías globales de los estados presupuestarios, mientras que el debate final del Pleno se desarrolla diferenciando el conjunto del articulado de la ley y de cada una de sus secciones.

La tercera está representada por las limitaciones al derecho de

enmienda. En este punto hay que advertir que, además de las limitaciones establecidas por las normas que regulan la tramitación parlamentaria, hay determinados créditos presupuestarios que no pueden ser objeto de enmienda o modificación como los destinados a satisfacer el pago de intereses y capital de la Deuda Pública del Estado (artículo 135-2º de la CE). En cuanto a las establecidas en el Reglamento del Congreso, son de dos tipos: las que supongan aumento de crédito en el estado de gastos, deben de proponer para ser admitidas a trámite una rebaja de la misma cuantía en otra sección y las que impliquen disminución de ingresos, necesitan la conformidad del Gobierno para su tramitación (la solicitud se formaliza por conducto del Presidente de la Cámara; la disconformidad debe ser expresa, de otro modo transcurridos quince días se considera aceptada la enmienda, pero si no hubiera sido consultado, el Gobierno puede manifestar su disconformidad en cualquier momento de la tramitación).

La tramitación en el Congreso termina con el segundo debate en el Pleno, en el cual quedan aprobados los Presupuestos por esta Cámara.

El procedimiento presupuestario en el Senado tiene un desarrollo análogo, incluídas las limitaciones al derecho de enmienda aunque, en este caso, con plazos más breves (artículos 148 a 151 del Reglamento de esta Cámara).

Si la Ley de Presupuestos no se aprueba antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se consideran automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos (artículos 134-4º de la CE y 56-1º de la LGP); pero la prórroga no afecta a los créditos para gastos de servicios o programas que deban terminar en el ejercicio cuyos Presupuestos se prorrogan (artículo 56-2º de la LGP).

La sanción y promulgación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado corresponde al Rey (artículo 62-a) de la CE).

III 1 2. Elaboración y aprobación de los Presupuestos en las Haciendas territoriales.- En relación con las Comunidades Autónomas, corresponde a los Estatutos de Autonomía, a sus Leyes Generales de Hacienda y los Reglamentos de sus órganos legislativos, establecer en cada caso las normas reguladoras del procedimiento presupuestario. Pero puede afirmarse, con carácter general, que los Estatutos contienen un reparto de competencias muy similar al formulado en el artículo 134 de la CE incluyendo, en algunos supuestos, limitaciones a la tramitación de enmiendas que impliquen aumento de gastos o disminución de los ingresos. La regla de la prórroga automática es de aplicación general, por venir establecida en el artículo 21-2º de la LOFCA.

El procedimiento de elaboración y aprobación de los Presupuestos de las Entidades locales está regulado en los artículos 149 a 152 de la LHL (artículos 18 a 23 del RPL).

De acuerdo con lo dispuesto en estas normas, la formación del Presupuesto es competencia del Presidente de la Corporación, cuya documentación completa, con un informe del Interventor, debe remitirse al Pleno de la Corporación antes del 15 de octubre.

El Pleno de la Corporación, mediante acuerdo único pero detallado para cada Presupuesto, procede a la aprobación inicial de los Presupuestos Generales de la Entidad. Tras dicha aprobación, se abre un plazo de exposición pública de quince días (contados desde la publicación de los Presupuestos en el B.O. de la Provincia). Durante dicho plazo pueden presentarse reclamaciones por los habitantes de la Entidad y otros sujetos afectados directamente (en función del crédito impugnado); el objeto de la reclamación puede ser: no haberse ajustado a las normas sobre tramitación, omitir créditos para atender obligaciones exigibles a la Entidad por cualquier título legítimo y mannifiesta insuficiencia de los ingresos en relación con los gastos o de éstos respecto de las necesidades para las que estén previstos.

La resolución de las reclamaciones corresponde al Pleno en el plazo de un mes. Tras esta fase, la aprobación definitiva de los Presupuestos corresponde al Pleno, antes del 31 de diciembre; de no ser así, se produce la prórroga automática del Presupuesto anterior, que no afecta a los créditos para servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con ingresos específicos o afectados.

Los Presupuestos son objeto de publicación en el B.O. de la Provincia por capítulos y en el de la Corporción. Se establece la remisión de los Presupuestos a la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma correspondiente, a fin de advertir sobre posibles infracciones del ordenamiento jurídico, requiriendo en su caso a la Entidad para que las subsane en el plazo de quince días; si no se atiende dicho requerimiento, aquellas Administraciones están legitimadas para interponer recurso contencioso-administrativo.

Contra la aprobación definitiva de los Presupuestos locales, puede interponerse directamente recurso contencioso-administrativo, con el requisito específico del Informe previo del Tribunal de Cuentas si el recurso afecta o se refiere a la nivelación presupuestaria; la interposición del recurso no suspende, por sí sola, la aplicación de los Presupuestos aprobados.

III 2. Las modificaciones presupuestarias.- Las modificaciones presupuestarias que impliquen un aumento de los créditos aprobados en los Presupuestos Generales del Estado, deben tener en cuenta las limitaciones establecidas al respecto en los números 5º y 6º del artículo 134 de la CE, según los cuales:

"5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectgos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminuciónde los ingresos correspondientes del mismo ejercicio presupuestario.

6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios, requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación."

Las limitaciones de las facultades de las Cortes Generales se establecen en un doble sentido: por una parte, afectan tanto a la iniciativa legislativa propiamente dicha (proposición) como al derecho de enmienda y, por otra parten, se refieren tanto al aumento de créditos (nuevos o mayores gastos) como a la disminución de los ingresos presupuestarios.

La tramitación parlamentaria de las modificaciones presupuestarias afectadas por estas limitaciones constitucionales están reguladas en los Reglamentos de las Cámaras (artículo 111 del RC y 151 del RS). La solicitud de conformidad del Gobierno se tramita por conducto del Presidente de la Cámara y, si no hay respuesta expresa y razonada, se entiende concedida por el transcurso de determinados plazos (para enmiendas: quince días en el Congreso y cinco en el Senado; para proposiciones de ley: treinta días en el Congreso y diez en el Senado). Si no ha sido consultado, el Gobierno puede mostrar su disconformidad en cualquier momento del procedimiento.

El carácter limitativo del crédito presupuestario, exige que cuando se plantea la cobertura de un gasto nuevo, extraordinario o por importe superior al inicialmente previsto en el Presupuesto aprobado, haya de recurrirse a una nueva autorización legislativa; así lo requiere, además, la propia lógica del principio de competencia presupuestaria.

Sin embargo, dicha autorización no es necesaria cuando la cobertura del gasto puede solucionarse mediante otro tipo de modificaciones presupuestarias que no alteran el volumen de gasto o la correlación entre ingresos y gastos inicialmente aprobada, o que constituyen una cobertura provisional mientras se tramita la autorización legislativa.

Todo ello determina que el ordenamiento regule dos tipos de modificaciones presupuestarias: las que requieren una nueva autorización del órgano legislativo o representativo y las que pueden tramitarse por el Ejecutivo; estas últimas constituyen, para un sector de la doctrina, la manifestación del ejercicio de la potestad reglamentaria en materia presupuestaria.

Las modificaciones presupuestarias que requieren nueva autorización legislativa son los suplementos de crédito y los créditos extraordinarios.

Este tipo de modificaciones se sustancia mediante proyecto de ley elaborado por el Gobierno y remitido para su aprobación a las Cortes Generales y deben concurrir los siguientes requisitos (artículo 64-1º de la LGP):

- Existencia de un gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente.

- Inexistencia de crédito o crédito insuficiente y no ampliable.

- Informe previo de la Dirección General de Presupuestos y dictamen del Consejo de Estado.

- Indicación de cobertura ("que se especifique el recurso que haya de financiar el mayor gasto público").

Los suplementos y créditos extraordinarios de los Organismos Autónomos siempre que no superen un determinado porcentaje del presupuesto de gastos del Organismo, pueden ser concedidos por el Ministro

de Economía y Hacienda o el Gobierno (límites del 2 y del 5 por ciento, respectivamente, artículo 64-2º de la LGP).

En las Haciendas locales, se prevé esta modificación para los mismos supuestos (gasto urgente e inexistencia o insuficiencia del crédito limitativo); se tramita por el Presidente de la Corporación con un informe de la Intervención y se aprueba por el Pleno, con los mismos trámites de información, publicidad y reclamaciones que en el caso del Presupuesto inicial. También se exige la indicación de cobertura que debe provenir de: el remanente líquido de tesorería, mayores ingresos recaudados sobre los previstos o anulaciones y bajas de otras partidas presupuestarias (artículo 158 de la LHL).

Las modificaciones presupuestarias que no requieren aquella autorización son las siguientes:

Los anticipos de tesorería (con el límite máximo anual del 1 por 100 de los créditos autorizados en la Ley de Presupuestos) los puede conceder el Gobierno para atender gastos inaplazables en dos supuestos: en el caso de suplementos y créditos extraordinarios, antes de su aprobación legislativa pero ya informados favorablemente por el Consejo de Estado y cuando existan obligaciones legales cuyo cumplimiento exija la concesión de un crédito de ese tipo. de un suplemento o crédito extraordinario. Si las Cortes no aprueban el crédito, el anticipo se cancela con cargo a los créditos del Departamento u Organismo cuya minoración perjudique menos al servicio público (artículo 65 de la LGP).

La generación automática de créditos, se produce por la recaudación efectiva de determinados ingresos (enajenación de bienes, prestaciones de servicios, reembolsos de préstamos o aportaciones de personas naturales o jurídicas y créditos del exterior para inversiones públicas) no previstos inicialmente en el Presupuesto; circunstancia que por sí sola y mediante el oportuno expediente, genera nuevos créditos presupuestarios generalmente, para gastos de la misma naturaleza; por ejemplo: ingresos de capital generan créditos para gastos de capital e ingresos corrienes para gastos corrientes). (Artículo 71 de la LGP y artículo 162 de la LHL).

Las transferencias de crédito, las ampliaciones de crédito y la incorporación de remanentes son modificaciones presupuestarias que implican modificaciones de la cobertura inicialmene aprobadas mediante excepciones al principio de especialidad presupuestaria, como ya vimos anteriormente. En el caso de los Presupuestos locales, se exige indicación expresa de cobertura para llevar a cabo estas modificaciones (artículos 39, 40 a 42 y 48 del RPL).

La retención y la indisponibilidad (hasta un 10 por cien como máximo de los créditos para inversiones) de los créditos presupuestarios son, asímismo, otras modificaciones presupuestarias que tienen como efecto no utilizar la cobertura inicialmente prevista (artículos 57 de la LGP y 33 del RPL).

La regulación de los Presupuestos locales, prevé una modificación presupuestaria específica: la anulación de crédito (competencia del Pleno de la Corporación), que consiste en la disminución total o parcial en el crédito asignado a una partida del Presupuesto (artículo 49 del RPL).

En cuanto a la competencia y procedimiento para la tramitación de este tipo de modificaciones presupuestarias, en el caso de los Presupuestos del Estado, la competencia corresponde al Gobierno o al Ministro de Economía y Hacienda, según los supuestos (artículos 67 y 68 de la LGP); las propuestas deben incluir una Memoria justificativa, son especial referencia a la incidencia de la modificación en términos de cobertura e informes de la Intervención Delegada y de la Oficina presupuestaria.

En el caso de los Presupuestos locales corresponde a las Bases de ejecución fijar, en cada caso, la atribución de competencias y las normas para la tramitación de los expedientes de modificación presupuestaria.

III 3. Ejecución, liquidación y cierre de los Presupuestos.- La ejecución del Presupuesto consiste en el pago o cumplimiento de las obligaciones reconocidas y en la liquidación y recaudación de los ingresos previstos, a través de los correspondientes procedimientos cuyo estudio corresponde al Derecho de los gastos o de los ingresos públicos.

Transcurrido el ejercicio presupuestario, que coincide con el año natural, se practica la liquidación al 31 de diciembre; los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago quedan a cargo del Tesoro Público o Tesorería de la Entidad (artículos 83 de la LGP y 172 de la LHL); en el caso de las Entidades locales, la liquidación del Presupuesto con remanente de tesorería negativo, tiene efectos sobre el Presupuesto siguiente debiendo reducirse los gastos, concertarse operaciones de endeudamiento o aprobarlo con un superávit inicial no inferior a aquél déficit final (artículo 174 de la LHL).

El cierre del Presupuesto consiste en la serie de operaciones contables necesarias para regular las situaciones pendientes al final del ejercicio.

C. Principales factores de crisis

C a. En relación con la aprobación del Presupuesto; las limitaciones parlamentarias.- El equilibrio en el reparto del poder presupuestario (entre el Gobierno y las Cortes Generales) es el criterio que preside los procedimientos de elaboración, aprobación y modificación de los Presupuestos Generales del Estado.

No obstante, aquel poder se inclina decisivamente del lado del Gobierno si tenemos en cuenta: las limitaciones al derecho de enmienda al proyecto de ley de Presupuestos, las limitaciones constitucionales que garantizan al Ejecutivo que ninguna iniciativa legislativa posterior alterará la correlación financiera inicial sin su consentimiento y que la mayoría de las modificaciones presupuestarias son procedimientos cuya resolución depende exclusivamente del Gobierno o del Ministro de Economía y Haciendas.

Las dos primeras limitaciones constituyen un dato común a casi todas las Constituciones europeas posteriores a la Segunda Guerra Mundial y afectan, tanto a la tramitación parlamentariad de la Ley de Presupuestos como a otras iniciativas financieras posteriores a la aprobación de dicha Ley (ejemplos: artículo 40 de la Constitución francesa, artículo 81 de la

Constitución italiana o artículo 113 de la Ley Fundamental de Bonn).

En el Derecho español, este tipo de normas tuvieron su primera manifestación en la Constitución de 1931; las limitaciones afectaban en este caso a las enmiendas a la ley de Presupuestos que implicaran aumento del gasto.

La doctrina entiende que este tipo de limitaciones tiene un doble fundamento: por un lado, económico relacionado con el equilibrio presupuestario y reducción del déficit, para contener lo que se ha denominado "propensión parlamentaria al aumento del gasto público"; por otro, político destinado a robustecer el poder del Gobierno frente al Parlamento (RODRÍGUEZ BEREIJO).

En realidad, ambas cuestiones están interrelacionadas ya que se trata, en definitiva, de garantizar que la correlación entre el volumen global de ingresos y gastos que el Gobierno presenta en su proyecto no se vea alterado, ni en sede de aprobación de éste ni, sobre todo posteriormente, sin su consentimiento. Paradójicamente, en un ordenamiento que se caracteriza por no exigir el principio de equilibrio en la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, este tipo de normas actúan como el único mecanismo jurídico de contención del déficit establecido constitucionalmente en el Derecho interno; su utilidad para el Gobierno se refuerza en circunstancias como las actuales, cuando la contención del déficit deriva del cumplimiento de condiciones impuestas por el Tratado de la UE en la segunda fase de la unión económica y monetaria.

No obstante, debe tenerse en cuenta que rango constitucional sólo tienen las limitaciones a las iniciativas y enmiendas posteriores a la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado; ésta es la interpretación mayoritaria de la norma contenida en el artículo 134-6º de la CE. Las limitaciones al derecho de enmienda en la tramitación de los propios Presupuestos no tienen cabida en una interpretación correcta de aquella norma y, en tal sentido, puede decirse que carecen de cobertura constitucional (MARTÍNEZ LAGO). Ello no implica que sean inconstitucionales, sino simplemente que los Reglamentos de las Cámaras, cuando han regulado el procedimiento presupuestario han introducido unas limitaciones sin que éstas vinieran impuestas por mandato constitucional alguno; se trata, por ello, de un caso de autolimitación de las propias Cortes Generales.

En cuanto a las modificaciones presupuestarias autorizadas por el Gobierno o por el Ministro de Economía y Hacienda, un sector doctrinal las considera manifestaciones de la potestad reglamentaria en materia presupuestaria, mientras que otro sector equipara sus efectos a los de un acto o resolución administrativa.

Es evidente que la autorización de una transferencia o de una ampliación de crédito no se parece, formalmente, a un Reglamento convencional y, por otra parte, la tramitación de estas modificaciones no se rige por el procedimiento para la elaboración de disposiciones de carácter general (que exige, entre otros trámites, un Dictamen del Consejo de Estado); y esto es así porque, evidentemente, ni es una disposición de este tipo ni se trata de normas de relación (con efectos directos sobre situaciones jurídicas subjetivas). Pero ello no quiere decir, tampoco, que se trate de

meros actos administrativos; en realidad la modificación presupuestaria, como su nombre indica, altera o modifica el contenido de un crédito presupuestario y en la medida en que éste tiene un valor normativo (autorización para disponer de fondos públicos) lo tiene también la modificación presupuestaria que es una norma de organización dirigida a alterar determinadas condiciones del contenido jurídico de un crédito presupuestario.

En el caso de los Presupuestos locales, el equilibrio del procedimiento presupuestario va referido (hasta la aprobación provisional) a las relaciones entre Presidente y Pleno de la Corporación; sin embargo, lo más relevante del procedimiento presupuestario local es que los acuerdos del Pleno, pese al carácter representativo de éste, se someten a una fase de información pública y alegaciones y, posteriormente, al control de legalidad por parte de la jurisdicción ordinaria.

Los motivos regulados para la presentación de reclamaciones en la fase de información pública demuestran, por un lado, una mayor sensibilidad del Derecho presupuestario a los derechos de los acreedores de la Entidad y, por otro, la preocupación por la suficiencia financiera condicionada al equilibrio presupuestario de la Entidad, principio éste que es, sin duda, el más determinante en el ámbito del Derecho presupuestario local.

C b. En relación con la ejecución presupuestaria; la incidencia del Presupuesto en los procedimientos de gasto público.- En este punto, los aspectos especialmente problemáticos van referidos a los efectos de los créditos presupuestarios sobre la exigibilidad de las obligaciones y los procedimientos de ordenación de gastos y pagos.

En cuanto al título jurídico o fuente de las obligaciones públicas, se establece que "nacen de la Ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según Derecho, las generen" (artículo 42 de la LGP).

En cuanto a la exigibilidad y, en particular, las condiciones necesarias para hacer efectivo el pago o cumplimiento, se establece que resulten de la ejecución de los Presupuestos (existencia y suficiencia de un crédito presupuestario) o que se reconozcan en una sentencia judicial firme (artículos 43-1º de la LGP y 154-1º de la LHL); en el caso de la Hacienda estatal, también son exigibles las que resulten de operaciones de Tesorería legalmente autorizadas (artículo 43-1º de la LGP) y, tratándose de obligaciones sinalagmáticas, el pago exige realización efectiva o garantía de la contraprestación por parte del acreedor (artículo 43-2º de la LGP).

La interpretación conjunta de las normas contenidas en los artículos 42 y 43-1º de la LGP resuelve, en nuestra opinión, la discusión sobre el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones públicas.

El primero, que determina la validez de la obligación, depende exclusivamente de los títulos jurídicos a que se refiere el primero de aquellos preceptos (ley, contrato o acto administrativo); es decir, de la fuente de la obligación. En cuanto a la exigibilidad, el segundo de los preceptos citados la relaciona esencialmente con lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley, que sanciona con nulidad los actos y disposiciones que supongan un compromiso de gasto sin crédito presupuestario suficiente. Aunque un sector de la doctrina entiende que esta norma implica la nulidad de las obligaciones

voluntarias, creemos sin embargo que la ausencia de crédito presupuestario afecta sólo, en cualquier caso, a la exigibilidad de la obligación.

Dicho en otros términos: el crédito presupuestario no es fuente de obligaciones. Así lo entiende también el Tribunal Constitucional cuando afirma que "los créditos consignados en los estados de gastos no son fuente alguna de obligaciones, sólo constituyen autorizaciones legislativas para que dentro de unos determinados límites la Administración del Estado pueda disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones. La fuente de éstas debe buscarse fuera de dichas consignaciones presupuestarias, ya sea en la ley, ya en los negocios jurídicos o en los actos o hechos que, según Derecho, las generan, tal como señala el artículo 42 de la Ley General Presupuestaria" (STC 63/1986 de 21 de mayo).

La conclusión sobre este tema es que el acreedor será titular de un derecho cuya validez depende del título jurídico que lo ha generado, pero no podrá hacer efectivo su crédito ni cumplirse la prestación por parte del ente público deudor, ante la ausencia o insuficiencia de crédito presupuestario consignado para atender la obligación.

La exigibilidad de una obligación que deriva de sentencia judicial firme condenatoria para la Administración ha planteado, asímismo, problemas de interpretación, ya que tal como aparece regulada en los artículos 43-1º de la LGP y 154-1º de la LHL, parece que la sentencia tenga virtualidad por sí sola para que el ente público deudor cumpla la obligación ("las obligaciones de pago sólo serán exigibles cuando resulten de sentencia judicial firme").

Se ha dicho que respecto del efecto jurídico de la sentencia caben dos interpretaciones: o se considera como equivalente de una autorización presupuestaria o se entiende que vincula a la concesión de un crédito presupuestario, en el caso de que éste fuera insuficiente o inexistente (ALBIÑANA).

Esta segunda solución es la que da la propia Ley cuando, refiriéndose a la ejecución de la sentencia, establece que "La autoridad administrativa encargada de la ejecución acordará el pago en la forma y con los límites del respectivo Presupuesto. Si para el pago fuera necesario un crédito extraordinariio o suplemento de crédito deberá solicitarse de las Cortes uno u otro dentro de los tres meses siguientes al día de la notificación de la resolución judicial" (artículo 44-3º de la LGP; en los mismos términos, refiriendo la solicitud al Pleno de la Corporación, el artículo 154-4º de la LHL).

Parece evidente que hay una contradicción entre ambos preceptos ya que si, incluso este tipo de obligaciones necesita cobertura presupuestaria para atender el pago, en realidad la exigibilidad resulta, también en este caso, de la ejecución del Presupuesto y no de la sentencia, con lo cual se desvirtúa la declaración contenida en los artículos 43-1º de la LGP y 154-1º de la LHL; en definitiva, lo que ocurre es que el legislador está dando primacía al principio de cobertura presupuestaria para la disposición de fondos públicos sobre los derechos de los acreedores reconocidos judicialmente.

Puede pensarse que el problema es más aparente que real, ya que la norma que exige tramitar, en estos casos, el suplemento o crédito extraordinario necesario vincula al Gobierno a remitir el correspondiente proyecto; pero los efectos no vinculan a las Cortes Generales en la aprobación de dicho proyecto (aunque una votación en contra pueda considerarse improbable). Pero, además, existen en la actualidad otros obstáculos a tener en cuenta; así, por ejemplo: ¿qué ocurre si cuando se produce la sentencia para cuyo cumplimiento no se dispone de crédito presupuestario, se ha utilizado ya en su totalidad el porcentaje máximo de suplementos y créditos extraordinarios del ejercicio fijado en la Ley anual de Presupuestos? El Gobierno se vería, en este caso, sometido a dos mandatos legales contradictorios: el de la Ley General Presupuestaria y el de la Ley anual de Presupuestos (ésta, norma especial y posterior).

Pero más grave es la contradicción que se plantea en la propia Ley de Haciendas Locales que, ante un problema de este tipo, puede llevar a las Entidades Locales - y, sobre todo, a sus acreedores - a un callejón sin salida, ya que los suplementos y créditos extraordinarios sólo pueden tramitarse si se cumplen unos requisitos de cobertura específica (artículo 158-4º de la LHL: remanentes de tesorería, nuevos o mayores ingresos recaudados, anulaciones o bajas en otros créditos presupuestarios sin perturbación del respectivo servicio).

Creemos, sin embargo, que la primacía los derechos de los acreedores puede propugnarse, en nuestro Derecho, en base a los principios seguridad jurídica y tutela judicial efectiva(artículos 9-3º y 24-1º de la CE), de los que puede deducirse la necesidad de ejecutar las sentencias judiciales sin subordinación a ninguna condición ajena a la propia sentencia, ni siquiera a la cobertura presupuestaria. En todo caso, ante un eventual conflicto entre los principios constitucionales de legalidad presupuestaria y tutela judicial efectiva, el Tribunal Constitucional ha mantenido la primacía de este último (STC 32/1982 de 7 de junio).

Ello explica que se aprecie una importante diferencia conceptual y de contenido entre el procedimiento de gasto público y la regulación de estos procedimientos en nuestro Derecho; lo que ocurre es que una ordenación global del procedimiento de gasto público sólo es posible en el marco de una Ley General de Gasto Público, hoy por hoy inexistente en nuestro ordenamiento jurídico.

En relación con el procedimiento de pago propiamente dicho, es conveniente señalar dos cuestiones:

En primer lugar, la importancia y amplitud de los supuestos con que aparecen regulados los pagos a justificar. Esta regulación pone, una vez más, de manifiesto, la tensión existente entre la rigidez que la normativa presupuestaria imprime a la ejecución del gasto y la eficacia y agilidad que exigen, cada vez en mayor medida, los gestores públicos; jurídicamente, el tema se solventa desplazando la valoración a mecanismos de control posterior y a la aplicación del régimen sancionador.

En segundo lugar, la figura de los anticipos de caja fija, cuya extensión responde a este mismo problema, pero en la que se produce una diferencia conceptual importante por su condición de operación extrapresupuestaria. Efectivamente, lo peculiar de esta figura es que invierte

el "iter" lógico y tradicional crédito-gasto-pago ya que, en este caso, el pago se realiza previa y autónomamente produciéndose, posteriormente, la ejecución presupuestaria; el anticipo de caja es el pago correspondiente a un gasto cuya cobertura presupuestaria está por determinar y dicha determinación se efectuará en un momento posterior.

IV. EL CONTROL DEL PRESUPUESTO

IV 1. El control interno.- El control interno de la actividad financiera del Estado y demás entes del sector público estatal corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado, órgano integrado en la Administración financiera y cuyas competencias ejerce el Interventor General y los Interventores delegados (en cada Departamento u Organismo).

La Intervención General es, además, el Centro directivo de la contabilidad pública y el órgano a través del cual se cumple la obligación de rendir cuentas ante el Tribunal de Cuentas, correspondiéndole la formación de la Cuenta General del Estado y de las cuentas económicas del sector público (artículos 123, 125 y 126 de la LGP).

El objeto esencial de la intervención es el control de legalidad, ya que "La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos, que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso" (artículo 16-2º de la LGP).

Junto al de legalidad, el ordenamiento establece otros dos tipos de control (artículo 17 de la LGP): el financiero (comprobación del funcionamiento de los servicios en el aspecto económico-financiero) y el de eficacia (análisis del coste de funcionamiento, del rendimiento o utilidad de los servicios e inversiones y del cumplimiento de los objetivos programados).

El control de legalidad se lleva a cabo mediante la intervención o fiscalización de los actos que integran la actividad financiera en diversos aspectos (artículo 93 de la lGP):

- La intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos o valores. Hay determinados supuestos excluídos de este tipo de control (por ejemplo: gastos de material no inventariable o los actos en aplicación de un contrato de tracto sucesivo). Se prevé, asímismo, un procedimiento de fiscalización limitada que comprueba, básicamente, la existencia y adecuación del crédito presupuestario y la competencia del órgano que contrae la obligación (artículo 95 de la LGP).

- La intervención formal y material del pago

- La intervención de la aplicación o empleo de las cantidades a obras, suministros, adquisiciones y servicios.

El procedimiento resultante de este tipo de control es el siguientes (artículos 96 y 97 de la LGP): si el Interventor manifiesta desacuerdo con el fondo o la forma de los actos, expediente o documentos examinados (tanto si se refieren a reconocimiento de obligaciones como a liquidación de derechos), debe formular un reparo. Cuando éste afecte a derechos, si subsite la discrepancia, la Intervención interpondrá la reclamación o recurso que proceda contra el acto intervenido; si afecta al reconocimiento de obligaciones o a la ordenación de pagos, el reparo determina la suspensión del expediente si se basa en la omisión de requisitos esenciales (crédito presupuestario, insuficiente acreditación del derecho del acreedor o graves irregularidades en la documentación justificativa del gasto). Si persiste el conflicto, éste lo resuelve la Intervención General (reparos formulados por Interventores delegados) o el Consejo de Ministros (reparos formulados por el Interventor General).

Tanto las Haciendas autonómicas en sus correspondientes Leyes de Hacienda, como las Entidades locales (artículos 194 a 203 de la LHL), establecen sistemas de control interno y contabilidad atribuídos a los correspondientes órganos de Intervención, con contenido, procedimiento y efectos muy similares a los regulados en la Ley General Presupuestaria respecto de la Intervención General de la Administración del Estado.

IV 2. El control externo. - El artículo 136 de la CE establece que:

"1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

2. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

4. Una Ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas."

De acuerdo con este último mandato constitucional, el Tribunal de Cuentas está regulado por la Ley orgánica 2/1982 de 12 de mayo (LOTC); la Ley 7/1988 de 5 de abril (LFTC), regula el funcionamiento de de este órgano.

El ámbito del control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas es, como se desprende de la norma constitucional citada, el sector público en su totalidad (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales)

(artículo 4 de la LOTC).

El sometimiento de las Haciendas autonómicas al control del Tribunal de Cuentas viene establecido expresamente en el artículo 153-d) de la CE y así lo reconocen los Estatutos de Autonomía; este control es compatible con el que ejercen instituciones similares de ámbito territorial contempladas en algunos Estatutos (Sindicatura de Cuentas, Cámara de Cuentas).

Las Entidades locales deben asímismo rendir cuentas ante el Tribunal de Cuentas, sometiendo a examen e informe por este órgano su Cuenta General elaborada por el Interventor de la Corporación 8artículos 190, 193 y 204 de la LHL).

Pero el ámbito del control del Tribunal de Cuentas viene, en última instancia, delimitado por un criterio objetivo, representado por la utilización de fondos públicos, ya que también los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público (aunque sean personas privadas, físicas o jurídicas), están sometidos a la fiscalización del Tribunal (artículo 4-2º de la LOTC) y el ámbito de la jurisdicción contable "se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos" (artículo 15-1º de la LOTC).

Por ello, el contenido jurídico del control se concreta en la obligación de rendir cuentas, siendo los sujetos de dicha obligación (cuentadantes): los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de ingresos y gastos públicos; los Presidentes o Directores de Organismos y sociedades del sector público; los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores públicos y los perceptores de subvenciones corrientes (artículo 128 de la LGP).

La obligación de rendir cuentas debe considerarse como un deber jurídico cuyo presupuesto material lo constituye el empleo de fondos públicos y cuyo presupuesto formal se caracteriza, en el caso de los entes del sector público, por la sujeción al régimen de contabilidad pública, teniendo como finalidad permitir el ejercicio de las funciones de control por parte del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas ejerce, con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico, dos tipos de funciones (artículos 2 y 5 de la LOTC): la función fiscalizadora, que consiste en la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económica y financiera del sector público; la función jurisdiccional, cuyo objeto es el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de fondos públicos.

El resultado de la fiscalización se expone por medio de informes y memorias (ordinarias o extraordinarias), así como mociones o notas que se elevan a las Cortes Generales y se publican en el Boletín Oficial del Estado. Debe destacarse el Informe anual que, por mandato constitucional, debe remitir a las Cortes Generales (y, asímismo a las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, seún el artículo 13 de la LOTC). El contenido de dicho Informe es el siguiente: el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público; el informe sobre la gestión económico-

financiera del sector público y una memoria sobre las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal en el ejercicio económico correspondiente.

El contenido de la función jurisdiccional consiste en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable (directa o subsidiaria), derivada de los actos y omisiones contrarios a la ley que originen el menoscabo de caudales o efectos públicos y que obligan a la indemnización de los daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública (artículo 38 de la LOTC).

El ejercicio de esta jurisdicción abarca tres tipos de procedimiento: el reintegro por alcance, para determinar la responsabilidad por menoscabo de fondos públicos (artículos 46, 47 y 72 a 74 de la LFTC); el juicio de cuentas, para determinar la responsabilidad contable por hechos no constitutivos de alcance (artículos 45 y 68 a 71 de la LFTC) y los expedientes de cancelación de fianzas, que no son declarativos de responsabilidad contable, sino un procedimiento de comprobación previo a dicha cancelación (artículos 75 a 77 de la LFTC).

D. Principales factores de crisis

No es fácil definir con precisión en que consiste la función de control que, en términos generales se entiende como control del ejercicio del poder por un subordinado (FABRE); pero en el caso de la actividad financiera, el contenido es más preciso, al concretarse en la verificación de las actuaciones que implican utilización de fondos públicos.

En este sentido, incluso tratándose del control de legalidad, existe una diferencia fundamental entre el control de la actividad administrativa y el de la actividad financiera y es que el primero sólo se produce en supuestos de ejercicio irregular de dicha actividad, mientras que el segundo se manifiesta de forma continua, en relación con todas las actuaciones que afectan a los gastos e ingresos públicos, por lo que puede afirmarse que la actividad financiera es, de suyo, una actividad fiscalizada.

El sentido actual de la función de control debe entenderse en un ámbito más amplio que el tradicional, que lo conectaba a la verificación de la gestión presupuestaria; en la actualidad, es la rendición de cuentas el concepto jurídico que delimita el ámbito del control financiero y dicha rendición desborda los límites de la ejecución presupeustaria aunque ésta, lógicamente, ocupe gran parte de su contenido. La importancia del deber de rendición de cuentas va también más allá del estricto tema del control presupuestario constituyendo, en nuestro opinión, un concepto clave en la configuración y comprensión del ordenamiento financiero; por ello, resulta criticable la escasa atención teórica prestada a este concepto.

Los principales problemas que en la actualidad plantea el control interno (función interventora) se resumen en dos circunstancias: Primera, que el control de legalidad y, en el caso de los gastos, la adecuación a la legalidad presupuestaria, sigue siendo el criterio de control preferentemente utilizado y, además el único que puede tener efectos jurídicos sobre los procedimientos de gastos e ingresos. Segunda, que el ejercicio de la fiscalización previa ofrece en su regulación actual importantes quiebras, representadas, tanto por los actos exceptuados de este tipo de control como por los actos sujetos a fiscalización limitada; se pretende con ello buscar un difícil equilibrio entre la garantía de la legalidad y la necesidad de agilizar la

actuación administrativa.

Un supuesto específico de régimen singular de control lo constituye la fiscalización de los gastos reservados, cuyo régimen jurídico se ha dedicado una norma especial (la Ley 11/1995 de 11 de mayo). En esta Ley se establece la obligación de los titulares de los Departamentos autorizados para efectuar este tipo de gastos de informar periódicamente al Presidente del Gobierno sobre la utilización de los créditos presupuestarios consignados para dichos gastos (artículo 4); este tipo de gastos no requerirá justificación documental, pero aquellos titulares, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, elaborará normas internas para asegurar el uso de los fondos únicamente para la finalidad autorizada, dando cuenta de dichas normas a una Comisión especial del Congreso de los Diputados; esta Comisión elaborará anualmente un Informe que remitirá el Presidente del Gobierno y al del Tribunal de Cuentas (artículos 6 y 7).

En relación con el Tribunal de Cuentas, su naturaleza ha de entenderse, necesariamente, de acuerdo con su ambivalencia funcional. De acuerdo con su origen histórico, la concepción jurisdiccional del control financiero - que preside todo el Derecho continental europeo, incluso el propio Derecho comunitario - guarda relación con la tesis del Presupuesto como una Ley; según este planteamiento, debe existir un control a posteriori de adecuación de la actividad financiera a la ley aprobada por el Parlamento, lo que determina el carácter necesario de la jurisdicción contable (CAYÓN GALIARDO).

Sin embargo, las valoraciones contenidas en el Informe que remite el Tribunal a las Cortes Generales para su aprobación no constituyen, en sentido estricto, un enjuiciamiento, sino el soporte técnico necesario para que el órgano Legislativo pueda realizar el juicio político y global sobre el desarrollo de la actividad financiera (CAYÓN, CAZORLA). Cuestión distinta es la eficacia real que tenga en la actualidad aquel Informe como instrumento de control de la actividad financiera, dado el retraso con el que se sustancian las diversas fases del procedimiento (elaboración y remisión de la Cuenta General por la Intervención; examen de la misma, elaboración y remisión del Informe por el Tribunal de Cuentas y examen y, en su caso, aprobación del Informe por las Cortes Generales).

Por nuestra parte, creemos que el Tribunal de Cuentas es un órgano constitucional que valora y juzga la actividad financiera de los entes públicos, así como determinados actos de los sujetos privados caracterizados por el empleo de fondos públicos. La valoración de dichos actos constituye el contenido de la función fiscalizadora que es una función financiera específica (no ejecutiva ni jurisdiccional, pero tampoco legislativa, aunque se ejerce por delegación de las Cortes Generales); además, ejerce una función jurisdiccional, que no se encuadra ni integra en la jurisdicción general u ordinaria, pudiendo afirmarse que la jurisdicción contable es un supuesto de jurisdicción especial.

A modo de reflexión final, debemos hacer referencia al hecho de que el carácter esencialmente presupuestario del control, tanto interno como externo, de la actividad financiera y, especialmente, del gasto público, está limitando negativamente los juicios de adecuación de la actividad de gasto a sus postulados constitucionales establecidos en el artículo 31.2 de la CE.

La legalidad de la actuación administrativa (artículo 133.4 de la CE) sigue estando determinada, por la cobertura del gasto a través del crédito presupuestario, ya que el sometimiento al régimen de Presupuesto, continúa siendo el marco jurídico en el que se lleva a cabo la gestión de las Haciendas Públicas. Esta función autorizante de la cobertura, imprime un alcance marcadamente formal al desarrollo de la función financiera, ya que la validez jurídica de la disposición de fondos se reduce, en gran medida, a comprobar la existencia y suficiencia de dicha cobertura y este juicio de adecuación, oscurece los aspectos sustantivos sobre el destino de los fondos autorizados, es decir, sobre la legitimidad del gasto; porque la cobertura es, en definitiva, una garantía de la existencia de recursos públicos en cuantía suficiente, pero en nada se pronuncia ni nada garantiza sobre la correcta asignación de los mismos.

La reflexión anterior se resume en la idea según la cual el régimen jurídico del gasto público, en su sometimiento al régimen de presupuesto, está ordenado desde la óptica de su financiación y no desde la perspectiva de su destino o finalidad, que es la satisfacción de las necesidades públicas.

Es cierto que hay un punto en el que convergen los criterios de asignación de los recursos públicos con la cobertura del gasto; se produce en el sometimiento de los créditos presupuestarios al principio de especialidad cualitativa que ilustra, precisamente, sobre el destino de los fondos autorizados. Pero este punto es insuficiente por sí solo, para construir, a partir del mismo, todo un régimen jurídico del gasto público ordenado de acuerdo con la asignación equitativa de los recursos públicos (artículo 31.2 de la CE), de tal modo que el centro de gravedad de dicho régimen sea el propio objeto del gasto y no su financiación o cuantía, como ocurre en la actualidad.

Esta insuficiencia en la regulación actual, deriva de dos razones: en primer lugar, un objetivo de este tipo no debe alojarse, exclusivamente, en el mecanismo presupuestario, ya que la determinación de las necesidades públicas es un proceso más complejo en el cual la toma de decisiones no sólo trasciende a aquel momento, sino que produce una gran dosis de rigidez presupuestaria. En segundo lugar, la comprobación relativa a la asignación de recursos que, sin duda, puede efectuarse en relación con la estructura y distribución de los créditos presupuestarios, se ve mediatizada por las transferencias de crédito, cuya aprobación no se somete a un control sobre esta reasignación que, en ocasiones, altera la naturaleza del gasto.

El equilibrio presupuestario y la contención del gasto público, se han ido instalando, asimismo, en el sistema mediante mecanismos que ya hemos expuesto en el contenido de esta ponencia. Sin embargo, un criterio que permita valorar dichas limitaciones desde la lógica del objeto del gasto de acuerdo con la asignación equitativa de los recursos públicos, está ausente de nuestro ordenamiento; ausencia lógica si se tiene en cuenta que la contención del déficit público responde a unos parámetros valorativos distintos.

Sólo en la medida en que la programación presupuestaria adquiera carta de naturaleza en nuestro ordenamiento jurídico - como parece que va a ocurrir en la próxima reforma de la Ley General Presupuestaria - y se establezcan, al mismo tiempo, cauces e instrumentos adecuados que permitan un control sustantivo sobre las decisiones de gasto y la ejecución de las mismas en

relación con la satisfacción de las necesidades públicas, se habrá superado toda una etapa histórica caracterizada por la configuración del control de la actividad financiera limitado a la verificación de la cobertura presupuestaria del gasto público.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

GRUPO: LA CRISIS DE LA CONCEPCION TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO

TITULO: PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS TRADICIONALES Y OBJETIVOS DEL CONTROL.

JUAN ABARCA JUNCO

JEFE ASESORIA ECONOMICO-FINANCIERA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS TRADICIONALES Y OBJETIVOS DEL CONTROL.

La administración de la Hacienda Pública, se rige, (como todos los presentes conocen), por un conjunto de Leyes Generales y una de carácter anual específica, la Ley de Presupuestos Generales para el ejercicio.

Los administradores de la Hacienda Pública, deben rendir las Cuentas anuales de gestión de ésta, que pasarán a formar la Cuenta General del Estado, quedando claramente definidos en el T.R.L.G.P. y normas de desarrollo, los principios financieros y contables que rigen su formación, la rendición de esta Cuenta, ante las Cortes Generales se ha denominado tradicionalmente "Descargo del Ejecutivo".

Directamente vinculada a la administración de la Hacienda Pública, aparece la asignación anual de recursos, ingresos y gastos, que vendrá determinada, por las lineas políticas del Gobierno y de los Grupos Parlamentarios que le apoyen.

La Ley General Presupuestaria establece, las materias con incidencia

directa en la administración de la Hacienda Pública, y que deberán ser reguladas por Ley, su artículo 7 establece:

"a) Los Presupuestos Generales del Estado.

b) El establecimiento o reforma de los tributos con el alcance prevenido en la Ley General Tributaria

c) La concesión de créditos extraordinarios y suplementos de crédito para gastos del Estado y de sus Organismos autónomos, según se previene es esta Ley.

d) El régimen de la Deuda Pública y las grandes operaciones de carácter económico y financiero.

e) El régimen del Patrimonio del Estado del Patrimonio Nacional y de la Contratación del Estado

f) La acuñación de moneda

g) El régimen general y especial en materia financiera de los Organismos autónomos del Estado.

h) El régimen de contracción de obligaciones financieras y de realización de gastos y las demás materias que según las Leyes han de ser reguladas por disposiciones del expresado rango".

Lo anterior viene a ilustrar, la premisa básica, cuando estamos hablando del Presupuesto, lo estamos haciendo del plan económico-financiero anual del Gobierno en la administración de la Hacienda Pública. Las operaciones económico financieras llevadas a cabo durante el ejercicio, quedarán reflejadas en la Cuenta General, el art. 133 del T.R.L.G.P. dispone: "Todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de Tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio por la Administración General del Estado. Además de la liquidación de los presupuestos y los resultados del ejercicio, reflejara la situación de la Tesorería y sus anticipos, del endeudamiento del Estado y de las operaciones extrapresupuestarias".

La transcendencia de la rendición de la Cuenta General y su

complejidad técnica, han supuesto que las Cortes deleguen en el Tribunal de Cuentas, su examen y comprobación, para que este eleve a las Cámaras la Declaración definitiva que le merezca, al objeto de resolver lo que proceda y dando posterior traslado al Gobierno.

El objetivo que se persigue, es el conocimiento por las Cámaras de la variación de las magnitudes que se consideran básicas, producidas como consecuencia de las operaciones económico-financieras anuales, en la Hacienda Pública.

Conviene establecer en este momento, la distinción entre los resultados de la Cuenta General y los resultados de la gestión económico-financiera de las políticas sectoriales. El control externo de estas últimas es competencia propia del Tribunal de Cuentas, y las ejerce en base a su legislación especifica.

De lo establecido anteriormente, obtenemos dos bloques perfectamente diferenciados en la gestión presupuestaria anual:

Primer bloque: ejecución y resultados de las magnitudes económico- financieras básicas.

Segundo bloque: ejecución y resultados de los políticas presupuestarias sectoriales

El interés lo centramos ahora, en el análisis de los principios presupuestario clásicos, en relación con cada uno de los bloques.

Respecto del primero y con las matizaciones que se consideren oportunas, los principios políticos clásicos en su mayor parte siguen manteniendo su vigencia y utilidad.

Principios Politicos

- Competencia

- Universalidad (integridad)

- Reglas de la unidad

- Claridad

- Especialidad

- Anualidad

- Presupuesto Público

Los principios económicos, al menos a partir de la década de los noventa y como consecuencia de los programas de convergencia de la Unión Económico y Monetaria, parece que se refuerzan, el principio de presupuesto equilibrado vuelve a ser una exigencia; en relación con la deuda pública, y con las particularidades que se quieran introducir, parece un hecho que su control y disminución son objetivos prioritarios de todas las políticas económicas de nuestro entorno. Por lo que se refiere a la neutralidad del gasto público en la economía, es necesario citar las fuertes restricciones a las ayudas directas a la actividad económica, habiendose definido con claridad los sectores de la política social (sanidad, educación, cohesión, política de empleo etc.), en donde el Estado juega un papel beligerante, así como en la agricultura. Respecto a los ingresos la tendencia en los paises de nuestro entorno es la reducción de los impuestos directos, haciendo cargar la mayor parte de la financiación sobre los indirectos.

El análisis de los principios contables clásicos nos lleva a considerar su actual vigencia;

- Presupuesto bruto

- Ejercicio cerrado

- Unidad de Caja

- Especificación - especialidad- Cuantitativa

Cualitativa

Temporal

En relación con el segundo de los bloques, consideramos que la situación es radicalmente distinta, dado que el escenario actual ha variado de unas políticas sectoriales beligerantes con el mercado (creación de empresas públicas, políticas de subvenciones sectoriales etc,) a la adopción de unos principios, establecidos en los Tratados de la Unión Europea, de no intervención directa de los Estados en el mercado, (privatizaciones, política de la competencia etc), como resultado de lo anterior, la gestión presupuestaria de las políticas sectoriales deberán, en este nuevo marco, buscar la eficiencia y eficacia en la gestión de los programas de actuación previstos en la producción de bienes y servicios por el Estado ¿pueden los viejos indicadores seguir siendo útiles en la medición de la satisfacción social de los servicios que las administraciones prestan?.

Ante esta cuestión nos encontramos con la necesidad de una gestión eficaz de los recursos administrados por el Estado, serán los gestores los que deberán promover nuevas formulas de administración basadas en técnicas de gestión empresVerdana que sean capaces de satisfacer eficaz, eficiente y economicamente los derechos sociales de los ciudadanos.

El nuevo reto con que se encuentran las organizaciones de control externo, es hacer frente al seguimiento y fiscalización critica de las formulas de gestión.

VI.- ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Toledo, 14 al 16 de abril de 1.999

GRUPO DE TRABAJO: "LA CRISIS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO"

DOMINGO FRANCISCO ARMÁN BLANCO

(Técnico de Auditoría del CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA)

I.- INTRUDUCCIÓN

El presupuesto a lo largo de la evolución histórica ha poseído diferentes concepciones subrayando en cada época un determinado aspecto, si bien es a partir del siglo XIX cuando se consagra como un documento de esencial importancia.

Las diversas facetas desde las que se puede analizar la institución presupuestaria posibilitan correlativamente varías perspectivas de definición de la misma.

En una perspectiva moderna el presupuesto, en general, puede definirse como "la expresión contable de los ingresos y gastos de un determinado período, obteniendo para los ingresos el valor de previsiones y para los gastos de límites de autorización por parte del Legislativo al Ejecutivo y poseyendo una serie de funciones tales como la de amortiguar los ciclos económicos o los efectos coyunturales, redistribuir la renta equitativamente y ser un elemento de desarrollo.

La creciente importancia de la actividad económica del Estado ha conducido a que los fines asignados tradicionalmente al presupuesto se hayan multiplicado y diversificado a otros ámbitos más amplios que a los que originariamente estaba reducido.

De una forma genérica, los fines del presupuesto pueden encuadrarse en tres grandes grupos: políticos, económicos y sociales.

Desde la perspectiva política, a través del presupuesto se da cumplimiento al mandato legal de someter el poder ejecutivo al control público, representado por el órgano legislativo o, dicho de otra manera, se concreta los límites dentro de los cuales el poder legislativo concede su mandato al poder ejecutivo para la gestión presupuestaria correspondiente.

En el ámbito social, el presupuesto tiene por finalidad la satisfacción de las necesidades públicas de la comunidad. En la actualidad y debido a la evolución de la sociedad la demanda de servicios públicos se ha visto ampliada a otros muchos ámbitos.

Bajo un aspecto económico, el presupuesto debe cumplir una función de redistribución de la renta y la riqueza y de ser un medio de impulsar el crecimiento económico.

II.- DESARROLLO Y ANÁLISIS

II.1.- Los principios presupuestarios

Se entiende por principios presupuestarios un concepto de pautas básicas que deben guiar el comportamiento presupuestario en sus diferentes aspectos.

La preocupación por su determinación y concreción surge con el pensamiento clásico e inspira en gran parte la concepción decimonónica de los parlamentos y la teoría de la Hacienda de la época. Sin embargo, con los cambios operados en el último siglo en el pensamiento financiero y en las instituciones político-económicas, la formulación clásica de estos principios sufrió importantes modificaciones.

Dichos principios pueden agruparse en tres grandes categorías: políticos, contables y económicos.

A) Principios políticos

- Principio de competencia: se refiere al grado de participación que, dentro del ciclo presupuestario, corresponde a los distintos poderes del Estado. Se concreta fundamentalmente en la atribución de una competencia específica para cada fase de dicho ciclo, a cada poder estatal.

Este principio sigue conservando, en cierto modo, su validez ya que se reconoce la necesidad de que los presupuestos sean aprobados por el Legislativo, aunque la intervención de éste se ha limitado o condicionado, ya que se establece el requisito de la conformidad del Gobierno para las enmiendas que supongan aumento del gasto o disminución de ingresos.

- Principio de universalidad: significa que el presupuesto ha de contener, separadamente, todos los ingresos y todos los gastos del Estado.

Este principio se ha visto fuertemente afectado por la expansión cualitativa de la actividad del Estado: en el área de las empresas públicas, en el área de la Seguridad Social, etc.

En concreto, en el sistema sanitario, la elaboración de un presupuesto poco riguroso e insuficiente origina que se gasta sistemáticamente por encima de lo que se presupuesta, es decir, se produce una desviación del gasto sobre el presupuesto inicial. Además al cierre de cada ejercicio y debido a esa tradicional insuficiencia presupuestaria, se genera un importante volumen de

obligaciones pendientes de reconocer y por lo tanto no imputados al respectivo ejercicio.

- Principio de claridad: quiere decir que el presupuesto debe presentar una estructura metódica según criterios uniformes de tal forma que las diferentes partidas presupuestarias de ingresos y gastos permitan el reconocimiento inmediato de su procedencia y de su finalidad, que faciliten el control parlamentario.

- Principio de unidad: significa que todos los recursos y gastos de la Hacienda Pública, estimados en forma presupuestaria, deben ser incluidos en solo presupuesto.

Este principio se encuentra hoy en franca e inevitable crisis, pues en la actualidad difícilmente puede elaborarse un solo presupuesto que con carácter uniforme, recoja las múltiples facetas de la gestión pública, sin distinguir las diversas actividades económicas.

- Principio de especialidad: tiene una triple aceptación:

. Especialidad cualitativa: todos los recursos asignados en el presupuesto a un determinado objeto deberán invertirse exclusivamente en dicha finalidad.

. Especialidad cuantitativa: sólo podrán ser contraidos y realizados los gastos hasta el importe que se haya previsto para ellos en el presupuesto.

. Especialidad temporal: los gastos deben ser contraidos, asignados y pagados solo dentro del período para el cual se han autorizado.

La especialidad cualitativa se incumple a través del mecanismo de las transferencias entre distintas partidas del gasto.

La especialidad cuantitativa ha cedido ante la práctica de los créditos suplementarios y de los automáticamente ampliables.

Finalmente, la inserción del presupuesto en planes económicos a medio plazo ha transformado el significado tradicional del principio de especialidad temporal, aunque la regla de la anualidad sigue aplicándose en buena medida.

En general se puede decir que con las modificaciones presupuestarias el Ejecutivo altera sistemáticamente el presupuesto inicial aprobado por el Legislativo.

- Principio de publicidad: exige que las diversas fases del ciclo presupuestario sean públicas de tal forma que exista la posibilidad para todos los ciudadanos de informarse sobre la conducta que siguen quienes interpretan la actividad financiera.

Este principio conserva su vigencia, si bien, dada la complejidad del presupuesto, limita su eficacia a círculos de especialistas o a grupos interesados en partidas muy concretas.

El fin básico de los principios políticos era la limitación de las facultades del Ejecutivo por el Legislativo, sin embargo la evolución constitucional que se pone en marcha ya en el siglo XIX permite apreciar un continuo reforzamiento del Ejecutivo frente al Parlamento.

La formulación tradicional de estos principios corresponde con la configuración liberal del Estado, si bien y como consecuencia de la preponderancia política que en los regímenes democráticos experimenta el poder ejecutivo, dicha formulación e interpretación práctica varió de manera importante.

B) Principios contables

- Principio de presupuesto bruto: quiere decir que todas las partidas presupuestarias deben consignarse en el presupuesto, sin minoraciones, ni elevaciones de ninguna clase, es decir, por su importe íntegro.

- Principio de unidad de caja: supone la centralización de todos los fondos y valores de la Hacienda Pública, para percibir los ingresos y realizar los pagos, lo que implica la no afectación de ingresos públicos a ningún tipo específico de gasto.

- Principio de la especificación: todos los ingresos y todos los pagos deben ser clasificados con criterios lógicos establecidos en base a su naturaleza objetiva.

- Principio de ejercicios cerrados: por el cual se establece una limitación a cualquier prórroga contable de una actuación presupuestaria vencida. Cerrado el ejercicio presupuestario, solamente en situaciones muy especiales es posible realizar algún gasto o percibir algún ingreso por cuenta de otro ejercicio.

Estos principios son consecuencia de las necesarias técnicas contables que se precisan en el momento de aplicar los principios políticos. Por eso, el cambio en la formulación de los principios políticos siempre lleva aparejados cambios en los principios contables.

C) Principios económicos

- Limitación del gasto público: el gasto público era para los economistas clásicos un consumo improductivo, un gasto que no contribuía a la acumulación de capital y no favorecía, por tanto, el desarrollo económico.

Sin embargo, cambios profundos en la conciencia social y política están detrás de la expansión del gasto público en los países occidentales, aunque, en la actualidad, hay un intento de contener el gasto público para mantener el déficit presupuestario dentro de ciertos límites en relación con el P.I.B.

- Equilibrio presupuestario: presupone la necesidad de que los gastos presupuestarios se financien en su totalidad por ingresos ordinarios, que es como corresponde al carácter consuntivo del gasto público en la concepción clásica. Sin embargo, en la actualidad la idea del equilibrio presupuestario

pasa a ser una regla orientadora de prácticas presupuestarias solo a largo plazo, lo que supone aceptar que este principio fue evolucionando y adaptándose a las circunstancias históricas.

- Deuda pública autoliquidable: significa que en el supuesto de que la actividad financiera tenga que acudir al empréstito, éste solo debe utilizarse para financiar gastos públicos de inversiones capaces de generar recursos suficientes como para hacer frente con ellos al pago de intereses y a la devolución del principal.

Igual que el principio anterior, éste pierde vigencia en la etapa de auge de las teorías Keynesianas, si bien posteriores teorías del pensamiento financiero volverán a imponer su vigencia.

En general, algunos de estos principios presupuestarios clásicos fueron cayendo en desuso dado el papel que las nuevas circunstancias políticas y económicas le fueron otorgando al gasto público, siendo quizás los de contenido económico los que más se resistieron.

Al mismo tiempo, el presupuesto comenzó a sufrir importantes modificaciones a comienzos del siglo XX, acabando con la técnica presupuestaria que bajo el presupuesto tradicional o administrativo, en el que en mayor o menor medida confluían todos los principios presupuestarios clásicos, pretendía en última instancia controlar la actividad financiera del Estado. El presupuesto clásico era, por lo tanto, un instrumento pensado más para vigilar y controlar que los fondos públicos se gastasen de la manera acordada, que para contribuir a una administración racional y eficiente de los mismos.

Por ello, a partir del segundo tercio del siglo XX, surgen nuevas técnicas presupuestarias cada vez más sofisticadas, pero capaces de dar solución al mayor volumen de recursos a disposición del presupuesto: el presupuesto por funciones, el presupuesto de ejecución o de tareas, el presupuesto por programas y el presupuesto en base cero.

II.2.- Los procedimientos de elaboración y aprobación de los presupuestos

Si la elaboración de los presupuestos constituye una función atribuida con carácter exclusivo y expreso al Ejecutivo, para confeccionar anualmente el proyecto de ley y la documentación que lo acompaña y si, además, es el responsable para dirigir la política económica general, es conveniente y aconsejable que existan unas limitaciones al derecho de enmienda al proyecto de Ley de Presupuestos y unas limitaciones constitucionales que garanticen al Ejecutivo que ninguna iniciativa legislativa posterior alterará la correlación financiera inicial sin su consentimiento, sin que ello suponga que el Legislativo no sea el titular de una auténtica competencia material en el campo presupuestario, muy superior a la estrictamente formal de aprobación del texto, ya que además del acto aprobatorio, le compete el examen y la enmienda del documento presupuestario, pero como decíamos con una serie de limitaciones.

Por otra parte y en relación con las modificaciones presupuestarias, considero que, a veces, son utilizadas de manera desproporcionada por el

Ejecutivo, desvirtuando de una manera considerable el presupuesto aprobado inicialmente por el Legislativo.

II.3.- El control del presupuesto

En relación con el control interno cabe señalar que la desaparición de las Intervenciones de Centro, especialmente en los complejos hospitalarios, con anterioridad a la transferencia de los servicios y funciones del INSALUD a la Comunidad Autónoma de Galicia, y posteriormente las Intervenciones de las direcciones provinciales del Servicio Gallego de Salud, ha generado una acumulación de trabajo en las tareas fiscalizadoras en las Intervenciones Territoriales Provinciales, originando, inevitablemente, un deficiente control interno. Por todo ello sería conveniente y necesario potenciar la creación de dichas Intervenciones, con dependencia orgánica y funcional de la Intervención General.

Por otra parte, el control interno de la actividad económica y presupuestaria en las Corporaciones Locales es ejercido por órganos que forman parte de dichas Instituciones y, aunque puedan realizar su función con autonomía, existe una evidente dependencia orgánica de las mismas.

VI.- ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Toledo, 14 al 16 de abril de 1.999

GRUPO DE TRABAJO: "LA CRISIS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO"

RAMÓN MOURE FERNÁNDEZ

(Técnico de Auditoría del CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA)

I.- INTRUDUCCIÓN

Quiero hacer unas reflexiones acerca de los aspectos que inciden en el equilibrio presupuestario inicial y final -entendiendo éste último una vez realizadas las correspondientes modificaciones presupuestarias- y ello desde una óptica económico-presupuestaria.

Para la realización de este análisis utilizaremos el principio de anualidad establecido de forma expresa en el artículo 134.2 de la C.E. que limita la vigencia temporal de la Ley de Presupuestos al correspondiente ejercicio, que en nuestro país coincide con el año natural.

La existencia de equilibrio inicial presupone, por una parte, que en el momento de la aprobación del presupuesto la cuantía máxima de las obligaciones que se pueden reconocer -representada por los créditos iniciales- no puede superar la de las previsiones de los derechos que se prevean liquidar en el correspondiente ejercicio (nivelación entre los estados de gastos e ingresos) y por otra parte que la financiación de aquéllas se ha de realizar íntegramente con fondos propios, es decir sin utilizar endeudamiento público o lo que es lo mismo, sin que existan pasivos financieros.

La existencia de equilibrio final implica que las modificaciones en el Presupuesto de gastos han de estar financiadas mediante las correspondientes variaciones de signo opuesto, en el mismo o a través de modificaciones en el Presupuesto de ingresos. En este último caso o bien los fondos propios son superiores a los previstos inicialmente en cuantía suficiente, o habría que recurrir a

financiación ajena -endeudamiento público- en cuyo caso se rompería el equilibrio presupuestario.

Otro aspecto a considerar sería el derivado de la gestión del propio presupuesto, en el sentido de que aún partiendo de los equilibrios presupuestarios referidos anteriormente, si la cuantía de las obligaciones reconocidas fuese superior a la de los derechos liquidados, debido a que éstos no alcanzasen las previsiones iniciales, daría lugar a la existencia del denominado déficit presupuestario cuya financiación tendría que soportar el presupuesto de ingresos del ejercicio siguiente mediante fondos propios o accediendo al endeudamiento.

A pesar de que el principio de equilibrio presupuestario no se considera un principio jurídico, al no exigirse por la actual normativa positiva que los Presupuestos se aprueben con equilibrio inicial, hay que tener en cuenta que dada la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno y en virtud del "principio de solidez financiera" se nos exige la limitación del déficit público y la consecución de la estabilidad financiera. Por otra parte en nuestro ordenamiento interno se refleja la preocupación en cuanto a los límites del endeudamiento y a los procesos de toma de decisión respecto del mismo. Así el artículo 135.1 de la C.E. establece que el Gobierno habrá de estar autorizado por Ley para emitir deuda pública o contraer crédito y el artículo 101.2 de la L.G.P. dispone que la Ley habrá de señalar el importe máximo autorizado, con lo que la capacidad para fijar su cuantía no corresponde al Gobierno sino al Parlamento, pero nada se establece respecto a su límite.

La filosofía política actualmente vigente está encaminada a la minimización del déficit presupuestario pero sin que ello conlleve el desmantelamiento del denominado "estado de bienestar", para lo cual se imponen nuevas formas de gestión que tratan de minimizar el coste de los imputs necesarios para la obtención de un determinado nivel de outputs, lo que nos llevaría al sistema de presupuestación por programas.

II.- DESARROLLO Y ANÁLISIS DE LA MATERIA

II.1.- Análisis del equilibrio presupuestario y su incidencia en los principios presupuestarios

Este análisis lo vamos a centrar en el equilibrio que ha de existir en el momento de la aprobación del presupuesto, entre los estados de ingresos y gastos, puesto que las posteriores modificaciones presupuestarias han de tener la correspondiente fuente de financiación presupuestaria y por tanto no deben de efectuar a este equilibrio presupuestario inicial, a menos que se

acuda a su financiación externa.

En primer lugar analizaremos la incidencia de las modificaciones presupuestarias en los principios presupuestarios clásicos.

a) Principio de especialidad cualitativa

El Parlamento no sólo autoriza la cuantía del gasto a realizar por el Gobierno, sino que además indica las líneas concretas de gasto, según establece el artículo 59.2 y 59.3 de la L.G.P. que establece el nivel de vinculación de los créditos autorizados en los programas de gastos.

Este principio de especialidad en relación con la ejecución del presupuesto se ve flexibilizado mediante las transferencias de crédito a través de las cuales el Ejecutivo destina créditos inicialmente previstos para una finalidad a otra distinta que o no estaba prevista o no disponía de suficiente dotación de crédito.

El artículo 70 de la L.G.P. establece determinadas limitaciones a las transferencias respecto a ciertos créditos que hayan sufrido variación a través de otras modificaciones, pero no hay ninguna limitación legal en cuanto a su cuantía, de forma que por esta vía el Ejecutivo puede introducir importantes desviaciones respecto al plan de gastos formulado por el Parlamento, aunque no está permitida su realización entre diferentes funciones de gasto (sí entre programas) por lo que no pueden afectar a los grandes objetivos (funciones) del Presupuesto.

b) Principio de especialidad cuantitativa

Este principio viene recogido en el artículo 60 de la L.G.P. al prohibir la adquisición de compromisos de gasto por una cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos. Esto imprime un carácter limitativo al crédito presupuestario y ello no sólo desde el punto de vista global del presupuesto sino también a cada crédito con el nivel de vinculación que le corresponda.

El rigor de la limitación derivada de este principio se ve atenuado mediante dos excepciones correspondientes a otras tantas modificaciones presupuestarias: créditos ampliables y generación de créditos. En el primer caso el artículo 66 de la L.G.P. establece que, excepcionalmente, determinados créditos tendrán la condición de ampliables, debiendo figurar como tales, de forma taxativa y explícita en el estado de gastos de los Presupuestos. Por tanto su dotación inicial únicamente tiene un valor estimativo y pueden estar motivados por tratarse de créditos para atender

obligaciones que han de ser satisfechas inaplazablemente en el ejercicio, en virtud de una ley, o bien por una recaudación superior a la prevista de derechos afectos a una finalidad concreta.

En el segundo caso -generaciones de crédito- la fuente de financiación proviene de la obtención de determinados ingresos (artículo 71 de la L.G.P.) afectando igualmente a la especialidad cuantitativa y en el supuesto de que el crédito de que se trate no tuviese dotación presupuestaria afectaría asimismo al aspecto cualitativo.

c) Principio de especialidad temporal

El carácter anual de los presupuestos implica que los créditos en ellos consignados han de ser utilizados dentro del ejercicio correspondiente, de forma que los que en el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas quedarán anulados de pleno derecho (artículo 62 de la L.G.P.).

El artículo 73 de la L.G.P. prevé la posibilidad de incorporar al Presupuesto del ejercicio siguiente determinados créditos no utilizados. Se trata de créditos correspondientes a algunas modificaciones presupuestarias o que se encuentren en determinadas circunstancias en relación con el proceso de gasto (fase de disposición, correspondientes a operaciones de capital o que derivan de determinados ingresos).

Estos créditos incorporables rompen, por tanto, el principio de especialidad temporal del Presupuesto.

Las modificaciones presupuestarias con incidencia en el gasto del ejercicio son:

.Ampliaciones de crédito

.Créditos extraordinarios

.Suplementos de crédito

.Incorporaciones de crédito

Desde el punto de vista de su financiación únicamente las tres primeras pueden necesitar la utilización de recursos financieros ajenos, dando lugar al endeudamiento y afectando al equilibrio presupuestario.

Las generaciones y transferencias de crédito no afectan al estado de gastos del ejercicio y por tanto no inciden en el equilibrio presupuestario.

Por lo que respecta a los tres supuestos de modificaciones en los que puede ser necesario recurrir al endeudamiento para su financiación, hay que subrayar que corresponde al Parlamento su aprobación mediante ley, en los casos de créditos extraordinarios y suplementos de crédito y a través de las leyes de Presupuestos estableciendo los supuestos de ampliación de crédito, aunque no cuantificándolos. Precisamente es la potestad de cuantificación, que corresponde al Ejecutivo, la que puede incidir en el equilibrio presupuestario, sin que, por otra parte, el Legislativo pueda controlar el "cuanto".

II.2.- Análisis del déficit presupuestario y su relación con la gestión presupuestaria

Excluiremos de este análisis la incidencia de las modificaciones presupuestarias en la gestión presupuestaria por haber sido abordado anteriormente.

Aprobada la Ley de Presupuestos se abre la fase de ejecución cuya competencia corresponde al Ejecutivo. En esta fase, tanto para contraer nuevas obligaciones como para dar cumplimiento a las derivadas de relaciones nacidas con anterioridad o de la directa ejecución de una ley, es requisito necesario la existencia de crédito presupuestario. Aquí, a su vez, convendría distinguir dos fases diferenciadas: la gestión del gasto -fase declarariva- (de reconocimiento contable de la obligación) y la ordenación del pago (de carácter ejecutivo).

Existe una tercera fase en la ejecución del presupuesto que es la liquidación o cierre del ejercicio; operación contable que establece el resultado de la gestión o ejecución del presupuesto en términos de caja a 31 de diciembre del correspondiente ejercicio. Este resultado, desde el punto de vista cuantitativo, viene dado por la diferencia entre los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias reconocidas en el mismo, excluyendo de ambas magnitudes las operaciones con pasivos financieros.

La existencia de un resultado presupuestario positivo (superávit) indica que los ingresos presupuestarios del ejercicio han sido suficientes para financiar el gasto presupuestario, sin recurrir a operaciones de endeudamiento, mientras que un resultado presupuestario negativo pone de manifiesto la insuficiencia de los ingresos presupuestarios para financiar el gasto presupuestario lo que produce el déficit presupuestario del ejercicio.

A la vista de lo expuesto, existe una doble posibilidad de actuación en orden a reducir o anular el déficit presupuestario: actuando sobre los ingresos y/o sobre los gastos. En el primer caso se trataría de incrementar los ingresos presupuestarios a través de las denominadas políticas fiscales, fundamentalmente. En el segundo caso consistiría en racionalizar el gasto mediante la gestión y no únicamente la administración de los recursos presupuestarios, utilizando la presupuestación por objetivos, la contabilidad analítica y la utilización de los indicadores de gestión que constituyen otros tantos instrumentos de gestión orientados a la consecución de mejoras en la eficacia y eficiencia en las Administraciones Públicas. De este modo se pasaría del presupuesto de medios o tradicional -cuyo objetivo es controlar que las partidas en las que se empleen los recursos y sus cuantías se correspondan con los créditos aprobados- al presupuesto de ejecución basado en una clasificación por actividades específicas, con medidas de costes unitarios y gestión de los recursos asignados a cada actividad facilitando información sobre el consumo de recursos de la misma.

III.- CONCLUSIONES

1.- El principio de solidez financiera es un principio jurídico comunitario que afecta a España, en cuanto Estado miembro, restringiendo el ejercicio de la soberanía financiera respecto a los límites máximos de déficit público y deuda pública.

2.- El déficit y la deuda computada en el sistema europeo de cuentas se refiere sólo a las cifras de las administraciones públicas no incluyendo el subsector de las empresas públicas y OO.AA. comerciales, al presumirse que su actividad se financia básicamente vía precios, pero cuando esto no ocurre y su financiación se realiza en gran medida a través de transferencias y avales las cifras de déficit y deuda reales son superiores a las contabilizadas.

3.- El equilibrio o el grado de desequilibrio presupuestario que se desee alcanzar viene determinado por el Parlamento mediante la previsión de recursos que han de financiar los gastos a realizar, sin embargo éstos pueden ser modificados por el Ejecutivo a través de los créditos ampliables.

4.- La consecución del equilibrio presupuestario ha de obtenerse actuando sobre la vía de la financiación (recursos) y sobre la de los gastos, correspondiendo a la gestión presupuestaria el actuar sobre esta última, ya que la modulación de los ingresos se consigue fundamentalmente a través de políticas fiscales.

5.- A pesar de que el artículo 31.2 de la C.E. establece que "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía", en la práctica continúa elaborándose el presupuesto de medios en las distintas Administraciones Públicas, como punto de referencia básico del control del gasto público.

6.- Una asignación racional de los recursos debería estar basada en la presupuestación por programas o planificación por objetivos a desarrollar en las siguientes fases:

- Definición de los objetivos a medio y largo plazo.

- Estudios de los costes de los programas y análisis de las distintas alternativas para su ejecución.

- Determinación de los programas a ejecutar en el ejercicio presupuestario en función de los objetivos fijados para este período.

- Elaboración de indicadores para cada programa.

- Análisis y control de los resultados en función de los objetivos.

7.- En último término cabría preguntarse, en el supuesto de que el equilibrio presupuestario sea bueno "per se", cuál sería el nivel de gastos adecuado cuyo equilibrio por vía de ingresos se quiere conseguir.

VI.- ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Toledo, 14 al 16 de abril de 1.999

GRUPO DE TRABAJO: "LA CRISIS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO"

I.-ENFOQUE CONCEPTUAL DEL PRESUPUESTO

I. 1. El Derecho de los Gastos Públicos

II.-EVOLUCION DE LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

II. 1. La Escuela Económica Clásica

II. 2. Control Presupuestario

III. 3. Ambito del Sector Público

III.-EL SISTEMA DE INFORMACION PRESUPUESTARIO

III.1. Análisis permanente

IV.-EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

IV. 1. La Técnica incrementalista

IV. 2. El Presupuesto por tareas

IV. 3. El Presupuesto n base cero

IV. 4. Presupuestación por programas

V.-EL PRESUPUESTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

VI.-EL PRESUPUESTO DE LA UNION EUROPEA

LA CRISIS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO

ANGEL PRADEL ALFARO

Subdirector Jefe de la Oficina

Presupuestaria del Tribunal

de Cuentas

I.- ENFOQUE CONCEPTUAL DEL PRESUPUESTO

Si se realiza un seguimiento histórico de la evolución del presupuesto, se advierte cómo ha ido amoldándose a los diversos aspectos de la actividad financiera de los entes públicos. Desde la autorización para realizar gastos extraordinarios a favor de las asambleas medievales, la trayectoria de aquella evolución pasa por el enriquecimiento de la institución presupuestaria a la que el constitucionalismo añadió el contenido político a los aspectos económicos y jurídicos. El presupuesto comienza a considerarse como instrumento de control del legislativo sobre el Ejecutivo apreciándose una doble consideración: de autorización para los gastos, y de previsión en el lado de los ingresos. Recientemente el presupuesto se ha convertido en un instrumento de política económica, lo que ha supuesto un aumento competencial del Ejecutivo sobre el presupuesto.

El presupuesto se ha visto instalado en una trayectoria realmente compleja. De un lado existen determinados entes sometidos al Derecho Público cuyo presupuesto tiene carácter vinculante respecto a las obligaciones que puedan contraer. Estaríamos tratando de un "presupuesto administrativo". De otra parte están los entes enmarcados en la normativa del Derecho Privado, cuyo presupuesto constituye una mera estimación tanto de gastos como de ingresos, careciendo, en consecuencia, de efecto vinculante. En este caso, nos encontraríamos ante un "presupuesto de explotación".

Muy recientemente, la concepción tradicional del Presupuesto, en su línea evolutiva, se ha visto superada por nuevas acepciones. Así la Ley 6/1997 de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (LOFAGE) ha racionalizado lo que se venía conociendo como "Administración Institucional del Estado" en la que se incluye bajo la rúbrica de Organismos Públicos, solamente los Organismos Autónomos y las Entidades Públicas empresVerdanaes, lo que supuso la expresa derogación de los artículos 4, 6.1b) y 6.5 de la Ley General Presupuestaria, y una alteración de los subsectores que venían integrando los llamados Presupuestos Generales del Estado.

I.1. EL DERECHO DE LOS GASTOS PUBLICOS

El Derecho Presupuestario, que constituye una parte importante del Derecho Financiero se ha centrado en un tratamiento jurídico de los gastos desde la vertiente de los procedimientos y formulación de las decisiones de gasto público. Pero se oyen ya autorizados comentarios sobre la posible aparición de un "Derecho de los Gastos Públicos" que entroncaría con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Constitución, que establece

"El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía ".

Ese Derecho de Gastos Públicos puede atender a determinados aspectos que conforman la naturaleza del gasto público, y que podrían desgajarse de la propia institución presupuestaria, como los instrumentos que permiten la contabilización del gasto.

II.- EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

II.1. LA ESCUELA ECONOMICA CLASICA

La elaboración de una serie de principios presupuestarios como pilares en los que habrían de sustentarse cuestiones de tanto calado como el contenido de un presupuesto, su elaboración formal o las normas de disciplina político – administrativa a que ha de someterse, fue tratada tempranamente por la escuela económica clásica, que alumbró los llamados "principios presupuestarios clásicos".

Los aludidos principios admiten una clasificación en tres grupos:

Principios presupuestarios de carácter político.

Principios presupuestarios de carácter económico.

Principios presupuestarios de carácter contable.

El conjunto de estos principios a la luz de la tendencia presupuestaria actual, si bien se ha mantenido en los diversos tratamientos otorgados a la problemática presupuestaria, han perdido – en muchos casos – la importancia que se le concedió por la ya mencionada escuela económica clásica. Esta cesión de vigor y aplicación se aprecia claramente, entre otros, en el "principio de competencia".

En España son las Cortes de Cádiz de 1812 las que asignan al Parlamento uno de los cometidos más importantes del Derecho Presupuestario: La potestad de determinar los gastos de la Administración Pública y la de fijar los ingresos igualmente públicos.

Más recientemente la vigente Constitución de 1978, determina en su artículo 134.1:

"Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación".

Pero ésto no supone que la representación popular sea la única institución dotada de competencias en materia presupuestaria, si bien aquella ostente la supremacía entre todas las instituciones que conforman el Estado, para decidir anualmente sobre el presupuesto. Asistimos a cesiones en este campo que pudieran hacer tambalearse a este principio de competencia.

El profesor Abad Fernández de la Universidad de Oviedo, se plantea la consideración de si la función presupuestaria atribuida a las Cortes Generales es distinta de la legislativa, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 66.2 de la Constitución, cuando indica:

"Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuye la Constitución".

Pero el Presupuesto tiene la consideración plena de Ley si bien con ciertas peculiaridades; más aún, disfruta de reserva absoluta de ley, por lo que en este campo no cabría el decreto-ley, ni siquiera el decreto legislativo.

II. 2. CONTROL PRESUPUESTARIO

Una cuestión no desligada de lo anteriormente expuesto hace referencia al control del Presupuesto atribuido a las Cortes y ejercido, por delegación, por el Tribunal de Cuentas según dispone el artículo 136 de la Carta Magna. Pero no se requiere – en separación de la tradición histórica – que la Cuenta General del Estado, como reflejo y compendio del Presupuesto, sea aprobada mediante Ley por las Cortes Generales.

Por otra parte, las Cortes no tienen hoy el papel fundamental de limitar los gastos del Estado - como cargas a soportar por los ciudadanos – sino que se aprecia la tendencia parlamentaria a

ampliar su montante, en base a que el gasto público se considera positivo, incluso por los propios contribuyentes, en muchos supuestos.

La tendencia actual mueve a los textos constitucionales a establecer mecanismos con la finalidad de que el ejecutivo pueda limitar la iniciativa de gastos de los Parlamentos, en lo que se considera técnicamente como una inversión del proceso histórico que originó la institución presupuestaria. Es decir, cualquier aumento de gasto o disminución de ingresos que pretendiera introducir el poder legislativo en los Presupuestos, habría de ser admitido por el Gobierno. Por ello, no parece arriesgado afirmar que el principio presupuestario de competencia, si bien se mantiene, ha quedado suavizado, habida cuenta que mediante autorizaciones concedidas al ejecutivo, éste puede modificar el Presupuesto aprobado por las Cortes Generales, siempre que se den determinadas condiciones técnicas o económicas que previamente son establecidas por las propias Cortes Generales al aprobar el Presupuesto.

En cuanto al "principio de universalidad" es bien sabido que los presupuestos han de reflejar la totalidad tanto de ingresos como de gastos públicos. Este principio queda recogido en el artículo 134.2 de la Constitución, que determina:

"Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del Sector Público Estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado".

II. 3. AMBITO DEL SECTOR PUBLICO

La evolución del Sector Público Estatal – que ha sustituido a la expresión "Estado" – se aprecia claramente al considerar la distinta formulación que en el mismo recoge el artículo 139 de la Ley General Presupuestaria que incluye en el sector público:

-Las Administraciones públicas (con Seguridad Social)

-Las Instituciones financieras públicas

-Las empresas públicas

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, en su artículo 4 indica que el sector público lo constituyen:

-La Administración del Estado

-Las Comunidades Autónomas

-Las Corporaciones Locales

-Las Entidades gestoras de la Seguridad Social

-Los Organismos Autónomos

-Las Sociedades Estatales y demás empresas públicas

El "principio de unidad" no puede referirse a un sólo documento presupuestario correspondiente al Estado, habida cuenta que han surgido otros agentes públicos de carácter autónomo que realizan su actividad financiera a través de un presupuesto. El principio se refiere a los Presupuestos Generales del Estado en los que se recoge la actividad de todo el Sector Público Estatal.

Dentro de los principios económicos, habría que citar el de "nivelación presupuestaria", aspecto éste que, en muchos casos, queda incumplido en la fase de liquidación del Presupuesto.

Los principios contables de "unidad de caja", "presupuesto bruto", "especificación " y "temporalidad" mantienen actualmente su plena vigencia.

III. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

El conjunto de procedimientos, de marcada índole informática, implantados en la Administración Financiera del Estado, a partir del año 1986, se conoce bajo la denominación del Sístema de Información Presupuestario, que está integrado en SICOP (Sístema de información contable y presupuestario), hoy SIC 2.

El procedimiento es novedoso y por ende rompe con los moldes de la concepción tradicional de la institución presupuestaria, en cuanto que los métodos de análisis y elaboración del presupuesto han evolucionado hacia una concepción de "Presupuesto permanente", evolución que se entronca con la aportación de las tecnologías de la información.

Uno de los objetivos cubiertos por este sistema es la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con la técnica de programas que permite que el documento presupuestario pueda ser analizado, discutido, elaborado y presentado en términos de programas, representando la línea básica para realizar un adecuado seguimiento por objetivos.

III. 1. ANALISIS PERMANENTE

La situación presupuestaria actual se caracteriza por una organización, estructura y técnica total y esencialmente consolidadas, que han permitido abandonar la concepción del Presupuesto como análisis discreto y localizado en períodos anuales a favor de un diseño del mismo como análisis permanente. Ello ha sido posible a través de una estructura del ciclo que comprende cuatro fases diferenciadas:

a) Fase de elaboración del Presupuesto plurianual

b) Fase de elaboración del Presupuesto del ejercicio siguiente

c) Fase de personalización del Presupuesto

d) Fase de seguimiento presupuestario y ajuste del Presupuesto plurianual

La innovación ha supuesto la consideración de tres áreas de actuación:

-El Centro gestor del gasto

-La Dirección General de Presupuestos

-Las Oficinas Presupuestarias

IV. EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

IV.1. LA TECNICA INCREMENTALISTA

El procedimiento tradicional por excelencia de elaboración de los presupuestos estatales es la que el profesor WILDSVASKY dio en llamar "incrementalista".

Es una técnica simple que estima cada año los gastos en base a los aprobados en el ejercicio anterior. Ello supone que solamente se sometan a discursión los incrementos de gasto respecto al del año anterior.

Se trata, en definitiva, de un sistema de presupuestación que permite controlar solamente la legalidad del gasto, pero no accede al análisis de los criterios de eficiencia, eficacia y economía. Razón que esta en la base del abandono de esta técnica tradicional incrementalista .

IV. 2. EL PRESUPUESTO POR TAREAS

Han surgido nuevas técnicas modernas de presupuestación; una de las primeras ha sido la llamada de "presupuesto por tareas" ó Perfomance Budget, basada en los recursos finalistas aplicados a tareas concretas – de ahí su nombre – descritas en los propios presupuestos. Con este sistema se consigue controlar y fomentar la aplicación de análisis de eficiencia y economía pero no es capaz de alcanzar el objetivo analítico de la eficacia.

Fue la ausencia de este valor – la eficacia – lo que motivó la búsqueda de una nueva formulación presupuestaria que afloró en el "Program Planning Budgeting System" , es decir, la "presupuestación por programas".

Esta nueva forma de presupuestación se presentaba como un sistema integrado de gestión del gasto público, en el que aparecían como subsistemas :

-Planificación del gasto

-Presupuestación

-Gestión

-Control

Si en el presupuesto por tareas estaba orientado hacia la gestión, el presupuesto por programas bascula hacia la planificación.

Pero el sistema adolecia de graves dificultades prácticas, por lo que fue abandonado en Estados Unidos. En Gran Bretaña y Francia ,con técnicas similares, también fue desechado.

IV. 3. EL PRESUPUESTO BASE CERO

Surgió una nueva técnica con carácter experimental en Estados Unidos: El "presupuesto en base cero" (Zero Base Budget) . Esta formulación supone que ningún gasto se considera consolidado, es decir, no debe ser recogido en un presupuesto si no se justifica su conveniencia y necesidad. O lo que es lo mismo, no se aprobaría un gasto del que pudiera prescindirse.

El presupuesto en base cero se reveló como impracticable a pesar de introducirse correcciones que limitaban su alcance, lo

que lo paralelizó con el presupuesto incrementalista tradicional.

Buena parte de la doctrina defiende la vuelta al presupuesto por programas, quizá con diferente denominación.

IV. 4. LA PRESUPUESTACION POR PROGRAMAS

El Presupuesto por programas se desliga de la concepción tradicional del concepto presupuestario. Pero su adopción supone la aceptación de unos elementos fundamentales, como los que se indican seguidamente:

a) Los objetivos de gasto. Cada programa es la ordenación de medios de que disponen los centros gestores en orden a la consecución de sus objetivos.

b) Los programas. Son combinaciones de medios identificables orientados al logro de un determinado objetivo a alcanzar por un centro de gestión.

c) Los indicadores. Son elementos referidos a los objetivos de los programas presupuestarios que proporcionan informaciones cuantificables. Poseen carácter descriptivo y valorativo.

d) Seguimiento, control y evaluación de los resultados de la gestión. En un sistema de Presupuesto por programas es imprescindible el establecimiento de algún tipo de control referido a la ejecución de los programas y sus resultados finales.

En España el sistema de Presupuesto por Programas se introdujo, como forma generalizada de presupuestación, a través de la antigua Ley General Presupuestaria de 4 de Enero de 1977, aunque remitía a futuros reglamentos la regulación del sistema. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 estableció el carácter vinculante y general de los presupuestos por programas para los Departamentos ministeriales y demás Organismos.

Esta técnica presupuestaria se ha desarrollado básicamente para subsanar la falta de información de que adolecen los presupuestos tradicionales, los cuales pueden dar idea de precisión y control legislativo, pero frustra los intentos de interpretación de la actividad del Estado en términos presupuestarios. El Presupuesto por programas individualiza los gastos en cada uno de los proyectos del Ejecutivo, permitiendo el logro de una programación sectorial.

El objetivo de un presupuesto por actividad es evidenciar la tarea gubernamental. Se diferencian del presupuesto tradicional en que éste centra su interés en lo que el Gobierno "compra" para realizar aquella tarea.

V. EL PRESUPUESTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El Presupuesto de la Seguridad Social se aparta de la línea costumbrista en lo que a la concepción tradicional se refiere. Sus objetivos básicos difieren de los de un presupuesto de corte tradicional, habida cuenta que el Presupuesto de la Seguridad Social asume el mantenimiento y reforzamiento del marco de prioridades que caracterizan a un modelo protector, cuyos objetivos hacen referencia a la priorización de los gastos sociales, mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones, profundización del proceso de reforma financiera, avance en el modelo de gestión caracterizado por una mayor contención de costes, etc.

De ello se desprende que una estructura, una filosofía de un presupuesto de las características señaladas, difícilmente se compagina o paraleliza con la versión tradicional del presupuesto en el que se trata de cubrir unos gastos financiados con unos ingresos previamente estimados.

VI. EL PRESUPUESTO DE LA UNION EUROPEA

Esta evolución de la concepción tradicional del Presupuesto ofrece escenarios actuales que la refuerzan y fundamentan. Uno de estos exponentes evolutivos lo encontramos en los presupuestos de la Unión Europea, como medios de alcanzar determinados y bien fijados fines comunitarios. Cuando el Tratado de Maastricht reclamaba la convergencia, recomendaba y aún exigía la reducción de los déficits públicos de los Estados miembros, por lo que el presupuesto comunitario de algunos ejercicios estaba instalado en el rigor y en la disciplina presupuestaria. El correspondiente al año 1994 creció solamente un 4,7% respecto del ejercicio anterior, siguiendo el Acuerdo Interinstitucional sobre disciplina presupuestaria y la mejora del procedimiento presupuestario firmado el 29 de octubre de 1993.

De alguna forma el presupuesto de la Unión Europea rompe moldes tradicionales en los que se encajó la concepción de la institución presupuestaria. Los distintos tipos de créditos de presupuesto comunitario así lo confirman: los créditos disociados utilizados por financiar actividades plurianuales, que admiten la división en créditos de compromiso – cubren obligaciones contraídas por acciones extensivas a varios ejercicios – y créditos de pago – hacen frente a compromisos contraídos en el ejercicio

en curso - .

Finalmente los créditos no disociados que atienden las obligaciones y pago del mismo ejercicio.

Por otra parte, el presupuesto comunitario no presenta un claro efecto redistributivo , en la vertiente de los gastos, si bien el sistema de financiación parece seguir una cierta pauta redistributiva . El tema de la equidad presenta, en el presupuesto de la Unión, un análisis escasamente satisfactorio.

GRUPO: **LA CRISIS EN LA CONCEPCION TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO.**

COMUNICACIÓN: LA CRISIS EN LAS TÉCNICAS DE PRESUPUESTACIÓN CLASICAS. NUEVAS MODALIDADES Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL.

ROBERTO M.CARRIL BERMUDEZ.

CONSELLO DE CONTAS.

INTRODUCCION

Que la institución presupuestaria, en su concepción clásica, se contemple esta desde la perspectiva jurídica, política, económica-contable o del control, se halla incursa en una profunda crisis es algo evidente y que prácticamente nadie discute en la actualidad, quedando solo margen para la disensión sobre los nuevos modelos a aplicar, su alcance, extensión etc.

Dicha crisis parte, en mi opinión, de que el presupuesto ha experimentado una transformación correlativa a la experimentada por la actividad que refleja, habiendo aumentado espectacularmente su volumen, no solo cuantitativo sino también cualitativo, transformando su estructura y complejidad, pasando de un presupuesto tradicional de naturaleza meramente contable al presupuesto actual que engloba una parte sustanciosa de la actividad económica de un estado.

El presupuesto sufre, como se ha puesto de manifiesto, una radical transformación que se deriva de la esencial diferencia que supone contemplar los gastos públicos como destinados a obtener la existencia de elementos institucionales que permitan la libertad económica y concebir el mercado como mecanismo de asignación de los recursos, a concebir los gastos e ingresos públicos como un elemento fundamental para obtener una asignación eficaz de recursos que el mercado sería, por si solo, incapaz de lograr.

Esta nueva concepción hace del presupuesto un importante instrumento de política económica. La problemática ya no se plantea en términos de reducir al mínimo el gasto público como en la época clásica, sino en alcanzar el nivel y composición de ingresos y gastos óptimos de cara a los objetivos que el presupuesto, como tal

instrumento, persigue, todo ello además en un marco creciente de exigencia de eficiencia y eficacia en la gestión que a su vez exige un suministro de información fidedigna que posibilite a los ciudadanos el ejercicio, con conocimiento de causa, de sus derechos, tanto como contribuyentes, electores, consumidores de bienes públicos etc.

La doctrina clásica, coherente con sus fundamentos básicos, no se planteó el problema de la eficiencia en la administración de los recursos, y es por eso por lo que el modelo de presupuesto que se correspondía con esta concepción (el presupuesto administrativo) hace imposible tanto la elección como la ejecución del mismo con arreglo a criterios de eficiencia y eficacia, ni permite ejercer el adecuado control por parte de los órganos encargados de ejercitar el mismo.

Surgió así la necesidad de implementar nuevas técnicas de presupuestación que rompieran con la dinámica de las técnicas incrementalistas de asignación de gasto en que había derivado la situación antes referida, cuya descripción, alcance y crítica intentaré abordar a continuación de forma somera, enlazando el análisis de los mismos con la perspectiva que del control externo me dicta la práctica diaria de mis funciones en el Consello de Contas de Galicia.

LAS NUEVAS TÉCNICAS PRESUPUESTARIAS. ANTECEDENTES Y MARCO LEGAL.

A finales de la década de los 70 se observa, en el ámbito de los países desarrollados, la implantación en la administración pública, de nuevas técnicas que intentan que el documento presupuestario no sólo sirva para garantizar la legalidad en la ejecución del presupuesto, sino que pueda ser utilizado como un elemento significativo de la gestión. Dichas técnicas, tomadas en su totalidad del mundo empresVerdana, fueron básicamente la presupuestación por programas, el presupuesto por tareas y el presupuesto en base cero, cuyo análisis se realiza a continuación, con especial énfasis en el primero de los citados ya que ha sido adoptado, al menos desde el punto de vista legal, en la administración pública española

El presupuesto por tareas o presupuesto de ejecución surge en EE. UU bajo la denominación de "performance budget". Esta técnica pretende seleccionar los programas más adecuados de entre los que se presentan como alternativas posibles, diferenciándose en esto, como posteriormente quedará perfectamente reflejado, del presupuesto por programas en que el de tareas centra su atención en la fase de ejecución del presupuesto en tanto que aquel atiende, en primer lugar, a la fase previa de fijación de objetivos y presupuestación.

El presupuesto de base cero, también conocido por sus siglas en inglés Z.B.B. (zero base budgeting), procede, de los Estados Unidos

y constituye, como ya se expresó, una aplicación al sector público de técnicas ensayadas previamente en la empresa privada. En este caso el modelo lo suministró la sociedad "Texas Instruments" y fue el Presidente Carter quien lo aplicó primero en el estado de Georgia y más tarde en el ámbito estatal (1977). Esta técnica consiste en esencia, en imponer a los destinatarios de los créditos la obligación de justificar su necesidad, sin dar por supuesto que los niveles de dotación alcanzados en los ejercicios anteriores se repiten en el actual. Parte pues, de una revisión sistemática de los gastos públicos.

Esta técnica presupuestaria ha tenido escaso eco en nuestro país. Cabe citar inicialmente una Orden de la Presidencia del Gobierno de 4 de febrero de 1980 que dispuso en su momento que todos los Departamentos ministeriales al elaborar los anteproyectos de presupuestos para 1981 procedieran a revisar y evaluar una selección de sus créditos de gasto que representase al menos una cuarta parte de su presupuesto total en el ejercicio precedente, incluidos los créditos de sus organismos autónomos.

El presupuesto por programas es también conocido generalmente por las siglas P.P.B.S. de su denominación en inglés (Planning Programming Budgeting System). Esta técnica presupuestaria, proviene, al igual que la anterior de los Estados Unidos. Mas que una técnica en si, lo que pretende, como afirma el profesor Palao Taboada, es convertirse en toda una concepción del presupuesto y de su proceso de elaboración que se contrapone a la clásica, de cuya crítica parte. Dicha crítica se resume en la acusación de irracionalidad dirigida a la manera tradicional de adoptar las decisiones de gasto.

El método tradicional de presupuestación parte de un proceso de negociación política en el que cada organismo administrativo trata de incrementar sus créditos respecto a los del ejercicio anterior sin que exista una debida justificación a dicho incremento. El presupuesto por programas pretende, por el contrario, racionalizar las elecciones presupuestarias (debe tenerse en cuenta precisamente que la versión francesa se llama "rationalisation des choix budgétaires") mediante una definición clara de los objetivos y de los medios alternativos para conseguirlos. A dicha elección entre éstos se aplican, a ser posible en términos cuantitativos, técnicas de análisis coste-beneficio nacidas en la empresa privada (el Secretario de Defensa de los EE.UU. Mc Namara, que empieza a aplicar estas técnicas en el gobierno federal en 1963 había sido con anterioridad director general de la empresa Ford Motors.

De la experiencia americana es importante destacar, siguiendo al profesor Fuentes Quintana, que existen tres exigencias vitales para la implantación del P.P.B.S :

- Exigencia de personal directivo y técnico

- Exigencia de maduración

- Exigencia de su aceptación por parte de la Administración a la que se aplica y las restantes autoridades de las que depende la elección presupuestaria.

Respecto a su implantación en la administración pública española el primer antecedente lo encontramos en una orden del Ministerio de Hacienda de 1 de abril de 1967 sobre nueva estructura presupuestaria que implicó que se acompañen anualmente al proyecto de Ley de Presupuestos, a título informativo los anexos de programas de inversiones públicas, detallados por proyectos tanto del Estado como de sus organismos autónomos. Con rango legal, los primeros borradores del proyecto de Ley General Presupuestaria de 1977 contemplaban con claridad un sistema de presupuesto por programas que posteriormente fue eliminado, abordando simplemente el establecimiento de una clasificación por programas y de un sistema de objetivos para cada departamento ministerial u organismo, introduciendo asimismo los conceptos de control financiero y de eficacia.

A partir ya del presupuesto de 1984 la clasificación por programas del gasto público deja de ser una mera información estadística para adquirir una significación real al declararse vinculantes los créditos por programas. Surge pues una nueva estructura presupuestaria en torno a los programas de gasto, siendo estos los que marcan el volumen de recursos a gastar.

En Galicia, la Ley 11/92 de Régimen Financiero y Presupuestario ha dado una amplia cobertura al presupuesto por programas y a su seguimiento y control, circunstancia que queda perfectamente reflejada en la exposición de motivos de la misma que señala que "la utilización de técnicas y procedimientos cada vez más sofisticados y complejos, tanto en el ámbito presupuestario como en el de la deuda pública, el control financiero y los sistemas contables hicieron preciso introducir, mediante la presente ley cambios importantes en los principios que inspiran la gestión financiera". En su artículo 49 establece que "los estados de gastos se confeccionarán aplicando una clasificación funcional por programas". Así como que "para cada programa de gasto se establecerán los objetivos que se pretenden conseguir con los recursos que se le asignen, así como siempre que sea posible los indicadores de seguimiento que se consideren adecuados para analizar el grado de consecución de los mismos" Asimismo, se consagran en la norma citada criterios de eficacia y eficiencia y los principios de equidad y equilibro territorial como términos básicos de referencia para la gestión de los recursos públicos.

SITUACIÓN ACTUAL. INCIDENCIA EN EL CONTROL EXTERNO

Como ha quedado reflejado en los párrafos precedentes la administración pública gallega, y con carácter general la española, optó por instaurar como modelo la presupuestación por programas. Ante esta situación cabe preguntarse si tal opción ha hallado buen cobijo en la practica de las citadas administraciones.

Desde la perspectiva de la administración en la que ejerzo mis tareas, si bien los antecedentes que manejo presuponen que las conclusiones bien pudieran generalizarse a la totalidad de las administraciones públicas del estado español, en la práctica no se ha implantado un sistema de gestión por objetivos y lo que se viene a realizar es traducir el presupuesto administrativo clásico en términos de programas nominales de gasto. En términos de presupuestación parece aún en vigor el artículo 34 de la antigua Ley de Administración y Contabilidad de 1911, que en su artículo 34 indicaba "en la formación del Presupuesto se tomará como base el aprobado en el bienio anterior al del presupuesto".

Así pues, en la práctica permanecemos dentro de una perspectiva tradicional de presupuestación, y que configura a la institución presupuestaria casi de forma exclusiva como un elemento de control del principio de legalidad, limitando lo que sería su función como instrumento eficiente de asignación de recursos.

Quizás la implantación de la presupuestación por programas encuentre su máxima dificultad en que supone un cambio radical en el enfoque de la elaboración del presupuesto, que tradicionalmente se ha realizado por un proceso de negociación con tintes claramente políticos y no se ha sabido transformar dicho procedimiento negociador hasta encauzarlo a un proceso técnico que encuentre fundamento en si los medios adjudicados a cada programa son los óptimos o no, a fijar con claridad los medios, establecer una estructura de objetivos perfectamente definidos y cuantificar los indicadores a aplicar en el análisis tanto de medios como de objetivos o de impacto.

Lo expresado se puede observar claramente en que a pesar de su formulación nominal "por programas", se sitúa de facto la discusión de los créditos desde el punto de vista económico, reduciendo esta a lo que podrá gastar, según dicha naturaleza, cada unidad de gasto (cuestión que queda perfectamente reflejada en que las discusiones parlamentarias aún se realizan por secciones orgánicas).

Asimismo debe tenerse en cuenta que todo el proceso ha sido precedido de una clara improvisación, dado que la presupuestación por programas o cualquiera de las otras nuevas técnicas presupuestarias surgidas del mundo empresVerdana privado, suponen, dada su complejidad, que su implantación debería de

haberse realizado de forma paulatina y gradual, y que debería haber llevado aparejados, no solo cambios de tipo legal y formal, sino también un cambio severo en la estructura organizativa y el la mentalidad de los gestores administrativos.

Desde el punto de vista del control en general, y del externo en particular, la concepción garantista de la institución presupuestaria, ha llevado a los órganos de control a ejercitar éste dentro de un marco limitado y que se circunscribía fundamentalmente a asegurar el principio de legalidad. Esta perspectiva no obstante ha venido evolucionando, si bien lentamente, hacia nuevas modalidades que tienen por horizonte la evaluación de la gestión pública desde criterios de eficiencia y eficacia, en el marco que la propia Constitución española le asigna en su artículo 31.2. A estos efectos es prácticamente imprescindible contar con el suministro de información, en torno a los inputs y outputs que la gestión pública genera y dicha información debe ser proporcionada dentro de un marco que escapa, obviamente, del diseñado por el presupuesto administrativo tradicional.

Así pues, la no implantación práctica de la presupuestación por programas de gasto ha tenido asimismo importantes consecuencias también en el aspecto del control, ya que ha supuesto un freno importante a la aplicación de nuevos modelos de control.

CONCLUSIONES

La realidad en torno a la implantación de las nuevas técnicas presupuestarias ha llevado a muchos a postular el término crisis para la presupuestación por programas, cuando, a tenor de lo expuesto, en mi opinión, no puede emplearse dicho término ya que, como cualquier técnica, en sí misma es correcta para los fines que persigue, y lo que ha fracasado es su implantación práctica, al haberse limitado la misma a la mera elaboración de un procedimiento contable-presupuestario de índole exclusivamente formal.

No obstante, a tenor de lo expuesto, las necesidades de la gestión y el control deben llevar a reformularse la situación actual y reconducirla a un procedimiento gradual (con los cambios organizativos y de filosofía que procedan) de implantación de nuevas técnicas que permitan la mutación de la concepción tradicional del presupuesto administrativo a un presupuesto funcional dirigido a conseguir una asignación eficiente de recursos.

LA CRISIS DEL PRESUPUESTO

IV. ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

TOLEDO, abril 1999

- INTRODUCCIÓN

- EL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN

- POSIBLES ALTERNATIVAS. LAS REFORMAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES

- CONCLUSIONES

Begoña Marijuán Arcocha

Auditora-Jefe

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas / Herri Kontuen Euskal Epaitegia

I. INTRODUCCIÓN

El presupuesto de gastos constituye una autorización del poder legislativo para que el poder ejecutivo pueda gastar y, por tanto, contraer obligaciones. La autorización se refiere al año natural y tiene unos límites cuantitativos y cualitativos que sólo pueden exceptuarse en determinados supuestos tasados legalmente. Esta autorización se plasma en el estado de gastos en el que se incluyen los créditos necesarios para atender el cumplimiento de las obligaciones.

Los créditos se ordenan atendiendo a tres tipos de clasificaciones:

- Orgánica: relativa al centro encargado de gestionar los créditos.

- Funcional: determina para qué se gasta.

- Económica: diferencia los gastos por su naturaleza.

Como vemos de la definición anterior el control legislativo se centra en el estado de gastos del presupuesto, autorizando la realización de gastos limitado en su cuantía y naturaleza.

No se hace hincapié en la aprobación de las actuaciones previstas en el marco de unos objetivos pactados para cuyo cumplimiento se ponen al alcance del ejecutivo unos medios materiales, ni tampoco se plantea el proceso en términos de contabilidad pública planteándose dos problemas:

Por una parte, el presupuesto se ha convertido en el reflejo de los movimientos de flujos de cobros y pagos del ejercicio, encontrándose una parte de los hechos económicos que pudiera ser relevante fuera del registro presupuestario.

Por otra parte, la estructura del presupuesto sigue siendo de hecho orgánica, respondiendo la elección de los programas más a un criterio de agregación de gastos por servicios que a la asignación de recursos por objetivos.

A esto hay que añadir que en las memorias de los programas no se presentan estrategias de acción sino relación de actividades, funciones y en ocasiones competencias legales. Siendo el contenido poco relevante para la evaluación y toma de decisiones.

En relación con el primero de los dos apartados, se relacionan a continuación a modo de ejemplo, algunos hechos económicos que están fuera del registro presupuestario, sobre el que se debate, analiza, se programan objetivos y se evalúa su cumplimiento:

- Inmovilizado no financiero:

  - Adquisiciones lucrativas de bienes por: atribución de ley, herencias, legados o donaciones, ocupación, prescripción ocupativa.

  - Revalorizaciones del inmovilizado.

  - Correcciones de valor del inmovilizado.

  - Permutas de bienes.

  - Adquisiciones de bienes con pagos parciales en especie (por la parte pagada en especie).

- Aportaciones no dinerarias a sociedades.
- Cesión gratuita de bienes.
- Adscripción y reversión de bienes.

- Inmovilizado Financiero:

- Correcciones valorativas por diferencias de cambio.
- Devengo de interés que no se van a pagar en el año.
- Créditos singulares por venta de inmovilizado a largo plazo.
- Modificaciones valorativas por diferencias tipo cambio moneda extranjera.

- Endeudamiento:

- Retribuciones explícitas devengadas y no vencidas.
- Deudas asumidas por subrogación como prestataria de una deuda previamente creada por otro ente.
- Letras y pagarés.
- Ajustes de valoración del pasivo en moneda extranjera por tipo de cambio vigente.

- Tesorería:

- Cobros y pagos pendientes de imputación presupuestaria.
- Anticipos de tesorería concedidos con carácter previo a la existencia de crédito presupuestario.
- Operaciones de la Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos. (ej. Impuesto competencia local gestionados por Diputaciones Forales).

- Gastos

- Obligaciones vencidas derivadas de bienes o servicios efectivamente recibidas para las que no se ha producido su aplicación al presupuesto.

- Obligaciones no vencidas derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

- Por obligaciones correspondiente a gastos de naturaleza financiera efectivamente devengados y en los que nos e ha dictado el acto formal administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación.

- Provisiones para responsabilidades.

- Provisiones para grandes reparaciones.

- Periodificaciones de gastos.

- Dotaciones a la amortización.

- Pérdidas de valor.

- Ingresos

- Liquidados pero sin rendimiento en el ejercicio.

- Devengados y pendientes de acto formal administrativo.

- Periodificaciones de ingresos.

- Devoluciones y anulaciones pendientes de acto final administrativo.

- Provisiones para insolvencias.

A esta situación debemos añadir la desconcentración de la administración en otros entes y la creación de sociedades que gestionan servicios públicos, de cuya actuación sólo queda constancia por la financiación que la administración les otorga o por el registro contable de las tomas de participación cuando éstas suponen desembolsos.

Se ha producido una creciente descentralización de los servicios y la gestión pública, realizándose la gestión a través de sociedades públicas, sociedades con participación minoritaria de varios entes públicos, no participada mayoritariamente por ninguna institución y por tanto no integrada en las cuentas de ninguna institución pero a través de las cuales se prestan y gestionan servicios que escapan a la evaluación y control del poder legislativo.

Los estados contables y el presupuesto en el proceso de elaboración,

presentación y aprobación están fundamentalmente orientados a la evolución del equilibrio financiero, la asignación de los fondos líquidos obtenidos o las estructuras organizativas que los van a gastar, y no a la presentación de políticas de gasto susceptibles de evaluación que requieran de sistemas de información centrados en la gestión y una nueva cultura de la organización de la administración pública.

II. EL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN

En la Introducción hemos esbozado algunos de los problemas que sufre el presupuesto como expresión de la autorización que el poder legislativo confiere al ejecutivo para la gestión de los recursos públicos y la prestación de servicios públicos enmarcados en los planes generales de políticas públicas.

Entre ellos los dos más destacados son los siguientes:

- Se realiza un control muy detallado y restrictivo de los gastos a realizar, tendentes a limitar el gasto corriente, favorecer la inversión pública y mantener el equilibrio financiero.

- La perspectiva presupuestaria recoge exclusivamente el año natural en que se va a ejecutar, este periodo presenta dificultades para evaluar el cumplimiento de los objetivos planteados que se mueven en periodos mayores.

Para que el presupuesto sea un instrumento útil para la gestión interna de la administración pública y, a su vez, sea susceptible de control externo, debieran introducirse modificaciones en la elaboración del mismo que podrían orientarse hacia los siguientes procesos:

- Realizar un proceso de presupuestación enfocado a los resultados a obtener y no a la exhaustiva relación de los medios a emplear.

- Modificar la cultura de los participantes en el proceso de presupuestación utilizando el análisis y evaluación como punto de referencia en las negociaciones presupuestarias.

- Enmarcar el proceso presupuestario en un periodo más largo que podría coincidir con el periodo legislativo.

- Aprobar anualmente unos presupuestos de fondos o tesorería que se encuadren en la información económica patrimonial.

- Reducir y simplificar la prolija normativa presupuestaria.

- Formar a los funcionarios públicos en el proceso de renovación administrativa, implicándoles en la asunción de la mejora continuada en la prestación de los servicios como propia.

- Desarrollar un sistema de gestión integral del que se obtenga como nivel de máxima agregación el presupuesto del Gobierno, en el que se detallen los grandes objetivos a lograr, los planes puestos en marcha para su logro y se liquiden en términos de eficacia y eficiencia en su consecución.

La modificación del proceso de presupuestación supone un cambio importante en el enfoque de la administración pública sin que se efectúe una modernización de las estructuras y funcionamiento de las administraciones públicas.

Esta necesidad se viene sintiendo desde la década de los 80 y es por ello que todos los gobiernos occidentales han iniciado reformas en sus estructuras, tal y como vamos a exponer en el epígrafe siguiente de esta comunicación.

III. POSIBLES ALTERNATIVAS, LAS REFORMAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES

La administración burocrática dominada por principios como la jerarquía, la uniformidad la impersonalidad o el formalismo, ha sido criticada por su incapacidad para responder a las demandas de la sociedad, cuya dinámica y pluralismo exige respuestas rápidas, sencillas y en constante evolución.

En definitiva se ha producido un desajuste entre las expectativas sociales y económicas sobre el sistema y la realidad de su funcionamiento, lo que ha terminado por provocar la reacción de los gobiernos occidentales mediante la elaboración de programas de modernización administrativa.

La realidad sobre la limitación de los recursos ha terminado con la dinámica de incrementos presupuestarios para cubrir las crecientes demandas sociales. Con los mismos recursos y ante nuevas demandas se ha hecho necesario revisar las prioridades recortando o suprimiendo programas existentes.

Para ello los Estados Occidentales se han embarcado en la realización de diversos programas de reforma o modernización administrativa tales como:

- Reinventar la Administración: Estados Unidos.

- Renovación: Francia y Suecia.

- Desburocratización: Holanda.
- Descentralización: Alemania.
- Función Pública 2000: Canadá.
- Reorganización: Nueva Zelanda y Australia.
- Estrategia de eficiencia: Reino Unido.
- Modernización: España.
- Reforma: Galicia y Euskadi.

A continuación se expone un pequeño resumen de las reformas puestas en marcha en el Reino Unido, Suecia y Francia como ejemplo de los procesos de cambio que se están poniendo en marcha en Occidente.

LA UNIDAD DE EFICIENCIA - REINO UNIDO.

Establecimiento de una iniciativa de gestión financiera con los siguientes objetivos:

- Proporcionar a la dirección unos objetivos claros.
- Determinar claramente las responsabilidades en cuanto a la utilización de los recursos y las funciones operativas.
- Dotar de los medios necesarios en cuanto a sistemas de información, reciclaje profesional y recursos de gestión para poner en práctica las responsabilidades.

La puesta en marcha del sistema supuso la introducción de nuevos instrumentos de gestión: sistemas de información de gestión, control presupuestario descentralizado y evaluación del rendimiento.

<u>Sistemas de información de gestión:</u>

Diseñadas para proporcionar la información necesaria sobre las operaciones y la utilización de los recursos. Facilita el seguimiento de las actividades realizadas y su coste, para la toma de decisiones futuras.

<u>Control presupuestario descentralizado:</u>

Supone el establecimiento de una jerarquía de centros de costes en cada departamento lo que permite conocer la utilización de recursos asociada a un determinado sector de actividad.

Evaluación del rendimiento:

Tiene por objeto contrastar la eficacia y eficiencia de la actuación departamental. Se realiza a través del desarrollo de indicadores que sirvan para medir las actividades realizadas y su coste, publicando sus resultados.

Estas actuaciones han supuesto una mayor incidencia en el control de los costes y el incremento de la racionalidad de los recursos.

Como evolución de este sistema, se propugna la creación de agencias con funciones ejecutivas en el marco de la política y los recursos que determine cada departamento. Es un ente ejecutivo que presta un servicio concreto. Se regulan con convenios-marco que establecen las actividades a ejecutar por la agencia, la política con respecto a las citadas actividades, el presupuesto, los objetivos y resultados a alcanzar.

Para el cumplimiento de sus objetivos se les otorga autonomía de gestión y facultades para seleccionar, promocionar y retribuir a su personal.

El control de las agencias se realiza por el departamento en base a los objetivos del convenio-marco y su concreción cuantitativa en planes anuales y plurianuales.

RENOVACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO SUECO, UN ESFUERZO POR GARANTIZAR EL ESTADO DE BIENESTAR.

En 1985 se realiza un programa de renovación del sector público, con el fin de mantener el alcance y nivel de prestación de los compromisos del Estado de Bienestar. Planteando como objetivos de la reforma los siguientes:

- Ampliación de la libertad de elección del consumidor.
- Reforzar el control democrático de las instituciones.
- Reducir costes.
- Mejorar la calidad de los servicios y reducir carga burocrática.

Para ello se han realizado las siguientes actuaciones:

Descentralización territorial y funcional.

Ampliándose las competencias, estructuras y autonomía de las agencias, a las que se les asignan unos objetivos políticos que se evalúan mediante auditorías de gestión.

Mayor participación de los ciudadanos en la gestión de servicios públicos.

Se modifican la configuración y composición de los órganos directivos involucrando más a consumidores y empleados. También se han acercado a los órganos de gobierno de los centros prestadores de servicios.

- Puesta en marcha de programas de mejora del servicio y evaluación de la calidad.

- Realización de estudios sistemáticos de las demandas de servicios de los clientes.

- Puesta en marcha de medidas encaminadas a mejorar el servicio, mejorando la atención, haciendo los servicios más accesibles, dar mayor y mejor información.

- Identificación de las situaciones incompatibles con una buena calidad de los servicios.

FRANCIA: UN GRAN PROYECTO DE SOCIEDAD

La reforma se construye bajo cuatro pilares básicos:

- Nueva política de las relaciones de trabajo.

- Política de desarrollo de responsabilidades.

- Deber de evaluación de políticas públicas.

- Política de acogida y de servicio en relación a los usuarios.

Para ello se realizan las siguientes estrategias:

1. Tratar a los usuarios como colaboradores responsables: El objetivo es convertir a los ciudadanos de sujetos pasivos a colaboradores en la prestación de los servicios en función de sus características. Para ellos se plantean 5 acciones concretas:

   - Mejorar el acceso a los servicios.

- Acelerar la solución de los litigios.

- Producir menos textos, más sencillos y aplicarlos sin retraso.

- Favorecer la expresión de los ciudadanos sobre el funcionamiento de la Administración.

- Poner constantemente al día la oferta de servicios públicos.

2. Desconcentrar las responsabilidades, diversificar los modos de intervención pública. Es el núcleo de la modernización, trata de romper la rigidez burocrática y favorecer la responsabilidad de servicios y personas.

Para lo cual se proponen las siguientes medidas:

- Emancipar los servicios operacionales de las administraciones centrales, otorgándoles estatuto jurídico separado.

- Transferir a los servicios periféricos aquello que necesiten para cumplir sus objetivos.

- Dejar en la Administración Central la fijación de objetivos y principios de acción colaborando con los servicios periféricos para que cumplan sus objetivos, verificando su cumplimiento y garantizando el respeto al principio de unidad de acción pública.

- Contractualizar las relaciones entre autoridad central y las unidades autónomas.

- Garantizar la cohesión entre servicios desconcentrados de forma que su acción pueda asociarse de forma equilibrada a la llevada a cabo por departamentos y regiones.

3. Evaluar los resultados de la acción.

La evaluación de la acción pública, significa conocer y juzgar los resultados de la actuación administrativa con objeto de determinar su pertinencia.

4. Basar la modernización en el papel de los funcionarios públicos, para lo cual se adoptan las siguientes actuaciones:

- Poner en marcha una gestión previsional de agentes y empleos.

- Implicar al personal en la definición y realización de los objetivos.

- Formar mejor para modernizar.

- Ofrecer carreras individuales atractivas y una activa promoción interna.

- Comprometer a la alta función pública en la modernización.

5. Pasar del estado procedimiento al estado de la responsabilidad.

Para lo cual, se propone simplificar la normativa existente, hacer mejor uso de las normas marco que permitan su adaptación a las circunstancias locales, y favorecer la transparencia en las relaciones con los ciudadanos mediante guías de derechos de usuarios y un código de transparencia administrativa.

Además, se proponen medidas que atenúen la rigidez de los procedimientos de gestión presupuestaria, conciliando la responsabilidad del gestor con el control y la iniciativa.

Se recomienda introducir una visión plurianual de los compromisos económicos del Estado, desconcentrar la gestión presupuestaria en los directivos, globalizar los créditos y redefinir el sistema de control desde una perspectiva de la evaluación a posteriori del rendimiento.

IV. CONCLUSIONES

Los movimientos de cambio se han traducido en cambios tangibles y profundos que están descubriendo nuevas formas de concebir la Administración Pública. Se están produciendo espectaculares reducciones de costes, recortes de plantillas y mejoras en la calidad de algunas prestaciones.

Sin embargo, muchos de los cambios están basados en la modernización administrativa, asentada en los principios y sistemas clásicos de la gestión, siendo su eficacia probada en la mejora de los procesos de gestión que responden a objetivos bien determinados, realizan actividades perfectamente medibles y operan en entornos estables.

Ahora bien, junto a estos procesos conviven actividades en las que intervienen muchos factores, cuyos efectos son difíciles de prever y medir. En estos procesos no es suficiente el concepto de gestión basado en la planificación y el control.

Son necesarias propuestas que respondan a un concepto más amplio de modernización administrativa, entre las que se pueden destacar:

- Modificar los esquemas tradicionales de responsabilidad política.

- Establecer cauces de cooperación entre el conjunto de entidades públicas y privadas que participen en la concepción y ejecución de una política.

- Promover el cambio de valores dominantes en la gestión pública, sustituyendo el comportamiento burocrático por un comportamiento basado en la responsabilidad de los gestores.

- Establecer sistemas de evaluación de programas y políticas públicas, como instrumento más sofisticado de control, que sirva de estímulo externo a la mejora continua.

Los programas de modernización administrativa se centran en la calidad de los servicios públicos. Una vez que se ha puesto en marcha una reforma seria y profunda de la administración pública, la información que se obtendrá será acorde con la consecución de resultados medibles y evaluables en términos de calidad, dejando de tener sentido la presentación de unos presupuestos enfocados al límite del gasto y restricciones normativas a la capacidad de gestión y presentados en términos de flujos de caja.

La información presupuestaria en el futuro, debe ir encuadrada en los planes a medio y largo plazo de políticas públicas en términos de oferta de servicios públicos y deberán liquidarse en los mismos términos, grado de consecución de los objetivos previstos, mejora en los servicios y grado de eficacia y eficiencia obtenido en la gestión de los recursos obtenidos y en la prestación de los servicios.

Pasando, por tanto, a un presupuesto que sea un instrumento válido para evaluar la gestión pública, entendido como control de las políticas públicas y valoración de sus resultados.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Toledo, abril de 1999

"LA CRISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL: UNA RESPUESTA ALTERNATIVA"

Antonio Algarra Paredes

Asesor Técnico del Dpto. de Corporaciones Locales del Tribunal de Cuentas

José Andrés Fernández Cornejo

Profesor Titular de Política Económica (Universidad Complutense de Madrid)

SUMARIO.-

1.- Aspectos generales del Presupuesto, con especial referencia a las Entidades Locales

2.- Las instituciones presupuestarias locales

2.1. La norma de presupuesto equilibrado

2.2. Procedimientos presupuestarios en el ámbito local

a) Elaboración del presupuesto

b) Presentación y aprobación del presupuesto

c) Ejecución del presupuesto por la burocracia

3.- Conclusiones sobre los procedimientos presupuestarios en el ámbito local: a modo de recomendaciones

4.- BIBLIOGRAFÍA

1.- ASPECTOS GENERALES DEL PRESUPUESTO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS ENTIDADES LOCALES

La razón de ser del Presupuesto en una economía moderna hay que buscarla en tres principios básicos:

- Político, derivado del necesario control que el Poder legislativo debe ejercer sobre el ejecutivo.

- De política económica, por cuanto el presupuesto tiene una clara función estabilizadora.

- De eficacia, indispensable para la racionalización en la asignación de los recurso públicos.

En base a dichos fundamentos , podemos definir a las instituciones presupuestarias como el conjunto de normas y regulaciones conforme a las cuales se elaboran, aprueban y ejecutan los presupuestos. De esta forma, pueden destacarse seis aspectos esenciales del presupuesto como plasmación de los objetivos pretendidos por las instituciones presupuestarias:

1) El carácter jurídico del documento presupuestario, que aparece recogido en la Constitución española y, dentro de la normativa local, en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL) de 1988.

2) Su carácter político, por cuanto, como hemos señalado anteriormente, surge con un fin de control.

3) Tiene un carácter periódico en cuanto a su elaboración y ejecución, que en el ámbito local aparece recogido en el art. 145 de la LHL.

4) Las proyecciones presupuestarias se expresan a través de una estructura contable. En este sentido, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, aprobada por Orden de 17 de julio de 1990, señala en su Preámbulo que el registro contable de las operaciones se basa en los créditos presupuestarios y en los actos de reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones.

5) Constituye un acto de previsión. El art. 143 de la LHL establece que los Presupuestos de las Entidades locales constituyen las obligaciones que, como máximo, pueden reconocerse en el ejercicio, así como los derechos que se prevea liquidar en el mismo. La falta de exactitud de las previsiones dará lugar a la utilización sistemática de las modificaciones presupuestarias, que si bien tienen una cobertura legal y sus criterios de aplicación están perfectamente tasados, son utilizadas en multitud de ocasiones para solventar las deficiencias derivadas de presupuestos artificiosos y faltos de realismo, más basados en las cifras de ejercicios precedentes, que en las verdaderas necesidades de la entidad.

6) El presupuesto es la concreción del plan económico del grupo político en el gobierno municipal.

2.- LAS INSTITUCIONES PRESUPUESTARIAS LOCALES.

Una vez que hemos hecho referencia a las características básicas de toda institución presupuestaria, vamos a analizar con mayor detalle dichas instituciones en el ámbito local. Podemos distinguir en el mismo dos tipos:

a) Requisito legal de presupuesto equilibrado, que aparece recogido en el art. 146.4 de la LHL, que señala que cada uno de los presupuestos que integran el Presupuesto General deberá aprobarse sin déficit inicial.

b) Normas de procedimiento, relativas a su elaboración, discusión y aprobación, ejecución y control, de gran trascendencia para el logro de la necesaria disciplina fiscal.

Vamos a analizar con más detalle cada una de las instituciones presupuestarias locales planteadas.

2.1. La norma de presupuesto equilibrado

Existen diferentes posiciones teóricas respecto al carácter óptimo de la misma. A este respecto, sería conveniente detenerse a analizar la crítica que a la misma realiza la teoría de la suavización fiscal relativa a los déficits presupuestarios, a partir de las aportaciones de BARRO (1979) y LUCAS y STOCKEY (1983), y que sin duda va a tener una gran trascendencia a nivel local. Según dicha teoría, los déficits y superávits presupuestarios deben utilizarse para limitar el coste distorsionador de la fiscalidad.

Así, si una economía se encuentra en una fase recesiva del ciclo, el déficit debe contribuir a la "suavización" fiscal, planteándose de esta forma un cierto grado de discrecionalidad que rompería con la ley de presupuesto equilibrado en sentido estricto (ALESINA y PEROTTI, 1996).

Con ello se trataría de fortalecer el control y la disciplina en la ejecución presupuestaria, contribuyendo de esta forma a evitar la utilización sistemática por las Entidades locales de técnicas encaminadas a pasar por alto la norma de presupuesto equilibrado, entre las que podemos citar:

1ª. La "presupuestación creativa", realizada a partir de la existencia de normas poco claras y que permiten a las Corporaciones encontrar cláusulas de escape. Por ejemplo, de la interpretación sistemática del art. 50.1 de la LHL se deduce que está prohibida la financiación de inversiones a corto plazo con operaciones de crédito. Sin embargo, dichas operaciones si son permitidas cuando se trate de financiar operaciones corrientes (art. 158.5) o remanentes de tesorería negativos (art. 174.2), pudiendo dichos remanentes tener su origen en el reconocimiento de obligaciones derivadas de inversiones.

Asimismo, podrían citarse también las sucesivas prórrogas que a través de las leyes de acompañamiento de los presupuestos se han concedido para el saneamiento de dichos remanentes negativos, superponiéndose en el tiempo, y que en realidad distan mucho de contribuir eficazmente al objetivo pretendido.

2ª. Sobrestimar el crecimiento previsto de la economía y, por ende, los ingresos fiscales a recolectar, atribuyendo posteriormente al mal

comportamiento de la economía. Esta artificiosidad se observa también en los planes de saneamiento de remanentes de tesorería negativos, que se fundamentan, más que en una necesaria reducción de gastos, en mayores ingresos futuros por recaudación derivados de una "posible" reactivación de la actividad económica local.

3ª. Delegar funciones y capacidad de endeudamiento en agencias extrapresupuestarias (VON HAGEN, 1991), especialmente sociedades dependientes.

4ª. El uso estratégico de las proyecciones presupuestarias y de la elaboración de presupuestos a lo largo de varios ejercicios. De esta forma, si se plantea un plan de ajuste a aplicar en varios ejercicios (por ejemplo, encaminado a eliminar el ahorro neto negativo en un plazo de tres años, tal y como establece el art. 50.5 de la LHL, en la nueva redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), puede demorarse la aplicación de las medidas más rigurosas para el último ejercicio.

5ª. El uso sistemático de las modificaciones presupuestarias, declarando ampliables a un número excesivo de créditos, utilizando las transferencias de crédito entre partidas, incorporando remanentes de crédito ejercicio tras ejercicio como muestra del escaso ritmo de ejecución presupuestaria, así como el uso abusivo de créditos extraordinarios y suplementos de crédito. Este hecho se observa claramente si tenemos en cuenta que en el ejercicio 1995 el importe de las modificaciones ha sido, a nivel nacional, del 23% sobre los créditos iniciales, destacando especialmente las entidades pertenecientes a las Comunidades Autónomas de Andalucía (39%) y Galicia (37%).

6ª. Realización de gastos sin la necesaria cobertura presupuestaria. A pesar de que el art. 154.5 de la LHL (recogiendo el principio de legalidad establecido en el art. 60 de la Ley General Presupuestaria) establece que no podrán adquirirse compromisos de gasto por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en el estado de gastos, sancionando con nulidad de pleno derecho los acuerdo que infrinjan ese principio general, y todo ello sin perjuicio de las responsabilidades a que hubiere lugar, la práctica local nos muestra permanentemente ejemplos de incumplimiento de dicho principio de legalidad. De esta forma, es habitual incurrir en compromisos de gasto sin la necesaria cobertura de crédito, en base a la admisibilidad de estas prácticas amparadas por el art. 23.1. e) del RDL 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, y que posteriormente fue reproducido en su integridad en el art. 60.2 del RD 500/1990, de 20 de abril, que desarrolla la LHL en materia de presupuestos, apareciendo asimismo en el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades locales, aprobado por RD 2568/1986, de 28 de noviembre (arts. 50.12 y 70.12).

En las normas citadas se reconoce la competencia del Pleno de la Corporación el reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria u operación de crédito. Pero el punto culminante se alcanza cuando los artículos citados admiten tal posibilidad cuando no exista concesión de quita o espera por parte del acreedor, vulnerándose de esta forma cualquier dinámica procedimental en la realización del gasto público. Con ello se habilita a cualquier gestor municipal

a comprometer gastos sin la necesaria cobertura presupuestaria, y sin incurrir en responsabilidad alguna, fundamentando su acto en la teoría del enriquecimiento injusto. De esta forma, puede argumentarse que el acreedor de la Entidad local ha realizado la prestación, y que no es responsable de la inexistencia de crédito presupuestario que impide su satisfacción, provocando un enriquecimiento injusto de la Corporación injustificado, a costa de otro. y siendo dicho acto contrario a la justicia distributiva*[1]*.

2.2. Procedimientos presupuestarios en el ámbito local

Vamos a pasar a analizar el segundo tipo de institución presupuestaria a que hemos hecho referencia más arriba, referente a los procedimientos presupuestarios y, en definitiva, las normas relativas a la elaboración, discusión y aprobación, ejecución y control presupuestarios.

a) Elaboración del presupuesto.-

Existen dos fuentes de ineficiencia en los procesos presupuestario en general, y de las que no son ajenas las Corporaciones locales, verbigracia la existencia de ambiciones políticas particulares de algunos participantes en el proceso de elaboración presupuestaria y la "ilusión fiscal" (GONZÁLEZ-PÁRAMO, 1997). Vamos a referirnos con detalle a cada una de ellas.

Por lo que respecta a la primera de ellas, se observa claramente en la fase de formulación de la propuesta de presupuesto, y tiene mucho que ver con el tipo de sistema a través del cual se realiza dicho proceso.

Si el proceso de elaboración es descentralizado, de forma que las distintas unidades elaboran sus propuestas de gasto en función de sus necesidades, va a aparecer con toda intensidad la expresión de las metas políticas personales, lo que sin duda incide en mayores niveles de gasto. Por ejemplo, a la autoridad encargada del área de inversiones le puede resultar rentable desde el punto de vista de su promoción política un incremento agresivo del gasto en dicha área, a pesar de que con su actitud no interioriza los efectos que dicho gasto tiene sobre la carga fiscal de la entidad.

La situación podría agravarse aun más si aparecen los denominados principios de universalismo y reciprocidad, estudiados con especial detalle por ALT y CHRYSTAL (1981). En su estudio, plantean ambos autores que puede llegar a producirse un compromiso entre los participantes en un proceso de elaboración presupuestaria, de forma que se apoyen mutuamente en sus propuestas. Con ello se dificultaría aun más la necesaria disciplina fiscal, produciéndose, ya en el momento de elaboración del presupuesto, un sesgo deficitario.

Por su parte, si el procedimiento de elaboración es jerárquico, asignándose importantes prerrogativas al director de dicho proceso (en el ámbito local, el Concejal de Hacienda, e incluso el propio Interventor de la Corporación), probablemente puedan imponerse restricciones fiscales con más facilidad, y realizarse los ajustes necesarios para la consolidación presupuestaria.

Como alternativa a ambos esquemas se propone el procedimiento

colegial en la elaboración de presupuestos (VON HAGEN y HARDEN, 1994), que se configuraría como un sistema mixto, con dos fases perfectamente delimitadas. En la primera, todos los protagonistas de la elaboración del presupuesto deben asumir un objetivo cuantitativo de gasto. En esta fase, debe predominar un esquema de decisión jerárquico, en el que el director del proyecto presupuestario ponga de manifiesto los problemas que generaría un nivel de gasto demasiado elevado.

En la segunda fase, plenamente descentralizada, los responsables de las distintas áreas deben tratar de conciliar sus necesidades de gasto a través de un proceso negociador.

Por lo que respecta a la segunda fuente de ineficiencia en el procedimiento de elaboración del presupuesto, habría que citar la "ilusión fiscal" (BUCHANAN y WAGNER, 1977). Desde esta perspectiva, los ciudadanos sobrevaloran los beneficios que genera el gasto público, subestimando los costes de la tributación, tanto presente como futura.

La ilusión fiscal tiene una enorme trascendencia en el ámbito local, máxime si tenemos en cuenta que el ciudadano no experimenta un coste tributario notable a través de la imposición tributaria local, cuya fuente de financiación principal se encuentra en las transferencias que reciben de otras Administraciones Públicas (Estado y Comunidades Autónomas) y, sin embargo, si percibe de forma inmediata y directa los efectos del gasto público en su territorio.

De esta forma, se produce un sesgo deficitario cuya financiación debe ser trasladada a generaciones futuras, sin que las mismas participen en la decisión de aumentar el gasto.

b) Presentación y aprobación del presupuesto.-

En esta fase resurgen con fuerza los principios de universalismo y reciprocidad a los que hacíamos referencia más arriba.

La legislación local asigna un decisivo papel al Alcalde o Presidente de la Diputación y, en su caso, a la Comisión de Gobierno, frente al Pleno. De esta forma, el proyecto de presupuesto que se presenta para su aprobación constituye una norma cerrada, que habitualmente tiene una aprobación rápida, al tener que entablarse una discusión menor que en la norma abierta, si bien produce unos presupuestos más ineficaces, desde el punto de vista del bienestar social, por cuanto la distribución de beneficios se dirige especialmente hacia aquellos grupos y sectores que se encuentran encuadrados o próximos a la opción política mayoritaria.

Por el contrario, cuando el gobierno local se encuentra en minoría, suele recurrirse a la amenaza de crisis política para forzar la aprobación de presupuestos, ente el temor al desgaste político que dicha situación puede generar en el grupo opositor. Esa crisis política tiene su reflejo en una huida hacia las "no decisiones", que se plasma en la prórroga automática del presupuesto del ejercicio anterior si al iniciarse el actual no hubiese entrado en vigor el nuevo presupuesto, tal y como dispone el art. 150.6 de la LHL.

A pesar de las limitaciones cuantitativas que se establecen en la

citada norma para el presupuesto prorrogado[2], automáticamente se abre la posibilidad de realizar un presupuesto creativo en base a la introducción de las "necesarias" modificaciones presupuestarias, lo que sin duda limita la capacidad del Pleno para frenar el comportamiento indisciplinado, desde el punto de vista del gasto, de un determinado equipo de gobierno.

c) Ejecución del presupuesto por la burocracia.-

En esta fase el protagonismo es asumido por el equipo de gobierno de la Corporación, volviendo a plantearse la disyuntiva de un mayor o menor grado de centralización en la ejecución presupuestaria. No obstante, la capacidad de eludir la indisciplina fiscal por parte de la autoridad encargada de la coordinación de la ejecución del presupuesto, puede verse limitada en la medida que las burocracias luchan por maximizar la asignación del Presupuesto que controlan, de acuerdo con los planteamientos de la "Escuela de la opción pública", desarrollada a partir de los trabajos de BUCHANAN y TULLOK entre otros autores.

Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar los siguientes:

1) Las unidades con competencia de gasto tendrán más incentivos a eludir los límites de crédito establecidos en los presupuestos que aquellas otras encargadas de la coordinación y control.

2) Existe la posibilidad, como ya quedó puesto de manifiesto anteriormente, de incurrir en compromisos de gasto que no respeten el principio de legalidad, y que de lugar a la convalidación de los mismos mediante el reconocimiento extrajudicial de créditos.

3) El mayor o menor grado de vinculación de créditos, que aparece recogido en las bases de ejecución del presupuesto, y, en definitiva, el volumen de transferencias de crédito que se realice en el ejercicio, lo que supone en última instancia premiar al mal gestor frente a aquéllos que son respetuosos con el mandato presupuestario.

4) Es necesario también hacer referencia al grado de incorporación de remanentes de crédito a ejercicios futuros, previsto en el art. 163 de la LHL, y que en definitiva supone una excepción al principio contable de ejercicio cerrado, recogido en la normativa local en el art. 156 de la tan repetida LHL, y que suponen la mayor parte de las veces el reconocimiento de un bajo grado de ejecución presupuestaria.

5) La capacidad de control se encuentra asimismo limitada en cuanto que una gran parte del gasto está comprometido por leyes distintas de las de presupuestos. A este respecto conviene hacer referencia a los gastos plurianuales, recogidos en el art. 155 de la LHL, Si bien la norma limita tanto el número de ejercicios como el gasto imputable a cada uno de ellos[3], el Pleno de la Corporación podrá modificar ambos (art. 155.5).

En última instancia, cabría concluir que, a pesar de las limitaciones legales de la normativa local a alcanzar determinados niveles de endeudamiento, así como la necesidad de aplicar programas de saneamiento cuando se han superado los mismos, las Entidades locales carecen de los

incentivos necesarios para no superar dichos límites. En última instancia, existe la seguridad de que la Administración Central podría llegar a asumir dicho endeudamiento si la situación fuese insostenible, comportándose de esta forma como prestamista de última instancia, pero en lugar de a un tipo de interés penalizador, en mejores condiciones financieras que las que ofrece el mercado o, lo que es peor, incluso a fondo perdido.

3.- CONCLUSIONES SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL: A MODO DE RECOMENDACIÓN.-

En la presente comunicación hemos intentado pasar revista a las instituciones presupuestarias en el ámbito local a partir del aparato teórico que nos proporciona la denominada Economía Política del presupuesto, tratando de destacar aquellos aspectos que pueden tener especial incidencia en la aparición de sesgos deficitarios en las Entidades locales.

Como conclusión a dicho análisis, vamos a tratar de elaborar una serie de recomendaciones sobre los procedimientos presupuestarios que serían más eficaces para garantizar una mayor responsabilidad fiscal:

1ª.- Los procedimientos presupuestarios más jerárquicos inciden en una mayor disciplina fiscal (VON HAGEN, 1992).

2ª.- Se hace necesario fortalecer la transparencia del presupuesto, evitando prácticas que oculten los efectos reales del mismo para los contribuyentes, tanto presentes como futuros, evitando en la medida de lo posible la aplicación de procedimientos ambiguos tendentes a oscurecer el presupuesto.

3ª.- Aquellas entidades donde el gobierno local no es mayoritario, suelen ser más proclives al sesgo deficitario por la dificultad de alcanzar acuerdos rápidamente (ALESINA y PEROTTI, 1995). Sería conveniente, de esta forma, introducir medidas de control adicionales en la ejecución de presupuestos prorrogados.

4ª.- El requisito legal de presupuesto equilibrado se muestra poco eficaz para evitar el sesgo deficitario. De esta forma, debería introducirse alguna limitación que afecte en la fase de liquidación del presupuesto. A este respecto, la teoría de la suavización fiscal muestra una respuesta alternativa que permite una capacidad de reacción mayor ante perturbaciones tanto de gastos como de ingresos.

5ª.- El uso sistemático de las modificaciones presupuestarias como vía para corregir presupuestos irreales y mal elaborados contribuye asimismo a una ejecución presupuestaria muy laxa. Es necesario hacer referencia al procedimiento de reconocimiento extrajudicial de deudas, que debería ser eliminado para cumplir de forma exquisita con el principio de legalidad, debiendo asumir los gestores del gasto su responsabilidad en los supuestos de vulneración de dicho principio.

6ª.- Los procedimientos presupuestarios locales deberían tener una orientación más a medio plazo, que evitara la realización de proyectos presupuestarios “electoralistas” en el corto plazo, sin caer por ello en el uso

estratégico en la elaboración del presupuesto.

7ª.- Tanto el Tribunal de Cuentas del Reino, como los distintos Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas que los tengan constituidos, como órganos encargados del control externo, deben abordar en sus fiscalizaciones el problema de la transparencia de los presupuestos, para evitar lagunas y oscuridades que contribuyen a crear "ilusión fiscal" y sesgos deficitarios insostenible (FERNÁNDEZ DÍAZ, 1999).

BIBLIOGRAFÍA.-

ALESINA, A. y PEROTTI, R. (1996), "Déficits presupuestarios e instituciones presupuestarias", en Papeles de Economía Española núm. 68, FIES.

ALESINA, A. y PEROTTI, R. (1995), "The political economy of budget deficits", IMF staff papers, marzo.

ALT, J. y CHRYSTAL, A. (1981), "Electoral cycle, budget controls and public expenditure", Journal of Public Policy, núm. 1.

BARRO, R. (1979), "On the determination of the public debt", Journal of Political Economy, núm. 87.

BUCHANAN, J. y WAGNER, R. (1977), "Democracy and deficit", Academic Press.

FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1999), "¿Puede hablarse de una economía de control?", Revista Española de Control Externo, núm. 1, enero de 1999, Tribunal de Cuentas.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. (1997), "Déficit y disciplina presupuestaria: de necesidades y virtudes", Economistas núm. 75.

LUCAS, R. y STOCKEY, N. (1983), "Optimal fiscal and monetary policy in a economy without capital", Journal of Monetary Economics, núm. 12.

VON HAGEN, J. (1992), "Budgeting procedures and fiscal performance in the EC", EEC Commission, Economic Papers, núm. 96, octubre.

- (1991), "A note on the empirical effectiveness of formal fiscal restraints", Journal of Public Economics, núm. 44.

VON HAGEN, J. y HARDEN, I.J. (1994), "National budget processes and fiscal performance", European Economy, Reports and Studies núm. 3.

---

[1] Este planteamiento tiene también amparo jurisprudencial, en base a la amplia doctrina que sobre el asunto ha realizado el Tribunal Supremo. A este respecto, vid. sentencias de fechas 20.09.1989, 24.04.1989, 31.01.1990 y 24.07.1992.

[2] La prórroga no afectará a los créditos para servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior, o que estén financiados con crédito u otros ingresos específicos afectados.

[3] La citada norma señala que no podrán aplicarse dichos gastos plurianuales a más de cuatro ejercicios presupuestarios a partir del que se realizó la autorización (en definitiva, el proyecto podría abarcar hasta cinco años), no pudiendo exceder la imputación que se haga a cada uno de ellos de la cantidad que resulte de aplicar al crédito correspondiente del año en que la operación se comprometió los siguientes porcentajes: en el ejercicio inmediato siguiente, el 70%; en el segundo, el 60%, y en el tercero y cuarto, el 50%.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Toledo, abril de 1999

GRUPO DE TRABAJO LA CRISIS DE LA CONCEPCION TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO

"LAS LEYES DE PRESUPUESTOS Y LAS LLAMADAS LEYES DE ACOMPAÑAMIENTO PRESUPUESTARIO"

Andrés Gutiérrez García

Subdirector Técnico del Tribunal de Cuentas

INTRODUCCIÓN

El art. 134 de la Constitución de 1978, perteneciente al Título VII de la misma (relativo a "Economía y Hacienda") regula la ordenación de la institución presupuestaria, estableciendo que corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación. Señala asimismo el citado precepto que los Presupuestos tendrán carácter anual, incluyendo la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal, así como el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, debiendo presentarse por el Gobierno ante el Congreso los Presupuestos al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior, si bien con ciertas limitaciones en cuanto a su contenido, como la imposibilidad de crear tributos, permitiendo su modificación exclusivamente si una ley tributaria sustantiva así lo prevé.

No se recoge, por lo tanto, expresamente en la Constitución una definición del Presupuesto, que ha sido definido por la doctrina como el documento jurídico político de elaboración periódica en el que de forma contable se recogen la autorización del techo de gastos y las previsiones de ingresos que realizará la Hacienda Pública durante el ejercicio económico.

Sí se refiere en cambio la Constitución a su contenido, que es esencialmente normativo, habiendo sido, asimismo, delimitado por el Tribunal Constitucional a través de diversas resoluciones, dada

la utilización sistemática de la Ley de Presupuestos como instrumento para la reforma del ordenamiento jurídico, no solo en parcelas directamente relacionadas con los ingresos y gastos, sino incluso en materias que poco o nada tienen que ver con el contenido propio de los presupuestos, y que han dado lugar en última instancia al surgimiento de las leyes de acompañamiento de los presupuestos, como una vía indirecta para llevar a cabo las mencionadas modificaciones.

El art. 51 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria es el precepto que se ocupa propiamente del contenido de los presupuestos, señalando que los mismos están constituidos por los estados de gastos en los que se incluirán, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones; los estados de ingresos, en los que figuren las estimaciones de los distintos derechos económicos a liquidar en el ejercicio, y los estados financieros de las sociedades estatales.

Pero al mismo tiempo, la Ley de Presupuestos se caracteriza por tener un contenido complejo, por un lado, los estados de gastos e ingresos, que contienen una autorización o una previsión, respectivamente, y por otro lado el articulado de la ley, que contiene normas referentes a diversas materias. Y es en este último, precisamente, donde ha existido controversia acerca del posible alcance de la mencionada ley como vehículo para llevar a cabo modificaciones normativas, habiéndose pronunciado en diversas ocasiones el Tribunal Constitucional en el sentido de ir delimitando su propio contenido.

La evolución restrictiva de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, respecto de los límites materiales al contenido normativo del articulado de las leyes de presupuestos, en cuanto a las materias que, no siendo estrictamente presupuestarias, inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o lo condicionan, ha desembocado en el nacimiento de las llamadas leyes de acompañamiento (o de medidas fiscales, administrativas y del orden social).

Estas leyes, libres al menos en apariencia de las ataduras constitucionales que constreñían las leyes de presupuestos, generan una gran preocupación por la seguridad jurídica, como se ha puesto de relieve por el Consejo Económico y Social y por la propia doctrina, siendo por lo tanto necesario llevar a cabo al menos una aproximación a las mismas, que en última instancia sirven de soporte a las propias leyes de presupuestos.

LAS LEYES DE PRESUPUESTOS Y LAS LLAMADAS LEYES DE ACOMPAÑAMIENTO PRESUPUESTARIO

La Ley de Presupuestos Generales del Estado es una ley singular, a la que se refieren distintos cuerpos normativos, destacando fundamentalmente la Constitución Española, y en especial el art. 66.2, en el que se dispone que "las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueba sus presupuestos,...".

Ante la expresada peculiaridad de la citada ley en cuanto a su aprobación, a la que se refiere la Constitución de forma diferenciada a la potestad legislativa, se ha planteado si el Parlamento al aprobar el Presupuesto ejerce su función legislativa, o viene a dictar un acto de naturaleza distinta, aun cuando adopte forma de ley, si bien, hoy en día esta cuestión debe considerarse superada, pudiéndose afirmar que la Ley de Presupuestos es una ley en sentido pleno, es decir, en su aspecto formal y material.

El problema de su naturaleza jurídica, fue abordado por primera vez en la Sentencia 27/1981 del Tribunal Constitucional, resolutoria del recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Presupuestos de 1981. El recurso pretendía que se declarase la inconstitucionalidad de dicha Ley en cuanto regulaba, a través de su articulado, materias relativas a Seguridad Social, clases pasivas del Estado y modificaciones tributarias, lo que se consideraba contrario a la naturaleza jurídica de la propia Ley, que por su carácter de ley formal no podía contener normas jurídicas sustantivas, propias de una ley material.

El TC, tras considerar superada la polémica doctrinal sobre ley en sentido formal y material, rechazó que la función de aprobar el Presupuesto (art. 66.2 CE) fuera una función distinta de la función legislativa, señalando que se trataba, en palabras del Tribunal, de "una competencia desdoblada de la genérica función legislativa", es decir, de una función de carácter legislativo.

La doctrina de la Sentencia citada ha sido perfilada en varias Sentencias posteriores (SSTC 84/1982, 65/1987, 65/1990, 178/1994, 195/1994), en las que no sólo se admite que las leyes de presupuestos pueden contener normas jurídicas propias de toda ley, formal y material, sino que además se establecen los límites derivados de su singularidad, de tal manera que la afirmación de que la Ley de Presupuestos es una ley en sentido pleno, siendo cierto y necesario punto de partida para determinar su naturaleza, no lo dice todo sobre la misma.

De las normas constitucionales que regulan esta materia puede extraerse, asimismo, la conclusión de que la Ley de Presupuestos constituye un tipo de ley peculiar que deriva de la función constitucional que se le atribuye. Si se excede de dicha función está contraviniendo nuestra norma suprema, y lo mismo si no la cumple. Como afirma el TC, no debe contener "más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional", y por el contrario, debe contener necesariamente las que constituyen su contenido "constitucionalmente definido".

Pero, junto con la afirmación de que el Parlamento aprueba los Presupuestos Generales que el gobierno elabora en el ejercicio de una función o competencia específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa, hay que sostener que los Presupuestos, como previsión de ingresos y habilitaciones de gastos, y como articulado de la ley que los aprueba, integran un todo orgánico cuyo contenido adquiere fuerza de ley, y es objeto de control constitucional.

El Tribunal Constitucional también ha señalado que las leyes de presupuestos tienen ciertas particularidades, que se manifiestan fundamentalmente en que el ejercicio del poder legislativo por las Cortes está condicionado por las disposiciones contenidas en el art. 134 de la Constitución, así como por las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria por los Reglamentos de las Cortes, debidas al propio carácter de estas leyes.

Las Leyes de Presupuestos contienen disposiciones que cada año aprueban los presupuestos incluyendo la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado, siendo los propios presupuestos un instrumento de la política económica del Gobierno, por lo que son calificados por el Tribunal Constitucional como un vehículo de dirección y orientación de la política económica, que contienen disposiciones de carácter general que guarden relación directa con las previsiones de ingresos, habilitaciones de gastos, o con los criterios de política económica general en que se sustentan.

Por lo tanto, las leyes anuales de Presupuestos tienen un contenido mínimo, necesario e indisponible, constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual que puede afectar a materias distintas a ese núcleo esencial, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que ese contenido eventual solo tiene cabida dentro de límites estrictos, no pudiendo su inclusión desvirtuar el contenido primordial que caracteriza dicha ley.

Para delimitar el ámbito dentro del cual debe moverse necesariamente la inclusión, en las leyes de Presupuestos, de las materias que no constituyen el núcleo esencial, mínimo e indisponible de las mismas, el Tribunal ha establecido dos condiciones; la primera es la necesaria conexión de la materia con el contenido propio de este tipo de leyes, debiendo existir una relación directa con los gastos e ingresos que constituyen estrictamente el Presupuesto, o con los criterios de política económica general de los que dicho presupuesto es el instrumento; y el segundo es la justificación de la inclusión de esa materia conexa en la ley que aprueba anualmente los presupuestos, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mejor inteligencia y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del gobierno.

Por lo tanto, la conexión con el núcleo sustancial del Presupuesto debe ser, en cuanto a lo que se pretenda incluir en la ley anual, esencial y principal, nunca accidental y secundario, siendo además impropio del contenido presupuestario la regulación de normas típicas del Derecho codificado, concepto por otro lado nada fácil de perfilar.

No obstante lo anterior, las leyes de Presupuestos regulaban prácticamente todo tipo de materias, tuvieran o no que ver con el núcleo indisponible a que se refiere el art. 134 de la Constitución, siendo a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de mayo de 1992 cuando el contenido de las leyes presupuestarias se ha ido restringiendo, al mismo tiempo que el resto de materias "extrapresupuestarias" han pasado a comprenderse en leyes que acompañan a los presupuestos en su preparación, tramitación parlamentaria y publicación oficial, lo que ha constituido una reacción frente a los excesos en la utilización de la ley presupuestaria anual, y el nacimiento de las llamadas leyes de acompañamiento de los presupuestos, que según parte de la doctrina no han hecho más que empeorar la situación, ya que formalmente la ley de acompañamiento no tiene, en principio, ninguno de los límites que la Constitución señala a la ley de presupuestos.

La utilización de las leyes de acompañamiento, es una técnica que implica una clara evasión de las restricciones impuestas al contenido de la Ley de Presupuestos, utilizado para ello una instrumento normativo que, en la práctica, no supone tampoco un debate parlamentario en profundidad de las medidas adoptadas.

Se trata de leyes aprobadas por el Congreso y el Senado, conforme al procedimiento legislativo ordinario regulado en los Reglamentos de ambas Cámaras, constituyendo leyes con entidad propia, independientes de cualquier otra, por lo que no le son

aplicables, en principio, ni los límites que la constitución señala a la ley de Presupuestos, ni las especialidades procedimentales de los Reglamentos de las Cámaras previstas para las leyes de presupuestos.

Desde la Ley 22/1993 de 29 de diciembre de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, hasta nuestros días, se puede apreciar el carácter aparentemente universal e ilimitado del contenido de las llamadas leyes de acompañamiento, así como su enorme heterogeneidad.

Conforme señala Cazorla Prieto, la misma denominación técnico-jurídica de nuestras leyes de acompañamiento, denominadas de medidas fiscales, administrativas y de orden social, nos ponen de inmediato sobre la idea de que carecen de un objeto legislativo propio, dado que cualquier materia, como después ocurre en la práctica, tiene atributos para encajar en tan amplio y generoso contenido.

Ahora bien, si el problema de la indeterminación del objeto de las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario es acusado a la luz de los tres elementos que integran su contenido, particularmente a la vista del segundo de ellos, alcanza extremos en verdad estridentes si se pretenden mezclar tales elementos hasta constituir el objeto de una sola ley.

En efecto, al unir los tres ingredientes, tributario, administrativo y social, en un único cuerpo legal, el fruto es la carencia absoluta de un objeto preciso en las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario, dada la absoluta indeterminación de las materias susceptibles de ser acogidas en su seno.

En cuanto al aspecto procedimental, existe un gran paralelismo entre ambas leyes, aunque existen asimismo algunas diferencias importantes como señala Cazorla Prieto, así:

a) Existe un paralelismo de carácter orgánico en su tramitación, aunque no es total, ya que son dos Comisiones parlamentarias distintas –de Presupuestos y de Economía, Comercio y Hacienda, en el Congreso de los Diputados, o de Presupuestos, y Economía y Hacienda, en el Senado, respectivamente- las que conocer de los dos proyectos de ley.

Sin embargo, la cercanía material o competencial de ambas Comisiones y la coincidencia frecuente de los elementos

personales integrantes de una y otra, no desdicen en este punto el paralelismo del tratamiento parlamentario de los instrumentos legislativos a los que aludimos.

b) El paralelismo es casi total, salvo livianos matices impuestos para las exigencias de la propia realidad, en el aspecto temporal

La primera de las entregas del llamado proyecto de ley de acompañamiento presupuestario, que fue el proyecto de ley de medidas fiscales y de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección del desempleo, remitido al Congreso de los Diputados en octubre de 1993, fue tramitado por el procedimiento de urgencia. En contraposición, tal declaración de urgencia no medió en otros ejercicios presupuestarios, como los de 1995 y 1997, dada la fuerza atractiva, en cuanto al ritmo temporal de la tramitación, del proyecto de Ley de Presupuestos del Estado.

Sea por el motivo que sea, si realmente traemos a colación el análisis pormenorizado de la tramitación parlamentaria de las leyes de acompañamiento a la que nos referimos, se puede apreciar que quedan sometidas a una velocidad casi desenfrenada, radicalmente inadecuada para los proyectos de ley llamados de acompañamiento presupuestario, que agrupan una heterogeneidad material de sobra conocida.

c) El paralelismo parlamentario se manifiesta también en la coincidencia que se produce, con cierta frecuencia, en los diputados y senadores que conocen de los dos proyectos de ley, particularmente en los grupos parlamentarios de reducido tamaño.

d) Y por último, junto a lo anterior, que ya es demostrativo de por sí de esa similitud, existe también un paralelismo en el tratamiento parlamentario de los dos proyectos de ley, derivado de la subordinación procedimental que el llamado proyecto de ley de acompañamiento presupuestario tiene

respecto al de Presupuestos Generales del Estado.

> La fugacidad de la presencia parlamentaria en un proyecto de ley cargado de tanta y tan dispar materia como la que abruma al llamado proyecto de ley de acompañamiento presupuestario hace que muchas de tales materias pasen inadvertidas, y que el posible acercamiento de posturas y de búsqueda de fórmulas equilibradas de integración se desarrolle, si es que llega a desarrollarse, casi en las peores condiciones posibles, dado el apremio temporal concurrente y la normal concentración que debe existir en lo presupuestario en sentido estricto.

Los razonamientos hasta aquí esgrimidos solo pueden llevar a considerar que las leyes de acompañamiento presupuestario, tal y como se articulan en este momento, impiden que las Cortes Generales puedan cumplir su función legislativa con las exigencias propias de un Parlamento contemporáneo, al haberse ideado un mecanismo que reduce en la práctica, a un papel casi formal, la intervención del Congreso y del Senado respecto de las materias que se someten a su conocimiento por medio de estos proyectos de ley, quedando constreñida su intervención, en muchos casos, a un visto bueno de las propuestas gubernamentales, hurtando a las Cortes por una vía indirecta su contenido legislativo.

Formalmente las leyes de acompañamiento cumplen con todos los requisitos que se requieren según los Reglamentos de las Cámaras, sin embargo en la realidad, las tareas legislativas se desarrollan en un espacio de tiempo reducido, que afecta a la capacidad de examen de los parlamentarios y a la propia discusión de las normas.

Esta premura en la tramitación afecta muy negativamente a la integración pública de los respectivos intereses de los distintos grupos parlamentarios existentes en las Cortes, haciendo que muchas materias pasen inadvertidas, y que la función de acercamiento de posturas y búsqueda de fórmulas equilibradas de integración se desarrollen, si es que llegan a hacerlo, en las peores condiciones posibles, dado el apremio temporal y la concentración en el ámbito presupuestario estricto que se lleva a cabo en ese periodo.

No parece, por lo tanto, que sea bueno unir a la materia presupuestaria, entendida ésta en cuanto a su núcleo esencial, una reforma del Ordenamiento Jurídico, que debería basarse en el consenso, el diálogo y la negociación con todas las fuerzas políticas, dado que de esta forma se tratan temas que van a condicionar el futuro y que en muchos casos se apartan de lo que

es el presupuesto en sí mismo.

Prueba de esta situación son las propias manifestaciones de la Comisión del Congreso que se encarga de la tramitación de estas leyes de acompañamiento, que señala las graves dificultades a las que cada año se enfrenta para realizar su función legislativa respecto al proyecto de ley de medidas fiscales, administrativas y de orden social, habiendo llegado incluso a proponer a la Mesa y a la Presidencia de la Cámara que se estudien todas las medidas precisas para que los llamados proyectos de ley de acompañamiento presupuestario tengan el tratamiento parlamentario adecuado que permita cumplir adecuadamente la función legislativa a la Comisión.

Otro de los problemas con el que nos encontramos al analizar las mencionadas leyes de acompañamiento, es el de su contenido, al estar en algunos casos regulando normas más propias de un Reglamento que de una ley. La razón de esta reglamentarización reside en las propias características que concurren en su tramitación parlamentaria, que facilitan que el Gobierno introduzca materias en gran número y con una regulación pormenorizada.

Esta situación, solo puede considerarse favorecedora del poder legislativo de una manera superficial y aparente, ya que al ocuparse de aquellas materias que no debería regular, se desocupa de lo que realmente es su cometido propio y exclusivo, que es el trazado básico y sustancial del ordenamiento jurídico. Además, entrar en una regulación minuciosa de todas las materias en las que hoy se manifiesta la acción pública supone perderse en detalles impropios de la atención de las Cortes, obstaculizando por otro lado la regulación de materias esenciales que precisan mayor atención.

Tampoco podemos dejar de hacer referencia al principio de seguridad jurídica en relación con las leyes de presupuestos y de acompañamiento. En este sentido la sentencia del Tribunal Constitucional 65/1990 de 5 de abril introdujo el principio de seguridad jurídica en relación con los límites jurídicos al contenido de las leyes de Presupuestos, señalando que no cabe descartar que la regulación injustificada de una materia no estrictamente presupuestaria, mediante leyes anuales de Presupuestos pueda, por la incertidumbre que origina, afectar al principio de seguridad jurídica.

La sentencia 76/1992 hizo suyo el anterior razonamiento, señalando que la inclusión injustificada de dichas materias en la ley anual de Presupuestos puede ser contraria a la Constitución, por afectar al principio de seguridad jurídica, debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina,

completando asimismo el citado razonamiento señalando que la incorporación de normas típicas del Derecho Codificado desvirtúa el contenido propio y la función constitucional de las leyes de Presupuestos.

Estas afirmaciones jurisprudenciales introducen, por lo tanto, en el campo presupuestario el principio de seguridad jurídica en cuanto al debate sobre los límites jurídicos del contenido de las leyes de presupuestos, no siendo fácil delimitar que debe entenderse por normas típicas del Derecho codificado", si bien en cualquier caso hay que considerar que responden a la creencia de que en el actual estado de desarrollo de nuestro ordenamiento jurídico hay un núcleo estable, de ámbito marcadamente general, con vocación de permanencia, al menos relativa, cuya salvaguarda y protección es una manifestación más de la defensa del principio de seguridad jurídica, que debería impedir que se viera afectado por modificaciones normativas que aun cuando en apariencia cumplan los requisitos procedimentales en cuanto a su tramitación, como sucede con las leyes de presupuestos y de acompañamiento, en la práctica no cuenten con el grado de deliberación recomendable para este tipo de modificación.

Pero además, la incorporación a la Ley de Presupuestos de normas típicas de Derecho Codificado puede desvirtuar el ámbito material de la Ley de Presupuestos, en cuanto aquellas no guarden una conexión principal y sustancial con el contenido propio y la función constitucional de las Leyes de Presupuestos, máxime si tenemos en cuenta que la especialidad en la tramitación de las citadas leyes se apoya precisamente en la especialidad de su contenido.

En cambio, al analizar las leyes de acompañamiento de los presupuestos nos encontramos con que las mismas no gozan de un reconocimiento constitucional singular, si bien gran parte de la doctrina pone de relieve que las mismas tienen un contenido y funciones especiales, que son las de constituir el complemento necesario de la Ley de Presupuestos, como puede apreciarse igualmente al examinar la tramitación que hasta la fecha se les ha dado, de ahí que las materias incluibles en las denominadas leyes de acompañamiento deban ser las que constituyen ese complemento necesario.

El reforzamiento del principio de seguridad jurídica que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional quiere para el llamado Derecho Codificado lleva consigo que su inclusión en las leyes de acompañamiento sea calificada como necesario en términos absolutos. Debe existir una necesidad entendida no en un grado relativo, sino de forma plena, estrechando la vía de acceso a dichas leyes del Derecho Codificado, con el fin de evitar la incertidumbre y aportar claridad a nuestro ordenamiento jurídico,

elementos ambos sustanciales del principio de seguridad jurídica, ya que la inclusión de materias que no deban formar parte de su contenido puede vulnerar el mencionado principio.

Lo recogido en las leyes de acompañamiento ha de ser complemento de las leyes de Presupuestos, ya sea en su vertiente necesaria o eventual, según la doctrina del Tribunal Constitucional. De las exigencias de ese complemento necesario se deriva el requerimiento de que entre la materia presupuestaria y la que la acompaña medie una vinculación, si bien debe matizarse la intensidad de la misma.

La vinculación absoluta exigiría que la regulación acompañante fuera de tal extremo necesaria para la presupuestaria que ésta no pudiese llevarse a cabo sin aquella. Por el contrario si fuere relativa bastaría para hacer posible la normación acompañante que la presupuestaria a la que se refiere quedara imperfecta, de difícil o muy costosa integración, o que sin ser imposible su vigencia existieran imperfecciones o escollos sustanciales en aquélla.

Esta última dirección es la que parece la más adecuada a la hora de interpretar el alcance de la exigencia del complemento necesario de la llamada ley de acompañamiento, ya que en el caso de entender el complemento necesario como necesidad absoluta, se reduciría en extremo el campo de aplicación de estas. No obstante, recurrir al concepto de "relativo" supone lógicamente, en la mayor parte de los supuestos, analizar caso por caso.

CONCLUSIONES

Los objetivos de política económica, plasmados en las Leyes de Presupuestos, requieren para su mejor ejecución de la adopción de un conjunto de medidas de distinta naturaleza y alcance, que sirvan como instrumentos eficaces a la acción del Gobierno.

Hasta la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994 dichas medidas eran adoptadas en las propias leyes de presupuestos, al entenderse que las mismas, en cuanto leyes en su aspecto formal y material, podían regular distintas materias, con las limitaciones constitucionalmente impuestas, en el ejercicio de una competencia desdoblada de la genérica función legislativa.

No obstante, ya antes de los presupuestos de 1994, se vio limitado ese contenido de las leyes de presupuestos a través de diversas resoluciones del Tribunal Constitucional, en las que no

sólo se admitió que las leyes de presupuestos pudieran contener normas jurídicas propias de toda ley, formal y material sino que se establecieron además ciertos límites en cuanto a su contenido, derivados de la singularidad propia de la citada norma.

Se señaló que las leyes de presupuestos tenían un contenido mínimo, necesario e indispensable, constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual, que podría afectar a materias distintas de ese núcleo, pero que sólo tenían cabida dentro de límites estrictos, no pudiendo desvirtuar su inclusión el contenido primordial que caracterizaba a dichas leyes.

El Tribunal Constitucional estableció, para delimitar el ámbito de estas leyes, que aquellas materias que no constituyen núcleo esencial, mínimo e indispensable de las mismas deben, para incluirse en estas, tener una necesaria conexión con la materia propia de las mismas, exigiéndose relación directa con los gastos e ingresos, o con los criterios de política económica del gobierno debiendo además existir una justificación de dicha inclusión, en el sentido de que sean complemento necesario para la mejor inteligencia y más eficaz ejecución del presupuesto.

Todo ello, ha dado lugar al nacimiento de las leyes de acompañamiento presupuestario, que algunos autores consideran como una técnica para la evasión de las restricciones impuestas al contenido de las leyes de presupuestos.

Estas leyes se caracterizan por tener un contenido de carácter casi universal e ilimitado, al regular materias de muy variada índole, que en algunos casos nada parece que tengan que ver con los presupuestos.

Son leyes que tienen un gran paralelismo con las de presupuestos. En primer lugar, por los órganos que intervienen en su tramitación. En segundo lugar, por el aspecto temporal de las mismas, al quedar sometidas a una velocidad de tramitación inadecuada para estos proyectos de ley de acompañamiento, que agrupan una heterogeneidad material de sobra conocida, y no reunir en cambio las mismas características de las leyes de presupuestos.

Y en último lugar, por la subordinación procedimental de las mismas respecto de las leyes de presupuestos, que impide que las Cortes Generales puedan cumplir su función legislativa con las exigencias propias de un Parlamento contemporáneo, máxime cuando además de tramitarse en un corto espacio de tiempo son utilizadas para llevar a cabo un gran número de modificaciones legislativas, y para regular en algunos casos, con una

minuciosidad excesiva, ciertas materias que en muchos casos son aprobadas prácticamente sin discusión parlamentaria por la premura de tiempo con la que se tramitan.

En este contexto, cobra importancia el principio de seguridad jurídica, en relación con el contenido de estas leyes y su tramitación. La inclusión injustificada de ciertas materias en las leyes de presupuestos puede ser contraria a la Constitución, debido a la incertidumbre que genera el hecho de regular una pluralidad de materias en un mismo instrumento normativo, que por otro lado se caracteriza por tener ciertas especialidades en cuanto a su tramitación, debido a la premura temporal con la que deben aprobarse los presupuestos y la materia de que se trata.

Este razonamiento, debería ser asimismo predicable de las leyes de acompañamiento, en cuanto que aunque éstas no gocen de un reconocimiento constitucional singular, las mismas tienen un contenido y funciones especiales, que las convierten en el complemento necesario de las leyes de presupuestos. De ahí que las materias que debieran ser incluidas en las mismas sólo deberían ser las que constituyesen ese complemento necesario, debiendo prestarse una especial atención cuando pudieran afectar a las normas típicas del Derecho Codificado. Por último, esa necesaria vinculación, debería entenderse como una vinculación relativa, o lo que es lo mismo, que de no existir las mismas, las normas presupuestarias quedaran imperfectas o fuera muy costosa su integración.

Por último, y desde un punto de vista general, debe concluirse que la configuración jurídica que actualmente reciben las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario puede que incurran en fraude de ley en cuanto a la parte que no pueda ser incluida en la ley de Presupuestos, ya que si bien deben ser leyes que otorguen una respuesta ágil a las coyunturas cambiantes, y por lo tanto deben tener un objeto diverso, no puede tampoco negarse la necesidad de tratar ciertos límites jurídicos a los que deban acomodarse, debiendo conciliarse, por lo tanto, ambos intereses.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

Toledo, abril de 1999

"LA CRISIS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO"

Autora: Soledad Campos Lucena

Becaria de la Cámara de Cuentas de Andalucia

INTRODUCCION.

Si el origen de la Institución Presupuestaria está claramente determinado por el viejo principio del consentimiento del impuesto, el transcurso del tiempo, como sucede en cualquier categoría jurídica, ha marcado profundas huellas en los llamados principios clásicos en materia presupuestaria.

En los comienzos de la Institución, el principio de competencia fue el gozne sobre el que se hizo girar la puerta que cerraba un modo de entender la constitución y estructura de una sociedad basada en la supremacía del soberano sobre cualquier otro poder, para abrirla a las modernas formas de democracia parlamentaria.

Nuestra Constitución establece, en su artículo 134, del Título VII, "Economía y Hacienda" que,

1.- "Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.

2.- Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

3.- El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.

4.- Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.

5.- Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de Ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.

6.- Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.

7.- La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley sustantiva así lo prevea.

Como ha señalado el Profesor Rodríguez Bereijo, de lo dicho se desprende que nuestra Constitución, se refiere a la Institución presupuestaria con un propósito de "garantía jurídica de los ciudadanos frente a los abusos del poder, y en particular del poder financiero, que es característico del Estado de Derecho". El hecho que desde la Constitución de Cádiz de 1812 hasta la de 1978 hayan existido artículos correspondientes a dicha Institución no viene sino a probar la importancia que el Derecho Presupuestario ha venido teniendo en cualquier régimen jurídico y político. Y es que el Presupuesto del Estado constituye la base de toda estructura estatal y por ello se centra sobre él la pugna por el poder político dentro del Estado.

Las leyes de presupuesto se han convertido en la traducción económica de los compromisos contraidos por el Ejecutivo con o sin respaldo del Legislativo, dependiendo de la naturaleza jurídica de la norma que da origen al gasto. De este modo, las citadas leyes han relegado a un nivel formal, en muchos casos, las competencias que el parlamento tiene constitucionalmente reconocida de examen, enmienda y aprobación de los presupuestos.

Por otro lado, a través de las leyes de presupuesto, se están regulando materias que poseen su propio ámbito regulador dentro del ordenamiento jurídico lo que supone una intromisión de este tipo de leyes en materias que le son ajenas.

REFLEXIONES SOBRE LA CRISIS.

La separación de poderes en un Estado de Democrático de Derecho es fundamental. Cuando uno de estos poderes se inmiscuye en el ámbito de actuación de otro, provoca una crisis en el marco concreto víctima de la usurpación, así como en el Estado de Derecho en general, crisis cuya dimensión dependerá de la importancia social y política del campo invadido.

Es precisamente esto lo que está ocurriendo en el caso de las Leyes de Presupuestos. Partiendo del principio democrático, que tal como dice Santamaría Pastor[1] "sitúa la sede de la soberanía en el pueblo y, por traslación en sus representantes parlamentarios: la soberanía se expresa mediante ley, que todas las organizaciones públicas y los ciudadanos deben obedecer y muy especialmente la Administración Pública, aparato servicial establecido para servir los designios del propietario del poder", podemos considerar el Principio de Legalidad como una premisa básica en el funcionamiento del Estado y de los poderes que lo integran.

Para analizar la crisis de las leyes presupuestarias a las que nos estamos enfrentando, debemos remontarnos en primer lugar a una antigua polémica sobre si los presupuestos son leyes en sentido material o únicamente formal, es decir, si están cualificadas para contener materias sustantivas del Ordenamiento Jurídico o simplemente representan la necesaria autorización del Parlamento al programa o plan de actuación del Gobierno.

El Principio de Competencia, con respecto a las citadas leyes de presupuestos, se decanta por la formalidad de las mismas, al dividir las competencias entre el Poder Legislativo y Ejecutivo de forma que al primero corresponde únicamente la aprobación de los presupuestos y al segundo la iniciativa y obligación de confeccionarlos. Este reparto de competencias no es novedoso en España, sino que ha sido recogido por las distintas leyes constitucionales españolas desde la de Cádiz de 1812.

Frente a esto, la práctica ha demostrado que, año tras año, las leyes de presupuestos han recogido normas que han cambiado el Ordenamiento Jurídico. El sector de la doctrina (mayoritario) que respalda esta materialidad de las leyes de presupuesto, fundamenta su postura en que el precepto constitucional con respecto a las leyes de presupuesto recoge únicamente los contenidos mínimos, necesarios e indisponibles que deben tratarse en ellas, permitiendo la regulación de otras materias distintas.

Hay que distinguir tres etapas en relación a las materias regulada en las leyes de presupuestos.

La primera comprende el periodo que va desde 1978 a 1987, en el que las leyes de presupuestos regulan todo tipo de materias, en relación a temas tan diversos como el personal al servicio de la administración, sobre temas tributarios, sobre las Corporaciones Locales o las Comunidades Autónomas entre otros. Teniendo en cuenta el carácter temporal (Principio de Anualidad) de las leyes presupuestarias, estas regulaciones debían reiterarse cada año,

para producir si continuidad en el tiempo, más allá del ámbito temporal de las leyes de presupuesto. Durante esta etapa, la ley presupuestaria se fue convirtiendo prácticamente en una "ley escoba" en la que todo tenía cabida, todo era regulable.

Por ello, en 1987, en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de mayo, que posteriormente fue recogida en el preámbulo de la ley 33/1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988, se limitan las materias que pueden ser reguladas a través de las leyes presupuestarias, lo que da lugar al comienzo de la segunda etapa. Esta Sentencia del Tribunal Constitucional nos indica que las leyes de presupuestos pueden contener todas aquellas materias que se encuentren directamente relacionadas bien con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gasto, bien con los criterios de política general en que las previsiones presupuestarias se sustentan. En este mismo preámbulo se indica que todos aquellos artículos en los que no exista vigencia expresa de anualidad se considerarán dotados de vigencia indefinida, eliminando de este modo el problema de la temporalidad en aquellos preceptos con vocación de permanencia.

La tercera etapa a la que hacíamos referencia, comienza con la ley 38/1992 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1993, en la cual, las materias tratadas en este tipo de leyes se centran en aquellas de contenido directa o indirectamente económico. Este problema parece haberse solventado definitivamente a través de las leyes de acompañamiento a las de presupuestos.

No obstante, a lo largo de todos estos años, una norma que ha sufrido importantes modificaciones, a través de las leyes presupuestarias, ha sido la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977. Dando cumplimiento al Principio de Seguridad Jurídica, se aprobó el Real Decreto Legislativo n° 1091/1988 de 23 de septiembre (Ministerio de Economía y Hacienda) por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP).

En todo caso, tal como dice el profesor Palomar Olmeda*[2]* "...es innegable que la ley de presupuestos tiene en nuestro sistema superada la antigua polémica sobre el carácter de la ley como ley material o ley formal".

Una vez aclarado este punto, y entendiendo como legítima la materialidad de las leyes presupuestarias debemos determinar la potestad sobre las competencias de los poderes Ejecutivo y Legislativo, así como la extralimitación de dichas competencias por parte del primero.

Debemos diferenciar dos situaciones distintas, pero íntimamente

relacionadas entre ellas considerando el tema que nos ocupa.

La primera situación hace referencia a las restricciones a la capacidad de proposición o enmienda de los presupuestos por parte de los grupos parlamentarios.

La segunda, hace referencia a la regulación, a través de las leyes de presupuestos, de materias que tienen su propio ámbito en otras parcelas del Ordenamiento Jurídico.

Con respecto a la primera, el Parlamento ve limitada su capacidad legislativa al necesitar los grupos parlamentarios autorización del Gobierno para presentar proposiciones y enmiendas a los presupuestos, cuando esta supongan un aumento del crédito o una disminución de los ingresos presupuestarios. Esta limitación está reconocida incluso por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 65/1987 de 21 de mayo.

Esta limitación va más allá del proceso de aprobación de los presupuestos y se extiende a la ejecución y desarrollo de los mismos. Es artículo 10 de la Ley de presupuestos para 1999 pone en manos de los distintos ministros las competencias sobre las modificaciones presupuestarias, teniendo el Gobierno como única obligación con el Parlamento, respecto a este tema, el de remitirle información referente a la identificación de los créditos afectados, a su importe (especialidad cuantitativa) y su finalidad (especialidad cualitativa). De este modo, el Gobierno puede modificar una norma de rango legal sin la necesaria aprobación por parte del Poder legislativo.

Si se parte de la situación en la que los Presupuestos Generales del Estado han sido aprobados por las Cortes Generales, ha de señalarse que el Gobierno dispone de un amplísimo margen de maniobra para poder modificar los créditos presupuestarios que resultaron autorizados, de tal forma que, en ocasiones, es realmente difícil reconocer en un Presupuesto aprobado su correspondencia con el realmente ejecutado. Así el Profesor Menéndez Moreno, en el prólogo a la obra de Cocuera Torres "Las Modificaciones de créditos presupuestarios competencia del Gobierno" (McGraw- Hill, Madrid 1996) señala el carácter excepcional que han de tener dichas Modificaciones Presupuestarias, para que no ocurra que el Gobierno llegue a modificar hasta una quinta parte del total de los créditos inicialmente aprobados por el Parlamento, como ha llegado a ocurrir en algunos ejercicio económicos; modificaciones presupuestarias que afectan a todos los aspectos del Presupuesto, es decir, al qué, al cuanto y al cuando de las previsiones presupuestarias, y en las que dichas modificaciones se pueden - y de hecho así ocurre, de conformidad con lo establecido en nuestro

derecho positivo - llevar a cabo, no sólo por el Gobierno como Órgano Colegiado, esto es por el Consejo de Ministros, sino también por cualquiera de los Departamentos Ministeriales.

Este aspecto mencionado de las Modificaciones Presupuestarias es una de las cuestiones claves en el régimen de los créditos presupuestarios. En tal sentido ha de tenerse presente el rango de la Ley Presupuestaria y el carácter limitativo de los créditos en ella aprobados; baste recordar que los Presupuestos pueden definirse como el cifrado de las sumas que como máximo pueden ser dispuestas por el Ejecutivo para hacer frente al pago de las obligaciones que éste puede reconocer en un ejercicio económico.

En tal sentido resultaría de difícil comprensión, para un no especialista, que una vez otorgada la autorización expresa, mediante norma legal, el Gobierno pueda disponer de capacidad para modificar las cuantías, finalidades y períodos en que se sustancia el Presupuesto aprobado. Es más, ha de hacerse notar que para tales prerrogativas, el Ejecutivo, no precisa de una autorización por parte del Legislativo, sino que vienen determinadas por la habilitación concedida, de modo genérico, al mismo en la Ley General Presupuestaria o en la Anuales de Presupuestos, es decir no requieren autorización parlamentaria.

En este sentido el Profesor Barea ha señalado, que si el Gobierno creyera en los Presupuestos que elabora, hubiera modificado, hace tiempo, la Ley General Presupuestaria, en lo que se refiere a las Modificaciones Presupuestarias, esencialmente en lo que hace referencia los créditos que son susceptibles de incorporación al ejercicio siguiente y a los de naturaleza ampliable. Si no se ha hecho, la única interpretación posible es que tampoco cree en los Presupuestos elaborados y deja subsistir esos canales a través de los cuales es posible el desbordamiento de del gasto público sin control del Parlamento.

Es este el momento de realizar una reflexión sobre el Principio de Especialidad. Este principio deriva en tres vertientes:

- Cualitativa: “Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hallan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones aprobadas conforme a esta ley.”. (art. 59.1 TRLGP)

- Cuantitativa: “No podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos

autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a Ley que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar.”. (art. 60 TRLGP)

- Temporal: “Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada Presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obra, servicios, y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario.”. (art. 63.1 TRLGP)

No obstante, existen dos quiebras de suma importancia referentes a la especialidad cualitativa y a la cuantitativa respectivamente.

La primera viene provocada por la capacidad del Ejecutivo para modificar el nivel de vinculación, lo que le proporciona la disponibilidad de una mayor cantidad de recursos y de posibilidades en las que pueden ser destinados, pudiendo alterar los créditos presupuestarios aprobados legalmente sin la autorización del poder legislativo.

Con respecto a la especialidad cualitativa también se producen quiebras, al permitírsele al Gobierno el incremento de los créditos presupuestarios sin la necesidad de refrendo por parte de las Cortes Generales. Tal es el caso de la Deuda Pública, como podemos comprobar a través del art. 47.1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1999 “Se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministerios de Economía y Hacienda, incremente la Deuda del Estado, con la limitación de que el saldo vivo de la misma a 31 de diciembre de 1999 no supere el correspondiente saldo a 1 de enero de 1999 en más de 2.336.289.953 miles de pesetas.”.

Estos hechos, dan lugar a que las fronteras entre el Poder Ejecutivo y Legislativo se vuelvan difusas, permitiendo la inmersión del primero en el ámbito de poder del segundo, y dando lugar a un fenómeno de “desvalorización de la ley”, al cual se refirió ya Gayón Galiardo***[3]***.

Esta especial tramitación de las leyes de presupuestos, restringe las facultades de los órganos legislativos, convirtiéndose las citadas leyes en una herramienta de política económica del Gobierno, por lo que el Tribunal Constitucional la ha calificado como “vehículo de dirección y orientación de la política

económica". De este modo, tal como dice el profesor Palomar Olmeda[4] la ley de presupuestos "no sólo puede –y debe- contener la previsión de ingresos y las autorizaciones del gasto, sino que también puede establecer disposiciones de carácter general en el materias propias de la ley ordinaria estatal, con excepción de lo dispuesto en el apartado 7° del artículo 134 de la Constitución Española, que guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan". Las condiciones que el Tribunal Constitucional establece para que una materia sea tratada en las leyes de presupuestos son dos: que esté conectada con el contenido propio de estas leyes o en concreto con la conexión de la ley de presupuestos anual, bien con los ingresos o gastos, bien con los criterios de política económica. Estas dos condiciones son de necesidad incuestionable para salvaguardar la seguridad jurídica reconocida constitucionalmente (art. 9.3 CE).

Por lo tanto, el incluir en las leyes de presupuestos materias que no cumplan estas condiciones supondrían una pérdida de soberanía legislativa del Parlamento, ya que de este modo, dichas materias eludiría la tramitación parlamentaria mas rigurosa que conlleva una ley ordinaria "normal".

CONCLUSION.

Desde el punto de vista de la forma, la especial tramitación de la aprobación de las leyes de presupuestos, es en nuestra opinión correcta y no produce quiebra en la separación de poderes que rige en un Estado Democrático de Derecho.

La inclusión en estas leyes de normas modificadoras del derecho sustantivo son correctas y convenientes si a través de ellas se clarifica la política económica del Gobierno y se facilita la ejecución presupuestaria. Cualquier extralimitación de estas facultades, pueden considerarse como una ilegítima intromisión del Ejecutivo en el ámbito de poder del Legislativo. Es por tanto en el fondo donde está el fundamento de la crisis.

Por último, debemos decir, quizás como una reflexión más general y personal, que la raíz última del problema, está en el fuerte vínculo que existe entre el Parlamento y el Gobierno que dimana del sistema de elección de este último que exige la mayoría parlamentaria. Otros sistemas, como los presidencialistas anglosajones, y el caso paradigmático es el de los Estados Unidos, quizás por el sistema de elección del Jefe del Estado, vinculan de modo distinto a las mayorías de las Cámaras con el Ejecutivo.

Es, sin duda, a través de un mayor control político, como únicamente puede y debe ponerse coto a eventuales tentaciones por parte del Ejecutivo de alterar la vida presupuestaria de espaldas a la voluntad popular encarnada en las Cortes Generales.

Sevilla, abril de 1999.

---

[1] Santamaría Pastor, J: "Fundamentos de Derecho administrativo". I. Madrid 1988 pags. 195 y ss.

[2] Palomar Olmeda, A y Losada González, H: "El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control". Madrid 1994, pag 72

[3] Cayón Galiardo, A: "Legalidad y control del gasto público". Presupuesto y gasto público, num. 1. Madrid 1979, pag. 91.

[4] Palomar Olmeda, A y Losada González, H: "El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control". Madrid 1994, pag 69

VI ENCUENTROS TECNICOS DE ORGANOS DE CONTROL EXTERNO

Grupo 4: "LA CRISIS DE LA CONCEPCION TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO"

CONCLUSIONES

1.- Un aspecto importante que ha contribuido a la crisis del Presupuesto tradicional es el problema de la **rigidez presupuestaria**, entendiendo por tal la incidencia sobre la Ley de Presupuestos de decisiones en materia de gasto público adoptadas en instancias extrapresupuestarias, sin olvidar que la concesión de créditos presupuestarios está siempre predeterminada por la existencia de una legislación sustantiva previa.

La rigidez presupuestaria se ha ido afirmando a través de una serie de supuestos cuya existencia conduce inevitablemente al replanteamiento de los postulados en torno a los cuales se formulaba tradicionalmente la naturaleza de la autorización presupuestaria y, si bien el grado de rigidez ha de ser resuelto del análisis de cada ordenamiento jurídico, los supuestos son análogos en todos los sistemas presupuestarios europeos, debiendo reseñarse en la actualidad, como supuesto más significativo, el reconocimiento normativo de la planificación presupuestaria.

2.- Las denominadas "leyes de acompañamiento presupuestario", que algunos consideran como una técnica para la evasión de las restricciones impuestas al contenido de las leyes de presupuestos, se caracterizan por tener un contenido casi ilimitado, al regular materias de muy variada índole, que en algunos casos nada parece que tengan que ver con los presupuestos, aunque sí que guardan paralelismo con aquéllas (bien por los órganos que intervienen en su tramitación, ya por el aspecto temporal de las mismas, en lo que se refiere a su tramitación, y también por la subordinación procedimental respecto de las leyes de presupuestos).

La difícil configuración jurídica de tales leyes de acompañamiento, en relación con su contenido y tramitación, nos permite sostener la necesidad de considerar ciertos límites jurídicos a los que las mismas deban acomodarse o cuando menos una clara predisposición crítica a su actual configuración. <![endif]>

3.- Si diferenciamos en la gestión presupuestaria anual, por una lado, la ejecución y resultados de las magnitudes económico-financieras básicas, y de otro, la ejecución y resultados de los políticas presupuestarias sectoriales, el interés cabría centrarlo en el análisis y vigencia de los principios presupuestario clásicos, en relación con ambos bloques.

Respecto del primero, aunque con matizaciones, algunos **principios políticos clásicos**, en mayor o menor medida, siguen manteniendo su vigencia y utilidad (competencia, claridad, universalidad, unidad, especialidad, anualidad, publicidad…), aunque, podría ser el momento de proponer y abordar una nueva formulación o replanteamiento de los mismos Sin embargo, los **principios económicos**, al menos a partir de la década de los 90 y como consecuencia de los programas de convergencia de la Unión Económico y Monetaria, parece que se refuerzan (equilibrio presupuestario, limitación y neutralidad del gasto público,…).

El análisis de los **principios contables** clásicos (presupuesto bruto, ejercicio cerrado, unidad de caja, especificación, etc) nos lleva a considerar su actual vigencia, si bien, cualquier cambio en la formulación de los principios políticos llevaría, sin duda, aparejados cambios en los principios de naturaleza contable.

En relación con la ejecución y resultados de los **políticas presupuestarias sectoriales**, podría considerarse que la situación es distinta, dado que el escenario actual ha variado de unas políticas sectoriales beligerantes con el mercado (creación de empresas públicas, políticas de subvenciones sectoriales etc,) a la adopción de unos principios, establecidos en los Tratados de la Unión Europea, de no intervención directa de los Estados en el mercado, (privatizaciones, política de la competencia etc). Como resultado de lo anterior, la gestión presupuestaria de las políticas sectoriales deberá, en este nuevo marco, buscar la eficiencia y eficacia en la gestión de los programas de actuación previstos en la producción de bienes y servicios por el Sector Público.

4.- En relación con la aplicación del **principio de unidad presupuestaria**, se impone la necesidad de interpretar el alcance de lo que debe entenderse como Sector Público, concepto delimitado en base a criterios económicos y contables, pero carente de un contorno jurídico preciso. Resulta imprescindible, por tanto, identificar y definir los caracteres y requisitos que permitan configurar la noción jurídica **"Sector Público"**.

5.- El **principio de equilibrio presupuestario**, remite en la actualidad al problema del **déficit público**. Si tenemos en consideración que los límites al endeudamiento y al déficit del Sector Público vienen establecidos por la normativa comunitaria, el principal problema viene derivado de la incorporación a nuestro ordenamiento

jurídico de los principios reconocidos en el Tratado CE, al ser éstos distintos a nuestros principios constitucionales, tal es el caso del principio de solidez financiera (que implica la reducción del déficit público excesivo) o del de neutralidad del sistema tributario. Además, no puede ignorarse que los principios comunitarios actúan jurídicamente como limitaciones al ejercicio de la soberanía financiera española en cuanto Estado miembro.

La consecución del equilibrio presupuestario ha de obtenerse actuando sobre la vía de la financiación (recursos) y sobre la de los gastos, correspondiendo a la gestión presupuestaria el actuar sobre ésta última, ya que la modulación de los ingresos se consigue fundamentalmente a través de políticas fiscales.

En el ámbito de las Entidades locales, el requisito legal de presupuesto equilibrado aparece recogido en el art. 146.4 de la LHL, que señala que cada uno de los presupuestos que integran el Presupuesto General deberá aprobarse sin déficit inicial. No obstante, se advierten determinadas prácticas que contribuyen a distorsionar en el ámbito local la citada norma de presupuesto equilibrado ("presupuestación creativa"; sobreestimación de los ingresos fiscales a recaudar; uso sistemático y desmesurado de las modificaciones presupuestarias; delegación de funciones y capacidad de endeudamiento en agencias extrapresupuestarias; gastos sin cobertura presupuestaria,…).

6.- En relación con el **principio de especialidad presupuestaria**, las excepciones a las exigencias de especialidad cualitativa, cuantitativa y temporal, no tienen ya nada de excepcionales y, a través de **las modificaciones presupuestarias**, constituyen , por así decirlo, moneda corriente en la práctica de la ejecución presupuestaria. "Normalización" de las modificaciones presupuestarias que desborda el principio de especialidad, cuando no un uso desproporcionado que desvirtúa considerablemente el presupuesto aprobado por el Legislativo y que, en algunos casos (créditos ampliables), supone una clara alteración del significado jurídico del crédito presupuestario. <![endif]>

7.- A pesar de que el artículo 31.2 de la C.E. establece que "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía", en la práctica continúa elaborándose el presupuesto de medios en las distintas Administraciones Públicas, como punto de referencia básico del control del gasto público.

Por lo tanto, una asignación racional de los recursos debería estar basada en la **presupuestación por programas o planificación por objetivos** a desarrollar en diferentes sus diferentes fases (Definición de los objetivos. Estudio de los costes de los programas y análisis de las distintas alternativas para su ejecución. Determinación

de los programas a ejecutar en el ejercicio presupuestario en función de los objetivos fijados. Elaboración de indicadores para cada programa. Análisis y control de los resultados en función de los objetivos).

8.- La realidad en torno a la implantación de las nuevas técnicas presupuestarias ha llevado a muchos a postular el término crisis para la presupuestación por programas. No obstante, más que utilizar el término crisis, habría que afirmar que, como cualquier técnica, en sí misma es correcta para los fines que persigue, y lo que ha fracasado es su implantación práctica, al haberse limitado la misma a la mera elaboración de un procedimiento contable-presupuestario de índole exclusivamente formal. Sin embargo, es necesario seguir en la línea de impulsar la implantación efectiva tanto de la presupuestación por programas, como de los controles financieros, con la flexibilidad que cada organización administrativa, dadas sus características y necesidades, requiera.

Las necesidades de la gestión y el control deben llevar a reformularse la situación actual y reconducirla a un procedimiento gradual (con los cambios organizativos y de filosofía que procedan) de implantación de nuevas técnicas que permitan la mutación de la concepción tradicional del presupuesto administrativo a un presupuesto funcional dirigido a conseguir una asignación eficiente de recursos, aunque tales mutaciones precisen de una profunda reforma administrativa, con cambios en la organización y en sus hábitos, o mediante programas de modernización.

Para que el presupuesto sea un instrumento útil para la gestión interna de la Administración Pública y, a su vez, sea susceptible de control externo, deberían introducirse modificaciones en la elaboración del mismo que podrían orientarse hacia los siguientes procesos:

- Realizar un proceso de presupuestación enfocado a los resultados a obtener y no a la exhaustiva relación de los medios a emplear.

- Modificar la cultura de los participantes en el proceso de presupuestación utilizando el análisis y evaluación como punto de referencia en las negociaciones presupuestarias.

- Enmarcar el proceso presupuestario en un periodo más largo que podría coincidir con el periodo legislativo.

- Aprobar anualmente unos presupuestos de fondos o tesorería que se encuadren en la información económica patrimonial.

- Reducir y simplificar la prolija normativa presupuestaria.

- Formar a los funcionarios públicos en el proceso de renovación administrativa, implicándoles en la asunción de la mejora continuada en la prestación de los servicios como propia.

- Desarrollar un sistema de gestión integral del que se obtenga como nivel de máxima agregación el presupuesto del Gobierno, en el que se detallen los grandes objetivos a lograr, los planes puestos en marcha para su logro y se liquiden en términos de eficacia y eficiencia en su consecución.

La modificación del proceso de presupuestación supone, por lo tanto, un cambio importante en el enfoque de la Administración Pública, necesidad que se viene sintiendo desde la década de los 80 y que ha llevado a los países occidentales a iniciar reformas en sus estructuras, bajo diversas fórmulas y denominaciones (Reinventar la Administración: Estados Unidos. Renovación: Francia y Suecia. Desburocratización: Holanda. Descentralización: Alemania. Estrategia de eficiencia: Reino Unido…).

La información presupuestaria en el futuro, debe ir encuadrada en los planes a medio y largo plazo de políticas públicas en términos de oferta de servicios públicos y deberán liquidarse en los mismos términos, grado de consecución de los objetivos previstos, mejora en los servicios y grado de eficacia y eficiencia obtenido en la gestión de los recursos y en la prestación de los servicios. Pasando, por tanto, a un presupuesto que sea un instrumento válido para evaluar la gestión pública, entendido como control de las políticas públicas y valoración de sus resultados.

9.- El control del gasto público debe responder a los mismos principios que la presupuestación y la gestión de los recursos públicos, es decir, a los de economía, eficacia y eficiencia, y no a un mero control de la legalidad presupuestaria.

Sólo en la medida en que la programación presupuestaria adquiera carta de naturaleza en nuestro ordenamiento jurídico, a través de las correspondientes reformas legislativas, y se establezcan, al mismo tiempo, cauces e instrumentos adecuados que permitan un control sustantivo sobre las decisiones de gasto y la ejecución de las mismas en relación con la satisfacción de las necesidades públicas, se habrá superado toda una etapa caracterizada por la configuración del control de la actividad financiera limitado a la verificación de la cobertura presupuestaria del gasto público.

Grupo 5: Hacia una nueva configuración del Sector Público

Programa

Comunicaciones

"Hacia una nueva configuración del Sector Público" por D. Manuel Cardeña Coma, Síndico de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña

"Hacia una nueva configuración del Sector Público" por Dª Mª Victoria Malave Verdejo, Subdirectora Técnica del Tribunal de Cuentas

"El Sector público empresVerdana. Los entes públicos sujetos a Derecho Privado; la regulación y control de su actividad" por D. José Luis López quiñones-Maján Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento de Sociedades Estatales del Tribunal de Cuentas

"Utilización de las empresas públicas en la configuración del Sector Público" por D. Vincent Gisbert Monzó, D. Alejandro Salom Campos y D. Gabriel Martínez Martí, Técnicos de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas de Valencia

"La Administración Instrumental, su papel en la financiación de las infraestructuras públicas. Modelos y supuestos concretos de empleo de técnicas societarias. La huida hacia el derecho privado", por D. Manuel Ríos López, Letrado del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

"Las Corporaciones de Derecho Público. Especial referencia a las Cofradías de Pescadores", por Dª Rosalía Betancort Rijo, Letrada de la Audiencia de Cuentas de Canarias

"Las Fundaciones Públicas", por D. Antonio L. Meana, D. José Manuel Santana Suárez y Dª M Teresa Mateo Fernández, Técnicos del Consello de Contas de Galicia

"Justificación de la consolidación contable y delimitación del perímetro del grupo en el ámbito público" por D. Jesús F. Santos Peñalver, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Castilla-La Mancha

Conclusiones

Hacia una nueva configuración del sector público

Autor: Manuel Cardeña Coma

Síndico

Sindicatura de Cuentas

de Cataluña

Barcelona, 30 de marzo de 1999

Introducción

Mi colaboración en estas jornadas es una reflexión más de futuro que no de presente. Es decir, he preferido pensar en lo que sería deseable antes que analizar lo que ahora es una realidad puesto que esta parte del tema ya será expuesta con profundidad por el ponente, según se desprende del temario que hemos recibido.

Además, nuestra pertenencia a la Comunidad Económica Europea ha hecho cambiar y es de prever que todavía hará cambiar más profundamente nuestra manera de administrar como consecuencia de estar obligados a ir incorporando todo aquello que los poderes comunitarios europeos decidan a través de sus directrices.

Por todo lo que se va viendo, el futuro del sector público en esta Europa de la que nosotros formamos parte estará marcado, a mi entender, por la práctica cada vez más extendida de tres exigencias sociales:

1.- La materialización y extensión a todos los servicios del sector público del principio de subsidiaridad.

2.- La mayor exigencia por parte de los ciudadanos para que se administren con transparencia los ingresos y los gastos públicos.

3.- Como sea que el sector público ha adquirido unas dimensiones mastodónticas, se exigirà su reducción y que las decisiones que en adelante se tomen tengan más en cuenta las consecuencias que las mismas conllevan.

Establecer las etapas que deben conducir a una nueva configuración, es decir, a una nueva disposición de las partes que dan forma al sector público, presupone haber establecido con claridad los objetivos perseguidos.

¿Por qué ir a una nueva configuración del sector público? ¿Qué se quiere decir con ello?

Sencillamente, lo que se quiere decir es que lo que actualmente lo configura es mejorable y que es preciso un nuevo esquema en el que prevalezca aquello que creemos lo mejoraría.

Propuesta de nueva configuración del sector público

En el marco del futuro del sector público, me parece que lo deseable es que el sector público sea más sencillo, más eficaz, más eficiente, más justo, mas transparente y, en consecuencia, un sector público que permita un mayor control y que dificulte al máximo la corrupción y el despilfarro.

Para ello será necesario que los gobiernos, tanto el del Estado, como el de las distintas comunidades autónomas, como el de los municipios estén dispuestos a sacrificar, si es necesario, su popularidad para conseguirlo. Es preciso proponer reformas que, de manera paulatina, vayan introduciendo la cultura de la dirección por objetivos y la reducción de la burocracia, a través de la sustitución progresiva de las seguridades del funcionariado por la de la productividad y el cumplimiento de objetivos.

Uno de estos objetivos debe ser la reducción de los costes de la administración pública. Para ello habrá que poner las pautas para llegar al conocimiento de los correspondientes costes de cada servicio, resultando necesario la introducción de la contabilidad analítica conjuntamente con un soporte estadístico fiable que nos permita conocer con exactitud los resultados reales versus los resultados programados. Y esto hacerlo con seriedad. No hacer ver que se hace, si no realizarlo verdaderamente.

- Es imprescindible también recurrir a la privatización de aquellos servicios que puedan ser servidos con mayor eficiencia por la iniciativa privada. Y ello por tres motivos: primero porque una vez transferido el servicio a la iniciativa privada, ésta busca los recursos que necesita a través de los mecanismos del mercado; segundo porque se agiliza la gestión, se hace más competitiva ya que, en general, el empresario está más atento, más libre para servir las nuevas necesidades que la sociedad genera de manera incesante; y tercero porque se liberan recursos públicos para dedicarlos a otros asuntos.

- Aquellos servicios que no puedan ser atendidos por la iniciativa privada, deben ser prestados de una forma más gerencial ya sea directamente o bien a través de la creación de organismos autónomos, agencias o sociedades mercantiles públicas que permitan una singularización del servicio y una canalización de los recursos específicos que aquellos servicios necesiten sin mezclarlos con otros de muy distinto cariz y que satisfacen necesidades muy diferentes. Desde luego no me refiero a aquellos servicios propiamente característicos del Estado como el Ejército, la Diplomacia, etc., que responden a unos servicios distintos a los que considero como típicamente gerenciables.

- Deberán encontrarse fórmulas alternativas a las actuales que posibiliten cumplir con el resto de sus obligaciones a través de un marco legislativo que facilite la satisfacción de necesidades igualmente obligatorias, mediante la colaboración de la participación privada en la financiación de infraestructuras de todo tipo y su mantenimiento bajo diversos regímenes: concesión, peajes blandos en autovías y autopistas, leasing, etc.

- Por lo tanto parece lógico suponer, que el nuevo perfil que se dibujará en el sector público será el de unos ministerios más fuertes en su estructura de diseño y control y en sus objetivos pero liberados de una multitud de funcionarios que se integrarán en las agencias que presten los servicios públicos de una forma más autónoma. Al mismo tiempo los responsables de estas agencias tendrán una responsabilidad más concreta sobre sus decisiones que las que ahora se tienen desde las direcciones generales actuales. Ahora el último responsable es el ministro. Después el último responsable deberá serlo el director del organismo, agencia o empresa pública que es quien deberá rendir cuenta del cumplimiento de los objetivos programados entre los cuales, el coste de los mismos y su cuenta de explotación.

- Sin embargo, hay un sector público prioritario desde todos los puntos de vista que obliga a una actitud positiva frente a problemas que acucian nuestras sociedades, como puedan ser, la lucha contra la pobreza y la marginación social, una sanidad pública eficaz para todos, la educación gratuita, el derecho a una pensión digna y segura en el momento de la jubilación; unas ayudas eficaces para mitigar el problema del desempleo; ayudas a las familias para el cuidado de los hijos menores: guarderías…, y que por sus características es muy difícil de aplicar las fórmulas defendidas aneriormente. Este serà el núcleo esencial del futuro sector público.

Conclusiones

Esta propuesta de configuración del sector público podría liberar una enorme cantidad de medios financieros a favor de una menor carga impositiva y una mayor capacidad de ahorro para destinar a la creación de riqueza. De ahí puede derivar una reducción de la tasa de desempleo, o simplemente, destinar el ahorro a reducir la deuda pública y la carga financiera que las administraciones públicas tienen en sus balances, en beneficio de las futuras generaciones.

Todo depende de que se tome en serio el tema de la programación por objetivos. Es decir, que la gestión esté basada en un programa de actuación que persiga la mejora anual de unos resultados cuantitativos y cualitativos objetivados respecto al resultado de años anteriores, que debe traducirse en una mejor atribución de los recursos públicos a través del tiempo. La experiencia de otros países que han seguido este camino demuestra que los resultados pueden llegar a ser espectaculares.

VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS OCEX

GRUPO: HACIA UNA NUEVA CONFIGURACION DEL SECTOR PUBLICO

AUTOR: Mª VICTORIA MALAVE VERDEJO

SUBDIRECTORA TECNICA. TRIBUNAL DE CUENTAS

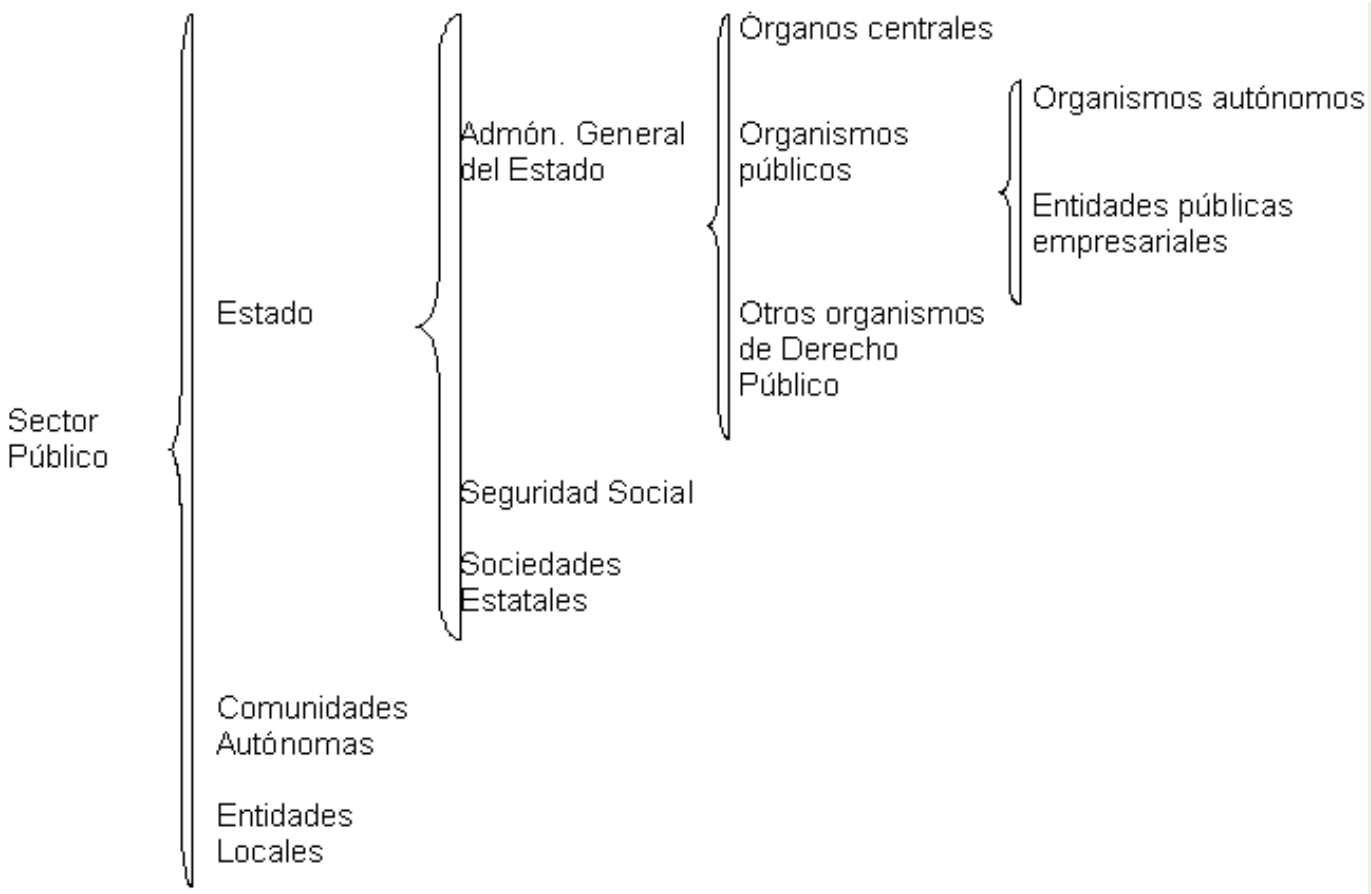
INTRODUCCIÓN

La comunicación que se presenta sobre la ponencia "Hacia una nueva configuración del Sector Público" contempla la actual estructura del Sector público, que como sabemos es una realidad en permanente evolución, la organización del mismo y el ámbito territorial de los entes que lo integran. El tamaño del Sector público, en términos absolutos y relativos, tiene gran importancia, desde el punto de vista de las entidades fiscalizadoras, y la composición del mismo es esencial a la hora de tratar sobre los ámbitos de la fiscalización pública y la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras.

En la presente comunicación se trata exclusivamente de hacer una breve descripción de los subsectores que se integran en los Presupuestos Generales del Estado para 1999 así como de las macromagnitudes más importantes, con el fin de poder evaluar el campo de actuación del Tribunal de Cuentas, básicamente, ya que no se incluyen los presupuestos de las Comunidades Autónomas ni de las Corporaciones Locales. Precisamente en este último caso (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales) es en donde ha de estudiarse, en profundidad, la cuestión relativa a la homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras, objeto de otro Grupo de trabajo de los integrados en los VI Encuentros Técnicos de los OCEX.

EL SECTOR PÚBLICO Y LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1999

El Sector público, en 1999, está integrado por los subsectores y organismos dependientes que se pueden ver en el gráfico siguiente:



Fuente: Mº Economía y Hacienda: Informe económico y financiero P.G.E. 1999

En los Presupuestos Generales del Estado para 1999 se incorporan los cambios habidos en la Administración Institucional del Estado, fruto de la aplicación de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), en cuyo artículo 43.1 divide los Organismos públicos en 1) Organismos autónomos y 2) Entidades públicas empresVerdanaes. Queda pues suprimida la anterior clasificación de los Organismos autónomos en administrativos, por un lado, y comerciales, industriales, financieros o análogos, por otro.

Las Sociedades estatales definidas anteriormente en el artículo 6.1 b) y 5 del TRLGP quedan englobadas en el concepto de Entidades públicas empresVerdanaes.

La adaptación de los Organismos autónomos y las demás Entidades de derecho público a la Ley 6/1997 (LOFAGE) se realiza en la Sección 1ª del Capítulo II, Título IV de la Ley 50/98 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Dada la clasificación del sector público del gráfico anterior, hay que decir que en el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado quedan integrados la Administración General del Estado, con sus organismos, la Seguridad Social y las Sociedades estatales, formando parte del presupuesto que anualmente se presenta consolidado los Subsectores citados excepto el de las Sociedades estatales y los Organismos cuyos presupuestos de gastos no tienen carácter limitativo.

En 1999 ha aumentado el número de Organismos autónomos (en comparación con los Administrativos y Comerciales del ejercicio 1998) por la razón, entre otras, de la incorporación como tales del Consejo de Administración del Patrimonio Nacional, la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras y el Consejo de la Juventud. El número total de organismos autónomos es de 49 (sin incluir el apartado que en el Informe económico-financiero 1999 se da como "Otros organismos autónomos") y su presupuesto inicial asciende a 4.452 miles de millones de pesetas.

Los Organismos públicos cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de sus presupuestos de gastos y se consolidan en los Presupuestos Generales del Estado son:

- Consejo de Seguridad Nuclear
- Consejo Económico y Social
- Agencia Estatal de Administración Tributaria

- Instituto Cervantes
- Agencia de Protección de Datos
- Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX)

El presupuesto conjunto de gastos de estos 6 Organismos asciende a 154 miles de millones de pesetas, correspondiendo el 73% de esta cantidad a los gastos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria configurada como Ente de Derecho Público en la ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Forman parte de los Presupuestos Generales del Estado sin que sus cifras de gastos e ingresos se presenten consolidadas en los mismos una serie de entidades públicas empresVerdanaes y otros organismos de Derecho Público con estatuto jurídico especial cuyos presupuestos se elevan a 2.150 miles de millones de pesetas. En esta cifra se integran 21 entes públicos entre los que cabe destacar la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI), Aeropuertos españoles y navegación aérea, RENFE, ICO, Puertos del Estado y Autoridades Portuarias, etc.

El Ente Público Radiotelevisión española tiene un presupuesto consolidado del grupo, Radio Nacional de España S. A., TVE S.A. y TVE Temática S.A., que asciende a 252 miles de millones de pesetas.

Por último, las Sociedades mercantiles estatales, con mayoría de capital público, cuyos presupuestos se integran, sin consolidarse, en los Presupuestos Generales del Estado para 1999, son 69 (alguna de ellas grupos consolidados) con un presupuesto de explotación agregado que suma 1.460 miles de millones de pesetas. Este Grupo de Sociedades, de las que una parte se ha ido privatizando, engloba a antiguas compañías que pertenecieron, en su momento, a Patrimonio del Estado y al extinguido Instituto Nacional de Industria. Entre ellas se encuentran la Compañía Transmediterránea S.A., Agencia EFE, S.A., el grupo MERCASA, HUNOSA, S.A. Paradores de Turismo de España S.A. y otras más recientes que las citadas, hasta llegar a las 69 indicadas.

Los Presupuestos Generales del Estado consolidados presentan, en 1999, unos créditos iniciales (capítulos I a VIII) de 32.297 miles de millones de pesetas distribuidos como sigue entre los distintos subsectores:

Estados	14.715 miles de millones de pesetas
Organismos autónomos	4.081 miles de millones de pesetas
Seguridad Social	13.347 miles de millones de pesetas
Organismos públicos (*)	154 miles de millones de pesetas

(*) Organismos del artículo 1 d) de la Ley de PGE 1999, cuyos créditos tienen carácter limitativo

Si a la anterior cantidad se le suman los créditos del capítulo IX (amortización de pasivos financieros) que son de 3.386 miles de millones de pesetas se tienen 35.683 miles de millones de pesetas como créditos iniciales de los Presupuestos Generales del Estado consolidados en el ejercicio 1999 lo que representa un 40,6% del PIB estimado para el año.

Es interesante destacar que el gasto inicial señalado se distribuye entre 220 programas presupuestarios correspondiendo un 70,5% de dicho gasto a los 11 programas que se señalan a continuación:

Programa presupuestario	Créditos totales (miles de millones de pesetas)
-Pensiones contributivas de la Seguridad Social.....	7.916
-Amortización y gastos financieros de la deuda pública en moneda nacional	5.472
-Asistencia sanitaria de la Seguridad Social gestionada por las Comunidades Autónomas.....	2.244
-Transferencias a CC.AA. por participación en los ingresos del Estado.....	2.194
-Prestaciones a los desempleados.....	1.354
-Transferencias a CC.LL. por participación en los ingresos del Estado.....	1.353
-Transferencias al Presupuesto General de las Comunidades Europeas.....	1.008
-Amortización y gastos financieros de deuda pública en moneda extranjera.....	935
-Atención especializada de salud. INSALUD gestión directa.....	920

- Regulación de los mercados agrarios.....	914
- Pensiones de Clases Pasivas.....	843
TOTAL.....	25.153

Como se puede ver, una parte muy importante del Presupuesto está constituida, en primer lugar, por los gastos en pensiones, tanto del Sistema de la Seguridad Social como de las Clases pasivas del Estado, en segundo lugar por el Servicio financiero de la Deuda, pese a la reducción de la carga por intereses derivada del descenso en los tipos de los mismos, y, en tercer lugar, por la financiación de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales instrumentada mediante la participación de estas Administraciones públicas en los ingresos del Estado.

Si a la cifra de gasto consolidado de los Presupuestos Generales del Estado añadimos la de las Sociedades estatales y otras entidades públicas empresVerdanaes, tanto dependientes del Estado como de los Entes territoriales, y los gastos de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales tendremos definido, por su volumen y composición, el ámbito objetivo de control por parte del Tribunal de Cuentas, por parte de los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, en lo que es de su competencia, y por parte del Tribunal de Cuentas Europeo en la medida en que se gestionen gastos comunitarios por una administración pública española estatal o no estatal.

El Tribunal de Cuentas realiza sus funciones por mandato constitucional. El artículo 136.1 de la Constitución Española señala que el mismo es "supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público". En la función fiscalizadora hay que distinguir el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, con la correspondiente elevación a las Cámaras de la Declaración definitiva que le merezca dicho examen (Artículo 10 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas), de la fiscalización de la gestión económica del Estado y del Sector Público (artículo 13 de la misma ley). En función de esa distinción y de la configuración actual y futura del Sector público va a resultar esencial la delimitación y homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras de los Órganos de control externo sin perder de vista, en mi opinión, el carácter de supremo órgano fiscalizador atribuido constitucionalmente al Tribunal de Cuentas.

La Cuenta General del Estado estaba formada, hasta el 1 de enero de 1999 por:

a) Cuenta de la Administración General del Estado

b) Cuenta de los Organismos autónomos administrativos

c) Cuenta de los Organismos autónomos industriales, comerciales, financieros y análogos

Con el transcurso de los años, desde la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado fue ampliándose con la integración de los Organismos comerciales, Seguridad Social, RTVE, Sociedades estatales y otras Entidades de Derecho Público. El ámbito de la Cuenta General del Estado, sin embargo, no se fue expandiendo de forma paralela y correlativa de tal forma que en 1977 la Cuenta General del Estado abarcaba más subsectores que los Presupuestos Generales del Estado y posteriormente se fue invirtiendo la situación. En 1982 la Cuenta General del Estado se refería, en términos del gasto, al 73% del Presupuesto agregado y en 1995 al 66%. Esto quiere decir que en los 20 últimos años la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado, formulada por el Tribunal de Cuentas y considerada como cierre del ciclo presupuestario, se venía refiriendo a una parcela cada vez menor de los Presupuestos Generales del Estado por la salida de los mismos de un conjunto de entes, organismos y sociedades de gran importancia cuantitativa.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social viene a dar solución al problema de falta de paralelismo entre los ámbitos de la Cuenta General del Estado y los Presupuestos Generales del Estado.

Se modifica el Título VI de la Ley General Presupuestaria, relativo a la Contabilidad Pública, y entre otros, el artículo 132 cuya redacción pasa a ser la siguiente:

"Artículo 132

La Cuenta General del Estado se formará con los siguientes documentos:

1. Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, que se formará 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 Contabilidad Pública y normas de desarrollo.

Asimismo se acompañará la cuenta de gestión de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas conforme a lo preceptuado en el artículo 20 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

2. Cuenta General de las empresas estatales, que se formará 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 Contabilidad de la empresa española y disposiciones que lo desarrollen.

3. Cuenta General de las fundaciones de competencia o titularidad pública estatal, que se formará 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."

El Sector público estatal queda, pues, integrado en la Cuenta General del Estado en la misma forma en que se delimita el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado en el artículo 1 de las leyes anuales que los aprueban. La Declaración Definitiva que ha de elaborar el Tribunal de Cuentas para presentar, como control de legalidad y cierre del ciclo presupuestario, a las Cortes Generales vendrá referida a todo el Sector Público exceptuados los entes territoriales (CC.AA. y CC.LL.) con los organismos y empresas de ellos dependientes.

Hay, pues, una delimitación de actuaciones, dada la configuración del Sector Público español, referida al examen y comprobación de las Cuentas Generales (control de legalidad) ya que el Tribunal de Cuentas realiza dicho examen sobre el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado y los Órganos de control externo de las CC.AA. lo realizan sobre el ámbito del Presupuesto de la Comunidad tal y como se señala en las leyes de Hacienda o de finanzas públicas de cada una de ellas.

En paralelismo con lo anterior, hay que recordar que el Tribunal de Cuentas Europeo ha de presentar, al Parlamento Europeo y al Consejo, una Declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones realizadas. De ahí que los fondos de la U.E. canalizados a través de los Presupuestos Generales del Estado o de un presupuesto autonómico o local así como los recursos extrapresupuestarios que constituyan operaciones del Tesoro Público español estén sometidos al control externo del Tribunal Europeo y de los órganos de control nacionales.

En lo que se refiere a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público, según se indica en el artículo 13 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, no se puede establecer una delimitación como la señalada en el supuesto de las Cuentas Generales. Si bien es cierto que el Tribunal de Cuentas, como supremo órgano fiscalizador, tiene competencia para actuar en todo el sector público es conveniente establecer el marco adecuado de colaboración entre las entidades fiscalizadoras con el fin de evitar duplicidades. Es en este campo en donde deben homogeneizarse las actuaciones fiscalizadoras para que esa colaboración sea viable y lo más eficaz posible. Hay que tener presente, de todas formas, que, dada la configuración de las Administraciones públicas españolas, no nos encontramos siempre y en todos los casos ante supuestos similares pues unas Comunidades autónomas tienen Órgano de control externo y otras carecen del mismo.

CONCLUSIONES

- La configuración actual y futura del sector público es determinante con vistas a la actuación fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas y a la colaboración de estos con el Tribunal de Cuentas Europeo en el ámbito de su competencia.

- El control de legalidad, que se pone de manifiesto con la propuesta de aprobación de la Cuenta General del Estado o de las Cuentas Generales de las Comunidades Autónomas, es competencia del Tribunal de Cuentas en el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado y de los OCEX en cada una de las correspondientes CC.AA. y su ámbito presupuestario. El examen y comprobación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma que carece de Órgano de control externo es realizado por el Tribunal de Cuentas.

- El Tribunal de Cuentas es supremo órgano fiscalizador de las cuentas y gestión económica del Estado y del Sector Público. No es único órgano fiscalizador pero es supremo, mientras que en la función jurisdiccional no es supremo (por aplicación del principio de unidad jurisdiccional del artículo 117.5 de la Constitución Española) pero sí es único cuando enjuicia la responsabilidad contable.

- La fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público (artículo 13 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas) compete al Tribunal de Cuentas en todo el territorio nacional, a los OCEX en su ámbito territorial y al Tribunal de Cuentas europeo allí donde se empleen fondos comunitarios.

En las tareas de fiscalización se deben coordinar las actuaciones de los anteriores órganos con el fin de evitar duplicidades tal y como se establece en el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

EL SECTOR PUBLICO EMPRESVerdana. LOS ENTES PÚBLICOS SUJETOS AL DERECHO PRIVADO; LA REGULACIÓN Y CONTROL DE SU ACTIVIDAD

Por Luis López Quiñones-Maján, Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento de Sociedades Estatales del Tribunal de Cuentas

1.- Un aspecto destacable de la nueva configuración del Sector Público es la aparición de Entes instrumentales (Entidades Públicas EmpresVerdanaes (EPEs)*[1]* y Sociedades Estatales), sujetos en su funcionamiento, con carácter general, al derecho privado, y que surgen "ex novo" con las competencias, objetivos y estructura que determine la norma que los cree y, también, como consecuencia de las transformaciones de otros Entes y Organismos de carácter administrativo, en cuyo caso continúan desarrollando las mismas actividades que tenían antes de que se produjera su transformación.

La justificación de este proceso se fundamenta en la mayor autonomía y flexibilidad que estas formas de personificación otorgan a los órganos de gobierno y gestión de los nuevos Entes, aunque esta circunstancia no es óbice para que sectores mayoritarios califiquen este proceso como una "huida" de Organismos y actividades reguladas por el ordenamiento jurídico-público hacia el ámbito del derecho privado con la finalidad de eludir los procedimientos de gestión y control a los que obliga dicho ordenamiento.

Esta situación que se refleja en el régimen presupuestario, financiero (ingresos y gastos) contable, de gestión de personal, etc. es significativamente notoria en el ámbito del control*[2]* y en los resultados del mismo; dicho de otra forma: el ejercicio de las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas y el de los Organos de Control Externo de las Comunidades Autónomas se ve limitado como consecuencia de los efectos jurídicos del ordenamiento regulador de las Sociedades Estatales y de las Entidades Públicas EmpresVerdanaes.

Limitaciones de espacio y tiempo, propias de una comunicación, no permiten abordar este tema con la extensión y profundidad que la situación requiere, pero puede ser significativo, por un lado, la falta de control del Tribunal de Cuentas sobre los estados financieros y la gestión de sociedades en las que el Sector Público no tiene la participación mayoritaria en su capital, aunque más de la mitad de los miembros de sus órganos de gobierno y administración hayan sido designados por las autoridades representantes del Sector Público y, de otro, la escasa normativización, en materia de contratación, de EPEs y Sociedades Estatales, circunstancia que no permita disponer de referentes legales para proceder a la formalización y ejecución de sus contratos, ni de elementos suficientes para que el Tribunal de Cuentas pueda ejercer su actividad fiscalizadora, en el ámbito de la legalidad.

2.- El Tribunal de Cuentas de acuerdo con la normativa que regula su actividad, ejerce su función fiscalizadora sobre todo el Sector Público en el que se encuentran comprendidas las Sociedades Estatales según establece el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

El carácter de la Sociedad Estatal se atribuye en la legislación a las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación pública, de acuerdo con el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y con la Disposición Adicional Segunda de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Las cuentas de las mismas son conocidas a través del análisis que periódicamente lleva a cabo el Tribunal que, asimismo, fiscaliza la actuación de los diversos procesos producidos en el ejercicio (reestructuración,

ampliación de capital, fusiones, desinversiones, privatizaciones, etc.) que, necesariamente, tienen que quedar reflejados en sus cuentas anuales.

Ahora bien, una sociedad en la que la participación del Sector Público en su capital sea inferior al 50 por 100, de acuerdo con su definición legal no es Sociedad Estatal, a pesar de que su Consejo de Administración esté constituido en, su mayor parte, por vocales designados por las Administraciones, Entes o sociedades dependientes de estas. En estos casos sucede que dicha sociedad no tiene la obligación de rendir sus cuentas al Tribunal y, en consecuencia, la capacidad del mismo de fiscalizar estados financieros y operaciones que también afectan a los intereses públicos.

Este hecho tiene gran relevancia y repercute en las funciones de control de las Administraciones Públicas, en general, pues de acuerdo con la legislación vigente, a partir de la perdida por el Sector Público de la participación mayoritaria, el Tribunal deja de tener competencia para fiscalizar su gestión y de recibir dato alguno que le permita tener conocimiento directo de su actividad o de sus resultados. No existe, por tanto, posibilidad de analizar ni la repercusión de la toma de decisiones en la marcha de la sociedad todavía controlada por el Sector Público a través de la mayoría de los miembros de su Consejo de Administración, ni si se cumplen los objetivos que se hubiesen tratado de obtener.

En la práctica, esta circunstancia que se da con cierta frecuencia, requiere una precisión pues la información sobre la actividad y gestión de estas sociedades pudiera ser conocida, por el Tribunal de Cuentas, a través del Organismo o Entidad propietaria de las acciones, que sí pertenece al Sector Público, aunque la información que por este procedimiento se consiguiese sería limitada careciendo, en el mejor de los casos, de datos fundamentales a los efectos de su fiscalización.

Otro supuesto respecto a las consecuencias de la nueva configuración del Sector Público es la dificultad que se plantea para que el Tribunal conozca y fiscalice la situación de determinadas sociedades cuyos estados financieros no le son remitidos por la Intervención General del Estado (IGAE). Esta circunstancia es consecuencia del criterio adoptado por la IGAE que considera que el carácter estatal de una sociedad depende de la <<participación efectiva>>. Esta <<participación efectiva>> la establece mediante el cálculo aritmético de la participación del Estado en la Sociedad Estatal y el de ésta en la filial que debe rendir cuentas. (Si el Estado ostenta el 70 por 100 de la Sociedad X, que a su vez es titular del 70 por 100 de la Sociedad Y, la <<participación efectiva>> del Sector Público en esta última sociedad Y es -70 X 70 = del 49 por 100).

Frente a esta tesis, el Tribunal de Cuentas ha venido sosteniendo que, de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, son Sociedades Estatales todas aquellas en las que la participación directa o indirecta del Sector Público sea mayoritaria, y, por tanto, siempre que la sociedad matriz sea una sociedad estatal, la sociedad filial participada mayoritariamente por aquélla será también Sociedad Estatal.

Sobre esta base, el Tribunal de Cuentas, reiteradamente, ha denunciado en sus Informes Anuales la no remisión de las cuentas de las sociedades que se encontraban en la situación señalada, rechazando las alegaciones formuladas por la IGAE, que continúa sin remitir dichas cuentas, no pareciendo que la reiteración de la denuncia de los Informes haya sido una vía adecuada para solventar la situación, que ha requerido la formulación de una moción a las Cortes Generales, que como más adelante se indica.

En todo caso, aun admitiendo el criterio de la Intervención General para determinar el porcentaje de <<participación efectiva>> del Sector Público en las sociedades filiales, su aplicación es, al menos, sorprendente en los casos en los que, sin perjuicio de que la denominada <<participación efectiva>> sea minoritaria por parte del Sector Público, se controle la sociedad porque se cuenta con la mayoría de los derechos de voto. (en el supuesto anterior, la sociedad dominante tendrá el 70 por 100 de los derechos de voto de

la sociedad dependiente y, consecuentemente, su control).

La participación mayoritaria en el capital conlleva la de los derechos de voto en los órganos de gobierno y administración de la sociedad. Por ello es un contrasentido no considerar Sociedad Estatal a aquella que cuenta en sus órganos de gobierno con la mayoría de los derechos de voto como consecuencia de la participación mayoritaria en el control.

El hecho de que los derechos de voto otorguen un <<control efectivo>> sobre la sociedad es lo que refleja la Directiva Comunitaria 80/723, de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las Empresas Públicas, así como el Real Decreto 1.815/91, de 20 de diciembre, que aprueba las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, y, más recientemente, la Ley 5/1995, de 23 de marzo, de Régimen Jurídico de Enajenación de Participaciones Públicas en Determinadas Empresas, que consolidan una situación de hecho, pues es evidente que el número de votos que corresponde a la sociedad participada mayoritariamente por el Sector Público (dominante) respecto a las sociedades que dependen indirectamente de ella será el que corresponda a la sociedad dependiente que participa directamente en el capital social de éstas. En definitiva, lo que reconoce la norma es el <<control efectivo>>, que prima por encima de los coeficientes de participación.

Esta limitación en el ejercicio de las competencia por parte del Tribunal, dio lugar a que su Pleno, en sesión de 27 de junio de 1996, elevara una moción a las Cortes Generales para que se estableciera por las distintas Administraciones la obligación de elaborar y publicar un inventario de sus Sociedades Estatales y Empresas Públicas, así como para que se definiesen legalmente los conceptos <<Sociedad Estatal>> y <<Empresa Pública>>, teniendo como base no sólo el criterio de participación mayoritaria en el capital social, sino también el criterio del ejercicio del control o dominio efectivo por parte de las Administraciones y/o Organismos Autónomos y otras Entidades Públicas de ellas dependientes, en el sentido definido por el Derecho Mercantil y el derecho comunitario y fijado criterios identificativos explícitos que eviten interpretaciones divergentes sobre la obligación de rendir cuentas al Tribunal. Esta moción ha sido aceptada por la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas que ha acordado, en su sesión de 30 de septiembre de 1997, instar al Gobierno para que presente en el Congreso de los Diputados las modificaciones legislativas precisas de acuerdo con la propuesta presentadas en el Tribunal de Cuentas.

El ejercicio de las competencias del Tribunal de Cuentas, respecto a los agentes que desarrollan su actividad en el Sector Público EmpresVerdana, no sólo, plantea dificultades en el ámbito fiscalizador, sino en el de su propia jurisdicción pues, al menos, es dudoso que pueda exigirse responsabilidad contable a dichos agentes en las actividades que desarrollan en el marco del derecho privado.

La responsabilidad contable alcanza según el art. 140 de la LGP a "las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta Ley...". La literalidad de esta disposición, que imputa la posible responsabilidad a "autoridades y funcionarios", no parece encajar con la condición de los responsables de las Sociedades Estatales (que en ninguna circunstancia son tales), de los que también dice la Disposición Adicional Duodécima, de la LOFAGE, que "en ningún caso podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública".

Aunque es cierto que el elemento subjetivo que caracteriza la responsabilidad contable abarca a todo "el que por acción u omisión contraria a la Ley originase el menoscabo de los caudales o efectos públicos", según establece el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas, sucede que los activos de las sociedades mercantiles con mayoría pública, difícilmente tienen el concepto de caudales, efectos o bienes públicos, pues si así fuera tendrían incorporada la protección específica que en los casos de enajenación, gravamen, transacción y arbitraje tiene establecida sobre aquellos la legislación vigente. Sirva de fundamento de esta opinión lo establecido en el artículo 44 de

la LGP en relación a "los derechos, fondos valores y bienes, en general, de la Hacienda Pública", sobre los que los jueces no pueden despachar mandamientos de ejecución, ni providencias de embargo, siendo necesario para su cumplimiento respecto de las obligaciones a cargo de la "Administración o de sus Organismos Autónomos" autorización administrativa dictada por la Autoridad competente.

De otro lado, cuando la Ley de Patrimonio del Estado establece en su artículo 100 que en la constitución de empresas por el Estado el Gobierno podrá acordar la aportación de bienes inmuebles del Patrimonio, "a sensu contrario" da a entender que los bienes propios de dichas empresas no tienen el carácter de patrimoniales. La única referencia sobre el carácter de bienes patrimoniales se establece en art. 27.2 del Texto Refundido de la vigente Ley General Presupuestaria y está referida exclusivamente a la participación accionVerdana y por tanto al patrimonio del accionista.

El art. 6.2 de la citada Ley General Presupuestaria establece, a su vez, que las Sociedades Estatales se regirán por las normas del Derecho Mercantil, Civil o Laboral, salvo en las materias en que les sea de aplicación la LGP; por lo tanto, las aportaciones transferidas por los accionistas se realizarán de acuerdo con la Ley de Sociedades Anónimas, perteneciendo su titularidad a la sociedad constituida y el accionista conservará su derecho a la liquidación del patrimonio en caso de disolución, una vez observadas las garantías de dicha Ley, como el pago previo de las deudas a los acreedores.

Posiblemente el concepto de "Empresa pública" se presta a confusión en la legislación española ya que al actuar en régimen de derecho privado más bien debería denominarse sociedad o empresa con participación pública.

Finalmente, en este mismo sentido, se pronunció el Ministerio Fiscal el 12 de junio de 1995 en las alegaciones al proyecto de fiscalización de la Caja Postal, en que manifestaba: "Pero aunque la responsabilidad contable es esencialmente parte de la responsabilidad civil, la angostura que le impuso la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de este Tribunal, parece excluir la posibilidad de calificar de contable las responsabilidades presuntamente existentes, puesto que la responsabilidad contable es aquella que <<desprendiéndose de las cuentas que deban rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable>> con lo que las posibles negligencias con resultados de perjuicios económicos emanadas de una gestión empresVerdana difícilmente vulneran leyes reguladoras del régimen presupuestario de contabilidad, por lo que las presuntas responsabilidades, si existeren, serían extrañas a la jurisdicción de este Tribunal".

En consecuencia, la dificultad de considerar los recursos de las Sociedades Estatales como "efectos o caudales públicos", elemento que define la responsabilidad contable plantea, al menos, dudas sobre la viabilidad de su exigencia cuando se dé alguno de los supuestos que conforman dicha responsabilidad en el ámbito de las Sociedades Estatales.

3.- Probablemente, es en el ámbito de la contratación donde se aprecian notoriamente las consecuencias de la "huida" del ordenamiento jurídico público y de su control.

El nacimiento de los Entes Públicos sujetos al derecho privado presenta una permanente tensión entre el interés del Estado por su control y la flexibilidad que exige su propia naturaleza jurídica aunque, en cualquier caso, constituye una vía de escape al ordenamiento contractual público.

Aunque existe algún otro antecedente, la Ley de 26 de diciembre de 1958, de Entidades Estatales Autónomas (LEEA) contemplaba, en su Capítulo IV, la contratación y ejecución directa de obras y servicios por los Organismos Autónomos, cuya regulación se ajustaba a la establecida, con carácter general, para las Administraciones Públicas, sin perjuicio de las amplias excepciones que recogía su art. 43 que dotaban a estos Organismos de una gran

flexibilidad respecto a su actividad contractual.

A partir de esta Ley, diversas normas, entre las que destacan: R.D. de 19 de julio de 1962 de Organización y Funcionamiento de RENFE y el Decreto-Ley de 7 de junio de 1962 de Reorganización del Banco de España, vinieron a confirmar y a ampliar las vías de evasión de las normas de contratación del sistema público por estas Entidades, cuya actividad contractual se desarrollaría por normas de derecho privado, excepto en aquellos casos en los que la Ley estableciese disposiciones específicas, situación que se produjo excepcionalmente.

El Decreto 923/1965, de 8 de abril por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley de Contratos del Estado (LCE), ya derogado, aunque incluyó dentro de su ámbito de aplicación a las Entidades Estatales Autónomas dejó fuera de la misma a aquellos Entes Públicos que no tenían la consideración de Organismos Autónomos, así como a las Empresas Nacionales (sociedades mercantiles públicas) cuya organización y gestión se enmarcaban en el ámbito del derecho privado. Esta situación conducía, en definitiva a que tanto los Entes como las Empresas Nacionales fuesen instrumentos para escapar de la regulación contractual implantada por la LCE.

Durante el periodo de vigencia de la Disposición Transitoria Segunda del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, (Reglamento General de Contratación Administrativa (RCE)) se incrementó el proceso de transformación de Organismos Autónomos en Entidades de Derecho Público (EDPs) sujetas al derecho privado, y convirtiéndose en vía de escape del régimen contractual impuesto por la LCE. Este proceso tendrá lugar, en muchos casos, a través de las leyes anuales de presupuestos, aunque también se crean estos Entes mediante ley ordinaria o decreto.

La Disposición Transitoria Segunda del Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, viene a consagrar la no aplicación de la normativa establecida, con carácter general, en la LCE para los contratos formalizados y ejecutados por las EDPs y Sociedades Estatales, al establecer:

a) que dichos Entes se sujetarán, en materia de contratación de obras y suministros, a sus normas administrativas especiales y a las que puedan dictarse sobre el régimen jurídico de la empresa pública "salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con aquellas".

b) que en defecto de estas normas los contratos se ajustarán a los principios que informan la legislación sobre contratación administrativa para lo cual los Consejos de Administración "procurarán respetar dichos principios", que son: rigurosa preparación de los contratos, especificaciones y pliegos; respetar, como regla general, las principios de publicidad y concurrencia e incluir en los contratos cláusulas que tiendan a un correcto cumplimiento del mismo y a salvaguardar el interés de la Entidad contratante en caso de incumplimiento.

El análisis de esta disposición ofrece, al menos, dos conclusiones; la primera es que lo establecido respecto a los contratos de obras y suministros es una recomendación pero, en ningún caso, una imposición legal, y la segunda que los contratos de servicios realizados por EDPs y Sociedades Estatales no están sujetos a ninguna normativa reguladora, ni siquiera a los principios de la LCE.

La normativa más reciente, Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP) y la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento en la Administración General del Estado (LOFAGE), aunque distinguen entre las Entidades Públicas EmpresVerdanaes (EPE) y Sociedades Estatales continúan manteniendo en líneas generales el criterio ya establecido*[3]* en la normativa anterior. Las primeras estarán, respecto a la contratación, a lo que fijen sus propios estatutos que tendrán que ser consecuentes con lo que para dichas Entidades ha establecido en el art. 1.3 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Las segundas, no sujetas a las normas de la contratación pública, estarán obligadas a respetar los principios de publicidad

y concurrencia, "salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con estos principios", a tenor de lo dispuesto en la Disposición Adicional Sexta de la LCAP.

La situación actual, en definitiva, confirma la no sujeción, con carácter general, de las EDPs y Sociedades Estatales a la normativa de la contratación pública, aunque la Ley haya establecido la obligatoriedad de respetar los principios de publicidad y concurrencia que la legislación anterior establecía como recomendación.

El nivel de control sobre la actividad contractual de los EDPs y Sociedades Estatales se pone también de manifiesto en el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas; mientras que los contratos administrativos deben ser puestos en conocimiento del mismo, en el plazo de tres meses desde su formalización, según lo establecido en el artículo 58 de la LCAP, y ser fiscalizados por el Tribunal de Cuentas de acuerdo con los artículos 39*[4]* y 40 de su Ley de Funcionamiento (LFTCu), la generalidad de los contratos celebrados por las EDPs (existen algunos formalizados conforme a lo prescrito a la LCAP) y la totalidad de los realizados por las Sociedades Estatales son conocidos y fiscalizados, no porque exista un mandamiento específico de rango legal como los que establecen los antedichos artículos, sino por las amplísimas facultades que el art. 7.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTC) le otorga al mismo, al establecer que dicho Tribunal puede exigir la colaboración de cualquier Organismo o Ente que forme parte del Sector Público; o dicho de otra manera los contratos administrativos son remitidos de oficio al Tribunal para su fiscalización sin embargo los celebrados por la generalidad de los EDPs y de las Sociedades Estatales*[5]*, si quieren fiscalizarse, deben ser solicitados por el Tribunal de Cuentas a aquellos Entes que los hayan celebrado. No obstante, ni siquiera en virtud del mencionado art. 7.1 de la LOTC se pueden fiscalizar contratos de sociedades mercantiles en las que el Sector Público no tenga la participación mayoritaria de su capital, aunque las mismas estén controladas por las Administraciones Públicas u Organismos o Entidades públicas o sociedades dependientes de ellas, cuyos representantes sean mayoría en sus Consejos de Administración.

4.- La dimensión que, actualmente, tiene el Sector Público EmpresVerdana se refleja en el número de Entes que lo configuran. A nivel de todo el Estado desarrollan su actividad 71 EDPs y 1.495 Sociedades Estatales, además de los 1970 Organismos Autónomos que no han sido objeto de análisis en esta comunicación. Su distribución territorial es la siguiente.

	Organismos Autónomos	Sociedades Estatales	EDPs y otros Entes Públicos	Total
Estado	66	380	33	479
Comunidades Autónomas	103	424	64	591
Corporaciones Locales	1.801	691	--	2.492
Total*[6]*.....	1.970	1.495	97	3.562

Aunque por falta de tiempo no ha sido posible cuantificar el volumen de la actividad contractual de todos los Entes que conforman el Sector Público EmpresVerdana sirvan de referencia los datos relativos a los EDPs y Sociedades Estatales no financieras dependientes de la Administración Central del Estado. Según el Proyecto de Informe Anual del Tribunal de Cuentas, correspondiente al ejercicio de 1996 y pendiente aún del trámite y aprobación parlamentaria, las Entidades Públicas a las que le es de aplicación la LCAP remitieron al Tribunal de Cuentas la documentación que establece el artículo 58*[7]* de la misma, correspondiente a 13 contratos de 5 EDPs por un coste total de 2.180 millones de pesetas.

De otro lado el Tribunal reclamó a 329 Sociedades Estatales y EDPs en las que no concurrían las circunstancias previstas en el artículo 1.3 LCAP (en el caso de estas últimas), la remisión de relación certificada de los contratos celebrados durante el ejercicio, de importe superior a 100 millones de pesetas cualquiera que fuese su naturaleza y objeto, excepto los de reparación, conservación, seguros, consultoría, publicidad, mantenimiento,

limpieza, seguridad, así como cualesquiera otros de naturaleza similar, de importe superior a 50 millones de pesetas. Remitieron la relación certificada 100 Sociedades, de la que resultaba se habían celebrado 1.475 contratos por un importe global de 598.841 millones de pesetas; manifestaron no haber celebrado ningún contrato de los solicitados 158 empresas; 71 no contestaron al requerimiento. Asímismo ninguna Sociedad Estatal o Entidad de las contempladas en el artículo 6 de la Ley General Presupuestaria (en su redacción vigente en el ejercicio de 1996) llevó a cabo contratos de los previstos en el artículo 2 de la LCAP, según expresaron en la respuesta remitida al Tribunal.

5.- El objetivo de todo lo expuesto anteriormente es poner de manifiesto los resultados de alguno de los aspectos que conlleva la actividad de determinados Entes que surgen como consecuencia de la configuración actual del Sector Público. Bajo dicha denominación se incluyen diferentes entidades sometidas a una regulación jurídica y económica diversa, puesto que si bien la mayor parte del mismo se rige por los principios del derecho público y del régimen presupuestario limitativo, un buen número de los Entes que forman parte de él presenta las características del sector privado, se somete a las leyes del mercado y no está configurado bajo la disciplina rigorista del régimen administrativo-presupuestario público.

El proceso de creación de los mencionados Entes, producido como consecuencia de la propia evolución del Sector Público, tiene como resultado que aquellos que desarrollen su actividad en el ámbito mercantil (EDPs y Sociedades Estatales), por su propia naturaleza, deben ser flexibles y ágiles aunque tales características hagan que su ordenación y control, desde el ámbito legal, sean limitadas.

La creación, por tanto, de estos Entes debe fundamentarse en razones justificadas desde la perspectiva de la eficiencia y la economía pero no deben constituirse en la vía de escape de un sistema de funcionamiento y control, como está sucediendo con cierta frecuencia, cuya pretensión es garantizar el buen funcionamiento de las Instituciones y el correcto gasto de los recursos públicos.

---

[1] La Ley 6/1977, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) ha modificado el art. 6.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (LGP) identificando las extinguidas Entidades de Derecho Público (EDP) del apartado b) de dicha disposición (que deroga) con las actuales EPEs. El régimen transitorio que fija dicha Ley para su adaptación es de 2 años. Las Sociedades Estatales son, a partir de la LOFAGE, exclusivamente sociedades mercantiles con participación mayoritaria del Sector Público.

[2] Las Sociedades Estatales y la generalidad de las EPEs no están sometidas a la función interventora según el art.16 de la Ley General Presupuestaria (LGP), sino a un control de carácter financiero (art.17 LGP) menos rígido y permanente que el que supone aquella.

[3] De las 33 EDPs de ámbito estatal que por mandamiento legal se convertirán en EPEs, sólo 9 reunen los requisitos del art. 1.3 de la LCAP y, por tanto, sus contratos deben ajustarse a las prescripciones de dicha Ley. El resto de ellos contratan conforme a normas de derecho privado.

[4] Aunque el ámbito de aplicación establecido en el párrafo 1.1 del artículo 39 de la LFTCu parece, en principio, que afecta también a toda la actividad contractual de las EDPs y Sociedades Estatales, al proclamar que se fiscalizarán todos los contratos celebrados por la Administración del Estado y demás entidades del Sector Público, de la lectura de sus apartados siguientes, así como del art.40 de dicho texto legal, se deduce que no afecta a los contratos (que son la práctica totalidad) realizados por las Sociedades Estatales y a los que lleven a cabo las EDPs que no cumplen los requisitos del art. 1.3 de la LCAP, en el caso de estas últimas.

[5] **L**os contratos de EPEs y Sociedades Estatales que reúnan los requisitos del art.2 de la LCAP que deben someterse a las prescripciones de dicha Ley y ser remitidos al Tribunal de Cuentas de acuerdo con su artículo 58.

[6] Información elaborada con datos extraídos de informes y publicaciones del Tribunal de Cuentas correspondientes al ejercicio de 1996.

[7] Contratos de obras y gestión de servicios públicos de más de 100 millones; de suministros superiores a 75 millones y de más de 25 millones si corresponden a consultoría, asistencia técnica, de servicios y trabajos específicos y no habituales.

COMISIÓN DE FORMACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

SINDICATURA DE CUENTAS DE CASTILLA-LA MANCHA

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO.

GRUPO DE TRABAJO 5: "HACIA UNA CONFIGURACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO"

(FRANCISCO SOSA WAGNER. CATEDRÁTICO DE DERECHO ADMINISTRATIVO)

COMUNICACIÓN: "UTILIZACIÓN DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS EN LA CONFIGURACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO".

PRESENTADA POR:

- **VICENT GISBERT MONZÓ**
- **ALEJANDRO SALOM CAMPOS**
- **GABRIEL MARTÍNEZ MARTÍ**

SINDICATURA DE COMPTES DE LA GENERALITAT VALENCIANA

TOLEDO, 14 AL 16 DE ABRIL DE 1999

1. LAS SOCIEDADES MERCANTILES EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA: UTILIZACIÓN Y RÉGIMEN JURÍDICO.

1.1 Introducción

En el marco del tema de nuestro grupo de trabajo hemos querido introducir a discusión el concepto de sociedad mercantil pública o empresa pública por considerar que se trata de un instrumento que tiene y tendrá una importancia capital en la configuración del Sector Publico del futuro, bien con un protagonismo total o bien compartiendo protagonismo con otras fórmulas o instrumentos que la Administración ha comenzado a utilizar con el objetivo declarado de agilizar y mejorar la gestión del sector público, tales como las fundaciones públicas o los entes de derecho público sometidos al ordenamiento privado o mediante las ya veteranas concesiones administrativas.

Adicionalmente, para los profesionales de la fiscalización de los entes públicos las empresas públicas constituyen una parte importante del objeto de nuestro trabajo, por lo que el hecho de contrastar opiniones sobre la bondad de las mismas en la mejora de la gestión del sector público, sobre

la adecuación de la figura a los usos a los que en la práctica se destina y sobre si esos usos se ajustan al marco constitucional y legal del ordenamiento jurídico español y de la Unión Europea será indudablemente provechoso e interesante.

En cualquier caso, el objetivo de la presente comunicación no es otro que introducir algunos comentarios sobre la materia escogida al objeto de suscitar las intervenciones de los participantes en el grupo de trabajo.

Los antecedentes más lejanos sobre la participación de la Administración en la economía a través de empresas se remontan a las fabricas reales que aparecen en el siglo XVII como manifestación de una política de fomento de la actividad económica. La evolución de estos instrumentos de intervención pasa por la figura del establecimiento público que se generaliza en el siglo XIX y por las cajas especiales que en todo caso suponían un alejamiento de la gestión pública de las estrictas normas presupuestarias y de control aplicables a la generalidad de las Administraciones Públicas.

En España la utilización de la sociedad anónima por la Administración comienza durante la Dictadura de Primo de Rivera. Las normas más relevantes que introducen esta figura en el ámbito español durante el siglo XX son las siguientes:

- Estatuto municipal de Calvo Sotelo de 1924.
- Ley de 25 de noviembre de 1941, creadora del Instituto Nacional de Industria.
- Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales de 1955.
- Ley de Entidades Estatales Autónomas, de 28 de diciembre de 1958.
- Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951.
- Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria.

El régimen jurídico actual aplicable a las empresas públicas hay que situarlo tomando como base la regulación de la actuación de la Administración Pública en la Constitución Española y considerando toda la dispersa legislación existente y en continua evolución sobre esa materia que analizaremos en el apartado siguiente.

1.2 Régimen jurídico actual aplicable a las empresas públicas. Concreción de la normativa en la Comunidad Valenciana.

1.2.1 Régimen general

Como norma fundamental, la Constitución Española contiene numerosos artículos que configuran principios que la Administración pública debe considerar tanto al poner en práctica su potestad de autoorganización como en su relación con los ciudadanos en todas sus actuaciones. A continuación relacionamos algunos de los principios y normas que afectan especialmente a la intervención en la realidad económica de la Administración a través de sus empresas públicas:

- Los valores superiores de la libertad, igualdad y pluralismo político (art. 1º).
- Sujeción de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1).
- Promoción de las condiciones de libertad e igualdad en términos reales y efectivos (art. 9.2).

- Principios de legalidad, jerarquía normativa, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3).
- Principio de igualdad (art. 14).
- Derecho a acceder en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos (art. 23.2).
- Principios de asignación equitativa de los gastos públicos, eficiencia y economía (art. 31.2).
- Garantía de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación (art. 38).
- Promoción de las condiciones que favorezcan el progreso social y económico y una distribución de la renta regional y personal más equitativa (art. 40).
- Vinculación de todos los poderes públicos a los derechos y libertades del capítulo II del título I (art. 53).
- Posibilidad de atribución de competencias derivadas de la constitución a una organización o institución internacional (art. 93).
- Integración en el ordenamiento jurídico de los tratados internacionales válidamente celebrados (art. 96).
- Principio de objetividad en la actuación de la Administración al servicio del interés general (art.103.1).
- Principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación y sometimiento pleno a la Ley y al Derecho de la Administración (art. 103.1).
- Creación y regulación de los órganos de la Administración de acuerdo con la Ley (art. 103.2)
- Acceso a la función pública de conformidad con los principios de mérito y capacidad (art. 103.3).
- Reserva de ley del procedimiento administrativo (art. 105c)
- Control de la legalidad de la actuación administrativa y del sometimiento a los fines que la justifican por los tribunales (art. 106.1).
- Responsabilidad de la Administración por el funcionamiento de los servicios públicos (art. 106.2).
- Subordinación de toda la riqueza del país al interés general (art. 128.1).
- Reconocimiento de la iniciativa pública en la actividad económica (art. 128.2).
- Posibilidad de planificación de la economía (art. 131)
- Reserva de ley a la normativa sobre el régimen jurídico de los bienes de dominio público y el Patrimonio del Estado (art. 132).
- Competencia de fiscalización del sector público atribuida al Tribunal de Cuentas (art. 136).
- Competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, el procedimiento administrativo común, contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas (art. 149 18ª).

La regulación legal a nivel estatal se materializa principalmente en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, RDL 1.091/1988, de 23 de septiembre (TRLGP) que ha sido frecuentemente modificado por las leyes de presupuestos y otras normas sustantivas. En el apartado 6.2 de esta norma se establece que "las sociedades estatales se regirán por las normas de derecho mercantil, civil o laboral, salvo en las materias en las que les sea de aplicación la presente Ley".

La ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) derogó la regulación contenida hasta ese momento en la Ley de Entidades Estatales Autónomas. Además, en su disposición adicional duodécima establece que "las sociedades mercantiles estatales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y contratación. En ningún caso podrá disponer de facultades

que impliquen el ejercicio de autoridad pública".

La Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), al configurar su ámbito de aplicación establece en su artículo 2.2 que "Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas tendrán asimismo la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación".

Nos encontramos pues con una normativa dual, pues el propio TRLGP indica que es aplicable la propia Ley presupuestaria (normativa de derecho público) y el derecho mercantil, laboral y civil (derecho privado). La LOFAGE añade como normativa aplicable la contable, de control financiero y de contratación.

Por otra parte y con respecto a la LRJAP y PAC no se deduce claramente de la redacción de su articulo 2.2 si las empresas públicas se encuadran dentro del concepto entidades de derecho público con personalidad jurídica pública propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas, en cuyo caso, cuando ejerzan potestades administrativas sujetarán su actividad a esta Ley.

También habrá que determinar qué son potestades Administrativas y si este concepto coincide o no con el de ejercicio de autoridad pública utilizado en la LOFAGE en relación con la prohibición de que las empresas públicas dispongan de esas facultades.

1.2.2 Concreción de la normativa aplicable respecto de la Comunidad Valenciana

La Comunidad Valenciana tiene como norma marco la ley orgánica 5/1982, de 1 de julio de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. Las disposiciones contenidas en el mismo con mayor relevancia respecto de la materia que nos ocupa son las siguientes:

- Atribución de la competencia exclusiva en materia de organización de sus instituciones de autogobierno (art. 31 1º).
- Atribución de competencia para el desarrollo legislativo y ejecución del régimen jurídico y sistema de responsabilidad de la Administración de la Generalidad y de los entes públicos dependientes de ella (arte 32).
- Atribución de competencia exclusiva de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado sobre el sector público económico de la Generalidad Valenciana (art. 34.1.7).
- En materia de economía y hacienda, el artículo 58 faculta a la Generalidad Valenciana para "constituir entidades y organismos para el fomento del pleno empleo y el desarrollo económico y social" así como a "constituir un sector público propio que se coordinara con el estatal".
- El articulo 59 del Estatuto atribuye el control económico y presupuestario de la actividad financiera de la Generalidad Valenciana a la Sindicatura de Cuentas.

En desarrollo de las competencias atribuidas a sus órganos por el Estatuto de Autonomía, se ha dictado el Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, del Consell de la Generalitat Valenciana, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, que básicamente traslada el régimen estatal vigente antes de la reforma operada por la Ley 6/97, sobre Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado a la legislación valenciana.

Esta norma define a las empresas públicas en su artículo 5.2 de la siguiente forma: "A los efectos previstos en la presente ley, se considerarán empresas de la Generalitat Valenciana las sociedades mercantiles en las que exista participación mayoritaria de la Generalitat o de sus entidades

autónomas... Igualmente, tienen tal consideración aquellas entidades de derecho público sujetas a la Generalitat, con personalidad jurídica propia y cuyas actividades se rijan por el ordenamiento privado. Las sociedades de la Generalitat Valenciana se regirán por las normas de derecho mercantil, civil o laboral, excepto en aquellas materias en que sea de aplicación la presente ley".

En la sección cuarta del título II del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Pública Valenciana (TRLHPGV) se regula el régimen de las entidades autónomas de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo y empresas públicas. Asimismo el capítulo III del título III del TRLHPGV regula el control financiero sobre esas entidades. El capítulo IV del mismo título regula la contabilidad, sujetando a las empresas públicas al régimen de contabilidad pública y a la obligación de rendición de cuentas.

Por último, hay que señalar que el TRLHPGV en su disposición transitoria segunda hace referencia, en relación con la empresa pública, a las empresas vinculadas a la Generalitat que define con un criterio mixto de participación e influencia dominante de la siguiente forma "entidades en las que la Generalitat o sus entidades autónomas participen directa o indirectamente en más de un 25% del capital social, tengan la posibilidad de designar los órganos de dirección, o, tratándose de empresas que presten servicios públicos, tengan una participación superior a un 10% en su capital social. Respecto a estas empresas no se define el régimen jurídico ni los efectos sobre su consideración como empresas vinculadas.

También en la citada disposición adicional se hace referencia a un estatuto para la empresa pública que no ha sido desarrollado.

1.3 Concepto de empresa pública

El TRLGP define las sociedades estatales (art. 6.1) como las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración del Estado o de sus organismos autónomos y demás entidades estatales de derecho público.

De la definición anterior observamos que el criterio utilizado para considerar a una empresa como pública es el de la participación mayoritaria. Al respecto, hay que señalar que este criterio es obsoleto, tanto respecto al utilizado en la normativa contable del sector privado para considerar los grupos de sociedades, como con respecto a las directivas de la Comunidad Europea que regulan la materia de Transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas (80/723/CEE y 85/413/CEE) en los que se utiliza el criterio de influencia dominante.

Según define la Hacienda Pública el TRLGP en su artículo 2º, las sociedades mercantiles no forman parte de este concepto puesto que ésta comprende el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos.

En relación con la cuestión de si las empresas públicas forman parte del Sector Público la respuesta más lógica es la afirmativa y además se ve respaldada por las siguientes normas:

- Cuando en el artículo 48 el TRLGP define los presupuestos generales del Estado incluye como parte del mismo las estimaciones de ingresos y gastos de las sociedades estatales. Incluso en ese mismo artículo en su apartado d) habla del resto de Entes del Sector Público dando a entender que los incluidos en los apartados anteriores, incluidas las sociedades estatales, forman parte del mismo.

- Las sociedades estatales deben remitir antes del 30 de junio a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) las cuentas que deban rendirse al Tribunal de Cuentas (art. 129 TRLGP). Estas cuentas se unirán por el Tribunal Cuentas a la Cuenta General del Estado (art. 132.2 b). Por tanto hay que considerar que están sujetas al régimen de contabilidad pública y por ello que pueden considerarse como parte integrante del Sector Público (art. 122 TRLGP).

Dando un paso más habría que determinar si las empresas públicas forman parte del concepto de Administraciones Públicas. En este sentido, el

artículo 2.2 de la LRJAP y PAC señala que "las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas tendrán asimismo la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan las normas de su creación".

Creemos que no existe ningún obstáculo para encuadrar a las empresas públicas dentro del concepto de entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas y que esta interpretación es coherente con el objetivo de que las potestades administrativas sean ejercidas de acuerdo con las normas fijadas en esa Ley cualquiera que sea el órgano, organismo o entidad pública que las ejerza, creando un mínimo homogeneizador de la situación de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Pública que garantice sus derechos [1].

Además las sociedades mercantiles, al igual que los entes de derecho público sometidos al derecho privado se rigen por una dualidad de normas públicas y privadas, por lo que aunque su actividad principal se rija por el ordenamiento privado no es motivo suficiente para excluirlas del concepto de entidad de derecho publico por cuanto pertenecen al Sector Público y parte de la normativa que se les aplica es de derecho público.

Por otra parte, y según el propio artículo 2.2 de la LRJAP y PAC pese a formar parte de la Administración estas entidades de derecho público, las empresas públicas, no estarían sometidas a la LRJAP y PAC sino cuando ejerzan potestades administrativas.

Argumentando un poco más allá, e identificando los términos de ejercicio de autoridad pública y ejercicio de potestades administrativas[2], observamos que la LOFAGE en su disposición adicional duodécima, prohibe el ejercicio de autoridad pública a las empresas públicas, por lo que llegaríamos a la conclusión de que las empresas públicas al no poder ejercer potestades administrativas, de acuerdo con el artículo 2.2 de la LRJAP y PAC formarían parte de la Administración Pública pero no estarían sujetas en su actividad a esta Ley.

No obstante, si pese a la prohibición de la disposición duodécima de la LOFAGE se atribuye o ejercitan potestades administrativas a las empresas públicas la consecuencia debiera ser la prevista en el artículo 2.2 de la LRJAP y PAC, es decir la aplicación de esa norma a sus actividades y por identidad de causa, la aplicación del resto de normativa de derecho público que regula la actividad de las Administraciones Públicas.

1.4 Utilización de las empresas publicas como manifestación del reconocimiento la iniciativa pública en la actividad económica y de la potestad autoorganizativa de la Administración.

El artículo 128.2 reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. No define este artículo las formas en que los poderes públicos podrán intervenir en la economía del país, pero parece obvio que la iniciativa pública a través de la creación de empresas públicas está incluida en la potestad otorgada por este artículo puesto que la entidad empresVerdana es el marco en el que se desenvuelven los sujetos económicos del sector privado para desarrollar sus actividades económicas.

La idea que debe presidir la actuación de la Administración en la materialización de a intervención en la actividad económica nos la da el artículo 103.1 de la Constitución y no es otra que el interés general. No obstante, esta iniciativa publica en la actividad económica deberá realizase con respeto a la libertad de empresa y la economía de mercado que vienen expresamente reconocidas en el artículo 38 de la constitución, salvo las excepciones que se puedan aplicar en función del interés general concretadas en la Constitución a través subordinación de toda la riqueza nacional a ese interés general (art. 128.1) y la posible reserva de recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y la posible intervención de empresas cuando así lo exija el interés general (art. 128.2).

Así pues, la intervención pública en la economía a través de la potestad general concedida en el artículo 128.2 de la Constitución, sin hacer referencia a los casos especiales o excepcionales antes comentados, debe hacerse en régimen de economía de mercado y plantea dos cuestiones:

a) Es lógico que si la Administración ha de intervenir en el mercado lo haga a través de las mismas organizaciones que utilizan los sujetos privados (empresas) y que estas organizaciones públicas lo hagan con sometimiento a las mismas normas que las unidades económicas privadas (derecho privado).

b) No es coherente esta intervención del sector público en el mercado cuando a las organizaciones que la Administración utiliza para esa intervención se les dota de potestades exorbitantes características de la Administración Pública.

Cuando se trate de la intervención en la economía en esos casos de reserva de recursos o servicios esenciales a la actuación de la Administración o de la posible intervención de empresas, la actuación deberá instrumentarse y regularse a través de una ley formal habida cuenta de la reserva de ley establecida por el artículo 53 de la Constitución en relación con el 38 en el que se reconoce la libertad de empresa.

En estos casos en los que se reservan potestades especiales a los instrumentos que la Administración utiliza para intervenir en la economía no parece que se adecue la forma de sociedad mercantil para los mismos y, si se utiliza este instrumento, la consecuencia debiera ser, como hemos razonado en el apartado anterior, la aplicación de los principios constitucionales que rigen la actividad de la Administración y el derecho público correspondiente, al menos, respecto a aquella parte de la actividad de estas empresas en la que se ejerza la potestad pública.

1.5 Motivaciones o incentivos para su utilización

Las razones más comunes esgrimidas por los actores públicos para la utilización de la figura de las empresas públicas son la agilidad de la gestión que se logra con esta figura organizativa, que propicia, según sus valedores, un incremento en la economía, eficiencia y eficacia en la gestión pública por permitir una gestión sin las rigideces y costes adicionales que suponen las normas administrativas.

En realidad, pensamos que la empresa pública supone para el gestor público que puede gestionar sin someterse a toda la serie de garantías que supone el derecho público en la actuación de la Administración, lo que permite una gestión más libre en el sentido de que no tiene que conducirse por los cauces administrativos.

Esto no significa que a priori la gestión sea mejor o peor que la realizada por los órganos administrativos con sujeción al derecho público que, en cualquier caso, no tenemos constancia que se haya contrastado empíricamente. Lo que si supone es un menor control, puesto que no se sujeta a los cauces y controles de la legislación administrativa, ni se ejerce el control que sobre los órganos gestores de las sociedades privadas ejerce la junta de accionistas, al constituirse en la mayoría de los casos como socio único la propia Administración.

1.6 CONCLUSIONES. Adecuación fin/medio. Posicionamiento de los órganos de control externo.

En base a los razonamientos efectuados en los apartados anteriores, entendemos que la utilización de la empresa como instrumento al servicio de la iniciativa económica de la Administración debe estar siempre justificado y basado en la existencia de un interés público claramente perfilado para cuyo logro sea conveniente la intervención en la economía en condiciones de mercado.

Cuando la intervención en la economía por parte de la Administración para conseguir ese interés publico deba realizarse mediante la utilización de potestades administrativas o autoridad pública, el instrumento a utilizar no debiera ser la empresa pública y, en el caso de que lo sea, debe ser considerada a todos los efectos como Administración pública y sujetarse a las normas de derecho público aplicables a la Administración.

Aunque estas consideraciones, en mayor o menor grado han tenido aceptación y difusión en la doctrina, la realidad se aparece como otra muy distinta. En la práctica, las Administraciones públicas, en muchas ocasiones con la complicidad del legislativo que le ofrece resquicios legales para justificar su actuación, utiliza el instrumento de la empresa pública para gestionar intereses públicos con ejercicio de potestades administrativas,

en actividades que no se prestan en el mercado o que no se prestan en condiciones de mercado, eludiendo eficaz y prácticamente las normas administrativas que deberían ser de aplicación a esa gestión.

En este sentido, creemos que los órganos de control externo de la actividad del sector público, en el caso de que los razonamientos efectuados se consideren ajustados al ordenamiento jurídico, deberían adoptar una posición clara de defensa de los principios constitucionales aplicables al funcionamiento de la Administración pública y efectuar, respecto de la gestión a través de empresas públicas, las indicaciones que se consideren oportunas a los poderes públicos (legislativo y ejecutivo) para conseguir un mayor respeto de esos principios en la gestión de los fondos públicos.

II. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE CONTRATACIÓN APLICABLE A LAS SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS.

2.1 Introducción

A pesar de la mayoritaria doctrina en contra, el poder legislativo ha querido histórica e intencionadamente y sigue permitiendo que se creen nuevos entes y empresas públicas tomando de cada Derecho lo que se estima conveniente y rechazando lo que no sirve a los objetivos del propio creador. Se crea así una importante confusión y desorientación que responde a los propios intereses del poder y de los prebendados del poder, en opinión de SORIANO GARCÍA *[3]* y también de A. TRONCOSO REIGADA*[4]*. Se utiliza frecuentemente la aplicación del Derecho privado huyendo de la aplicación del Derecho administrativo y, en concreto, de los procedimientos de control del gasto y de selección de los contratistas en materia de contratación, con lo que ello supone de merma de garantías constitucionales en la realización del gasto público.

S. DEL SAZ CORDERO*[5]* cita como ejemplos, entre otros: la creación y estatuto de RENFE, la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento General de Contratación aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, la creación de la AEAT, la CNMV, AENA, la creación de los entes públicos Puertos del Estado y Autoridades Portuarias, el Consejo Económico y Social,... o, incluso, la disminución de las cautelas y la utilización de entes instrumentales en la enajenación de los bienes inmuebles públicos o las propias privatizaciones de empresas públicas o los casos que comenta A. TRONCOSO REIGADA*[6]*: RTVE, empresas públicas que llevan a cabo una actividad de gestión de ayudas públicas y las empresas públicas Barcelona Holding Olímpico (HOLSA) y la Sociedad Estatal EXPO'92, estas últimas constituidas para la realización de obras públicas e infraestructuras. En este sentido, a nosotros nos preocupa especialmente la proliferación en los últimos ejercicios de empresas públicas interpuestas para gestionar obras e infraestructuras públicas en el ámbito autonómico.

Respecto al caso de las empresas públicas S. MARTÍN-RETORTILLO *[7]* plantea: "en todo caso hay que ser muy conscientes de que, en principio, las empresas públicas en veste de Administraciones Públicas no son institucionalmente más eficaces, no funcionan mejor, no son más flexibles que los órganos de la Administración. Porque cuando esta flexibilidad se ha alcanzado lo ha sido cuarteando principios sustantivos del Estado de Derecho (también es de esta opinión A. Troncoso Reigada*[8]*). ¿Se ha pensado lo que significa eludir en las inversiones que la Administración debe llevar a cabo las garantías que supone el sistema de contratación administrativa porque aquéllas se realicen a través de una empresa pública con forma mercantil?, ¿O lo que supone excluir la actividad de estas empresas del control de la jurisdicción contenciosa?, ¿O excepcionar el régimen de selección de su personal de los principios de mérito y capacidad que la Constitución Española (CE) establece preceptivamente para los funcionarios públicos?".

En estas preocupaciones se centra nuestra comunicación, en la que reflexionamos sobre la consideración de las empresas públicas como Administración, sobre si puede utilizarse esta personificación para ejercer actividades administrativas y si existen razones fundamentadas para sustituir la aplicación a estas empresas públicas del Derecho público por el Derecho privado. Y, por otra parte, reivindicar un posicionamiento activo de los Órganos de Control Externo (OCEX) sobre esta problemática para que, en el ejercicio de sus competencias fiscalizadoras, coadyuven a levantar el velo en estos casos de huida del derecho administrativo.

2.2 Régimen jurídico de contratación aplicable a las sociedades mercantiles públicas.

2.2.1 Sujeción en la realización del gasto a los principios constitucionales

Es necesario resumir los principios constitucionales, del derecho comunitario y los establecidos en la propia Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP) a los que debe sujetarse la realización del gasto público para situar los principios que se cuartan mediante la huida del derecho administrativo en el caso de las empresas públicas.

La Administración, sea cual sea su veste o forma de personificación ha de sujetarse a una serie de principios establecidos en la propia CE, entre los que queremos resaltar los siguientes, a partir del entendimiento de la Administración como poder público: prohibición de arbitrariedad (artículo 9.3); igualdad, mérito y capacidad (artículos 14 y 23); servicio con objetividad a los intereses generales y actuación de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (artículo 103); formalización de actos administrativos a través de un procedimiento (artículo 105.c); la programación y ejecución del gasto público deben responder a los criterios de eficiencia y economía (artículo 31.2).

El ordenamiento jurídico comunitario exige garantizar plenamente la transparencia de la contratación administrativa como medio para lograr la objetividad de la actividad administrativa y el respeto a los principios de igualdad, no discriminación y libre concurrencia, tal como asume la propia LCAP en el apartado 1.5 de su exposición de motivos. Adicionalmente, en el artículo 11.1 de esta LCAP se establece que los contratos de las Administraciones Públicas se ajustarán a los principios de publicidad y concurrencia, salvo las excepciones establecidas en la misma y, en todo caso, a los de igualdad y no discriminación.

Así pues, el gasto debe realizarse con criterios de buena administración, objetividad, imparcialidad y servir a los intereses generales.

2.2.2 Comentarios al Régimen jurídico de contratación aplicable a las sociedades mercantiles públicas.

El propio Dictamen del Consejo de Estado (número 1270/93, Sección 5ª, de 2 de diciembre de 1993) al anteproyecto de LCAP llamaba la atención a la ampliación en los últimos años del régimen contractual jurídico-privado, proceso que, por mucho que pueda parecer conveniente desde la perspectiva de la eficacia y la agilidad de dichas actuaciones, no debería llegar hasta el extremo de desconocer la naturaleza pública de los entes actuantes, ni menos aún, dejar sin posibilidades de aplicación práctica los principios constitucionales de obligada observancia por todas las Administraciones Públicas. Sin embargo, la doctrina de este Consejo de Estado tampoco ha modulado una solución adecuada a la creciente huida del derecho administrativo en el caso del régimen contractual aplicable a las empresas públicas (ver al respecto S. SILVIA DEL SAZ*[9]* y E. MONTOYA *[10]*).

No obstante lo anterior, la legislación que pasamos a comentar sigue permitiendo esta incidencia y en el ejercicio de sus fiscalizaciones los OCEX deben opinar sobre el cumplimiento de la legalidad vigente.

La Disposición Adicional sexta de la LCAP establece que "las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta de las Administraciones Públicas o de sus Organismos autónomos o entidades de derecho público, se ajustarán en su actividad contractual a los principios de publicidad y concurrencia, salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con estos principios". Resaltan los siguientes aspectos de esta disposición:

a) Debería haberse utilizado el criterio de la "influencia dominante" como definitorio de las sociedades mercantiles públicas, concepto introducido por el Derecho comunitario (Directivas 80/723/CE, 89/440/CE y 93/38/CEE), utilizado en nuestra legislación mercantil en referencia a los grupos de empresa y mantenido por el Tribunal de Cuentas. Este criterio ya ha sido utilizado por la Ley 48/1998, de 30 de diciembre, sobre los procedimientos de contratación en determinados sectores (artículo 2.1.c). Así, la empresa pública es aquella en que los poderes públicos pueden ejercer directa o indirectamente una influencia dominante en razón de la propiedad, participación financiera o de las normas que la rigen. Dicha influencia se presume cuando los Poderes Públicos directa o indirectamente, y respecto de la empresa: ⇨posean la mayoría del capital suscrito de

la empresa, ⇨ o dispongan de la mayoría de los votos inherentes a las participaciones emitidas por la empresa, ⇨ o puedan designar a más de la mitad de los miembros del órgano de administración, dirección o de vigilancia de la empresa.

b) Se vulneran las Directivas comunitarias dado que las mismas pretenden ampliar el ámbito subjetivo de aplicación de los procedimientos públicos de selección de contratistas de obras y suministros al comprender entre los poderes adjudicadores que han de sujetarse a sus prescripciones, además del Estado y demás entes territoriales, a todos los demás entes de derecho público. Así, la amplia definición de organismos de derecho público de la Directiva 89/440/CEE, sobre contratación de obra pública supone que las empresas públicas con forma societaria cuya actividad consista en la realización de actividades de interés público tales como la construcción de obras públicas o infraestructuras, deberían necesariamente incluidas en el ámbito de las Directivas y, por tanto, sujetas a los principios administrativos y procedimientos comunitarios de contratación (S. DEL SAZ CORDERO*[11]*).

c) Poco se ha avanzado respecto a la Disposición Transitoria segunda del Reglamento General de Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975 de 25 de noviembre que dispensaba a las empresas nacionales de la reglas y procedimientos de la contratación pública y únicamente recomendaba que las mismas procurasen respetar en su actuación: ⇨ la rigurosa preparación de los proyectos, especificaciones y pliegos de condiciones; ⇨ la celebración de los contratos respetando, como regla general, los principios de publicidad y concurrencia; ⇨ la inclusión de cláusulas en los contratos que estimulasen al empresario a un correcto cumplimiento y que salvaguarden el interés de la entidad en los casos de incumplimiento ⇨ y, cuando el volumen de contratación lo justifique, los Consejos de Administración deberán aprobar instrucciones y pliegos generales para la contratación de obras y suministros. Entendemos que estas recomendaciones están vigentes, en tanto no contravienen la citada DA 6ª LCAP y, por tanto los Órganos de Control Externo (OCEX) deberán intensificarse los controles sobre estos aspectos.

d) No se determinan de qué forma y con qué suficiencia deberán cumplirse los principios de publicidad y concurrencia. Como opina E. MONTOYA *[12]*, se trata de una somera referencia a unos principios generales cuya articulación carece de regulación legal, dado que el legislador no se remite a las propias prescripciones de la LCAP. De nada sirve afirmar dichos principios si, a la vez, la actividad contractual no se ajusta a unos procedimientos reglados de selección de contratistas que garanticen la adecuación de la decisión administrativa (S. DEL SAZ CORDERO*[13]*).

e) Es necesario recomendar a las sociedades mercantiles públicas que, para evitar la discrecionalidad, elaboren y aprueben un manual de procedimientos y responsabilidades por escrito en el que se determinen el circuito de papeles, las competencias, las formas de realizar la publicidad y valorar la concurrencia, los límites cuantitativos que en su caso se establezcan, etc...

f) Deberá, en todo caso, motivarse y fundamentarse cuándo la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con los citados principios y deberá tratarse, en nuestra opinión de casos muy excepcionalísimos.

g) La Junta Consultiva de Contratación Administrativa en su informe de 24/95, de 24 de octubre relativo al alcance y aplicación de la DA 6ª a las sociedades mercantiles de capital público matiza a este respecto que la DA 6ª "sujeta la actividad contractual de las sociedades mercantiles de capital público a los principios de publicidad y concurrencia si bien la sujeción a estos principios no supone en modo alguno la sujeción a las normas concretas sobre publicidad y concurrencia, pues de haberlo querido así el legislador lo hubiera consignado expresamente debiendo ser la propia empresa la que deba decidir la manera más adecuada de dar efectividad a los mismos, sin que para ello sea necesario, aunque sí posible, acudir a las normas concretas (plazos, supuestos de publicidad, procedimiento negociado, prohibiciones para contratar, etc...) que contiene la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, a cuyos preceptos no quedan sujetas las sociedades de capital público". No obstante, señalar que el Derecho privado no dispone de procedimientos explícitos para el cumplimiento estos principios de publicidad y concurrencia mientras que la propia LCAP sí que establece unos procedimientos dirigidos a asegurar estos principios, la propia normativa comunitaria y la propia posición constitucional de estas sociedades.

En el sentido estricto de la función fiscalizadora sobre el cumplimiento de la legalidad vigente, los Órganos de Control Externo deben evaluar y opinar sobre el cumplimiento adecuado y suficiente por parte de las empresas públicas de los principios de publicidad y concurrencia. En este sentido, en nuestra opinión pueden y deben recomendarse muchos de los procedimientos establecidos en la propia LCAP por cuanto garantizan de forma adecuada la objetividad en la adjudicación y la realización de los gastos según criterios de eficiencia y economía (artículos 103.1 y 31.2 CE)

de los que no debe sustraerse, entre otros principios, la actuación contractual de estas sociedades.

Adicionalmente, interpretamos que las sociedades mercantiles públicas quedan sujetas a lo establecido en el artículo 2.2 LCAP (artículo que proviene del artículo 1.bis de la Directiva 89/440/CEE) que establece que los tipos de contratos de las cuantías que se citan en el mismo quedan sujetos a las prescripciones de la ley relativas a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación, cuando sean subvencionados directamente por la Administración con más del 50% de su importe. Dos consideraciones al respecto:

a) La Administración que subvenciona debe establecer un catálogo de las inversiones que directamente subvenciona, de manera que pueda evaluarse la eficacia de la propia concesión de la subvención y, a su vez, pueda determinarse la aplicación del artículo 2.2 a estos contratos. En muchos casos las transferencias de capital son genéricas sin vincularlas a objetivos y contratos específicos.

b) Aún sin existir el catálogo indicado anteriormente, puede establecerse que se produce la financiación si la participación y subvenciones de la Administración son la fuente prácticamente exclusiva de la empresa pública por lo que se aplicaría el artículo 2.2 en los casos en que procediese.

Por otra parte, cabe plantearse la sujeción de las sociedades mercantiles públicas al artículo 58 LCAP que establece la obligación de remitir determinada documentación sobre los contratos de la cuantía fijada en este artículo, al Tribunal de Cuentas u órganos de fiscalización correspondientes de las Comunidades Autónomas. La ubicación de este artículo en el capítulo II del Título III, concerniente a las actuaciones relativas a la contratación y el no sometimiento de las sociedades mercantiles públicas a los procedimientos establecidos en esta LCAP conllevaría la conclusión de que no sería aplicable dicho precepto a las mismas. No obstante, en nuestra opinión debería primar el criterio del sometimiento de estas empresas públicas al control efectivo de la Administración por parte de los OCEX por lo que deberían cumplir este precepto. Ello sin perjuicio de las facultades de estos OCEX de reclamar cuantos datos, documentos, y antecedentes estimen pertinentes con relación a los contratos de cualquier naturaleza y cuantía, tal como aclara el apartado 3 de este artículo.

En relación con la utilización de empresas públicas para la ejecución de las obras por la propia Administración prevista la LCAP, el artículo 153.1 de la misma establece que la ejecución de obras por la propia Administración podrá verificarse a través de sus medios personales o reales o con la colaboración de empresarios particulares, siempre que en este último caso su importe sea inferior a 836.621.683 pesetas (para 1998), con exclusión del IVA cuando concurran alguna de las circunstancias citadas en el mismo artículo. En los supuestos a) y b) del apartado 1 de este artículo no podrá sobrepasarse el 50% del importe total del proyecto, salvo supuestos excepcionales que se justificarán en el expediente.

Este precepto es el utilizado para las contrataciones efectuadas, por ejemplo, por la Administración autonómica valenciana con la empresa pública estatal TRAGSA y la autonómica Valenciana de Aprovechamiento Enérgico de Residuos, S.A (VAERSA), respecto a las que cabe hacer las siguientes consideraciones:

a) En nuestra opinión de las contrataciones de la Administración autonómica con TRAGSA considerando las mismas como ejecutadas por la propia Administración no se adecua a al artículo 153 de la LCAP dado que esta empresa pública es estatal y no forma parte del sector público autonómico. Así, en estos casos se debía respetar el principio de concurrencia de ofertas. En relación con ello, para el ejercicio 1998, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y del orden social, modifica el régimen jurídico de la empresa TRAGSA, estableciendo la posibilidad de que las Comunidades Autónomas participen en su capital social y considerando sus actuaciones como "medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración".

b) En el convenio marco de cooperación entre la Generalitat Valenciana y la sociedad mercantil VAERSA se regula adecuadamente la encomienda de gestión ajustada a lo establecido en el artículo 153 LCAP. Así, es la propia VAERSA la que debe ejecutar el objeto del contrato (carácter material de la encomienda), debiéndose ajustar plenamente a lo dispuesto en la LCAP.

c) En ambos casos, para que no se desvirtúe el objetivo perseguido por la LCAP al regular la modalidad de la ejecución de obras por la

propia Administración, es imprescindible el control exhaustivo sobre que no se sobrepase el porcentaje del 50 % de subcontratación por parte de estas empresas adjudicatarias.

2.3 CONCLUSIONES sobre el régimen jurídico de contratación aplicable a las empresas públicas.

La Administración no dispone de una "incondicionada" libertad de elección entre el Derecho público y Derecho privado, sino que la misma está en función del tipo de actividad que desarrolle. Así, la actividad pública constituida por funciones típicamente administrativas tiene que ser desarrollada en régimen de Derecho público y la actividad económica de la Administración debe ser realizada en el mercado de la competencia, con criterios de inversor privado, bajo forma jurídica privada -sociedad de capital- y en régimen de Derecho privado. Según E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T.R. FERNÁNDEZ*[14]*, se han de aplicar las instituciones propias del Derecho administrativo en los casos en que la Administración pública realiza una "función típica", es decir, una actividad propiamente administrativa.

Tal como hemos expuesto, las empresas públicas constituyen parte del concepto material de la Administración que se desprende de la Constitución Española y, por tanto, si ejercen una actividad administrativa deben someterse al Derecho administrativo. Consecuentemente, en nuestra opinión, si los Órganos de Control Externo (OCEX) observan la creación y utilización de estas empresas públicas para la realización de actividades que suponen el ejercicio de potestades administrativas, por ejemplo la contratación de infraestructuras públicas, deben posicionarse sobre que esa no es la forma jurídica legal para el desarrollo de estas actividades y, en todo caso, siempre les sería de aplicación el Derecho administrativo en toda su amplitud. Así, debe denunciarse que el legislador y la propia Administración utilicen estas formas jurídicas y aprueben arbritariamente sus estatutos sin ajustar los objetivos y actividad de éstas al Derecho que les corresponde, valiéndose de las mismas para conculcar la aplicación del Derecho administrativo y por ende de los principios y garantías constitucionales.

Los OCEX deben evaluar la veracidad del pretexto con que se crean las empresas públicas a la hora de someterse al derecho privado, es decir, evaluar la pretendida consecución o no de mayor eficacia y flexibilidad en su actuación que impedirían, en teoría, los procedimientos públicos. La solución pasa por mejorar la operatividad de los sistemas de actuación jurídicos-administrativos ajustándolos a la realidad actual, antes de desecharlos y sustituirlos por el Derecho privado bajo los argumentos de una mayor agilidad y eficacia, factores éstos que están por demostrar y contrastar, máxime cuando se consiguen vulnerando los principios a los que debe sujetarse la Administración en pro de las garantías constitucionales. En nuestra opinión, los OCEX han de mantener la opinión de que no cabe la consecución de la eficacia con el incumplimiento de la legalidad.

No encontramos justificadas las ventajas del recurso a la contratación privada con abandono de la pública en el caso de las empresas públicas (¿mayor agilidad, eficacia, mayor facilidad de financiación,...?., valores todos ellos no contrastados), a no ser que exista un interés propio de los administradores y que éste no coincida con el interés general público*[15]*. Tal como hemos analizado anteriormente, las soluciones adoptadas por la LCAP respecto a la huida del Derecho administrativo han sido más que insuficientes (S. MARTÍN-RETORTILLO *[16]* y A. TRONCOSO REIGADA*[17]*). Así, el régimen jurídico de contratación actual de las sociedades mercantiles públicas, a pesar de la LCAP, sigue sin ajustarse fielmente a la normativa comunitaria y es aún insuficiente para evitar la huida de la Administración del régimen de garantías públicas en la contratación.

A lo largo de la presente comunicación hemos señalado algunas medidas que pueden adoptar los OCEX en el ejercicio de sus fiscalizaciones para que las actuaciones contractuales de estas empresas públicas respeten los principios y garantías constitucionales.

III. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DEL PERSONAL AL SERVICIO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS.

3.1 Introducción

El mercado constituye el gran baluarte del neoliberalismo económico, su piedra filosofal, aunque en realidad esta doctrina practica una identificación ilegítima entre mercado y economía de mercado, existe un perverso juego de palabras. El mercado es una realidad, algo fáctico, ha

existido y existirá siempre, es muy anterior al sistema capitalista o al liberalismo económico. Desde el mismo momento en que en la sociedad comenzó a darse una mínima división del trabajo se ha sentido la ne-cesidad de practicar el trueque y de ejercer, por tanto, la actividad mercantil. El comercio se remonta a las etapas más antiguas de la Historia, y la creación del dinero ha servido para desarrollarlo y potenciarlo. El mercado ha pervivido en todos los sistemas, aunque ciertamente no en todos ellos con la misma dimensión e importancia

La economía de mercado es algo muy distinto. Indica una posición ante la realidad económica la solución a un problema de competencias. Como enseñan los más elementales manuales, los defensores de la economía de mercado abogan porque sea éste - es decir, las leyes de la oferta y la demanda- el que decida lo que debe producirse, cómo debe producirse y, sobre todo, para quién; esto es, cómo ha de repartirse la riqueza producida. El liberalismo económico supone que, persiguiendo cada uno de los productores el máximo beneficio y cada uno de los consumidores la mayor utilidad, se optimiza el bienestar general. Para justificar un juego tan armonioso de fuerzas a todas luces dispares y contrapuestas, se acude a la famosa "mano invisible".

Nada hay que objetar al mercado; mucho a lo que se designa a veces con el nombre de economía de mercado, en la versión desfasada del liberalismo económico. La economía de mercado en estado puro, sin limitaciones ni interferencias, tal como algunos la propugnan, hace mucho que fracasó, que dejo de existir (si es que alguna vez existió). Lo que practican, en la actualidad, la mayoría de los países occidentales no es una economía de mercado, sino un sistema de economía mixta. El mundo occidental tomó conciencia hace tiempo de que el mercado:

- Satisface, únicamente, aquellas necesidades que pueden expresarse en términos monetarios porque alguien paga por ellas.
- Tiende a producir más artículos de lujo que de primera necesidad. La producción de estos últimos será insuficiente y las necesidades no quedaran cubiertas. Las necesidades cuya satisfacción no se pueda pagar no existen para el mercado.
- Produce sólo lo que genera beneficio privado, independientemente del beneficio social. El coste social no se considera y primará el lucro inmediato y a corto plazo sobre la rentabilidad social del futuro.

Sin embargo, y a pesar de lo anterior, desde hace unas décadas existe una tendencia generalizada, auspiciada a su vez, por aquellas instituciones internacionales que establecen las pautas de un comportamiento económico que para entendernos podríamos denominar como "ortodoxo", como el FMI o el Banco Mundial, en el sentido, y utilizando un símil futbolístico, de "achicar" el Estado. Es decir, no sólo se privatizan funciones que hasta el momento se veían como funciones exclusivas del Estado -sanidad o educación- sino que, además, paralelamente los Gobiernos intervienen en la esfera económico-social mediante la utilización de entidades instrumentales de confusa calificación jurídica, con la no declarada intención de "huir" del Derecho Administrativo, aduciendo que los procedimientos en él establecidos son una rémora para una eficaz y eficiente -palabras estas que se han convertido en paradigmáticas- gestión económica de los intereses generales.

Esta "huida" del Derecho Administrativo en el terreno laboral ha seguido dos caminos diferentes. Por una parte, mediante la creciente atribución de funciones administrativas a entidades de Derecho público o a sociedades mercantiles cuyo personal carece del status de funcionario, y por otra parte, en la creciente laboralización del personal al servicio de las Administraciones públicas. Parece evidente que esta situación, que según algunos, quiebra el mandato constitucional de que la función pública debe ser el régimen general, y en todo caso la excepción sería el régimen laboral, se explica por la mayor libertad que el Derecho privado ofrece para la contratación del personal, con todos los peligros que ello supone de crear unas estructuras económicas de fácil abono al clientelismo o al favor político -en este sentido, parece sintomático constatar que ha sido de la mano del Derecho laboral como ha llegado a la Administración los contratos de alta dirección, popularmente llamados, también, "contratos blindados-. Además, resulta cuanto menos curioso el hecho de que una vez formalizado el acceso como personal laboral al servicio de la Administración, generalmente, el paso siguiente es la de tratar de reconvertirlo en personal funcionario.

La experiencia cotidiana en este terreno presenta muchas interrogantes y sobre, todo, presenta una gran cantidad de experiencias y circunstancias todas ellas muy problemáticas y que, necesariamente, van mucho más allá de las pretensiones de la presente reflexión. En esta parte de la ponencia, solamente se pretende, y como parte de esa "huida", reflexionar sobre los principios a que deberían atenerse las sociedades públicas mercantiles en la contratación del personal.

Antes de pasar al cuerpo de la ponencia propiamente dicha, puede resultar interesante aportar algunas datos y cifras sobre las sociedades públicas mercantiles, tanto a nivel estatal, como a nivel de la Comunidad Valenciana.

En el cuadro 1, se puede apreciar como en el Sector Público Autonómico se ha producido entre los años 1992 y 1997 un incremento de los organismos autónomos, de los entes públicos así como de las sociedades mercantiles públicas. Por lo que se refiere a estas últimas y por Comunidades Autónomas es significativo, puesto que estaríamos frente a gobiernos autonómicos que en principio no parecen ideológicamente similares y sin embargo muestran un idéntico comportamiento, que el mayor incremento se haya dado en el País Vasco y en Andalucía.

Con respecto al Sector Público Local, es también significativo el incremento del número de sociedades mercantiles dependientes de Ayuntamientos, que han pasado en 1993 de 490 a 775 en 1998, es decir, un incremento de 285 nuevas sociedades.

El cuadro 3 muestra en el Sector Autonómico la estructura en 1997 de las sociedades participadas, destacando el hecho de que el 53,2% del total de empresas estén participadas al cien por cien y el 33,5% en más de un 50 y hasta un 80%.

En cuanto a la Comunidad Valenciana se muestra en el cuadro 4 el incremento del número de personas contratadas por las sociedades mercantiles, que ha aumentado concretamente en 183.

Además, se aporta una tabla en la que empresa por empresa en donde se muestran una información que puede resultar de interés para tener un conocimiento más aproximado de las sociedades públicas mercantiles en la Comunidad Valenciana. Así se relaciona el objeto, la legislación aplicable de acuerdo con las normas de creación de las mismas y la forma de provisión del Director General.

Por otra parte, en la tabla siguiente se muestra el régimen laboral de cada una de estas sociedades mercantiles, en la que se puede comprobar como en general todas aplican el convenio colectivo del sector en las que se encuadran, excepto una que está aplicando el Convenio colectivo del personal laboral al servicio de la Administración Autonómica.

Régimen laboral de las sdes. mercantiles públicas Admón. Autonómica valenciana	
Sociedades públicas mercantiles	Convenio aplicable
SEPIVA	Convenio colectivo del personal laboral al servicio de la Administración Autonómica
VAERSA	Convenio colectivo propio de duración bianual
IVV, SA	Convenio colectivo propio de duración bianual
GSA, SA	Contrato de alta dirección
IVIE, SA	Convenio colectivo de oficinas y despachos
CAC, SA	Convenio colectivo de oficinas y despachos
SPTA, SA	Convenio colectivo de oficinas y despachos
TVV, SA	Convenio colectivo propio de duración bianual
RTAV, SA	Convenio colectivo propio de duración bianual

Por último apuntar que nos ha sido de gran utilidad, y de ahí nuestro agradecimiento, las reflexiones que el profesor FERNANDO MUT GONZALEZ realiza en su libro "La aplicación del derecho del trabajo en las empresas públicas" (Editorial Tirant Lo Blanc) sobre el papel de la empresa pública como instrumento reconocido constitucionalmente de la economía social de mercado así como si desde nuestro ordenamiento jurídico es predicable la vinculación de estas entidades instrumentales mercantiles de la Administración a los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y concurrencia.

3.2 La iniciativa pública en la Constitución Española. La empresa pública en el modelo de economía social de mercado.

La Constitución de 1978, producto de una transición política muy singular y, por lo tanto, muy compleja, muestra en su articulado rasgos de

ambigüedad respecto al modelo de organización económica y social. Por ello la doctrina de forma mayoritaria opina que nuestra norma fundamental se inscribe en el marco de un código político, que dotado de neutralidad, entrega al Parlamento la facultad de elaborar el contenido del sistema económico que a través de las leyes pretenda establecer. Por lo tanto, parece necesario realizar un breve análisis de su articulado para conocer en que sentido se regula el contenido y las funciones empresVerdanaes del Estado.

De entrada, en el preámbulo de la Constitución se propone establecer "un orden económico y social justo'' y una "digna calidad de vida en una sociedad avanzada". Estas declaraciones dogmáticas entendemos se orientan a desarrollar y ampliar las instituciones democráticas participativas en busca de una mayor igualdad, no sólo en el plano formal abstracto, sino en el área de lo económico y social. En la misma línea de promover una mayor igualdad, señala el art. l° del Titulo preliminar que: "España constituye en Estado Social y Democrático de derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político". De la conjunción de este artículo con el concepto "orden económico y social justo" parece deducirse que lo que pretende la Constitución es el establecimiento de un sistema de economía mixta en el que converjan los intereses privados (capitalismo avanzado) con un sector público vigoroso, aunque complementario, que propicie una equitativa distribución de la riqueza y los ingresos.

En la misma línea señalada en el preámbulo constitucional de conse-guir una democracia avanzada, el apartado 2 de art. 9 de la C.E. expresa: "Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones parar que la libertad y la igualdad del individuo y los grupos en que se integre sean reales y efectivas, remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social".

Si analizamos el contenido de este artículo en relación con el art. 33.3, que faculta a los poderes públicos a expropiar los bienes y derechos cuando exista causa justificada de utilidad pública o interés social, previa la indemnización correspondiente, se puede concluir que el derecho de propiedad privada no es una garantía absoluta, sino relativa y sujeta a la calificación que los legisladores den en determinadas circunstancias a lo que es el "interés social". Esta hipótesis vendría confirmada cuando en los apartados 1°y 2° del art. 40 de la C.E. se establece:

"1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

2. Asimismo los poderes públicos fomentarán una política que garantice la formación y readaptación profesionales; velarán por la seguridad e higiene en el trabajo y garantizarán el descanso necesario, mediante la limitación de la jornada laboral, las vacaciones periódicas retribuidas y la promoción de centros adecuados".

Es decir, de una forma bastante diáfana la Constitución expresa su plena acepta-ción de la intervención del poder público en la economía, cuando en el apartado 2° del art. 128 establece: "Se reconoce la iniciativa publica en la actividad económica. Mediante Ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general".

Por lo tanto, la Constitución no sólo reconoce el derecho de intervención de los poderes públicos en la actividad económica, sino que permite incluso la expansión del sector público a costa del sector privado, como señala en su art. 131 apartados 1° y 2° donde prevé la posibilidad de que el Estado planifique la actividad económica para determinados fines, llegando en su art. 129.2 a establecer como principio socializador, el fomento de la participación en la empresa, las sociedades cooperativas y el establecimiento de medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción. Es decir, la C.E. legitima la intervención del Estado en la actividad económica, si bien, al no existir un parámetro claro, lo hace con cierta ambigüedad.

Es necesario referirnos, también, a los artículos de la C.E. que inciden en las EE.PP., tales como el art. 103 que establece la obligación de la administración de servir con objetividad los intereses generales y actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho; principios todos ellos que son aplicables al marco en el que deben

operar las EE.PP. El art. 149 de la C.E. que habilita al legislador para crear nuevas empresas públicas y faculta a las CC.AA. para estructurar sectores públicos. Los arts. 109, 110 y 134.2 que establecen la responsabilidad del Gobierno ante el Congreso de los Diputados de la gestión política de estas empresas. Los art. 136 y 54 que regulan las funciones de control sobre estas empresas y su responsabilidad ante el Parlamento en cuanto al control ejercido por el Tribunal de Cuentas y el Defensor del Pueblo; finalmente los art. 129.1 y 51 posibilitan formas de participación y de audiencia a los interesados, a los trabajadores, a los consumidores y usuarios en los asuntos relativos a estas empresas.

En síntesis, podríamos concluir afirmando que nuestra ley fundamental no solamente legitima la intervención de los poderes públicos en la actividad económica, sino que reconoce también plenamente la existencia e importancia de las EE.PP. sometiendo su comportamiento a principios orgánicos precisos, facultando al Gobierno para dirigir y coordinar su actividad, sometido a los controles establecidos por la ley. Sin embargo, este análisis no debería llevarnos a ninguna de las conclusiones extremas de considerar: (a) Que el Estado debe intervenir discrecionalmente en todos los sectores de la actividad económica, incluso en aquellos en los que el mercado y la iniciativa privada ofertan bienes y servicios a los ciudadanos, con equidad social, eficacia y eficiencia. (b) Tampoco cabe interpretar la libertad de empresa como un valor constitucional absoluto o ilimitado, que excluiría toda intervención de los poderes públicos en la actividad económica.

Entendemos que la iniciativa pública que ampara la Constitución está llamada a actuar cuando la actividad de los particulares no responde con suficiencia a los requerimientos del interés general, situación que surge con frecuencia debido a los diferentes objetivos que guían la actividad de ambos tipos de empresas, pues mientras las empresas privadas intervienen en la actividad económica con el objetivo de optimizar sus beneficios, la finalidad de las empresas públicas raramente tiene esa intención. Su objetivo debe estar dirigido fundamentalmente a la optimización del bienestar social. Por eso, su campo de actuación se dirige básicamente a la prestación de servicios públicos, producción de bienes de primera necesidad y control de los sectores estratégicos para la seguridad o defensa nacional. Se trata de actividades que sin la intervención de los poderes públicos no quedaban garantizadas a todos los ciudadanos con criterios de equidad y a precios razonables, sin que ello suponga otorgar privilegio o excepciones para las EE.PP. cuando actúen en régimen de libre competencia. Esta interpretación es la que parece extraerse de la Jurisprudencia del TS en sus sentencias de 10 de octubre de 1989 y de 14 de febrero de 1990, cuando afirma la vinculación positiva de la creación de empresas públicas al interés general con las siguientes palabras: "La creación de empresas públicas para fines empresVerdanaes es legalmente posible pero está sujeta a la doble condición de que la actividad empresVerdana que se vaya a desarrollar en la empresa pública sea una actividad de indudable interés público apreciable y apreciado en el momento de su creación y que en el ejercicio de la actividad económica empresVerdana de que se trate la empresa pública se someta sin excepción ni privilegio alguno a tus mismas reglas de la libre competencia que rigen el mercado".

Por último, resulta también evidente que la actuación de la Administración, tanto cuando actúa sometida al Derecho Administrativo como cuando interviene sometida a las normas del Derecho privado, tiene como presupuesto, no la autonomía de la voluntad, sino el principio de legalidad recogido en los art. 9.1 y 103.1 de la C.E. y, en virtud del cual, toda actuación administrativa requerirá la previa cobertura legal, estando fundamentada esta exigencia, en los princi-pios esenciales que rigen el Estado de Derecho, que vincula la actuación de los ciudadanos y de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

3.3 Los principios constitucionales que rigen el comportamiento de la Administración con el personal a su servicio.

El concepto de Administración pública entendido en sentido amplio, comprende la Administración del Estado, la Administración Autonómica, la Administración Local (provincial y municipal), y la Administración Institucional (Organismos Autónomos) dependiente de cualquiera de las anteriores. La C.E. establece una serie de principios que orientan y regulan el comportamiento de la Administración, siendo los de mayor interés al objeto del tema que tratamos de analizar los contenidos en los artículos 9.3, 14, 23.2 y 103.3 que garantizan la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y el acceso de todos los ciudadanos en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos con arreglo a los principios de mérito y capacidad.

El problema de fondo, consistente en conocer si los principios constitucionales antes enunciados vinculan a la Administración Publica cuando ésta adopta la forma de sociedad mercantil y establece relaciones con su personal laboral.

3.4 Concepto y clasificación de las empresas publicas

3.4.1 Concepto. El carácter público

En España el criterio más utilizado para definir a las EE.PP. es el que emplea la Intervención General de la Administración del Estado, que incluye entre las mismas a todas aquellas que están participadas por los poderes públicos en un porcentaje igual o superior al 50% de su capital social, y además considera públicas a aquellas empresas que sin estar participadas mayoritariamente, se tiene sobre ellas un indiscutible dominio político; en concreto, las sometidas a control institucional a través de un delegado del poder ejecutivo. Este criterio de propiedad para definir a las EE.PP no parece suficiente, puesto que la Administración puede disponer de distintos medios, además de los de participación mayoritaria en el capital, para controlar la gestión de una empresa.

En este sentido, parece más acertada la definición utilizada en el documento denominado Sistema Europeo de Cuentas Integradas (SEC) en el que se define y considera a una empresa como pública cuando las autoridades públicas son propietarias de la totalidad o de la mayoría de las acciones u otras formas de participación en el capital o cuando está bajo control de las autoridades públicas. En esta definición queda claro el criterio de propiedad para definir a una empresa como pública, pues lo seria con precisión toda aquella empresa en la que los poderes públicos sean titulares de más del 50% de las acciones de la empresa. Además, se puede considerar que una empresa es pública cuando está controlada por los poderes públicos; lo cual se traduce en la capacidad de estos para nombrar a la mayoría del Consejo de Administración directamente con lo que se aseguran la dirección y administración de la misma, o puede influir indirectamente sobre las decisiones de la empresa ejerciendo un eficaz derecho de veto.

Dada la vaguedad e imprecisión de la definición utilizada en España, el Tribunal de Cuentas ha solicitado reiteradamente al Gobierno y a las Cámaras que establezcan un nuevo marco jurídico, en el que se incluyan y definan como EE.PP., además de las actuales, caracterizadas por el criterio de la titularidad de más del 50% de su capital por los poderes públicos, a aquellas en las que la Administración Central, Autonómica o Local ejerce un control efectivo directo o indirecto, a fin de que se eviten interpretaciones divergentes sobre la obligación de rendir cuentas al Tribunal y sobre los plazos y procedimientos aplicables, sin que hasta la fecha el Gobierno, ni las Cámaras hayan accedido a estas reiteradas mociones del Tribunal de Cuentas. Por lo tanto, sería deseable que en un futuro próximo, se promulgase un Estatuto de la Empresa Pública, que con la precisión conceptual necesaria, definiese con claridad el concepto de Empresa Pública en nuestro ordenamiento jurídico, con lo que se pondría fin a los variados y contradictorios criterios, que de forma inconexa y asistemática, tratan de lograr una aproximación al concepto de empresa pública en el ordenamiento jurídico actual.

3.4.2 Clasificación de las Empresas Públicas

Existen diversas clasificaciones realizadas par el Sistema de Cuentas Nacionales y la Intervención General de la Administración del Estado, atendiendo a los criterios de dependencia administrativa o territorial de las EE.PP.; pero la clasificación que más interesa al objeto que va a ser materia del análisis realizado en este trabajo, es la clasificación basada en la LGP y en la LOFAGE que, partiendo de las distintas formas de titularidad, permite acotar lo que van a ser las notas esenciales del régimen jurídico aplicable.

En este sentido, se podría establecer la siguiente clasificación:

a) Organismos autónomos de carácter administrativo regulados en el art. 4.1 a) de la LGP. En este apartado habría que precisar que aunque la LOFAGE ha derogado el apartado b) del artículo 4 en el que se menciona a los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos, sin embargo a nivel autonómico, por lo menos en la Comunidad Valenciana, la legislación no ha sido aún adaptada a la mencionada LEY, por lo que siguen existiendo este tipo de organismos públicos. Estos entes se rigen fundamentalmente por el Derecho Administrativo así como por sus normas creadoras.

b) Las entidades públicas empresVerdanaes, reguladas en la LOFAGE, que se rigen por el Derecho privado, aunque en sentido estricto no se corresponden con la naturaleza ni con el régimen jurídico mercantil de la Sociedad Anónima, pero que son entidades de derecho público.

c) Las sociedades mercantiles participadas directamente o indirectamente de forma mayoritaria por los poderes públicos o sus organismos

autónomos, pudiendo ser en estos supuestos la Administración el accionista único según se establece en el artículo 6.1 de la LGP.

De los tres grupos o bloques que hemos clasificado los tipos de organismos o entidades públicas, solamente los organismos agrupados en los apartados 2° y 3° son a los que el párrafo 2° del art. 6 de la LGP declara sometidos a las normas de Derecho mercantil, civil o laboral, salvo en las materias en que les sea de aplicación la propia LGP, materias que según los art. 17 y 18 del mismo texto legal hacen referencia a su control financiero.

Con respecto a esta clasificación habría que realizar dos matizaciones: primero parece necesario aclarar que la noción de empresa pública no va necesariamente unida a la forma de gestión que representa la sociedad, aunque esta ligazón se dé con mucha frecuencia, sino que va conectada con el concepto de actividad empresVerdana de la Administración. La segunda aclaración, que sirve para delimitar el objeto de este trabajo, consiste en establecer que vamos a centrarnos expresamente en el análisis del régimen jurídico laboral aplicable a las relaciones de empleo establecidas en las sociedades públicas mercantiles que han quedado ubicadas dentro del 3° de la clasificación efectuada anteriormente, quedando excluido por tanto del análisis a realizar la relación funcionVerdana o laboral de las personas que prestan sus servicios a la Administración corporativa, a los Organismos Autónomos de ella dependiente, o a los Entes Públicos que han sido incluidos en el numero 1° y 2º de la anterior clasificación.

Llegados a este punto, de lo que se trata es de determinar si la cláusula generalizada de remisión al derecho privado y en lo que nos concierne directamente, de sumisión al Derecho del Trabajo que afecta a estas sociedades, puede ser interpretada sin ningún tipo de matizaciones, o si por el contrario la particular naturaleza de las EE.PP. dota de determinadas peculiaridades al Derecho del Trabajo cuando es usado tácticamente por la Administración en la empresa pública. En definitiva, se trata de conocer si es posible o no, equiparar totalmente a los trabajadores de las empresas públicas con el personal laboral al servicio de la empresa privada; lo que supondría en caso de ser la respuesta afirmativa que la Administración cuando actúa bajo la forma de sociedad mercantil, no quedaría vinculada, entre otros, a los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y concurrencia o publicidad, o a las posibles limitaciones salVerdanaes previstas por las leyes anuales de presupuestos para el personal a su servicio.

Ante las escasas referencias normativas vigentes que contemplen de forma expresa las peculiaridades de las relaciones laborales en las EE.PP., resultará obligado acudir a la Jurisprudencia para analizar los resultados obtenidos en los conflictos surgidos en el orden jurisdiccional social, así como a las soluciones y enfoque que la doctrina laboralista ha dado a problemas tales como la contratación irregular, la cesión ilegal de trabajadores, la responsabilidad por deudas sociales y los cambios de titularidad cuando el empleador implicado es una empresa pública. Podemos adelantar al respecto que. como pone de manifiesto LOPEZ GANDIA, "se ha venido a crear de esta manera un cierto territorio franco, especial no previsto por ninguna norma positiva de origen totalmente jurisprudencial, según la idea presunta de que la Administración ni siquiera cuando adopta formulas organizativas sujetas al Derecho privado, al Derecho del Trabajo concretamente, abandonaría los principios que según la Constitución Española disciplinan el comportamiento de los entes públicos".

3.4.3 Normativa aplicable

Todos los intentos legislativos que han pretendido dotar de un Estatuto Jurídico a la empresa pública han resultado fallidos hasta la fecha; así ha ocurrido con los Anteproyectos de 1978, de 1980 y con, la más reciente, proposición de Ley de Bases de la Empresa Pública de 1991. En la actualidad parece olvidado por los poderes públicos la elaboración y promulgación de un instrumento legal que regule de una forma ordenada estas entidades, y este abandono consciente parece incentivado, de un lado, por el auge y entusiasmo con el que el Gobierno actual abraza el movimiento privatizador, y de otro, por las dificultades que plantea reducir a un único tratamiento legal a la pluralidad de justificaciones y fines a los que responden las EE.PP.

Por todo lo dicho y con la finalidad de que pueda servir como una guía orientativa, puede resultar interesante hacer una enumeración, a pesar de la dificultad y riesgo que ello entraña, sobre todo por el peligro de omitir alguna disposición significativa al existir una gran pluralidad de normas de no siempre fácil articulación. Así, tenemos:

- La Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 que regula como hemos visto anteriormente, y analizaremos más adelante, solo de forma indirecta los principios jurídicos de la empresa pública, como técnica de organización, al establecer los principios constitucionales que informan la organización y actividad de la Administración.
- El Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores aprobado por RD legislativo 1/1995 de 24 de marzo.
- La Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958.
- El Texto Refundido 1091/1988 de la Ley General Presupuestaria de 26 de septiembre.
- La Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985.
- El Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 17 de junio de 1955, vigente en lo que no se oponga a la LBRL y a su legislación complementaria.
- El Texto Refundido de Disposiciones Legales Vigentes en materia de Régimen Local de 18 de abril de 1986.
- La Ley 1/1985, de 29 de marzo de "Estatuto de la empresa pública Catalana".
- La Ley de Administración Institucional 1/1984 de 19 de enero que regula aspectos de las EE.PP pertenecientes a la Comunidad Autónoma de Madrid.
- La Ley 3/1989, de 29 de marzo, de Entidades Autónomas y EE.PP. de la Comunidad de las Islas Baleares.
- La Ley 12/1983 de 22 de junio, de Principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, que crea como tipo societario novedoso la sociedad pública vasca especial.
- Ley 6/1997, de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

3.5 El principio de igualdad e interdicción de la arbitrariedad y su grado de aplicación al empresario privado y a los poderes públicos.

3.5.1 Incidencia del principio de igualdad en la actuación del empresario privado

Con relación al principio de igualdad, la doctrina y la jurisprudencia constitucional están de acuerdo en que este principio no vincula de igual forma al empresario privado y a la Administración cuando ésta actúa como empresario bajo la forma jurídica de sociedad anónima o lo que es lo mismo, en el caso de las sociedades públicas mercantiles.

En este sentido, y según la STC 18/1989, de 8 de junio, "el respeto de la igualdad ante la ley se impone a los órganos del Poder público, pero no a los sujetos privados cuya autonomía está limitada sólo por la prohibición de incurrir en discriminaciones contrarias al orden constitucional".

El empresario privado queda vinculado solamente por la prohibición de no discriminación derivada de la aplicación del art. 14 de la C.E. que se plasman en los arts. 4.2 c) y 17 del E.T, pero no queda vinculado al principio de igualdad en relación a los trabajadores que emplea. Es decir, el empresario privado, y de acuerdo con el derecho a la libertad de empresa, que según el art. 38 C.E. rige en nuestro ordenamiento jurídico, puede dar un trato diferenciado en la remuneración, contratación o concesión de puestos de trabajo de confianza a las personas que libremente decida, dentro de la gestión de las relaciones laborales de su empresa, siempre que no incurra en discriminación o contradiga las obligaciones legales o las establecidas en el convenio colectivo aplicable a su empresa. Consecuencia de lo expuesto es que el empleador es libre para contratar a las personas que según su leal saber y entender, más convengan a sus intereses y por tanto, no se le puede imponer cuándo debe contratar, ni las características de la persona a elegir. Las posibles limitaciones formales impuestas por la disciplina jurídica del empleo, en todo caso han de garantizar al empresario libertad respecto a la fijación de la plantilla, la selección de los trabajadores y la movilidad de los puestos de trabajo.

3.5.2 La vinculación del principio de igualdad a los Poderes Públicos. Sus consecuencias prácticas.

El empresario privado queda, por lo tanto, solamente vinculado al principio de no discriminación, tal como en el apartado anterior se ha expuesto.

En cambio, la Administración queda vinculada por este principio más el principio de igualdad en su doble vertiente, es decir igualdad en la aplicación de la Ley e igualdad en la Ley. Esta postura además se vería reforzada con el art. 9.3 de la Constitución que prohibe la arbitrariedad de los poderes públicos.

Es decir, a diferencia de lo que ocurre con el empresario privado, el art. 38 de la C.E no es de aplicación a las AA.PP. aún cuando actúen en su faceta de empleador. La Administración Pública, viene obligada no solo a cumplir el principio de igualdad "ante la ley" previsto en el art. 14 C.E., sino también a la aplicación de la interpretación más amplia del mismo, que según la jurisprudencia del TC comprende la "igualdad en la aplicación de la ley", y la "igualdad en la ley".

La cuestión, entonces, radicaría en discernir sobre si las entidades instrumentales, que la Administración de forma totalmente libre crea, en el caso de que adopten una forma juridico-mercantil, deberían someterse a los principios enunciados en el párrafo anterior, y, si esto es así, en que condiciones. En este sentido, para poder intentar emitir una opinión sobre la cuestión, y teniendo en cuenta el vacío normativo que existe, se hace necesario acudir a sentencias judiciales así como a interpretaciones y opiniones de expertos.

Así la sentencia del TC 181/1991, de 18 de julio, considera que, a diferencia del empleador privado, cuando el empleador o empresario es la Administración Pública, sus relaciones jurídico-laborales no se rigen por el principio de la autonomía de la voluntad, sino que la Administración debe actuar con sometimiento a la ley (art. 103.3 C.E.) y con una interdicción expresa de la arbitrariedad (art.9.3 C. E.).

Este criterio se confirma con mayor rotundidad por la STC 282/1993, de 27 de septiembre, que establece: ''....aun cuando la Administración utiliza la contratación laboral, como poder público que es, queda vinculada por el principio de igualdad, lo que impide no solo contratar libre y discrecionalmente los servicios de la persona que considere más conveniente, sino que resulta obligada a contratar a aquel ciudadano que acredite encontrarse con las cualidades objetivas, que requiriéndose para el desempeño de las funciones que se precisen, le haga acreedor de suscribir ese contrato de trabajo”.

Por lo tanto no parece desacertada la opinión de E. GONZALEZ Y J. CALVO cuando mantienen que "también estas empresas, dado su carácter público, quedan obligadas, si bien de forma más atenuada, al principio de igualdad en la Ley e interdicción de la arbitrariedad. Sin llegar al extremo de que el empresario público deba seguir estrictamente los principios de igualdad, mérito y capacidad, éstos han de ser tenidos en cuenta en la gestión de estas relaciones laborales, como manifestación del principio de interdicción de la arbitrariedad. Son estos principios en realidad los que deben de servir de soporte jurídico para justificar las especialidades en la conducta del empresario público respecto de su personal."

Por lo tanto, se puede concluir que la interdicción de la arbitrariedad, así como el principio de igualdad, se formulan en nuestra Constitución respecto de todos los Poderes públicos, sin tener en cuenta o hacer distinción en cuanto a la forma jurídica que se adopte para llevar a cabo su actuación.

3.6 Incidencia de los principios constitucionales de mérito, capacidad y concurrencia en la aplicación del derecho del trabajo a las empresas públicas.

En general, la Administración opta por utilizar estas fórmulas jurídicas para realizar determinadas actividades económicas aduciendo que la cláusula genérica de sumisión de estos entes al Derecho privado y al Derecho del Trabajo en sus relaciones laborales con el personal a su servicio, le dota de una eficacia y agilidad para desenvolverse en el tráfico jurídico-mercantil, que el Derecho administrativo no proporciona.

Ello plantea dos tipos de problemas; en primer término se discute si estas empresas deben considerarse como parte, o al menos, como manifestaciones privilegiadas, de la Administración Pública, y en segundo lugar se plantea el problema de si estas sociedades quedan o no sometidas a los principios constitucionales que, como hemos opinado, vinculan plenamente a la Administración.

Respecto al primero de los problemas, las posturas de la doctrina administrativa no son unánimes. Para autores como SANTAMARÍA PASTOR: "la

Administración termina en este nivel de las organizaciones instrumentales" por lo que incluye a las sociedades mercantiles públicas como partes o manifestaciones privilegiadas de la Administración. Otros autores, como ARIÑO ORTIZ, consideran que estas sociedades son material y económicamente Administración, pero no los son jurídicamente, presentando serias dudas sobre la posible vinculación a estas sociedades de los principios que rigen la actividad administrativa; por último, otro sector de la doctrina, entre los que destaca JIMENEZ CISNEROS, considera que la Administración alcanza en su concepto hasta los Entes de Derecho Público expresando también fundadas dudas respecto a la inclusión de las sociedades públicas dentro del concepto de Administración.

Menos confusión puede extraerse de la jurisprudencia cuando ha tenido que manifestarse sobre la conexión existente entre la Administración y sus empresas públicas. En este sentido, y reconociendo la existencia de una intima relación entre las empresas públicas y las administraciones materialmente titulares de las mismas, se pronuncia el TS en su sentencia de 28 de septiembre de 1978 al afirmar que: "La unidad de la Administración se comunica en cierta medida al conjunto de empresas públicas, desde el monumento en que es aquella quien fiscaliza y decide por y sobre tales empresas, con la relevancia inequívoca de una unidad jurídica en el conjunto de las empresas públicas por muy variadas que puedan ser sus especies,(...) así la Administración participa en concepto de socio, y además comparte también la dirección y gestión empresVerdana, bien porque a la Administración se le haya reconocido esa gestión en los Estatutos, o de otra forma jurídica, circunstancias que imprimen a la empresa el carácter público... ".

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha sostenido desde su primera jurisprudencia, una tesis al respecto de contenido análogo a la antes expuesta. Así, en su Sentencia 35/83, de 11 de mayo, relativa a un conflicto que afectaba al Ente Público Radio Televisión Española, mantiene: "La noción de poderes públicos sirve como concepto genérico que incluye a todos aquellos entes que ejercen un poder de imperio derivado de la soberanía del Estado y procedente, en consecuencia, a través de la mediación más o menos larga, del propio pueblo. Esta noción no es sin duda coincidente con la de servicio público, pero lo público establece entre ambas una conexión qué tampoco cabe desconocer". "El poder público está actuando a través de persona jurídica interpuesta, pero en modo alguno independiente", (debiendo) "entenderse vinculada al respecto de los Derechos y Libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución según dispone el art. 53.1 de ésta".

Y poco después, la Sentencia de este mismo Tribunal 14/86, de 31 de enero, ratificó esta tesis, de manera mucho más explícita, al afirmar que: "Como conclusión de todo ello hay que decir que la regulación que de las sociedades publicas estatales se realizase en la ley impugnada posee un notorio carácter público en cuanto rectora de la actuación de entes de tal naturaleza, merced a la creación de una forma societaria atípica, como instrumento de acción administrativa, lo que en esencia no es otra cosa que incidir en el régimen jurídico de las Administraciones Públicas (...) Porque si existe alguna institución cuyo encuadramiento pueda realizarse del modo más absoluto dentro de la amplia rúbrica de régimen jurídico de las Administraciones Públicas (...) ésta es precisamente la personificación de tales administraciones para su constitución, funcionamiento y actuación en cualquiera de sus posibilidades legales; una de ellas la que aquí se contempla".

De la interpretación jurisprudencial que antecede puede concluirse, como afirman GONZALEZ BLEDMA Y CALVO GALLEGO, que la titularidad final de estos entes por parte de la Administración se proyecta sobre la propia sociedad con unas connotaciones que desbordan en cierta medida la presunción de la relativa insensibilidad que ostenta la persona jurídica Societaria respecto de cada uno de sus socios. Por ello, no resulta arriesgado sostener que la sociedad pública no puede obviar en su actuación su vínculo con la Administración.

En este sentido SALA FRANCO entiende que "la única diferencia que existe entre al Administración pública en sentido estricto y la empresa pública es la de haber adoptado una forma jurídica privada, esto es, la Sociedad Anónima, para la realización de actividades aunque, posiblemente, podría realizarlas también en régimen de Derecho Público. Del lado de los trabajadores contratados no existe diferencia alguna con la parte de personal que la Administración pública contrata laboralmente...Respecto a la existencia de un riesgo de empresa, tampoco éste resulta apreciable en la realidad, por cuanto, de un lado, los eventuales déficits de las empresas públicas resultarían enjugados por subvenciones públicas" u otras formas de aportaciones financieras.

En definitiva, de todo lo anterior parece razonable concluir que las sociedades públicas mercantiles deberían tener en cuenta los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y publicidad en sus relaciones con el personal que contratan.

Si se aceptan los argumentos anteriores, es decir, la vinculación del empresario público a los principios constitucionales enunciados, parece necesario analizar como puede afectar a todo el proceso de relaciones laborales que acontecen en las EE.PP. y en un primer plano esta incidencia se manifiesta en el proceso de selección del personal candidato a ingresar en las mismas.

a) En el proceso de selección del personal para el ingreso en la empresa pública

Se constata que pese a la importancia que tiene la vinculación del empresario público a los principios constitucionales, no existe ningún precepto a nivel de legalidad ordinaria que así lo imponga. Por ello, hay que acudir a los convenios, estatutos o leyes singulares de autorización o de creación de EE.PP. para conocer los procesos de selección de su personal que tienen establecidos. Es decir, existe una enorme y peligrosa laguna legal, en cuanto la inexistencia de un precepto a nivel de legalidad ordinaria que imponga de manera generalizada el sometimiento del empresario público a los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad a los que viene constitucionalmente vinculado. Y dada la importancia y trascendencia de esta vinculación jurídica no parece razonable el dejar al arbitrio de normas convencionales, estatutos o leyes singulares, el cumplimiento de principios que impone nuestra Constitución. En este sentido el TC en las sentencias 133/1989, de 19 julio, y 160/1990, de 18 de octubre, al referirse a la vinculación del empresario público a los principios del art. 23.2 C. E. ha establecido: "Que si los actos de las empresas públicas pueden ser incluidos dentro del concepto de función pública, podrá entenderse vulnerado el acceso en condiciones de igualdad a cargos y funciones públicas".

Respecto al proceso de selección, conviene recordar que la razón por la que el legislador permite que las Administraciones públicas puedan prestar ciertas actividades económicas bajo la forma jurídico-mercantil y sometidas al Derecho privado, radica en el deseo de que estas actividades no queden constreñidas a los lentos procesos a que somete el Derecho Administrativo a la actividad administrativa.

Por lo tanto, para salvar la eficacia y agilidad que el legislador pretende otorgar a estas empresas en el tráfico mercantil y laboral, resulta necesario combinar el respeto al principio de igualdad con unos procedimientos que puedan garantizar un proceso de selección objetiva compatible con los principios de economicidad y agilidad en la gestión.

Ante este vacío legal existente y para poder evitar caer en el incumplimiento de estos principios, cuando no vengan exigidos por el convenio, el estatuto o la ley singular creadora de la empresa, podría recomendarse que como mínimo, el empresario público colaborase en la fase de selección del personal con el Instituto Nacional de Empleo, o con el organismo correspondiente en aquellas Comunidades Autónomas en las que esta competencia estuviese transferida, al objeto de realizar "la selección objetiva de los candidatos". Este procedimiento podría dar un mínimo de garantías respecto al cumplimiento de los principios constitucionales que le vinculan, con tal de impedir cualquier tipo de arbitrariedad en la selección por parte de la empresa.

También conviene resaltar que, al margen del cumplimiento de estos principios, quedan los contratos de alta dirección y los de algunos altos directivos, que son contratados en su condición de cargos de confianza. Sin embargo, y por lo que respecta a este tipo de contratos, y a pesar de que más adelante se trata de forma mas concreta, podría matizarse respecto al cumplimento de los principios constitucionales el que no parece del todo ilógico, y hasta podría entrar en el campo de lo razonable, que la Administración al quedar facultada para dar a tales empresas unos determinados contenidos, fines y modos de gestión, para ello en ocasiones resultase imprescindible nombrar directivos a aquellas personas consideradas más idóneas para alcanzar los objetivos previstos. En este sentido, para los cargos denominados de confianza podría ser admisible un cierto nivel de discrecionalidad en su nombramiento, siempre que no se incluyesen aquellos puestos de trabajo que, aun siendo directivos, no impliquen la toma o ejecución de órdenes políticas, ya que su inclusión podría con facilidad llevar a decisiones arbitrarias y discriminatorias.

Por último, puede resultar interesante conocer la sanción que correspondería aplicar al acto de selección arbitraria de personal efectuado por una empresa pública. Por lo que respecta a este tema, aunque algún autor ha considerado que los incumplimientos administrativos en la fase de selección, sólo deberían producir efecto en el plano interno de la Administración o empresa, y no en la esfera externa, la doctrina entiende que el acto de selección arbitrario debe ser necesariamente sancionado como acto que adolece de un vicio de nulidad radical, en aplicación de la reiterada doctrina de TC que ha considerado sujetos a tal vicio los actos contrarios al ordenamiento jurídico constitucional, debiendo abarcar el vicio de nulidad radical del proceso de selección a la nulidad del contrato de trabajo derivado del proceso de selección arbitraria, consecuencia

esta que deriva no solo de la contravención de los mandatos constitucionales, sino también de la aplicación de la doctrina del fraude de ley regulado en el art. 6.3 del Código Civil.

b) Derecho a la negociación colectiva

La negociación colectiva es un derecho reconocido por el art. 37 de la Constitución, sin embargo, en determinados momentos, los gobiernos a través de las Leyes de Presupuestos han puesto límites a los incremento salVerdana anual de los funcionarios de la Administración Pública, y cuando han definido a quienes debería aplicarse esta limitación han incluido, en ocasiones, al personal de las sociedades públicas mercantiles. Es decir, no solo las Leyes Presupuestarias anuales han establecido topes o limitaciones a las subidas salVerdanaes en el sector público, sino que, incluso, han precisado lo que debía entenderse por sector público, incluyendo en el mismo a las sociedades estatales y empresas públicas en forma jurídico-mercantil.

Evidentemente, esta limitación salVerdana establecida por Ley en su momento entraba en contradicción con el contenido de los Convenios Colectivos que al amparo de la legislación laboral privada muchas empresas podían haber acordado con la parte social, estableciendo cláusulas de revisión salVerdana de acuerdo, por ejemplo, con el incremento del IPC. La cuestión planteada consiste, por consiguiente, en dilucidar sobre si la potestad normativa reconocida a las fuerzas sociales en el artículo 37.1 de la Constitución puede obligar al Poder público en materia de compromisos de gasto acordados por las empresas públicas mercantiles con sus trabajadores, puesto que no solo puede verse afectado, en el caso de que se admita esta capacidad, dicho artículo 31 sino también el artículo 14 de la C.E. al provocarse una desigualdad injustificada de los trabajadores de las empresas públicas mercantiles respecto de los de las empresas privadas.

Con respecto a esta cuestión el TC en la sentencia 96/1990, de 24 de mayo, por la que resolvía recursos de inconstitucionalidad contra la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, mantiene que no se produce vulneración de los principios constitucionales antes mencionados dados " los evidentes rasgos diferenciadores que existen entre la Administración o una empresa pública frente a las empresas privadas, circunstancia que permite modular el derecho a la negociación colectiva típica de la empresa privada, y someter a los trabajadores a una superior presión de los intereses públicos y de los servicios generales a los que sirve la política económica".

En cambio, hay que significar que en este tema no siempre la jurisprudencia se ha mostrado unánime. Así, por ejemplo, el Tribunal Central de Trabajo en sentencia del 29 de septiembre 1986, en base a la naturaleza jurídica privada de una empresa municipal niega la vinculación de las limitaciones salVerdanaes impuestas por la Ley 50/1984.

Estas contradictorias posiciones ponen de manifiesto las especiales circunstancias que rodean a las empresas públicas mercantiles, puesto que por una parte no puede negarse su sometimiento al Derecho laboral privado, pero tampoco puede obviarse su especial vinculación con la Administración pública que de forma totalmente libre las crea y, generalmente, las mantiene. Por ello, no es descabellado pensar y mantener que los principios condicionales que rigen la relación laboral de la Administración deban de alguna forma incidir sobre la relación laboral de su personal, puesto que la forma jurídica asumida no dejaría de ser un instrumento de gestión en la organización de funciones públicas competencias de la Administración.

c) Los contratos de alta dirección

Lo que si parece demostrar nuestra experiencia política es que esta "huida" al derecho laboral en demasiadas ocasiones, sobre todo para la buena salud del sistema democrático, respondía más a los “intereses del poder” que a razones de “interés general”, esto es, y por decirlo con palabras de SORIANO GARCÍA "a los propios intereses del poder y de los prebendados del poder, de quienes participan en él haciendo del interés general su interés propio. O lo que es lo mismo, del interés propio el interés general" Y donde esta confusión entre "los intereses del poder" y el "interés general", tal vez, se ha mostrado en mayor contundencia ha sido en el uso indiscriminado, y que sólo la fuerza de la opinión pública, escandalizada por alguno de los términos pactados, ha podido poner, en cierta medida, límite a los pactos económicos que pudiesen establecerse, que la Administración ha venido haciendo de los contratos de alta dirección, comúnmente, también, llamados "contratos blindados", puesto que para la rescisión de los mismos se establecían cláusulas indemnizatorias no sujetas a límite alguno que no fuera la voluntad de las partes.

Estos contratos regulados por el E.T. y por el RD 1382/1985, de 1 de agosto, son contratos de unas características muy especiales, puesto que aunque son fiscalizables por la Jurisdicción Social, no se les aplica el Derecho Laboral sino que se rigen por la voluntad de las partes y, de forma supletoria, por la legislación civil y mercantil. Por lo tanto, todas las características de los mismos como son la duración, el tiempo de trabajo (jornada, horario, fiestas y vacaciones) así como la remuneración deberán ser fijadas por mutuo acuerdo entre las partes.

Pues bien, este tipo de contrato ha sido utilizado por la Administración para extender de forma descontrolada la confianza política para la realización de las más relevantes tareas administrativas. El procedimiento utilizado es el de constituir una empresa pública mercantil a la cual se le encomiendan unas funciones desarrolladas hasta ese momento por la Administración y poner al frente de la misma, y no sólo en el primer nivel directivo, a personas que pueden no tener más bagaje detrás de sí que la "confianza política" de quién tiene la capacidad -poder- para nombrarlos. De esta forma, no sólo se consiguen ventajas económicas sustanciales, sobre todo para la "persona de confianza" sino que se eluden los principios básicos de acceso a la función pública como son mérito, capacidad y concurrencia o publicidad.

3.7 CONCLUSIÓN sobre el análisis del régimen jurídico del personal al servicio de las empresas públicas.

La estrecha conexión existente, que según hemos visto reconoce la jurisprudencia, nutre las sociedades mercantiles públicas y la Administración, de la que vienen a ser meros entes instrumentales económicos, ha conducido a un sector mayoritario de la doctrina laboralista a considerar que estos entes quedan en alguna medida vinculados al núcleo de los principios constitucionales que rigen la actividad pública, siendo más evidente y profunda esta vinculación en los supuestos en que la actividad económica de la sociedad vaya dirigida a prestar un servicio público.

A diferencia de lo que ocurre con el empresario privado, que como hemos expuesto anteriormente, sólo viene vinculado por la prohibición de discriminación contenida en los art. 4.2 c) y 17 E.T., la administración queda vinculada en un sentido amplio al principio de igualdad del art. 14 C. E., incluyendo este principio, como afirman RODRIGUEZ PIÑERO Y FERNÁNDEZ LÓPEZ, tanto la igualdad en la aplicación de la ley, como la igualdad en la ley, deberes estos que vinculan por igual a todos los poderes públicos. Esta interpretación queda reforzada por la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos contenida en el art. 9.3 de C.E., que es interpretado en la ya citada sentencia del TC 161/1991 de 18 de julio en siguientes términos: "La Administración, cuando actúa como empresario, está sujeta al principio de igualdad ante la ley, entendido este como derecho subjetivo de alcanzar de los poderes públicos un trato idéntico para supuestos iguales".

Parece pues un imperativo de la lógica jurídica que los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad vinculen a la totalidad de la actividad administrativa cuales quiera que sean las formas que los poderes públicos adopten para realizarla, debiendo quedar incluidas en esta vinculación las EE.PP., pues otra interpretación diferente supondría admitir que la C.E. y el ordenamiento jurídico permiten que un empresario público utilice, dirija o gestione la empresa pública de manera arbitraria, interesada o clientelista, y estas conductas, que, como hemos visto, dentro de los limites que marca la ley y el convenio, le son permitidas al empresario privado, que persigue su propio interés y se responsabiliza con su propio riesgo del resultado de su actividad, vulneran frontalmente la Constitución cuando son efectuadas por el gestor de una empresa pública.

Hemos de interpretar necesariamente que la cláusula genérica de remisión al Derecho privado, como régimen jurídico al que queda sometida la empresa pública, es un recurso instrumental, cuyo objeto es facilitar la agilidad y la eficacia de la empresa, pero en ningún momento puede ser entendido como una habilitación a la Administración para traicionar las reglas esenciales que ésta debe seguir por mandato constitucional y por los principios básicos del ordenamiento jurídico público. Si tenemos presente que la interdicción de la arbitrariedad y el principio de igualdad recogidos en los art. 9.3 y 14 C.E., están formulados respecto a todos los poderes públicos, sin distinción en cuanto a la fórmula jurídica que adopten, estos principios constitucionales han de vincular a la entera actividad de la Administración, incluyendo a las EE.PP. en cuanto que constituyen personificaciones instrumentales para el desempeño de funciones y competencias encomendadas por el ordenamiento jurídico a la Administración. Por ello nos parece certera y equilibrada la conclusión de los autores GONZALEZ BIEDMA Y CALVO GALLEGO según la cual: "También estas empresas, dado su carácter público, quedan obligadas, aunque de una forma más atenuada, al principio de igualdad en la ley e interdicción de la arbitrariedad. Sin llegar al extremo de que el empresario público deba seguir estrictamente los principios de igualdad mérito y capacidad, estos han de ser tenidos en cuenta en la gestión de las relaciones laborales, como manifestación del principio de interdicción de la arbitrariedad. Siendo estos principios constitucionales en realidad los que deben de servir de soporte jurídico para justificar las especialidades en

la conducta del empresario público respecto a su personal.

Esta conclusión comprende, desde nuestro punto de vista, dos aspectos de interés: en primer lugar no es obligatorio para el empresario público deba seguir estrictamente los requisitos legales que la C.E. y el legislador ordinario establecen para las Administraciones Públicas en cuanto a condiciones de ingreso, ascensos. etc., del personal que accede directamente a prestar servicios en las mismas, como funcionario o como laboral; pero la conducta del gestor de la empresa pública al gestionar las relaciones laborales con su personal, desde el momento de la contratación hasta el final de la vida del contrato, ha de regirse por los principios de igualdad, mérito y capacidad, quedándose vetada de pleno derecho cualquier conducta que suponga parcialidad, arbitrariedad o sectarismo.

De todo lo dicho anteriormente, y teniendo en cuenta, además, una opinión tan calificada como es la del Consejo de Estado que en su dictamen sobre la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas recuerda la necesidad de que las sociedades estatales, ya sean entes públicos o sociedades mercantiles, deben mantener en su actividad una vinculación con los principios de carácter público, como son los de publicidad y concurrencia en el tema de la contratación así como los principios constitucionales de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y el de objetividad en los servicios públicos, cuyas consecuencias con respecto a la selección del personal es que deben ser tenidos en cuenta el mérito y capacidad, y en el procedimiento utilizado para la misma los de publicidad y transparencia, parece del todo recomendable concluir que sería deseable la promulgación de un marco jurídico específico, en el que quedasen establecidos objetivamente los criterios y requisitos legales exigibles para el ingreso en las EE.PP.; criterios que sin llegar a ser tan formalistas como los exigidos para el ingreso en la Administración, con la finalidad de salvaguardar los principios de agilidad y eficacia de las EE.PP., deberían garantizar que, para los procesos de selección de personal, quedara institucionalizada la existencia de un órgano o tribunal que avalara fehacientemente la transparencia y objetividad de los procesos de selección, y en el que estuviesen representados de forma paritaria representantes de la empresa y de los sindicatos.

El cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y concurrencia o publicidad, deberían venir exigidos en un futuro inmediato por el Derecho positivo, como requisitos legales básicos exigibles en la contratación del personal en las EE.PP., pues estos principios, que vinculan a la Administración respecto de su personal funcionario o laboral, no pueden perder su vigencia cuando la Administración actúa, voluntariamente, bajo formas jurídicas mercantiles, y sometida al Derecho Privado, ya que una interpretación distinta supondría permitir o tolerar que la Administración pudiese incurrir en fraude de Ley.

Por lo tanto, no parece descabellado opinar que se promulgase un marco jurídico específico, en el que quedasen establecidos objetivamente los requisitos y criterios legales exigibles para el ingreso en las EE.PP. Criterios estos que deberían de alguna forma quedar flexibilizados, con el fin de salvaguardar los principios de eficacia y agilidad. En este mismo sentido, este marco jurídico debería, igualmente, contemplar el principio de objetividad para la realización de ascensos y promociones. En cualquier caso, y como más arriba ya se ha señalado, debería establecerse un procedimiento de selección en el que se institucionalizara un órgano o comité con la finalidad de garantizar la transparencia y objetividad de los procesos de selección con la participación paritaria de representantes de la empresa y de los sindicatos.

Dado que la situación actual es una situación que podríamos calificar de insuficiente, por fragmentaria, esto es, para el cumplimento de los principios constitucionales hay que remitirse a cada estatuto o cada ley de creación parece razonable exigir este marco jurídico de rango superior. Pues sólo si viene establecido de esta forma se podría garantizar el requisito de objetividad así como la exigencia de que los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y publicidad sean los principios generales inspiradores de la contratación de personal por parte de las sociedades públicas mercantiles, pudiendo dejarse a normas convencionales la modulación y concreción de los procedimientos que a tal efecto fuese necesario establecer.

En definitiva, el cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y concurrencia, deberían venir exigidos en un futuro inmediato por el Derecho positivo, como requisitos legales básicos exigibles en la contratación del personal en las EE.PP., pues estos principios, que vinculan a la Administración respecto de su personal funcionario o laboral, no pueden perder su vigencia cuando la Administración actúa, voluntariamente, bajo formas jurídicas mercantiles, y sometida al Derecho Privado, ya que una interpretación distinta supondría permitir o tolerar que la Administración pueda incurrir en fraude de Ley.

Bibliografía:

- FERNANDO MUT GONZALEZ: "La aplicación del derecho del trabajo en las empresas públicas". Editorial tirant lo blanch "colección laboral" (1997)
- SILVIA DEL SAZ CORDERO: "La huida del Derecho administrativo. Últimas manifestaciones. Aplausos y críticas". Revista de Administración Pública, nº 133 (1994).
- ENCARNACIÓN MONTOYA MARTÍN: "Las empresas públicas sometidas al derecho privado". Monografías jurídicas. Ed. MP (1996).

---

[1] En este sentido se manifiesta también Encarnación Montoya Martín: "Las empresas públicas sometidas al derecho privado", MP 1996.

[2] Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua se considera autoridad como sinónimo de potestad. Igualmente, define la voz autoridad en una de sus acepciones como "potestad que en cada pueblo ha establecido su constitución para que lo rija y gobierne, ya dictando leyes, ya haciéndolas observar, ya administrando justicia".

[3] J.E. Soriano García: "Desregulación, privatización y Derecho administrativo". Bolonia, pág. 4 y ss (1993)

[4] Antonio Troncoso Reigada: "Privatización, empresa pública y constitución". Monografías jurídicos. Ed. MP págs. 53 y 54.

[5] Casos citados por Silvia del Saz Cordero: "La huida del Derecho administrativo. Últimas manifestaciones. Aplausos y críticas". Revista de Administración Pública, nº 133, páginas 57 a 98, (1994).

[6] Antonio Troncoso Reigada: obra citada nota 4 (1997), págs. 52 y 145.

[7] S. Martín-Retortillo Baquer: "Las empresas públicas: reflexiones en el momento presente (1991), nº 126 Revista de Administración Pública, págs. 133 y ss.

[8] Antonio Troncoso Reigada: obra citada nota 4 (1997), págs. 54 a 60.

[9] Silvia del Saz Cordero: obra citada nota 2 (1994), págs. 92 y 93

[10] Encarnación Montoya Martín: "Las empresas públicas sometidas al derecho privado". Monografías jurídicas. Ed. MP (1996), págs. 499 a 503 .

[11] Silvia del Saz Cordero: obra citada en la nota 2 (1994), págs. 89 y 90.

[12] Encarnación Montoya Martín: obra citada (1996) nota 4, pág. 503.

[13] Silvia del Saz Cordero, obra citada nota 5 (1994), pág. 93.

[14] E. García de Enterría y T.R. Fernández: "Curso de derecho administrativo", Civitas, Madrid, 6ª edición (1993), págs. 53 y 54.

[15] Ver al respecto Antonio Troncoso Reigada: obra citada nota 4 (1997), págs. 47 a 54.

[16] Sebastián Martín-Retortillo: "Reflexiones sobre la huida del Derecho administrativo". Revista de Administración Pública Nº 140 (1996), pág. 47.

[17] Antonio Troncoso Reigada: obra citada nota 4 (1997), pág. 237.

COMUNICACIÓN: "LA UTILIZACIÓN DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS EN LA CONFIGURACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO"

V. GISBERT – A. SALOM – G. MARTÍNEZ

SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO: ADMINISTRACIÓN INSTITUCIONAL
EVOLUCIÓN 1992 – 1997

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	ORGANISMOS AUTÓNOMOS						ENTES PÚBLICOS			SOCIEDADES MERCANTILES		
	Administrativos			Comerciales								
	1992	1997	Variación 1997-92	1992	1997	Variación 1997-92	1992	1997	Variación 97-92	1992	1997	Variación 97-92
Andalucía	9	9	0	0	0	0	3	8	5	7	33	26
Aragón	1	3	2	1	1	0	1	1	0	0	7	7
Asturias	7	8	1	0	0	0	3	4	1	11	12	1
I. Baleares	4	3	-1	0	0	0	6	8	2	7	6	-1
Canarias	2	6	4	2	1	-1	0	3	3	15	23	8
Cantabria	4	2	-2	0	0	0	0	4	4	7	6	-1
Castilla-León	0	1	1	0	0	0	0	3	3	13	14	1
Castilla-La Mancha	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cataluña	20	23	3	9	8	-1	16	21	5	13	24	11
Extremadura	2	1	-1	0	1	1	0	1	1	2	14	12
Galicia	4	7	3	2	3	1	1	7	6	8	18	10
Madrid	4	11	7	4	4	0	4	7	3	15	21	6
Murcia	3	2	-1	1	1	0	2	5	3	7	8	1
Navarra	5	7	2	0	0	0	0	0	0	23	23	0
País Vasco	6	8	2	0	0	0	2	2	0	39	71	32
La Rioja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	4	0
C. Valenciana	6	0	-6	2	3	1	6	9	3	8	9	1
TOTAL	77	91	14	21	22							

LA ADMINISTRACIÓN INSTRUMENTAL. SU PAPEL EN LA FINANCIACIÓN DE LAS INFRAESTRUCTURAS PÚBLICAS. MODELOS Y SUPUESTOS CONCRETOS DE EMPLEO DE TÉCNICAS SOCIETARIAS. LA HUIDA HACIA EL DERECHO PRIVADO

Manuel Rios López.

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/Herri Kontuen Euskal Epaitegia

Grupo de trabajo "5" (Hacia una nueva configuración del sector público)

INDICE

1. INTRODUCCIÓN

2. MODELOS DE FINANCIACIóN DE INFRAESTRUCTURAS PúBLICAS

2.1. Modelos comparados de financiación

2.1.1. El modelo alemán

2.1.2. El modelo francés

2.1.3. Modelo inglés o sistema de peaje sombra

2.1.4. Modelo Norteamericano

2.2. Modelos de financiación existentes en el Estado español

2.2.1. Antecedentes

2.2.2. Concesión de autopistas de peaje

2.2.3. Método alemán o contrato de obra en la modalidad de abono total de precio

2.2.4. Sociedades públicas para contratar obras públicas

3. CONCLUSIONES

1. INTRODUCCIÓN

Conviene, antes de nada, destacar que corresponden a la Administración la promoción y definición de que infraestructuras han de acometerse, así como el establecimiento M grado de colaboración, en su caso, de la iniciativa privada en la realización material de las obras públicas y en su financiación.

La financiación de las obras e infraestructuras públicas ha corrido a cargo, básicamente, de los presupuestos de las Administraciones Públicas. Sin embargo,

las limitaciones presupuestarias y otras razones, no del todo confesadas, han llevado a aquellas a la búsqueda de fuentes extrapresupuestarias que permitan acometer la construcción de las grandes infraestructuras (básicamente carreteras) y que han cristalizado en la colaboración público-privada.

Para justificar el recurso a la colaboración público privada se acude, entre otros, a los siguientes argumentos :

- La búsqueda de la reducción del gasto público sin desatender el destinado al mantenimiento del Estado del Bienestar Social.

- La dificultad de incrementar la presión fiscal,

- Los elevados costes de las grandes i nfra estructuras.

- Limitaciones externas del endeudamiento y del déficit público. Los costes de las infraestructuras son superiores a la capacidad de endeudamiento de los poderes públicos.

- La búsqueda de mejoras en el desarrollo y gestión de infiraestructuras a través de la iniciativa privada, dada la supuesta mayor rigidez y menor eficacia y eficiencia de las Administraciones Públicas en relación a la empresa privada.

- Insuficiencia de un control racional y analítico de la relación costelbeneficio en las inversiones públicas.

- La supuesta mayor motivación en la gestión privada para la realización de una política de calidad en los servicios públicos.

- Las recomendaciones de la Unión Europea (informe Grupo Christophersen 1994) sobre la implicación del sector privado y los mercados financieros en las redes básicas de transporte.

Para que esa colaboración público-privada funcione adecuadamente, es necesario que la Administración disponga de programas públicos concretos, de un marco legal estable y que ofrezca una rentabilidad adecuada a la iniciativa privada.

Como fórmulas de recuperación, por la iniciativa privada, del capital invertido en obras e infraestructuras públicas, podrían reseñarse las siguientes:

- Recuperación a través de la Administración-. dentro de las distintas posibilidades podemos citar entre otras el peaje sombra, y el aplazamiento del pago. Estas figuras tienden a evitar a corto plazo el aumento del déficit público y el endeudamiento, pero en definitiva sigue siendo la administración quien paga a través de sus presupuestos pero posponiendo el pago del la inversión, adelantado por la iniciativa privada.

A través de los usuarios: **pago directo por los usuarios, a través de billetes, peajes, etc. No obstante, mediante el pago por el usuario resulta imposible financiar la totalidad dei coste de muchos proyectos por no resultar rentables. Un peaje excesivo disminuiría el número de usuarios.**

A través del contribuyente: **otra opción consiste en el establecimiento de tributos o tasas (V.** gr. **puertos, aeropuertos ...). No obstante, esta fórmula no deja de ser una financiación pública ya que se trata de ingresos presupuestarios.**

Ahora bien, en cualquier caso, la Administración utilice el sistema de financiación que utilice, debe ser sincera y dejar absolutamente claro que serán al final los contribuyentes los que tendrán que pagarlos (vía presupuestos, vía usuarios del servicio, o por canon independiente del uso).

A continuación realizaremos un breve repaso sobre los distintos modelos de financiación de las grandes ínfraestructuras, incluido el recurso a la administración ínstitucional y realizaremos unas consideraciones sobre su concreto uso.

2. MODELOS DE FINANCIACIóN DE INFRAESTRUCTURAS PúBLICAS

2.1. Modelos Comparados de Financiación

Excluida la financiación directamente presupuestaria, las fuentes extrapresupuestarias pueden reconducirse a dos modelos:

- Financiación y gestión privada, básicamente, a través de la concesión. - Financiación privada y gestión pública a través de la administración instrumental.

En estas dos opciones pueden mezclar recursos públicos y privados en distinto grado produciendo distintos modelos.

Los modelos existentes en Europa, consecuencia de la búsqueda de fórmulas de financiación, tienden a evitar que ésta se realice exclusivamente a cargo de los presupuestos públicos conforme al principio de anualidad presupuestaria, o, cuando menos, a suavizar la incidencia de las inversiones públicas en los presupuestos de gasto de las Administraciones. Si bien hay que tener en cuenta que las diferentes fórmulas, en muchos casos, no eliminan la dependencia del presupuesto público al dilatar o demorar simplemente el pago, si pueden atemperar la rigidez del sistema general del pago de certificaciones de obras mensuales, avanzando en la búsqueda de la colaboración privada.

En EE.UU. o Canadá la situación es diferente ya que existe una larga tradición de que las infraestructuras y obras, incluso las ligadas a prestación de servicios, como pueden ser los hospitales, sean financiadas e incluso prestados los servicios por compañías privadas.

2.1.1. El Modelo Alemán

En Alemania resultan especialmente significativos los cambios que se producen como consecuencia de la unificación. Ésta trae consigo la apertura del este europeo y el desarrollo de un nuevo esquema de relaciones Este-Oeste.

Así mismo, es en esa década cuando se produce la aceleración del proceso de culminación del mercado único europeo. No debe olvidarse la importancia que para el crecimiento económico tiene el contar con unas infraestructuras modernas.

Siendo ésto así y ante la entrada en Alemania de nuevos lánder y la necesidad de ser competitivos para la constitución del mercado único, se consideró urgente mejorar las infraestructuras existentes, y concretamente, en el sector de las comunicaciones y transportes, se estimó imprescindible la realización de grandes inversiones en un breve plazo, creándose fondos para atender a los diferentes proyectos.

Esto supuso un fuerte crecimiento del endeudamiento, por lo que Alemania se vio obligada a buscar fórmulas de financiación alternativas a la presupuestaria tradicional. Se trataba, como en el resto de los países europeos, de continuar adelante con las inversiones necesarias sin incrementar el presupuesto de gastos, planteándose un amplio debate sobre los distintos modelos (cobro de peajes en carreteras, túneles, puentes, leasing, concesiones).

Los modelos adoptados fueron los siguientes:

1.- Modelo de Concesión

2.- Modelo de Explotación

2.1.1.1. Modelo de Concesión

Es un modelo especialmente apropiado para las inversiones en infraestructuras en el área de comunicaciones terrestres y permite que en un primer momento la financiación corra a cargo de la iniciativa privada.

Mediante este sistema, y a través de concurso, se adjudica, un proyecto de obra a una empresa privada, que se responsabiliza de su ejecución y financiación. En el momento en el que la Administración recibe la obra, se convierte en propietaria y se obliga al pago de la misma mediante cuotas anuales durante un periodo de 15 años.

Este concepto de concesión difiere del español ya que en éste, su característica principal, consiste en que el concesionario o adjudicatario recupera los gastos derivados de la inversión mediante los beneficios que obtiene de la explotación económica de la obra.

Sin embargo, el modelo alemán únicamente supone que, en vez de pagarse las certificaciones de la obra ejecutada, conforme se van produciendo, la obra se paga de modo aplazado una vez finalizada y en quince años.

Este sistema es el que se ha recogido en el derecho español en la Ley de Acompañamiento para 1997, como contrato de obra en la modalidad de abono total del precio y cuyo desarrollo se concreta en el Real Decreto 70411997, de 16 de Mayo, por el que se regula su régimen jurídico, presupuestario y financiero y que supone una gran innovación respecto al sistema convencional en el que el aplazamiento del pago se halla prohibido para los contratos administrativos, salvo que lo autorice una Ley.

A.- **Ventajas del modelo**

Ahorros en tiempos de planificación y construcción

Transparencia en los costes de financiación (se detallan en la oferta)

Preservar en un primer estadio los medios presupuestarios (se aplaza el pago)

B.- Selección del contratista adjudicatario

Se realiza mediante concurso en el que pueden participar todas las empresas constructoras interesadas en presentar una oferta individuamente o en unión temporal. Las ofertas se evalúan atendiendo a su coste total y se selecciona la más favorable para la administración, atendiendo al criterio del coste de construcción más coste de financiación más reducido fundamentalmente

Adjudicada la obra, el constructor la ejecuta sobre terrenos previamente adquiridos por la administración y ésta vigila la evolución de la ejecución y emite certificaciones trimestrales.

C.- Financiación

Durante la ejecución de la obra su financiación corre a cargo del adjudicatario. La suma global a pagar por la administración será la suma de los costes de construcción más todos los intereses acumulados en la fase de construcción.

D.- **Incidencia en los presupuestos de la administración**

Los presupuestos del ejercicio en que se inicia la obra deben contener el compromiso de consignar en los presupuestos futuros afectados, dotaciones suficientes con las que hacer frente a los compromisos de pago contraídos. Estas dotaciones se ajustarán conforme a la evolución de los tipos de interés pactados.

2.1.1.2. Modelo de explotación

A la vista de que el modelo de concesión seguía creando una fuerte dependencia presupuestaria y que, especialmente, condicionaba presupuestos futuros, se continuó con la búsqueda de la participación de capitales privados. Ahora bien, el abono o reintegro al capital privado de su inversión habría de ser, en la medida de lo posible, a través de ingresos extra presupuestarios. Así, se optó por el cobro de peajes, sistema que se plasmó en 1995 en la Ley para la construcción y financiación privada de vías de comunicación federales.

Este sistema se hallaba ya bastante consolidado en el derecho francés y español y es el que conocemos como concesión,

Se establece en Alemania un marco jurídico para permitir a entidades privadas la construcción de infraestructuras y su explotación mediante el cobro de peajes. Las obras y su explotación, se adjudican mediante concurso, contemplando dos modalidades, la planificación convencional y el concurso de ideas.

A.- Planificación convencional

Se utiliza en aquellos proyectos en los que es necesaria una profunda planificación por parte de la administración. La planificación y el proceso de autorizaciones

administrativas para la puesta en servicio, la realiza la administración de modo que se convoca la licitación habiendo sido realizado el proyecto de obra y explotación por la administración.

Los concursantes han de incluir en su oferta el importe de peaje para cada trayecto según el tipo de vehículo. La licitación ha de indicar el período de concesión, para el cálculo dei peaje y la comparación de ofertas. El concesionario ha de mantener la carretera o comunicación de que se trate y en el momento en que caduca la concesión la trasmite a la administración que continuará con la explotación.

B.- Concurso de ideas

Una variante dei sistema de explotación es el concurso de ideas, en el que se permite a los licitadores no sólo la construcción sino también la planificación dei proyecto. Este sistema es adecuado en aquellos casos en que a la administración le interesa conocer diferentes soluciones técnicas. No obstante, las bases dei concurso para la adjudicación deben recoger algunos datos básicos sobre la construcción, sobre los cuales se realizarán las ofertas. Tan sólo se facilitarán los datos estrictamente necesarios, para no obstaculizar las ideas de los licitadores.

En cualquiera de los dos modelos de explotación debe preverse la distribución del riesgo que comporta la inversión, entre ei concesionario y la administración. En el sistema convencional la distribución de los riesgos no afecta a la fase de planificación o proyecto y en el concurso de ideas, sí.

No siempre se produce la distribución de riesgos, ello depende de la rentabilidad del proyecto de explotación. En los casos en que la administración participa en la asunción de riesgos lo suele hacer a través de estas fórmulas:

- Ayudas financieras

- Autorización para incrementar los peajes

- Autorización de prórroga de la concesión

- En el caso extremo resolución del contrato y asunción total por la administración

2.1.2. El Modelo Francés

El sistema adoptado en Francia al objeto de financiar las obras públicas al margen o, cuando menos, con la menor incidencia posible en los presupuestos del Estado es la concesión. Concretamente analizaremos el modo en que se han desarrollado las autopistas de peaje.

La concesión es un sistema en el que el concesionario, que puede ser público o privado, obtiene el retorno o pago de la inversión realizada a través de la explotación económica de la construcción. Finalizado el periodo de concesión la obra pasa a manos de la administración.

La concesión no es en absoluto un modelo nuevo, concretamente en Francia fue utilizada para financiar gran parte de obras de infraestructura de servicios municipales y ferroviarios, dando

cabida a la entrada de capitales privados mediante la adjudicación de las concesiones a particulares.

Observando la evolución histórica reciente se manifiestan diferentes fases:

1ª **Fase:** 1955 - 1969, ausencia de participación de capitales privados

Concretamente el sistema de autopistas de peaje data de 1955. Inicialmente la financiación de las autopistas era totalmente pública, conforme al principio de consignación y anualidad presupuestaria. Las obras básicamente se financiaban en un 40% a través de los presupuestos y un 60% a través de la Caisse Nationale des Autoroutes, un ente creado por el estado para obtener recursos financieros para los concesionarios públicos de autopistas.

El concesionario era una sociedad con un capital 100% público, en la que participaban el estado y entes locales. La obra, como ya hemos dicho, se realizaba conforme a las cantidades consignadas en los presupuestos dei estado, toda vez que la participación de la sociedad concesionaria era muy pequeña, al no contar con el capital suficiente.

2ª **Fase:** 1970 - 1994, aparición de capitales privados

La segunda fase podríamos situarla en el periodo comprendido de 1970 a 1994. Al comienzo de este periodo el Estado aceleró la construcción de autopistas de peaje y permitió la entrada de capitales privados en las concesionarias explotadoras de las autopistas. Las características más destacables de este periodo son:

- Aparece la participación de capital privado en las concesionarias.

- Desaparición del principio de anualidad presupuestaria.

- Incremento del capital y autonomía de las sociedades concesionarias de economía mixta.

- Mayor autonomía técnica de la concesionaria.

Poco a poco van perfilándose las bases que caracterizan la concesión a entidades privadas. Así, van surgiendo contratos de concesión de larga duración (35 años), creación de tarifas, riesgos compartidos entre la administración concedente y la concesionaria.

Otro aspecto a considerar es el tratamiento contable de las pérdidas, ya que no debe olvidarse que las inversiones en infraestructuras se caracterizan por un mayor plazo para lograr el retorno de la inversión, de modo que las concesionarias deben hacer frente a importantes ejercicios deficitarios. Por ello, para conseguir atraer capitales privados para la financiación, resulta imprescindible establecer un plazo largo de concesión. Además, en Francia para favorecer la inversión, las pérdidas generan un crédito fiscal indefinido, pudiendo acumularse pérdidas de ejercicios para compensarlas con los que en el futuro tengan beneficios, siempre y cuando la empresa concesionaria no reparta dividendos.

Otras novedades introducidas en Francia para conseguir la participación del sector privado son el establecimiento de fórmulas de revisión de tarifas, subvenciones y la intervención del Estado como avalista de los prestamistas por un 60% de la deuda.

Pese a estas medidas, como consecuencia de la crisis económica de los 70, con el consiguiente aumento de los tipos de interés, la industria concesionaria de autopistas no resultó rentable y el Estado se vio obligado de rescatar tres de las cuatro concesiones de autopistas concedidas a empresas privadas, asumiéndolas las empresas de economía mixta. Así, en los 80 eran estas sociedades nuevamente las que realizaban la explotación y se abandona el sistema de tarifas con revisión de precios, estableciéndose estas directamente por el estado.

3a Fase: A partir de 1994, nuevas medidas para el fomento de la colaboración público-privada

En esta etapa el Estado decide acelerar la construcción de autopistas que tenía prevista, en Francia al igual que en el resto de los países europeos son conscientes de que es necesario contar con la participación privada, así que se modifica la normativa a fin de atraer a los inversores, de modo que les resulte más segura y rentable.

La primera medida adoptada es la reca pita lización de las sociedades mixtas concesionarias, dotándolas de mayor autonomía financiera, pero habrá de verse el modo en que se desarrolla la participación de capitales privados.

2.1.3. Modelo Inglés o Sistema de Peaje Sombra

Este sistema se caracteriza por ser un sistema de financiación mixto que traslada a futuros contribuyentes el pago de unos compromisos adquiridos por la administración. Es una modalidad de concesión en la que el sector privado se compromete a la construcción, financiación y a la explotación y mantenimiento de una obra y la administración, a través del presupuesto abona anualmente a la concesionaria durante el plazo de concesión un cantidad estipulada en función del uso real que se realice de la inversión, como pueda ser el tráfico en el caso de las autopistas. En un primer momento la financiación es privada, pero puesta en servicio la obra, es la Administración quien abona el peaje.

Comparativamente con una autopista de peaje la diferencia básica estriba en que en lugar de abonar el peaje el usuario lo hace la administración.

El objetivo básico es contratar servicios al mejor precio total, dejando en manos del capital privado los riesgos inherentes a la propiedad de las obras y la gestión del capital necesario para la prestación del servicio.

La administración perfila cómo quiere el servicio y controla cómo se desarrolla por el concesionario. Con este sistema los servicios públicos no se cobran directamente al usuario y la administración participa también en su financiación al abonar un canon o peaje en función de los servicios prestados. La facturación por el uso del servicio por los ciudadanos es abonada por la administración. De esta forma se mitiga la asunción del riesgo por parte del capital privado favoreciendo su participación en la realización de infraestructuras poco rentables. Finalizado el plazo de concesión la obra o inversión realizada revierte a la administración.

2.1.4. Modelo Norteamericano (EEUU)

Tan sólo una breve referencia toda vez que este modelo dista bastante de los existentes en Europa, pero que no conviene olvidar, porque es en el que se da una tradición más consolidada

de participación de capitales privados en la financiación de obras públicas y en la prestación de servicios públicos.

En este modelo la financiación de las infraestructuras se realiza exclusivamente a través dei capital privado, sin percibir ayudas o participación de fondos públicos, la obra o servicio se explota por el concesionario por su cuenta y riesgo. La cobertura de costes dei proyecto se realiza a través de los beneficios que se obtienen de la explotación dei servicio, de los ingresos que les reportan los usuarios. La administración ni tan siquiera avala o garantiza los préstamos que necesita la entidad privada adjudicataria. Es el mismo proyecto, el resultado de su explotación, el que ha de generar recursos suficientes no sólo para la financiación sino también el beneficio industrial dei contratista.

2.2. Modelos de Financiación Existentes en España

2.2.1. Antecedentes

Prescindiendo dei reparto competenciai, a continuación, a modo de ejemplo, citaremos algunas de las obras calificadas por la Ley de obras públicas como tales, sin olvidar que existe legislación sectorial que regula de forma detallada las diferentes obras públicas, como puede ser la Ley de Carreteras, Ley de Ordenación dei Transporte Terrestre, Ley de Puertos, Ley de Aguas, Ley de Costas y otras:

Carreteras

Encauzamiento y habilitación de ríos

Puertos de comercio, refugio y militares

Alumbrado y balizamiento marítimos

Desagüe de pantanos, lagunas, albuferas

Construcción de ferrocarriles, otros caminos de hierro

Caminos vecinales

La Ley de Obras Públicas en el siglo XIX ya preveía la participación privada en la realización de las obras públicas, así en su artículo siete establece:

"Pueden correr a cargo de particulares o compañías, con arreglo a las prescripciones generales de esta Ley y a las especiales de cada clase de obras:

1 Las carreteras y los térrocarriles en general

2 Los puertos

3 Los canales de riego y navegación

4 La desecación de lagunas y pantanos

5 El saneamiento de terrenos insalubres

Así mismo la Ley de Obras Públicas recoge la figura de la concesión que, de modo específico, será detallada por la legislación sectorial, así como por la Ley 1311995, de Contratos de las Administraciones Públicas.

El modo de financiación de las obras públicas se recogía en los arts. 21 a 33 vigentes en la actualidad prácticamente en su totalidad, sin perjuicio de la coexistencia de otros métodos que analizaremos después. Lo más destacable de los mismos es el "Principio de consignación presupuestaria", conforme al cual, no puede ser emprendida ninguna obra pública por el Estado, para la cual no se haya consignado el crédito correspondiente en los presupuestos. Y la financiación de las obras corre a cargo de los presupuestos.

Este modelo de financiación es el tradicional y el que hoy se concreta con mayor rigor en la Ley General Presupuestaria y las correspondientes normas de las comunidades autónomas y territorios históricos con competencias propias.

Uno de los problemas que plantea la financiación con cargo a presupuestos, a parte de los previamente expuestos de la limitación de los recursos, políticas de contención dei gasto, se concreta en la dificultad para financiar obras plurianuales cuyo plazo de ejecución exceda la de duración de los mandatos gubernamentales, de modo que la financiación de las obras puede verse afectada por los avatares políticos y las dificultades para la aprobación de los presupuestos en vía parlamentaria.

La situación dei estado español no presenta grandes diferencias respecto a lo existente en otros países europeos. Como ya hemos visto al principio de este trabajo, concretamente al ocuparnos de la noción de obra pública, la financiación de las obras públicas se realizaba con cargo a los presupuestos de la administración, conforme al sistema conocido como de financiación presupuestaria o principio de consignación presupuestaria.

Esto es, no puede realizarse ninguna obra sin que exista consignación presupuestaria para ello. Para el caso de que se trate de obras plurianuales, cuya ejecución supera el ejercicio presupuestario, deberá comprometerse el crédito correspondiente a los ejercicios futuros con los llamados créditos plurianuales, que se dividen en crédito de pago, el dei ejercicio en curso y créditos de compromiso, los correspondientes a la ejecución de ejercicios futuros. La característica principal es que para iniciar los trámites necesarios para la realización dei contrato de obra, es necesario contar previamente con el presupuesto necesario, incluso es preciso comprometer presupuestos futuros si el plazo de ejecución de la obra supera el dei ejercicio. Así mismo, el ritmo de ejecución de la obra y la financiación habrán de conjugarse armónicamente. La financiación habrá que adecuarse en todo momento a la marcha de las obras.

La financiación conforme al principio de anualidad presupuestaria va a su vez

ligada a la prohibición M aplazamiento dei pago y al abono de las obras a cuenta, conforme a las certificaciones emitidas mensualmente.

En el Estado Español el panorama general es muy semejante al europeo, encontrándonos en la misma situación de que por un lado debe cumplirse con el reto y compromiso de crear y conservar infraestructuras y por otro no podían dejarse de lado los criterios de convergencia de la Unión Europea,

Así mismo, al igual que en cualquier estado moderno, hay que buscar el equilibrio entre la necesidad de mantener el nivel de servicios públicos, en definitiva dei estado M bienestar, y de no abandonar las infra estructuras todo ello sin incrementar el presupuesto y sin elevar la presión fiscal

Ante la situación descrita, la fórmula de financiación presupuestaria demanda ser acompañada de otros modos de financiación- En realidad, al igual que en Europa nos encontramos con la existencia en un mismo momento de diferentes modelos, así la administración general sigue realizando obras conforme al sistema tradicional y continúa adjudicando concesiones en las que en un primer estadio la financiación de la obra corre por cuenta de capitales privados y al mismo

tiempo, existen numerosas sociedades que realizan grandes obras de infraestructura conforme a un sistema de gestión privado y con la participación de capitales privados, así como obteniendo financiación a través de sociedades también públicas específicamente creadas para ello. Existen numerosas concesiones, autopistas de peaje...En definitiva lo que se produce es una superposición de los diferentes modos de financiación y de gestión.

A continuación, junto a la concesión, figura en absoluto novedosa, pero de gran relevancia, pasamos a analizar modelos que superan las fórmulas tradicionales y en los que se va plasmando la colaboración público-privada.

2.2.2. Concesión de Autopistas de peaje

La primera fórmula de financiación extrapresupuestaria de infraestructuras en España y en Europa, ha sido la construcción de autopistas de peaje, por tramos, mediante concesión administrativa a grandes empresas constructoras.

Esta fórmula no es fácilmente aplicable a cualquier obra o infraestructura, ya que no toda obra tiene un usuario directo al que aplicar el peaje, y la presión fiscal a la que se somete al ciudadano puede resultar desaconsejable.

A continuación por su importancia vamos a realizar unos breves apuntes sobre la concesión de autopistas de peaje:

El primer antecedente de autopista de peaje lo tenemos en el Túnel de Guadarrama en la década de los cincuenta, en los sesenta se actualiza la normativa, y las características principales de estas concesiones podemos resumirlas en las exenciones y bonificaciones fiscales que se otorgaban a las concesionarias a las que se calificaba como industrias de interés nacional, el largo periodo de duración de las concesiones (99 años), la aparición dei Estado como avalista, el endeudamiento M concesionario en el extranjero y el seguro de cambio, así como en la existencia de norma propia para cada una de las concesiones hasta la década de los setenta.

En 1972 con la Ley de Autopistas se mantienen los beneficios fiscales, el aval dei Estado y los seguros de cambio. Como novedad, se reduce el plazo máximo de concesión a 50 años y se establece la posibilidad de subvenciones a plazo perdido. Como vemos ello supone un sistema mixto en el que se conjuga la financiación privada y el retorno con cargo al peaje satisfecho por los usuarios, con la financiación presupuestaria a través de subvenciones

Así mismo, se establece un mínimo de recursos propios a las concesionarias y se recogen algunos criterios conforme a los cuáles éstas han de obtener la financiación.

Al igual que en el resto de Europa la crisis dell petróleo de la década de los setenta se hace sentir y genera dificultades en las concesionarias, tanto por el incremento de sus costes como por la disminución M tráfico.

Con el fin de corregir esta situación y restablecer el equilibrio económico de los contratos de concesión se han ido prorrogando los plazos de vigencia de las mismas.

- Previsión de Tesorería

Como hemos podido ver en este caso no hay participación privada sino que se trata de capital público. A través de una sociedad pública con capacidad de gestión y endeudamiento, pero sin incidir directamente en los presupuestos de la comunidad. A lo sumo en las trasferencias de gasto corriente y capital que deba realizar. Al tener la sociedad capacidad para endeudarse busca la financiación fuera de la Comunidad (el endeudamiento no se registra en la administración de la Comunidad, pero en definitiva los caudales que maneja la sociedad son públicos).

2.2.4.2. Otras fórmulas utilizadas en la Comunidad de Madrid

En la financiación de ferrocarriles, concretamente en el Tren de Arganda se ha utilizado el peaje sombra.

Esto es, la Comunidad realiza la concesión a una empresa privada que realiza y explota la obra y la recuperación de la inversión se realiza a través dei cobro de peajes, pero estos no se abonan por el usuario sino por la administración, que abona en función dei uso determinadas cantidades.

En definitiva, es el número de usuarios el que va a determinar la mayor o menor velocidad en la recuperación de la inversión, si bien esto hay que matizarlo con factores como la evolución de los tipos de interés. Así mismo se establecen unos topes mínimos y máximos con el fin de mantener el equilibrio de la concesión, de modo que por debajo de un número de usuarios la administración comparte riesgos y asume parte de las pérdidas y por encima de un determinado nivel de usuarios no paga peaje.

2.2.4.3. Sociedades públicas de gestión de infraestructuras. Cataluña (GISA). Castilla y León (GICALSA). Bizkaia (BIZ1KAIKO BIDEAK)

Simplemente citar la existencia también en Cataluña desde 1990 de GISA, empresa pública de la Generalitat, cuyo objeto es la gestión y realización de

infraestructuras y que ha realizado obras con una inversión total superior a los 140.000 millones.

Las obras de infraestructura necesarias para los Juegos Olímpicos de Barcelona 92 se llevaron a cabo a través de diversas sociedades creadas a tal efecto.

En Castilla y León se crea Gicalsa, y en la Comunidad Autónoma dei País Vasco no podemos olvidar la existencia de numerosas sociedades públicas que realizan importante obras (Bilbao Ría 2000, la Sociedad dei Metro, Sociedades municipales que realizan obras de infraestructura municipal como Surbisa, Surposa etc.) además de sociedades interpuestas y sociedades públicas cuyo objeto es exclusivamente financiar a las primeras.

Concretamente en Bizkaia hay que destacar la creación por la Diputación Foral de Bizkaia (en Alava existe otra similar) de Bizkaiko Bideak , sociedad pública foral, con un régimen similar al de las sociedades Arpegio, Gisa o Gicalsa, y a través de la cual la Diputación trata de buscar la financiación extra presupuestaria de sus obras,

A través de esta sociedad la Diputación pretende optar por la financiación diferida con garantías de las consignaciones presupuestarias sin renunciar al otorgamiento de concesiones.

La normativa pone una limitación a esta modalidad contractual, tanto en el tipo de obra, se reserva a las grandes infraestructuras como en el importe total a contratar por esta modalidad en cada ejercicio presupuestario, este no puede superar en el Estado, el 30% de los créditos iniciales del capítulo Vi en la sección correspondiente.

2.2.4. Sociedades Públicas para Contratar Obras Públicas

En el mismo texto legal en el que se introduce el contrato de obra en la modalidad de abono total del precio, se incluye una nueva reforma tendente a autorizar la creación de sociedades públicas estatales destinadas a la construcción y/o explotación de obras públicas.

Esta reforma supone el reconocimiento de hecho de algo que era una realidad, toda vez que existían numerosas sociedades públicas realizando obras. Así mismo, constituye una medida más de política económica tendente a la consecución de los criterios de convergencia de Maastricht. Veamos algunos antecedentes y realidades en los que la construcción de grandes obras estaba siendo gestionada por sociedades públicas al margen del sistema tradicional con anterioridad a la citada ley.

2.2.4.1. Comunidad de Madrid. ARPEGIO

Arpegio es una sociedad pública dependiente de las Consejería de Obras Públicas de la Comunidad de Madrid que amplió su objeto social para que, en régimen jurídico privado, al margen del principio de financiación presupuestaria, se encargara de proyectar, financiar, construir, gestionar y explotar en nombre de la Comunidad de Madrid, las obras y servicios que pudieran desarrollarse en relación con infraestructuras de interés público, en el ámbito territorial de la Comunidad de Madrid

Arpegio actúa como mandataria de la Comunidad y realiza los encargos solicitados por esta. La relación entre la Comunidad y la Sociedad se regula a través de un convenio. Mediante esta sociedad han sido llevadas a cabo las obras de ampliación del Metro de Madrid.

Algunos aspectos económico-financieros destacables del Convenio son que la Comunidad ha de reembolsar a Arpegio todos los gastos, incluidos los financieros, en los que incurra. En los presupuestos de la Comunidad de Madrid se recogen los compromisos de gastos plurianuales para cubrir los encargos y se concreta el importe máximo de endeudamiento autorizado a la sociedad. Esta se compromete a concertar las operaciones de endeudamiento necesarias en las mejores condiciones de mercado. El endeudamiento se traslada de los presupuestos de la Comunidad a los de la Sociedad.

El plan económico-financiero es el instrumento en el que se han de plasmar las operaciones derívadas de los encargos que realiza la Comunidad a la Sociedad. El contenido del plan es el siguiente:

- Previsión del coste actualizado de las obras.

- Previsión del coste de financiación de las obras.

- Previsión de pagos de las obras y de su financiación

- Previsión de operaciones de endeudamiento

- Previsión del coste de la financiación general y de su amortización

No obstante, hubo concesionarias que no pudieron hacer frente a la situación y es Estado se vio obligado al rescate de las concesiones a través de la Empresa Nacional de Autopistas. (Nótese el paralelismo con Francia).

Al contrario de lo que sucedió en Francia, que pese a la crisis se continuó impulsando la red de autopistas, en la década de los ochenta, en España el Estado optó por la paralización de la construcción de autopistas de peaje y por la realización de autovías, al mismo tiempo que se limitaban y eliminaban muchas de las ventajas concedidas a los concesionarios de autopistas. En comunidades como la catalana se continuó con las autopistas, pero eliminado los beneficios fiscales y económicos a las nuevas concesionarias (no debe olvidarse que las antiguas concesionarias continúan gozando de beneficios).

No obstante, si bien el Estado abandona la construcción de nuevas autopistas no lo hace dei todo, toda vez que además de prorrogar algunas concesiones y establecer un nuevo sistema de revisión de tarifas en el año 90, en el 95 adjudica una nueva concesión, por lo que se aventura un cierto retorno a las autopistas de peaje (autopista Costa del Sol), pero con características diferentes, variación en el sistema de tarifas, el porcentaje de capital de la concesionaria sobre la inversión se eleva, desaparición de beneficios fiscales. Esta vuelta a los sistemas de peaje obedece lógicamente a la repercusión que tuvo en los presupuestos la construcción y mantenimiento de las autovías.

En el año 96 la Ley 13196 de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1997 establece modificaciones en la Ley de Autopistas, tales como la posibilidad de ampliación del objeto social de la concesionaria, de incorporación de nuevos tramos, ampliación del plazo de concesión a 75 años...

La red de comunicaciones por carretera vemos que es diversa, ya que lo mismo nos encontramos con autopistas de peaje (Cataluña, Euskadi, Levante) que con autovías, esto supone que es también diverso el modo de financiación ya que las primeras se financian con la aportación del usuario y las ayudas concedidas con cargo a los presupuestos, y las autovías se han financiado presupuestaria mente, a través de impuestos o deuda pública.

2.2.3. Método Alemán o Contrato de Obra en la Modalidad de Abono Total del Precio

La Ley 13196, de 30 de diciembre de medidas fiscales administrativas y del orden social introdujo en el Estado del método alemán de financiación de las obras públicas mediante el denominado contrato de obra en la modalidad de abono total del precio. Esta nueva modalidad permite superar para determinadas obras la prohibición del pago aplazado contenida por la Ley 13195, de 18 de mayo. de Contratos de las Administraciones Públicas.

Esta reforma viene a confirmar la tendencia a minimizar la repercusión en los presupuestos de las administraciones de la realización de obras. Ahora bien, esta afirmación debemos matiza-ria ya que la obra sigue pagándose con cargo a los presupuestos aunque sea en un momento posterior, el de la recepción de la obra, financiada inicialmente por el adjudicatario.

3. **CONCLUSIONES**

- Tradicionalmente, la financiación de las grandes obras públicas se ha realizado, básicamente, con cargo a los presupuestos de las Administraciones.

Sin embargo, la búsqueda de la financiación al margen de los presupuestos y por tanto la colaboración público privada no puede ser considerada algo nuevo. Basten como ejemplo las concesiones (figura ya regulada en el Estado desde la Ley de Obras Públicas que data de finales dei siglo XIX).y las autopistas de peaje.

La mayor o menor incidencia de la colaboración privada va ligada íntimamente a la situación económica. En épocas de contención M gasto público y en las que es necesario reducir el endeudamiento se adoptan medidas para atraer la colaboración privada.

En los últimos años y como consecuencia de los acuerdos de Maastricht se ha tratado de buscar fórmulas diversas que eviten que se registre el aumento del gasto y el endeudamiento en los presupuestos de la Administración, acudiendo a la figura de Administración Institucional. (ver **Ley 13196, de** acompañamiento de los presupuestos generales para 1997, fomenta todos los sistemas de financiación: autopistas de peaje, contrato de obra en la modalidad de abono total del precio y creación de sociedades públicas). Ello hace suponer que se trata de una combinación de fórmulas para evitar el incumplimiento de los criterios de convergencia de la unión Europea, pero que habrá que esperar al resultado que produzcan a un mayor plazo.

El recurso a las sociedades públicas, previsto en la Ley 13/1996, no es una auténtica novedad puesto que ya existían sociedades públicas que funcionaban con los métodos aprobados.

El recurso a la Administración Institucional, y en concreto a las Sociedades Públicas, huyendo hacia el derecho privado, tras invocar razones de flexibilidad y eficacia (no siempre demostrada), únicamente traslada el gasto y el endeudamiento de la Administración General a las Sociedades Públicas, cuando estas entidades, en el fondo no desempeñan actividades empresariales sino auténticas funciones administrativas. Si bien la adopción de fórmulas privadas de gestión puede redundar en una mayor eficacia, no debe olvidarse que los recursos que utilizan éstas siguen siendo públicos, por lo que en definitiva el gasto y el coste de la inversión lo siguen soportando las arcas públicas.

Sería recomendable que las Administraciones Públicas acudieran a la fórmula de creación o toma de participación de una sociedad mercantil, únicamente, cuando poderosas razones de eficacia y eficiencia así lo avalen, respetándose en todo caso los principíos que inspiran tanto la contratación administrativa como la de personal, gestión presupuestaria, financiera y contable. El objeto social de las mismas debe expresar de modo claro y concreto la finalidad pública perseguida y su ámbito competenciat

Todo ello con la finalidad de lograr una administración más transparente (art. 3 de la Ley 3011992 de RJPAC en la redacción dada por la Ley 411999) que, de verdad, sirva con objetividad los intereses generales

CONSTRUCCIÓN Y/O EXPLOTACIÓN DE CARRETERAS A TRAVÉS DE SOCIEDADES PÚBLICAS

GOBIERNO DEL ESTADO:	DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA:
Ley 131% de 30 de diciembre de medidas Fiscales, Administrativas y de orden social (ley acompañamiento PTO. 1997) Art. 158	NF 6/1998 de 30 de junio por la que se establecen las reglas fundamentales que habrán de regir en las encomiendas para la construcción y/o explotación de carreteras y otras infraestructuras de competencia de la Diputación Foral de Bizkaia por Sociedades Públicas Forales
1- Autoriza al Consejo de Ministros a constituir sociedades estatales cuyo objeto social sea: "la construcción y/o explotación de las carreteras estatales que al efecto determino el Consejo de Ministros	1-Autorizas la DIPUTACIÓN a encomendar a sociedades forales1aconsirucción por terceros y/o explotación por sí o por terceros de carreteras y otras Infraestructuras de su competencia'

2-Relaciones Administración General Estado y Sociedades a través de CONVENIOS, previo informe favorable del Ministerio de Economía y Haciendo, y autorizados poroi Consejo de Ministros en los que se preverá: -régimen de construcción y/o explotación de las carreteras -Potestades de la Administración en relación con la dirección, inspección, control y recepción de las obras cuya titularidad le corresponde. -aportaciones económicas a realizar a la sociedad cuyos compromisos de gasto plurianuales no se sujetan al art. 61 L GP. -las garantías que hayan de establecerse a favor de las entidades que financien la construcción y/o explotación.	2-La encomienda se instrumentará a través de CONVENIOS celebrados por la DF en los que se preverá: . -régimen de construcción y/o explotación de las obras públicas y/o Servicios públicas. -potestades de la Administración en relación con la dirección, inspección, control y recepción de las obras cuya titularidad le corresponde. -aportaciones económicas a realizar a la sociedad a través de compromisos de gasto plurianual o no, sin que sea aplicable el Art. 38 NF 1011997 de régimen económico. Dentro del gasto incluye expropiaciones y demás gastos preparatorios -posibilidad de que la Sociedad pueda ceder los derechos de crédito, presente o futuros, que ostente frente a la Administración sin que una vez en circulación se vean afectados por ninguna circunstancia sobrevenida.
3-En los contratos de las Sociedades con terceros se observarán las siguientes reglas: -aplicación de las prescripciones de la Ley 1311995 de 18 de mayo LCAP y demás disposiciones de desarrollo en cuanto a capacidad, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación. -inclusión de cláusulas de adecuada defensa de los intereses públicos afectados -sometimiento a la jurisdicción contencioso administrativa. cuestiones de preparación y adjudicación	3-En los contratos de las Sociedades con terceros se observarán las siguientes reglas: -aplicación de los principios de la Ley 1311995 de 18 de mayo LCAP y demás disposiciones de desarrollo en cuanto a capacidad, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación. -inclusión de cláusulas de adecuada defensa de los intereses públicos afectados
4- los apartados 1,2,3 son aplicables a sociedades para construcción explotación o ejecución de obre pública hidráulica"	**Disposición adicional**- "lo dispuesto en esta Norma será de aplicación a las actuaciones realizadas, por ia sociedad pública unipersonal Bideak-Bizkaiko Bideak, SA en cumplimiento de las encomiendas efectuadas por la DFB".

Cuadro 2: construcción y/o explotación de carreteras a través de sociedades públicas

GRUPO: HACIA UNA NUEVA CONFIGURACION DEL SECTOR PUBLICO

AUTOR: ROSALIA BETANCORT RIJO

LETRADA DE LA AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS

Los artículos 1º y 2º de la Ley Territorial 4/1989, de 2 de mayo, reguladora de la Audiencia de Cuentas de Canarias, extienden el campo de actuación de aquella a la fiscalización externa de la gestión económico financiera y contable del sector público, entendiendo por tal en último término, cualquier entidad u organismo que administrase caudales o efectos públicos, procedentes de las entidades que integran el sector público "strictu sensu". Ambos preceptos resultan enormemente parcos en la sujeción al control externo de aquellos "otros entes", que si bien no se integran en la clasificación estrictamente tradicional de Administración Público, su carácter público resulta evidente por no decir notorio. En la parquedad apuntada, difiere, en este aspecto, nuestra normativa específica, de la regulación mas detallada existente en otros Organos de Control Externo Autonómicos, tales como el Consello de Contas de Galicia, que el artículo 2º de su Ley Reguladora y artículo 3º del Reglamento de Régimen Interior, incluyen de forma expresa a efectos normativos: las Corporaciones de Derecho Público en su conjunto.

La importancia histórica de determinadas instituciones en el contexto de la Comunidad Autónoma de Canarias, así como la necesidad mas reciente y apremiante de establecer cauces y sistemas de control administrativo y económico financiero sobre las mismas, podría llevar a plantearse al Organo de Control Externo canario, la colaboración con !a propia Administración de la Comunidad Autónoma, en orden al establecimiento de un control contable adecuado que se inicie en un primer nivel administrativo y permita a su vez un mejor y mas eficaz control externo de aquellas.

A los efectos reseñados en el párrafo anterior, en el presente se realizará un análisis más o menos amplio de las Corporaciones de Derecho Público: Cofradías de Pescadores, fuertemente arraigadas en la sociedad canaria, y sometidas a un importante proceso normativo autonómico, en la actualidad, por la Administración que las tutela.

Para el logro de los objetivos sistemáticos que interesan se

examinarán:

- Delimitaci6n conceptual.
- Delimitaci6n histórica.
- Delimitaci6n normativa autonómica.

CONCEPTO

En definición de Entrena Cuesta las Corporaciones de Derecho Público, podrían ser definidas como "entes públicos menores, de carácter institucional, integrados por la asociación permanente y obligatoria de personas físicas o jurídicas para la satisfacción o defensa de intereses comunes".

No obstante, aún cuando pudiera parecer un concepto pacífico – señala Luis Cosculluela Montaner, en la Ponencia "Nuevas tendencias en la regulación de las Corporaciones de Derecho Público en el Derecho Español"; en el libro homenaje a Clavero. Arévalo: "El concepto de Corporación ha tenido en la doctrina iuspublicista una cierta equivocidad. Con todo la doctrina clásica ha venido a depurar el concepto que, por lo demás pertenece a la Teoría General del Derecho, diferenciando, como lo hace el artículo 35 del Código Civil, las Corporaciones, de las Fundaciones, y de las Asociaciones.

En esta línea diferencial, las Asociaciones y Corporaciones tienen la misma sustancia: son uniones de personas físicas o jurídicas; mientras que las Fundaciones o Instituciones son personas jurídicas creadas para la consecución de determinados fines. Las Fundaciones, por tanto, constituirían una clase o categoría de las personas jurídicas simples, que se rigen por la voluntad de su fundador, mientras que las Asociaciones y Corporaciones ostentan el carácter de personas jurídicas complejas, al estar constituidas por uniones de otras personas (físicas o jurídicas), que se rigen por la voluntad de sus órganos de gobierno de acuerdo con sus Estatutos. Esta distinción reducida a lo mas elemental ostenta, sin embargo, algunas matizaciones que permiten diferenciar a las Asociaciones de las Corporaciones. La doctrina tradicional consideraba que las Corporaciones eran siempre de Derecho público, mientras que las Asociaciones eran de Derecho privado, aunque pudieran tener reconocido un interés público en razón de los fines que le imponen sus Estatutos. En otro orden, la pertenencia a las Asociaciones era siempre voluntaria".

Por su parte, Garrido Falla establece como notas esenciales del régimen jurídico de las Corporaciones, las siguientes: 1º. Las

Corporaciones se crean por el legislador o se reconocen transformando el carácter de otras entidades preexistentes. 2º. La obligatoriedad de la asociación. 3º. Tienen atribuidas facultades reglamentarias y disciplinarias. 4º. Personalidad jurídica privada. 5º. Tutela estatal. 6º. La extinción debe resultar de una norma de igual o superior rango a la de creación.

La clasificación que éste autor propone diferenciaría los siguientes tipos de Corporaciones:

a) Corporaciones territoriales.

b) Corporaciones representativas de intereses profesionales.

c) Corporaciones representativas de intereses económicos.

d) Corporaciones sociales de finalidad asistencial.

e) Corporaciones de usuarios del dominio público hidráulico.

En el tercer apartado, es decir Corporaciones representativas de intereses económicos, quedarían incluidas las Corporaciones objeto de análisis: Cofradías de Pescadores.

ANTECEDENTES HISTORICOS

Tal y como se expone en la publicación "Cofradía de Pescadores" (editada por el Instituto de Estudios Pesqueros y Alimentarios. 1982. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación). Aunque resulta difícil precisar la 'antigüedad de las mismas, la constitución de éstas en una de las instituciones mas tlpicamente españolas precede en el tiempo incluso a la propia formación de España. Los antecedentes escritos las remontan a nueve siglos atrás, como lo atestiguan los documentos que se han conservado: la de Tortosa, la sitúan en el año 1116, la de Laqueitio tenía ordenanzas escritas en 1325, la de Bermeo, llamada Cofradía de Sardineros, data del año 1352, la de Fuenterrabía es de 1361, la de Santa María de Barcelona de 1380, la Cofradía de la Albufera de Valencia y la de San Telmo de Palma de Mallorca, que se remontan al año 1393, por citar las que se conocen como mas antiguas.

Su denominación terminológica la hallan en las Congregaciones Religiosas, como la de los Monjes de Cluny, bajo la advocación de Santos determinados. Su creación responde al deseo de hacer frente a la realidad social de la época: dificultades ofrecidas por la mar para ejercer la

actividad de la pesca con unas embarcaciones excesivamente frágiles, de reducida autonomía y con evidentes peligros para los tripulantes. Esto lleva a los pescadores a constituir sociedades de Socorros Mutuos e institucionales, con el fin de aunar esfuerzos y prevenir riesgos.

A medida que van incrementando su número, las Cofradías van agrupando en Federaciones y adoptando la denominación de Hermandades. La primera de ellas es la Hermandad de las Villas y Marismas de los reinos de Asturias y Galicia, constituida en el año 1296. El Rey Alfonso VIIII, en 1203, establece las condiciones para la creación de fábricas de conservas de pescados, eximiendo expresamente a los pescadores y sus organizaciones, llamadas "Cofradías", de cargas fiscales. En el año 1.237, el Rey Fernando III, el Santo, concede a las Cofradías de Pescadores el privilegio de resolver los litigios que se susciten entre sus cofrades.

Con tan prolongada vida, la trayectoria de estas instituciones en el transcurso de sus nueve siglos de historia ha sido azarosa y difícil, atravesando desde periodos de consolidación, reconocimiento y solidaridad hasta otros en que se ha buscado su desaparición, llegando incluso a decisiones regias de disolución. En el siglo XVI, el Emperador Carlos I ordenó la disolución de varias Cofradías de Pescadores respetando aquellas que realizasen una reconocida labor social. Con Felipe II, las que subsistieron debieron de modificar sus Estatutos para acatar la disciplina de los tiempos de este reinado. Carlos IV en 1885, las declara oficialmente disueltas, manteniéndose la esencia de su primitiva organización como instituciones de previsión y organización laboral.

A pesar de los embates, la mayor parte de las Cofradías de Pescadores mantuvieron su tradicional denominación de Cofradías o Gremios, mientras que otras se acomodaron a las sucesivas situaciones legales, transformándose en Sociedades Mareantes o de Socorro Mutuos, para volver finalmente la denominación y estructura que conservan en nuestros días, con la Orden del Ministerio de Trabajo de 21 de marzo de 1943, en que después de un periodo en que se les conoció como Pósitos de Pescadores (Real Orden de 5 de enero de 1918) se les otorga el carácter de Corporaciones de Derecho Público, manteniendo su autonomía y organización interna, y se les integra en la organización Sindical.

Como se observa, en la evolución histórica, no puede pasar desapercibida esta enorme capacidad de resistencia y voluntad de permanencia que a través de los siglos han reflejado las Cofradías, sobreviviendo a las profundas transformaciones e incluso a los procesos de disolución que han sufrido en todo este periodo. Voluntad de permanencia que se observa de forma clara y evidente en el Archipiélago canario, en donde

pese a la tradicional vinculación con "la mar", por razones obvias, no puede hablarse de un colectivo que exceda las 1.500 personas, y pese a la escasez de población marinera, perviven 27 cofradías, de las cuales sólo tres de ellas, fundamentalmente la de San Gines (Lanzarote), aglutinan el mayor número de miembros. A fin de paliar en cierta medida los problemas provocados por esta excesiva dispersión, la Administración tutelante canaria, ha previsto y desarrollado a través de Orden de la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación de 24 de noviembre de 1997 (B.O.C. Nº 155), un sistema basado en la exigencia de un número determinado de integrantes de los órganos de gobierno y el necesario cumplimiento de una serie de requisitos en el sistema de elección, que motivarán ineludiblemente la desaparición de determinadas Cofradías y la nuclearización de otras ya existentes.

REGULACIÓN.

Actualmente la normativa básica estatal que regula la actividad de las Cofradías de Pescadores y sus Federaciones ha quedado limitada al Real Decreto 670/1978, de 11 de marzo, (BOE Nº 87) y la Orden del Ministerio de Transportes y Comunicaciones que lo desarrolla de 31 de agosto de 1978 (BOE Nº 232).

Por contraposición, en virtud de Real Decreto 491/1994, de 17 de marzo (BOE Nº 84), quedaron traspasados a la Comunidad Autónoma de Canarias, dentro de su ámbito territorial, "las funciones, que en materia de Cofradías de pescadores, viene desempeñando el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, en virtud del Real Decreto 670/1978, de 11 de marzo y de la orden del Ministerio de Transportes y Comunicaciones de 31 de agosto de 1978".

Dada tal asunción de competencias y el reconocimiento a la Comunidad Autónoma de competencias legislativas y de ejecución en materia de ordenación del sector pesquero (art. 34.A) de la Ley Orgánica 10/1982, de 1 de agosto, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Canarias, (BOC Nº 17, de 28 de septiembre); así como la potestad legislativa sobre tales materias que, cuando, como en este caso, no se encuentren reservadas al Estado por la Constitución, podrán ser ejercidas por la Comunidad Autónoma de Canarias según la Ley Orgánica 11/1982, de 10 de agosto, de transferencias complementarias a Canarias (BOC Nº 17, de 28 de septiembre). La Viceconsejería de Pesca, encuadrada en la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación del Gobierno de Canarias, toma la iniciativa de elaborar un Proyecto de Decreto que venga a adaptar la normativa actual de las Cofradías a la nueva situación surgida con el traspaso competencial y culmina el proceso con la aprobación del

Decreto Territorial 109/1997, de 25 de junio, por el que se regulan las Cofradías de Pescadores y sus Federaciones (BOC Nº 95, de 27 de julio), modificando parcialmente en su Disposición Final Primera por Decreto 222/1997, de 16 de septiembre (BOC Nº 128, de 3 de octubre).

E! Decreto surge con una clara intención, se dice, "de modernizar las estructuras organizativas de los sectores profesionales de la pesca que se integran en las Cofradías y sus Federaciones y, por otra parte, con el propósito de enriquecer la normativa en esta materia con las experiencias de estos últimos años en el desarrollo de las actividades pesqueras y las propuestas y aportaciones surgidas de la amplia consulta y consenso alcanzados con todos los representantes del sector, pero, al mismo tiempo, con la permanente preocupación por mantener los principios de la normativa básica reguladora de estas Entidades".

El citado texto mantiene la configuración de las Cofradías de Pescadores y de sus Federaciones, como órganos de consulta y colaboración con la Administración en la promoción del sector pesquero y los representantes de los intereses de los profesionales que las integran: estableciendo la naturaleza jurídica, funciones, el contenido de sus Estatutos, los miembros, el ámbito territorial, la creación, fusión y disolución de las Cofradías y Federaciones, la organización y competencia de sus órganos rectores, el régimen electoral, su régimen presupuestario y el Registro de Cofradías y sus Federaciones. Estableciendo pues las coordenadas genéricas y unitarias por las que habrán de regirse las veintisiete Cofradías, actualmente subsistentes en la Comunidad Autónoma de Canarias, repartidas en siete (7) de las Islas Canarias.

Del Decreto autonómico, resulta de especial interés, las referencias contenidas en su texto sobre:

- Naturaleza jurídica.

- Funciones desempeñadas por las Cofradías.

- Estatutos.

- Régimen económico, presupuestario y contable.

NATURALEZA JURIDICA.

El articulo 1º del Decreto Autonómico, alude a la naturaleza jurídica de las Cofradías, definiéndolas de forma tradicional, como Corporaciones de Derecho Público sin ánimo de lucro,

dotadas de personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, en el ejercicio de las funciones que les están encomendadas. Las Cofradías actúan como órganos de consulta y colaboración con la Administración en la promoción y racionalización del sector pesquero y ostentan su representación y defensa de los intereses económicos, sociales y corporativos de los profesionales a los que representan, sin perjuicio de la libertad sindical y de asociación empresVerdana. Las Cofradías pueden, asimismo, desarrollar actividades propias de organización y comercialización de la producción en los sectores pesquero, marisquero y de la acuicultura, incluido el fomento del consumo, la transformación y conservación de los productos de la pesca el marisqueo y acuicultura.

FUNCIONES

Conforme se deduce del artículo 3º del Decreto, las Cofradías realizan con carácter general funciones de consulta y colaboración con la Administración Pública, y la representación de los intereses de los profesionales que las componen.

Las Cofradías pueden desarrollar funciones propias o delegadas en sus respectivos ámbitos territoriales. Ostentando como funciones propias y específicas, entre otras:

- Administrar y gestionar los recursos propios y su patrimonio, así como todos aquellos bienes patrimoniales que le sean cedidos por cualquiera de las Administraciones Públicas para el cumplimiento de sus fines.
- Promover actividades de formación de los profesionales del sector pesquero en materias específicas de su profesión.
- Promover la creación de servicios sociales, culturales o análogos para sus miembros, así como los servicios de depósito de materiales y pertrechos para el ejercicio de sus actividades profesionales.
- Asesorar y orientar a sus miembros acerca del contenido de la normativa pesquera y, en particular, sobre ayudas, subvenciones y programas establecidos por las Administraciones Públicas.

ESTATUTOS.

Según el artículo 5º, las Cofradías de Pescadores elaborarán y aprobarán en el seno de sus respectivas Juntas Generales los Estatutos. Estos deberán contener, al menos, la regulación de los siguientes extremos:

- Denominación que no podrá inducir a confusión con otras ya existentes.
- Ámbito territorial, debidamente delimitado.

- Domicilio social.
- Ámbito profesional de los afiliados.
- Organos rectores.
  - Estructura organizativa con las secciones y agrupaciones que, en su caso, se establezcan.
  - Normas para la elección de sus órganos representativos.
- Derechos y obligaciones de sus miembros.
- Régimen económico y contable.
- Patrimonio y recursos previstos.
- Causas de disolución y destino de su patrimonio.
- Responsabilidad de cada uno de sus Organos rectores.

REGIMEN ECONOMICO, PATRIMONIAL Y CONTABLE.

Sin duda de primer interés a los efectos de actuación fiscalizadora por el Organo de Control Externo de Canarias, es regulado por los artículos 21-23 del instrumento normativo examinado, estableciendo lo siguiente:

'Las Cofradías de Pescadores, y sus Federaciones desarrollarán su gestión económica a través de un presupuesto ordinario de ingresos y gastos, cuya vigencia coincidirá con el año natural. En él se incluirán las dotaciones necesarias para hacer frente a las obligaciones derivadas de su normal funcionamiento y se establecerán los recursos económicos para atenderlas. El presupuesto y en su caso, las posibles modificaciones del mismo para cada ejercicio así como la liquidación de las correspondientes al ejercicio anterior, serán aprobados por la Junta General o Junta de Gobierno, a propuesta del Cabildo o Comité Ejecutivo, y remitidos en el plazo de un mes desde su aprobación a la Consejería competente en materia de pesca, por cuanto ejerce la tutela de las Cofradías en el contexto de la Comunidad Autónoma.

Las Cofradías y sus Federaciones podrán adquirir, poseer, gravar y enajenar toda clase de bienes y derechos, de los que ostenten su titularidad conforme a la legalidad vigente, y que integran su patrimonio. Corresponderá a la Junta General o Junta de Gobierno adoptar los acuerdos para enajenar los bienes o contraer obligaciones que puedan suponer riesgos para el patrimonio de la Cofradía o Federación, de conformidad

con lo que establezca al efecto la Consejería de pesca.

La adopción de acuerdos sobre adquisición, enajenación y gravamen de bienes inmuebles requerirá para su plena eficacia, la conformidad de la Consejería competente en materia de pesca.

Para el cumplimiento de sus fines, las Cofradías de Pescadores y sus Federaciones podrán contar con los siguientes recursos, bienes y derechos:

- Las cuotas o derramas que por sus miembros se establezcan.

- Los rendimientos derivados de los bienes y derechos que integran su patrimonio.

- Las cantidades recaudadas como consecuencia de la prestación de algún Servicio.

- Las transferencias de cualquier clase recibidas de la Comunidad Autónoma de Canarias, de la Administración del Estado o de cualquier otra institución.

- Las donaciones, legados o cualquier atribución de bienes a título gratuito realizados a su favor.

- Cualesquiera otro recursos que, con arreglo a la legislación o a sus propios Estatutos le pudiesen ser atribuidos.

Las Cofradías de Pescadores y sus Federaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que se regirá por los principios de veracidad, claridad, exactitud, responsabilidad y publicidad.

El plan contable único a adoptar por las Cofradías y Federaciones será aprobado por Orden de la Consejería competente en materia de pesca, y reflejará el movimiento de ingresos y gastos, perfectamente detallado por secciones, así como todas aquellas modificaciones que se produzcan en su situación patrimonial.

Asimismo, las Cofradías de Pescadores y sus Federaciones deberán elaborar anualmente la correspondiente memoria de actividades realizadas y el balance y cuenta de gestión, que deberá reflejar la situación patrimonial, económica y financiera de las mismas. Copia certificada por el Secretario de la entidad, con el visto bueno del Patrón Mayor o Presidente, de dicha documentación, o debidamente legitimada por cualquier otro medio fehaciente en Derecho, deberá ser remitida a la Consejería de pesca.

La Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación podrá ejercer el control financiero necesario sobre los ingresos y gastos efectuados para la gestión de las funciones propias de la Consejería. Si bien el Secretario de la Cofradía desarrollará las funciones de control y fiscalización interna de la gestión

económico presupuestaria y la llevanza de la contabilidad, tesorería y recaudación.

CONCLUSIÓN

Pese al desarrollo normativo que ha supuesto el Decreto regulador y la Orden electoral, no es cierto haya aún concluido el proceso de normación de las Cofradías en Canarias, por cuanto una vez finalizado el primer nivel o estadio de tal proceso, será necesario se inicie un nuevo esfuerzo normativo en la reglamentación del personal al servicio de las Corporaciones, en la que se destine un aspecto importante a garantizar la selección del personal inspirado en los principios públicos tradicionales, y a la propia figura del Secretario, ya que todas las funciones de control interno y fiscalizadoras que realiza, y los evidentes recursos y fondos públicos utilizados, debiera de ostentar la condición de funcionario, sin que ello implique un intervensionismo tutelar.

La gestión por la Cofradías de los bienes patrimoniales y servicios, titularidad de la Administración, tales como de tinglado lonja, varadero, grúa y suministro de combustibles al sector pesquero en los distintos puertos, precisa igualmente de regulación, y en este sentido y para tal fin, existe en proyecto, pendiente de los preceptivos informes, un Decreto regulador de Convenios entre el Gobierno de Canarias y las distintas Cofradías de Pescadores, atendida la calidad de entes colaboradores de la Administración en la promoción y racionalización del sector pesquero.

El último paso de este proceso en expansión, pero no por ello menos importante, seria el establecimiento del plan contable único que reflejando los principios procedentes, contribuye a una eficaz y efectiva actuación de estas Entidades, que no obstante ser el último en el tiempo, fuera o pudiera ser un primer aspecto de colaboración entre el Organo de Control Externo Autonómico y la propia Administración, sin perjuicio de las funciones de control procedentes a través de la vía institucional marcada por la Ley Territorial 4/1989, de 2 de mayo.

No obstante la claridad normativa, subsisten puntos confusos en la regulación y tratamiento de las Cofradías de Pescadores, uno de ellos viene determinado por la propia fijación de los límites a la tutela administrativa, así, por ejemplo, el proceso electoral en las Cofradías canarias y la medida amplia en que la intervención administrativa se está produciendo en aquel, ha motivado impugnaciones ante los órganos jurisdiccionales, al mismo tiempo que reabren el debate genérico y abstracto de la actuación tutelar administrativa.

PERSPECTIVAS: LAS FUNDACIONES

MARIA TERESA MATEO

ANTONIO MEANA

MANUEL SANTANA

TECNICOS DE AUDITORIA DEL CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA.

INTRODUCCIÓN

La distinta tipología de entes que comprenden la Administración Institucional ha variado de forma notable en nuestro derecho público en los últimos años. La Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) ha tratado de simplificar y ordenar la configuración de la Administración Institucional, en el ámbito estatal, pensando, sin duda, que las Comunidades Autónomas, a través de las propias leyes reguladoras de su administración se dotarían de un mapa similar de entes públicos instrumentales.

Una de las primeras quiebras del sistema LOFAGE la constituyen las fundaciones creadas por Entes Públicos, que Pilar Mañas califica como el último de los descubrimientos en materia de personificaciones jurídico-privadas y que en el caso concreto de las hospitalarias cuentan ya con una regulación propia en el ámbito estatal.

La Ley 30/94, de Fundaciones, que constituye normativa básica estatal, abrió el camino para que las personas jurídicas, fueran públicas o privadas, pudieran constituir fundaciones con la única limitación de que sus normas reguladoras no se lo impidiesen. Antes de la entrada en vigor de esta ley la Comunidad Autónoma Gallega, al amparo de su normativa especifica, ya había promovido y constituido fundaciones, unas calificadas como publicas, referidas a la gestión de servicios sanitarios, y otras de beneficio privadas para el desenvolvimiento de actividades de diversa índole. En la actualidad el número de fundaciones promovidas o financiadas mayoritariamente por la Administración Autónoma se aproxima a la treintena.

Sólo a efectos de orden expositivo, diferenciaremos las Fundaciones Sanitarias del resto, que presentan como común

denominador el estar orientadas al ejercicio de actividades de promoción de distinto tipo: ferial, territorial, industrial, etc. Tras exponer algunas de las problemáticas advertidas en la fiscalización de estos entes, concluiremos este trabajo con una referencia al marco contable aplicable a todas ellas.

Antes sin embargo trataremos de abordar brevemente dos aspectos que consideramos de relevancia tales como la motivación de la constitución de las fundaciones por la Administración y su discutida naturaleza pública o privada.

LA CONSTITUCION DE FUNDACIONES POR LA PROPIA ADMINISTRACION

La ratio histórica de las fundaciones está en recabar fondos o patrimonios privados para la consecuci6n de fines de interés público que la propia Administración no puede abarcar por la escasez de recursos. En consecuencia, parece que huelga que sea aquella la que utilizando fondos públicos promueva fundaciones, especialmente cuando su razón de ser y organización tiene como objeto la búsqueda de ese mismo interés público.

Hoy, la propia Administración que tradicionalmente tutelaba las fundaciones constituidas por personas físicas y ejercía sobre las mismas el control inherente a su protectorado pasó activamente a promoverlas con recursos públicos, y como consecuencia de ello, el típico control que debía ejercer quedó ofuscado por la confusión entre el órgano de gobierno de la fundación (patronato) y el de control (protectorado).

Por otro lado, la Administraci6n ya dispone de fórmulas organizativas dotadas de autonomía, para cubrir ciertas necesidades de gestión, específicamente en servicios públicos especializados con vocación de gestión económica empresarial, como son los organismos autónomos, entes públicos y empresas públicas. Actualmente la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado los califica como organismos públicos y los subdivide en organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

La justificación de los entes institucionales con personalidad jurídica diferenciada ha sido tradicionalmente la búsqueda de la eficacia en la gestión. Dice García de Enterria que "personalizar entes institucionales es una técnica organizativa que persigue crear autonomías funcionales o de gestión" y "que ha podido decirse con acierto que la proliferación de entidades institucionales ha venido a compensar el aumento constante de las funciones administrativas en el estado contemporáneo evitando que este aumento haya ocasionado una congestión paralizante de los

órganos comunes de la Administración General".

También, en la creación de las fundaciones está hoy la misma motivación que la evocada para los demás entes institucionales, que son la eficacia, la eficiencia y la gestión conforme a técnicas empresariales. La consecución de estos principios a través de estos entes está por probar. Lo que si esta demostrado es que la flexibilización del régimen jurídico público a través de estas fórmulas facilita la ausencia de un control eficaz del gasto público y una desregulación que favorece la huida del derecho público e incluso del privado.

El recurso de la Administración a la forma fundacional en vez de la utilización de las típicamente regladas de la administración institucional evita tanto las rigideces administrativas que todavía presentan los organismos autónomos como el animo de lucro consustancial de las empresas públicas y, aunque se aproxima al régimen de los entes de derecho público sujetos a derecho privado, presentan unos requisitos de constitución y dotación patrimonial mas cómodos y sencillos, al no precisarse una ley de creación como para aquellos.

Si bien en su momento se planteó si la Administración, sometida al principio de legalidad, podía o no crear fundaciones, la ley gallega que las regula habilitó desde su promulgación en 1983, a cualquier persona natural o jurídica a constituirlas, siempre que sean de interés gallego sin distinguir entre personas jurídico-públicas y jurídico-privadas. Hoy, la ley estatal de 1994 establece que podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean estas públicas o privadas (art. 6.1). Este precepto tiene eficacia en todo el Estado por pertenecer al ámbito que garantiza las condiciones igualitarias del derecho a fundar, recogidas en el art. 149. 1.1 de la Constitución.

LA DISCUTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS FUNDACIONES.

Admitida legalmente la posibilidad de que personas jurídico públicas promuevan fundaciones, la cuestión que seguidamente se viene planteando es la de la existencia de fundaciones públicas como una subespecie de entes institucionales.

Tradicionalmente dentro de las personas jurídicas que no se sustentan en un substrato territorial se distinguen las corporaciones, de base personal, de las fundaciones, de base patrimonial. Una distinción mas completa lleva a diferenciar las corporaciones de las instituciones y, dentro de estas últimas, las instituciones públicas y las de derecho privado (estas últimas, las fundaciones). La concepción originaria de las fundaciones sería entonces la de sujetos de entidad privada en contraposición a las

instituciones públicas (Organismos Autónomos, Entes Públicos, etc.).

Nuestra doctrina administrativa nunca admitió hasta el momento la categoría de fundaciones públicas. García de Enterría no reconoce la existencia, en el derecho español de la figura de la fundación jurídico pública que existe en otros ordenamientos como el alemán y afirma que "la figura de la fundación jurídico-pública está montada sustancialmente sobre el fin público a que queda afecta la dotación patrimonial efectuada por un ente público, especialmente teniendo en cuenta que el derecho alemán de fundaciones admite normalmente que las fundaciones privadas se ordenen a un fin privado o familiar. Pero esta matización es imposible entre nosotros puesto que como ha demostrado De Castro, y resulta hoy de manera inequívoca del art. 34.1 de la Constitución, en derecho español las fundaciones privadas requieren de esencia estar afectas a un fin de interés general". Fernando Aíbi, en su obra "Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales", editorial Aguilar, 1960, citando a Ferrara dice que "las fundaciones son una forma especial de Instituciones, la forma pertenece al derecho privado, y pueden distinguirse como personalidades institucionales privadas", añadiendo en otro lugar que "entre Institución y Fundación hay relaciones de filiación: la primera es el género; la otra, la especie...; la antítesis de institución y fundación se delinea de este modo: las instituciones pertenecen al derecho publico; las fundaciones al derecho privado: las fundaciones no son mas que instituciones privadas."

En Galicia, la ley de presupuestos para 1999 califica como Entidades Públicas las fundaciones hospitalarias a que se refiere el articulo 3.2 de la misma en el que se recoge el presupuesto de los distintos Entes Públicos. Esta calificación venía reiterándose en las leyes de presupuestos desde 1994, año en el que se incluye en el citado articulo la primera fundación. Ello llevó a plantear si éstas participaban de la misma naturaleza que el resto de las entidades públicas de la Comunidad Autónoma. Además, los gestores de alguna de estas fundaciones, fiscalizada en su momento por el Consello de Contas, defendieron la naturaleza de entidad pública de la fundación. En sus Estatutos no constaba, sin embargo, la expresión "fundación pública", y la asimilación que estos hacían de la misma al régimen de las entidades públicas únicamente se limitaba a efectos financieros y presupuestarios. En consecuencia las llamadas fundaciones públicas, pese a que la ley de presupuestos las incluye como entidades públicas, no son más que entidades privadas que en materia económico-presupuestaria comparten con las entidades públicas las disposiciones que la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia contienen para esta clase de entidades.

La calificación jurídica de las Fundaciones es determinante desde

el punto de vista de la fiscalización a los efectos de determinar si quedan sometidas a esta por parte de los órganos de control externo. Si las fundaciones pasan a considerarse como integrantes del "sector público" quedan sometidas al control externo. Por el contrario, si quedan fuere de tal consideración la fiscalización corresponderá únicamente en relación con las subvenciones, créditos y avales que reciban de aquella. En Galicia, el problema no obstante queda resuelto con la Ley 10/96, de actuación de entes, que las somete a control del Consello de Contas,

LAS FUNDACIONES SANITARIAS.

Las formas tradicionales de la gestión de la sanidad publica a través de organismos autónomos, con una regulación similar a la de la Administración, siempre priorizaron la legalidad sobre la eficiencia al someter su actuación al régimen presupuestario. de contratación, personal y control administrativo propio de la Administración Pública. La imposibilidad de controlar el gasto clínico, la rigidez del sistema estatutario con las consiguientes dificultades para un sistema retributivo orientado a resultados, se vino argumentando que generaba ineficiencias y despilfarros en los recursos públicos. La organización de los sistemas públicos sanitarios se enfrenta, así, a dos propuestas de cambio fundamentales: la separación de las funciones de financiación de las de provisión de servicios y la configuración de los centros sanitarios corno empresas públicas regidas por el derecho privado y fuera, por lo tanto, de! ámbito del derecho administrativo. Las nuevas fórmulas asumidas en la gestión responden a estas recomendaciones formuladas en el informe "Abril" (1991). Si en Cataluña la respuesta fueron los consorcios y en Andalucía los entes públicos, en Galicia serían las fundaciones sanitarias.

El nuevo modelo de gestión, a través de fundaciones hospitalarias, trata de configurar al hospital público como un centro de provisión de servicios que tiene como cliente mayoritario el servicio de salud. En esta relación, instrumentada a través de un concierto, el volumen de facturación tiene un techo anual que trata de limitar una eventual inducción a la demanda o la introducción de productos no pactados. La atribución de personalidad jurídica le hace sujeto de derechos y obligaciones con la posibilidad de regirse por el derecho privado. En el modelo organizativo el facultativo es un cliente funcional dentro de la organización bajo una relación mercantil o laboral con incentivos. Se trata de establecer centros de beneficios y de facturación interna con el diseño de un sistema que permita el análisis de costes. Se somete la Fundación al Plan General de Contabilidad Pública y se la dote de un patrimonio y caja propio que le permite, entre otras cosas, negociar precios y gestionar créditos.

El régimen jurídico de la primera fundación hospitalaria constituida por la Xunta de Galicia en la Comunidad Autónoma estaba configurada exclusivamente por sus Estatutos, y en lo no previsto

en estos, por la Ley del Régimen de las Fundaciones de Interés Gallego y el Reglamento de Organización y Funcionamiento del protectorado de estas fundaciones. El contemplado en sus estatutos incorporaba alguna regulación propia del derecho público, como la posibilidad de adscribir a la fundación bienes y derechos de la Administración, la remisión al régimen financiero y presupuestario de los organismos públicos de la Comunidad Autónoma, el sometimiento de su actividad económica al plan de contabilidad pública y la contratación respetando los principios de publicidad y libre concurrencia. En lo demás, se remitía a las normas de derecho civil, mercantil y laboral. También el régimen de personal sería el laboral común establecido en el Estatuto de los Trabajadores.

Una ley posterior, la Ley gallega 10/96, de actuación de entes en materia de contratación y personal completa su régimen jurídico fijando criterios más exhaustivos del derecho público en estas materias, así como en lo que se refiere al control económico y financiero.

Por consiguiente. la configuración de la fundación hospitalaria en la Comunidad Autónoma Gallega es la de una entidad sujeta al derecho privado en cuyo régimen jurídico se superponen ciertas normas que son propias del derecho público.

Esta configuración de las fundaciones hospitalarias ha variado con la nueva normativa estatal. En la Administración del Estado las nuevas fórmulas de la gestión de la sanidad fueron reguladas por Real Decreto Ley 10/96, de 15 de junio convalidado por Ley 15/97 de 25 de abril. No obstante sería la Ley 50/98 de "acompañamiento" a la de Presupuestos Generales del Estado para 1999 la que asiente, en su art. 111, el nuevo marco jurídico de referencia para las mismas. Estas fundaciones se conceptúan como organismos públicos, creadas y adscritas a otro ente público con personal sujeto a normas de naturaleza estatutaria sin perjuicio de la aplicación especifica del régimen propio del personal funcionario o estatutario, un sistema de contratación basado en los principios de publicidad y concurrencia, con sometimiento a legislación de contratos de las administraciones públicas, y un régimen presupuestario. económico-financiero y de intervención y control conforme a lo establecido en la Ley General Presupuestaria y sometidas al control financiero permanente de la Intervenci6n General. Dispondrán de un patrimonio propio y podrán tener bienes adscritos por la Administración General del Estado. En lo no previsto en esta ley será de aplicación la Ley 6/97 de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

En definitiva, con estas características nos encontramos ante una figura nueva y distinta desde el punto de vista jurídico de las

reguladas en la Comunidad Autónoma Gallega. Las fundaciones sanitarias configuradas en el artículo 111 de la Ley 50/98 son personas jurídicas públicas a caballo entra los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales reguladas en la LOFAGE. Las fundaciones hospitalarias gallegas responden a un modelo de gestión de entes de naturaleza privada cuya regulación, básicamente, está en unos estatutos que establecen un régimen híbrido, de normas públicas y privadas distinto del régimen común de las fundaciones.

La pregunta es si la nueva regulación estatal afecta al régimen jurídico de las fundaciones gallegas. La respuesta en términos jurídicos parece estar en que las fundaciones sanitarias estatales y las fundaciones hospitalarias autonómicas son personas jurídicas con regímenes distintos, creadas para administraciones distintas, para ámbitos territoriales también distintos, y en base a competencias propias de cada una de ellas. Así, la Comunidad Autónoma tiene competencia para regular la organización, funciones y asignación de medios personales y materiales de los centros de su propio servicio de salud. Así lo reconoce toda la normativa sanitaria. También el Estatuto de Autonomía de Galicia en su articulo 33 atribuye a la Comunidad Autónoma esta competencia. De conformidad con esta atribución competencial la forma elegida por el Gobierno de la Comunidad Autónoma para gestionar los centros sanitarios fueron las fundaciones, respecto de las que también le compete su régimen jurídico (art. 26.27 del Estatuto de Autonomía), que no obstante para las sanitarias debe determinarse dentro de los principios básicos de la Ley General de Sanidad. Por otro lado, y de acuerdo con esta normativa, el art. 111 de la ley 50/98 no fue calificado de legislación básica y expresamente deja a salvo en su apartado primero la normativa específica de cada Comunidad Autónoma en lo referente a las fundaciones públicas sanitarias que se puedan crear en sus respectivos ámbitos territoriales, reiterando que este articulo sólo se aplicará en el ámbito del Instituto Nacional de la Salud.

En consecuencia la calificación de Organismos Públicos de la Ley 50198 no afecta a las fundaciones hospitalarias gallegas, que se seguirán rigiendo básicamente en primer lugar por sus estatutos fundacionales, y supletoriamente por la normativa reguladora de las fundaciones e instituciones sin fines de lucro, y por lo dispuesto en la ley de Galicia 10/96 de Actuación de Entes de la Comunidad Autónoma.

LA PRÁCTICA FISCALIZADORA EN UNA FUNDACIÓN HOSPITALARIA.

La primera experiencia fiscalizadora de una entidad de este tipo realizada por este Consello de Contas se produce a los tres años de su andadura. La corta vida y la novedad de la fórmula obliga a la cautela y a no extender las conclusiones fuera del ente y

ejercicio auditado. No obstante nos parece interesante resaltar algunas consideraciones extraídas de este trabajo.

La discutida naturaleza jurídica y la escasa regulación pública existente para estas entidades presentó los primeros problemas para la delimitación del régimen jurídico aplicable. Esta circunstancia llevó a este Consello de Contas a complementar la regulación estatutaria con los principios y normas básicas de derecho público aplicables a los entes instrumentales de la Administración. En aquel momento. en la Comunidad Autónoma, aún no era de aplicación la ley gallega 10/96 de Actuaci6n de Entes. Frente a la pretendida naturaleza pública de esta entidad como una subespecie de sociedades públicas del tipo de ente de derecho público, este Consello advirtió, para tal supuesto, la necesidad de su creación por Ley y el sometimiento a la normativa de Contratos de las Administraciones Públicas de 1995. La fundación se constituyó, en cambio, por acuerdo del órgano de gobierno de la Comunidad.

En este control externo se demandó la necesidad de formar un expediente administrativo en el que quedaran plasmados los motivos y la necesidad de dotar a la Administración de un nuevo modelo de gestión de servicio público, no tipificado dentro de las formas tradicionales, que conllevaba la disposición de fondos públicos a favor de un ente de naturaleza privada. Estas circunstancias, al no aparecer acreditadas documentalmente, limitaban la labor fiscalizadora orientada a valorar la racionalidad del gasto.

La utilización de bienes de dominio público por la fundaci6n, quedó claro que debía estar respaldada en un procedimiento reglado de cesión o adscripción, conforme a la normativa de patrimonio de la Comunidad Autónoma.

En materia de selección de personal, la falta de control facilita la poca transparencia y efectividad en la aplicación de los principios de publicidad, mérito y capacidad. En ocasiones, el recurso a personal sanitario que presta servicios en instituciones públicas puede provocar situaciones de pluriempleo incompatibles con la normativa pública. El ánimo de configurar a los facultativos como clientes de la Entidad lleva a regular sus servicios a través de un contrato mercantil que no resulta conciliable con la naturaleza laboral que encierra su relación. La otra alternativa de relaci6n laboral con incentivos de actividad no se muestra efectiva al tender a convertirse este último en un complemento fijo por actividad. Tampoco las retribuciones de los directivos aparecen vinculadas parcialmente al ahorro generado en los recursos que gestionan, que se postulaba como una fórmula novedosa de la fundación para la gestión eficiente de los mismos. Antes bien,

parte de sus retribuciones suelen vincularse a unos objetivos que no están claramente definidos.

La contratación sigue, por norma general, los principios de publicidad y concurrencia. No obstante, la externalización de servicios se produce en ocasiones con contratos sometidos a condiciones y precios que desbordan la racionalidad que debe presidir el gasto público.

La ejecuci6n del concierto suscrito con el Servicio de Salud para la prestación de servicios sanitarios provoca interferencias entre la fundaci6n y otros centros sanitarios del sistema de salud ante la posibilidad de desvío de pacientes desde aquella en procesos de complejidad, que excedan de sus medios o de los topes máximos de facturación. El Consello de Contas advirtió que el amplio margen que posibilitaba el concierto para estos desvíos a otros centros públicos podría, dado el sistema y limites de facturación establecidos, inducir a baremar , a estos efectos, los procesos en términos de rentabilidad.

Por último, la disciplina financiera que pretende imponer el Servicio de Salud a través de la limitación presupuestaria fijada en el concierto se vio frustrada por el incremento de los recursos humanos y la mayor demanda asistencial, que provocaron que aquel tuviera que soportar un expediente adicional de gasto e incrementar por segundo año consecutivo el fondo social de la fundación hasta un tercio de su valor.

LAS FUNDACIONES AL SERVICIO DE ACTIVIDADES DE PROMOCIÓN.

Otro de los ámbitos donde la figura de la Fundación se perfila. en la Comunidad Autónoma de Galicia, como entidad colaboradora de la Administración, creada por la misma. es en el desenvolvimiento de diferentes actividades de promoción.

Tradicionalmente las fundaciones se configuraron como organizaciones de actividades y bienes, dotadas jurídicamente de personalidad y patrimonio propio, para la consecuci6n de fines humanos no lucrativos. Esta constitución de un patrimonio separado para un fin de interés humano por medio de una organización a la cual se reconoce personalidad por el ordenamiento jurídico, no es ni mas ni menos que la consagración de una empresa altruista, de una empresa no mercantil. Un dato esencial que define a las Fundaciones es la ausencia de ánimo de lucro, pero que no excluye la ganancia o beneficio para las mismas, entendidas en sentido económico, financiero y contable sino el reparto de esa ganancia o beneficio fuera de la Fundación, es decir entre los fundadores o personas representativas de un interés puramente particular, de manera que suponga derivar tales beneficios mas allá del ámbito propio de la Fundación o de su

circulo natural de beneficiarios.

No es contrario a los principios constitucionales en materia de Fundaciones el que una Fundación sea titular de una empresa propiamente dicha o que haya una empresa de la titularidad de una Fundación, siempre que el beneficio este previsto para fines de interés general y se destine a ellos, sin reparto entre particulares.

La nueva ley 30/1994, de 24 de noviembre, lleva a cabo una profunda revisión de la normativa sobre entidades de beneficencia. La exposición de motivos admite expresamente la "posibilidad de que las fundaciones ejerzan directa o indirectamente, actividades mercantiles o industriales" junto con la lógica exigencia de que una determinada proporción de las rentas y de cualquiera otros ingresos que obtenga la Fundación sea destinada a la realizaci6n de los indicados fines.

El articulado de la ley desarrolla y concreta este criterio inspirador de su nueva regulación pero lo hace en relación con los beneficios fiscales conferidos a los resultados de la actividad fundacional.

El articulo 24 faculta a las Fundaciones para obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios. El artículo 25 obliga a las Fundaciones a destinar a la realización de los fines fundacionales al menos el 70% de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos y a "incrementar la dotación fundacional" con la parte restante. Así, todo el beneficio generado como consecuencia de la actividad de la Fundación queda aplicado a la Fundación misma, ya para la realización de actividades, ya para el saneamiento del activo patrimonial.

Las Fundaciones pueden llevar a taba actividades mercantiles, o sea, proporcionar bienes y servicios a terceros mediante contraprestación pero para que puedan acogerse a los beneficios fiscales que la nueva ley regula, tales actividades han de coincidir con su objeto fundacional.

La ley 30/1994, de 24 de noviembre, recoge la idea de la Fundación - empresa, en tanto que permite el ejercicio de actividades mercantiles, ya sea directamente, ya mediante el dominio que la Fundación ejerza en una entidad mercantil a través de una participación mayoritaria en la misma Los rendimientos de ese tráfico mercantil, al revertir en la unidad patrimonial de la Fundación para fortalecerla y dinamizarla, gozan de beneficios tributarios.

LA PRÁCTICA FISCALIZADORA EN ESTAS FUNDACIONES.

El "Consello de Contas de Galicia" llevó cabo la fiscalización de una Fundación clasificada como benéfico - privada, pero en la que la

participación de las entidades públicas en el fondo fundacional se eleva al 99,51%.

En la opinión del Consello de Contas de Galicia, esta clasificación no es procedente ya que siendo la aportación fundacional en casi toda su totalidad pública resulta contradictoria su clasificación como fundación de naturaleza benéfico – privada, dada la influencia dominante del sector publico.

No se admitió como justificación de la clasificación el hecho de que sea una persona jurídico - privada (una Asociación que realiza iguales actividades que la Fundación) la que realiza una aportación no cuantitativamente mayor pero si destacable a la hora de constituir la fundación.

Otro hecho a destacar es la irregularidad de las aportaciones al patrimonio fundacional efectuadas por la Xunta de Galicia, la cual se compromete a aportar bienes demaniales no desafectados al uso general o a la prestación de un servicio público. Estamos ante una utilización de bienes de domino público por una institución de derecho privado.

Las circunstancias señaladas enturbian la naturaleza jurídico - privada con la que se clasifica a esta fundación. La grave consecuencia que conlleva este hecho es la posibilidad de que el gasto público escape a los controles administrativos.

Esta Fundación desarrolla dos tipos de actividades: las de carácter promocional, formativo y de apoyo que por ser de interés general justifican la existencia de la Institución, y por otra parte, de acuerdo con el comentado concepto dinámico - empresarial de fundación, realiza directamente actividades económicas con la finalidad de conseguir los recursos que financien la realización de los fines de interés general que tiene encomendados.

Tras la fiscalización se comprobó que las actividades mercantiles no liberaban a la fundación de su dependencia de los fondos públicos para subsistir y realizar sus actividades y que en modo alguno esta alcanzaba el nivel de autofinanciamiento deseable pare la institución de las fundaciones.

La Fundación fiscalizada puede desarrollar sus actividades gracias a las subvenciones públicas recibidas de la Comunidad Autónoma y que ésta concede a la Fundación como si se tratara de un este prestador de servicios públicos.

La recomendación del Consello de Contas fue que la Fundación debe autofinanciarse en un plazo no demasiado largo y para ello desarrollará aquellas actividades económicas de las que obtenga superávit y abandonará aquellas que le produzcan déficit, ya que las actividades mercantiles no pueden detraer recursos del patrimonio sino que deben robustecerlo y renovarlo.

De no ser así se desnaturalizarla la institución misma de la fundación ya que su patrimonio debe ser adecuado y suficiente para la consecución de los fines de interés general, comportándose como una entidad atípica que se financia con cargo a los presupuestos anuales de la Comunidad Autónoma, pero sometida al derecho privado y por lo tanto sin que le sean de aplicación las normas presupuestarias públicas a su actividad económico - financiera.

MARCO CONTABLE APLICABLE A LAS FUNDACIONES

Las obligaciones de las fundaciones, con objeto de garantizar una información clara a todos los agentes económicos interesados en ella, podrían resumirse en las siguientes:

a) Legalización de sus libros de contabilidad por el protectorado o en el registro mercantil cuando realicen actividades económicas. En este caso llevarían la contabilidad exigida en el Código de Comercio y presentarán sus cuentas anuales en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

b) Aplicación del Plan General Contable específico, aprobado por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, y cuyas novedades mas significativas indicamos mas adelante.

c) Las cuentas anuales y liquidación de los presupuestos se auditarán cuando durante dos ejercicios sucesivos concurran dos de las siguientes circunstancias:

Total patrimonio (bruto) > 400 millones de pesetas.

Volumen ingresos> 400 millones de pesetas.

Nº trabajadores empleados > 50 millones de pesetas.

En relación con estos límites, el patrimonio se identifica con el conjunto de bienes y derechos de una fundaci6n, que si bien no coincide en el concepto contable del término, permite considerarlo como el activo del balance de las entidades sin fines de lucro.

En lo que se refiere al importe neto del volumen anual de ingresos, se identifica con los ingresos recogidos en la cuenta de resultados de la entidad como consecuencia de las actividades ordinarias, es decir, los derivados de la actividad propia y, en su caso, de la mercantil, una vez deducidas las devoluciones o descuentos que pudieran afectar a las operaciones. Las

subvenciones, donaciones y legados se consideran como ingresos del ejercicio.

d) Aprobación de los presupuestas del próximo ejercicio y su remisión al órgano del protectorado en el último trimestre del año.

e) Revisión de las cuentas anuales a los distintos Órganos de control externo según lo legislado en cada autonomía al respecto.

f) Remisión al protectorado de las cuentas anuales y liquidación de los presupuestos. En la memoria se incluirán además de otros:

- Destino de las subvenciones y ayudas públicas al fin para el que fueron concedidas o en su caso, del cumplimiento de los convenios de colaboración con los distintos organismos públicos.
- Destino del patrimonio y rentas a los fines fundacionales.

NOVEDADES DEL NUEVO PLAN CONTABLE

Las entidades sin fines lucrativos ya tienen un plan contable especifico, aplicable a partir de 1999, en el que destacan dos aspectos nuevos respecto al plan vigente anteriormente:

a) Aumento de información presupuestaria previa a la realización de todos sus gastos y actividades.

Según Antonio Gómez Ciria, Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC), este requisito es completamente lógico, pues las fundaciones primero ingresan y luego gastan, al contrario de cualquier sociedad o empresa convencional que primero gasta y luego vende.

Es decir, las fundaciones vienen obligadas a informar, y por tanto elaborar, un presupuesto detallado en el que se recojan los gastos previstos para la realización de sus actividades en el periodo considerado, así como los ingresos para hacer frente a tos mismos.

Dicho presupuesto, al igual que en las cuentas anuales, podrá presentarse en modelo normal o abreviado, formulándose en uno u otro en función a su patrimonio e ingresos, al igual que el balance y memoria anual.

El presupuesto se confeccionará de acuerdo con los principios de devengo y de registro, y en el caso del formato normal incluirá tres programas: cada una de las actividades propias de la entidad, la actividad mercantil que pudiera realizar, y la relativa a operaciones financieras.

b) Las fundaciones deberán incluir en la memoria que entreguen con las cuentas anuales la explicación del tipo de actividades que desarrollan, sus usuarios, beneficiarios y el patrimonio actualizado de la entidad.

En cuanto a los criterios de valoración, la adaptación recoge una norma de valoración sobre los bienes del patrimonio histórico y otra sobre las subvenciones, donaciones y legados, en la que se ha realizado un desarrollo pormenorizado tratando las posibles materializaciones de estas operaciones.

c) Por lo demás, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos mantienen la misma estructura que aquel, no conteniendo modificaciones importantes en los principios contables ni en el cuadro de cuentas.

En la tercera parte, definiciones y relaciones contables, se introduce la cuenta 100 "dotación fundacional" para recoger las aportaciones y resultados capitalizados. En las fundaciones se emplea la cuenta 101 "Fondo social".

Dentro del grupo I, asimismo se crea la cuenta 145 "Provisión para reparaciones y conservación del patrimonio histórico" para recoger los importes necesarios para atender las reparaciones extraordinarias.

Las cuentas anuales, contienen modificaciones en lo que se refiere a los dos tipos de elaboración de cuentas ya mencionadas, así como de la liquidaci6n del presupuesto.

La quinta parte, normas de valoración contiene los criterios de contabilización y las reglas aplicables a las operaciones o hechos económicos realizados por las entidades sin fines lucrativos.

En relación a la valoración de gastos e ingresos, se introducen los criterios necesarios para valorar adecuadamente los que se producen en estas entidades, diferenciando aquellos específicos de la actividad propia de los realizados en la actividad mercantil.

ESPECIAL REFERENCIA A LAS FUNDACIONES SANITARIAS EN GALICIA

El marco contable aplicable a las fundaciones es, en principio, el Plan General Contable privado, porque las fundaciones existentes son personas jurídicas privadas.

El marco contable de las fundaciones en Galicia es el indicado en el

artículo 25 del Decreto 248/1992, de 18 de junio. Este precepto textualmente dice "sin perjuicio de ajustarse a las normas de contabilidad general y a las establecidas por la legislación fiscal que en uno u otro caso les sean aplicables a las fundaciones, gozarán estas de libertad para llevar su contabilidad en la forma que estimen conveniente, siempre que refleje con claridad y exactitud la situación de la fundación y el desarrollo de sus actividades".

Es decir, la norma gallega permite un cierto grado de discrecionalidad, pero siempre dentro del marco de contabilidad privada y con sujeción a las obligaciones contables derivadas o impuestas por la legislación fiscal.

No obstante, en la Comunidad Autónoma Gallega se produce un contrasentido al considerar las fundaciones como entidades privadas e incluirlas en la Ley de presupuestos como públicas.

Los estatutos de la Fundación Hospitalaria fiscalizada por este Consello de Contas establecen en su articulo 20.1 que la fundación, en su gestión y registro de actividades económicas y patrimoniales aplicará el Plan General de Contabilidad Pública.

Asimismo, en dichos estatutos, articulo 19.2.3, se dice que en lo que referente al régimen financiero y presupuestario se estará a lo que prevé la Ley 11/92, de 7 de octubre de régimen financiero y presupuestario de Galicia, para las sociedades públicas, cuando un hospital presta servicios sanitarios públicos y no tiene como fin primordial la obtención de rendimientos económicos.

Ahora bien, tanto si se quería asimilar presupuestariamente estas fundaciones a las sociedades mercantiles como a las Entidades que por Ley deben ajustar su actividad al ordenamiento privado, lo más lógico es que la contabilidad sea la privada y no la pública. Es decir, que aunque sus estatutos digan que utilice la contabilidad pública, debe aplicarse a las Fundaciones la contabilidad privada.

<u>Haciendo una síntesis podemos decir:</u>

1) Las Fundaciones que realicen actividades mercantiles o industriales deben utilizar el plan contable privado y seguir las obligaciones impuestas por el código de comercio, es decir, su información económico patrimonial se deducirá a partir de la aplicación de dicho plan, así como disposiciones complementarias (Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, adaptado a las entidades sin fin lucrativo por Real Decreto 778/98, de 30 de abril), sin no haber dictado hasta hoy, norma o plan contable específico la Comunidad Autónoma gallega, para entidades sin fines

de lucro.

2) De no realizar actividades comerciales, entonces tan solo se deberán atener a lo dispuesto en el Decreto 248/1992 citado anteriormente, en el que se dice que podrán gozar de libertad a la hora de llevar la contabilidad, siempre que refleje con claridad y exactitud la situación de la fundación. Ahora bien, no debe olvidarse, que para disfrutar de los beneficios fiscales previstos en la Ley 30/94, tendrá que aplicar, en todo caso, las previsiones contables contenidas en las normas reguladoras del impuesto sobre sociedades.

3) La información económico-patrimonial que deben rendir las fundaciones deberá incluir como mínimo un inventario de bienes, balance de situación, memoria, presupuestos y su liquidación, libro diario, así como libro de actas, requisitos estos que cumplen perfectamente las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria a estas entidades, aprobada por Real Decreto 776/1996, de 30 de abril.

VI ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS OCEX

GRUPO DE TRABAJO 5º: "Hacia una nueva configuración del Sector Público"

Título de la Comunicación:

"Justificación de la consolidación contable y delimitación del perímetro del grupo en el ámbito público"

Autor:

Jesús F. Santos Peñalver

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Sumario:

1.- Introducción

2.- La consolidación contable y la rendición de cuentas.

3.- Necesidad de la consolidación contable para la cuantificación del endeudamiento público.

4.- Funciones de gestión de la consolidación contable.

5.- Otros aspectos que justifican la consolidación contable pública.

6.- Perímetro de consolidación del grupo público.

7.- Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN.

La delimitación del concepto de grupo público tiene significación en diferentes ámbitos de estudio, al ser el objeto material de análisis de distintas disciplinas científicas. Por ello, las reflexiones que realizamos en las páginas siguientes, en relación a la necesidad de consolidar contablemente en el ámbito público, entendemos que

pueden ser enmarcadas dentro de la ponencia denominada “Hacia una nueva configuración del Sector Público, pues ésta puede condicionar significativamente las entidades que conformarán el concepto de “grupo público” o “entidad que informa” (Montesinos 1993, pp. 683-722), cuestión que, cinco años después de haberse aprobado el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aún se encuentra pendiente de regular.

Las distintas Administraciones Públicas gozan de autonomía en su organización administrativa, lo cual ha llevado consigo que cada una de ellas adopte formas diferentes, con el agravante de que el procedimiento para recoger la información, de este tipo de organizaciones, en sus estados contables es también distinto. Un ejemplo de esta situación de heterogeneidad, es el modo en que cada Comunidad Autónoma incorpora en su información financiera la de los Organismos Autónomos (Benito 1997, pp. 123-134).

Cuando se pretenden efectuar comparaciones entre diversas Administraciones se precisa, primeramente, conocer cuáles son las diferentes organizaciones que componen cada una de ellas, así como la forma en que éstas se incluyen en los distintos estados contables, para que los destinatarios de dicha información puedan alcanzar conclusiones razonables en base a ellos.

La desmembración de las Administraciones en diversas estructuras organizativas, hay que presuponer que se ha realizado con la finalidad de permitir acometer más eficazmente las competencias de gestión del gasto público que tienen asignado.

Sin embargo, la existencia de múltiples "organizaciones satélites", en torno a una Administración, lleva consigo la dispersión de la información contable, con el consiguiente perjuicio, tanto para los usuarios externos como para los propios gestores públicos, en su necesidad de disponer de una visión de conjunto de toda la organización dependiente de la misma. En este sentido, la consolidación contable puede servir para mejorar esta necesaria visión del conjunto formado por todas estas organizaciones.

Cada entidad contable, con personalidad jurídica propia, que forme parte de la Administración, debe elaborar anualmente sus cuentas anuales: balance, cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria. Sin embargo, es necesario aceptar que la suma de dicha información no será necesariamente significativa de la realidad económica y financiera de la citada Administración, dado que pueden existir transacciones entre ellas que distorsionen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y presupuestaria y los resultados, por lo que es necesario que se proceda a la consolidación de sus estados contables.

Para realizar la consolidación contable se requiere que las entidades

consolidables se encuentren ubicadas en torno a una "dirección única", donde radica el centro decisor de todas estas entidades. A nivel de la contabilidad pública parece razonable establecer, en una primera aproximación, que será la propia Administración general el centro de confluencia de las decisiones, al ser ésta la que tiene la capacidad de toma de decisiones[1].

En cuanto a los documentos consolidables, podemos decir, que serían todos los estados contables.

Hay que tener en cuenta que, para cada Administración, mediante Ley se define, a nivel presupuestario, las entidades que deben incorporarse en el estado de liquidación del presupuesto. Se incluirán en él los gastos e ingresos realizados para conformar la Cuenta General, correspondiente a la propia Administración y a aquellas entidades públicas consideradas por el texto legal como componentes de dicho documento.

Sin embargo, la información económico-financiera, derivada de las transacciones realizadas con terceros a lo largo de un ejercicio económico, por parte de las empresas que se encuentren participadas por la Administración, o del resto de las formas de gestión indirecta, no debe incorporarse, inicialmente, en el estado de ejecución presupuestaria, recogiéndose en éste únicamente las transacciones realizadas entre la Administración y las citadas formas de organización. Una de las consecuencias de esta situación se concreta en la no incorporación de los déficits o superávits de estas entidades en el saldo presupuestario de su Administración partícipe.

Por lo que hace referencia a la información patrimonial, actualmente, en base a lo dispuesto en el PGCP, las inversiones de las Administraciones Generales en las sociedades públicas participadas deben valorarse por el precio de adquisición, no regulando ni su ajuste en función del valor actual[2], ni la incorporación de los activos y pasivos correspondientes, por no requerirse la consolidación contable.

Un concepto básico en este proceso de consolidación es la definición del "grupo público”, para lo cual nos planteamos, en primer lugar, si la delimitación a realizar debe ser válida para cualquier disciplina, o únicamente debe ser aplicable a la contabilidad, y en nuestro caso, a la contabilidad pública. El estudio de los grupos es multidisciplinar, en el sentido de que diversas áreas de conocimiento se acercan al análisis de los mismos, con la finalidad de resolver problemas.

Sin embargo, entendemos que, aunque las características definitorias del mismo deben ser similares, los objetivos del análisis

llevan a su acotación de forma diferente, utilizándose, normalmente, las presunciones, o criterios operativos e indicadores específicos, que no tienen por qué coincidir en las diferentes disciplinas. Por ello, no pretendemos que la concepción de grupo, válida para la disciplina contable, lo sea también para otras, ni siquiera dentro de la propia contabilidad, puesto que los conjuntos de entidades sobre los que se va a aplicar la consolidación presentan características diferentes que, en nuestra opinión, requieren una especificación distinta en el marco de la actividad pública en relación con las características de los grupos empresVerdanaes que presentan una finalidad lucrativa. Es decir, el entorno económico y jurídico de las entidades públicas requiere una delimitación específica del concepto de grupo, que si bien se podrá basar en alguna de las características de los grupos empresVerdanaes privados, debe tener en consideración su propia idiosincrasia, que se concreta, por ejemplo, en la existencia de objetivos distintos en ambos campos.

2. LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE Y LA RENDICIÓN DE CUENTAS.

Cuando se hace referencia a los grupos de empresas (Alonso Carrillo, 1996), se acepta que el conocimiento de la realidad patrimonial, financiera y económica del conjunto de empresas que constituyen el grupo no se obtiene mediante la yuxtaposición de la información contable de las empresas individuales, por lo que es necesario emplear algún método que permita el conocimiento de esta realidad, siendo este método la consolidación contable. Ésta, entre otras finalidades, sirve (Cea García, 1992) como medio para paliar los riesgos de desfiguración de las cifras contables que puede realizarse en las cuentas anuales individuales del grupo. Por tanto, la consolidación tiene como finalidad ofrecer una visión contable de la realidad económica única que suponen los grupos de empresas, pues la existencia de una entidad económica, donde confluyen distintas personalidades jurídicas, limita el método tradicional contable de reflejar en cuentas individuales la situación patrimonial, económica y financiera.

En el ámbito mercantil privado, la consolidación surge por la aglutinación en una entidad económica de varias empresas que inicialmente han surgido de manera independiente jurídicamente. Sin embargo, resulta paradójico, pero se podría decir (de Pablos Rodríguez y Arbesú López, 1996, p. 739) que la razón principal, del reciente interés por la consolidación contable en el ámbito público, "tiene su causa en un fenómeno contrario, en cierto modo, al que motivó el nacimiento de dicha técnica en el ámbito empresVerdana: si allí se trataba de dar respuesta a la problemática derivada de las “agrupaciones empresVerdanaes”, en el campo del sector público se trata de afrontar las carencias informativas producidas por la desagregación de su actuación".

Consecuentemente, uno de los motivos de la consolidación pública

es, precisamente, dar una respuesta en el campo de la contabilidad a la desagregación que se ha producido en el sector público en diversas entidades con personalidad jurídica propia, cuya existencia, en principio, es debida a los intentos de mejorar la eficacia y eficiencia en la prestación de los distintos servicios, si bien, esta desmembración lleva consigo el riesgo de impedir un conocimiento global de las actuaciones, además de, en algunos casos, evitar el control de legalidad y de responsabilidad requeridos para cualquier forma de gestión de los recursos públicos.

En este sentido, puede afirmarse que, para llevar a cabo, de forma adecuada, una rendición de cuentas de las actuaciones realizadas en relación a la cantidad y calidad de los servicios prestados, los gobernantes deberán facilitar información consolidada. En efecto, cuando una Administración ha procedido a privatizar o a gestionar indirectamente un servicio público, este hecho no exime de su responsabilidad política, puesto que los representantes públicos tienen que justificar, frente a terceros, las actuaciones que se han realizado. Además, en algunos casos, son ellos mismos quienes alardean de la forma en que dichos servicios han sido prestados.

Si la responsabilidad política no desaparece con la cesión de la gestión, en nuestra opinión existe argumento suficiente para que la información financiera derivada de los servicios delegados también sea facilitada. La información financiera de los servicios públicos prestados puede ser presentada adicionalmente a la de la propia Administración general o integrada junto con ésta, si bien entendemos que es más conveniente que se realice de forma consolidada, pues, como señalan Torres y Pina (1997, p. 126), así se proporciona una "visión global sobre su situación financiera, los servicios que les ha proporcionado su ciudad y la eficacia con que se han prestado, los impuestos recaudados y la eficiencia con que se han gastado" que no se obtendría si se presentara de forma separada para cada una de las organizaciones que confluyen junto con la Administración general.

Por ello, es en el campo del análisis de la responsabilidad financiera, donde la consolidación permitirá disminuir el riesgo derivado de la creación de entidades satélites, si bien, hay que tener presente que, como sucede con gran parte de los problemas planteados, tanto en el ámbito público como en el privado, la fragmentación de las Administraciones en diversos organismos no afecta únicamente a la contabilidad sino que tiene transcendencia en otros campos del conocimiento vinculados con la actividad pública, como el derecho administrativo, financiero o la hacienda pública. Por ello, únicamente se le puede exigir, a la consolidación contable, que participe en mejorar la información referida a su parcela de conocimientos.

3. NECESIDAD DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE PARA LA CUANTIFICACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO.

Si la finalidad de elaborar estados financieros consolidados en los grupos de empresas es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo, el conocimiento de la situación financiera de todas las entidades que prestan servicios para una Administración es uno de los objetivos/necesidades de la consolidación del balance patrimonial de la entidad informativa, conformada en torno a una Administración Pública. En efecto, tanto para los propios gestores, como para los ciudadanos-contribuyentes-receptores de servicios, la cuantificación del importe de las deudas es uno de los aspectos más significativos de cara a la obtención de conclusiones sobre la eficiencia con que se ha realizado la actividad pública. El conocimiento del endeudamiento no se obtiene directamente de la información contable de las cuentas de la Administración general, pues ésta puede permitir o facilitar, a sus entidades satélites, la posibilidad de que se endeuden. Ahora bien, la simple agregación de la información tampoco facilitaría el montante global de deuda si existen operaciones de naturaleza financiera entre la Administración general y sus organizaciones satélites, dado que, en tal caso, sería necesario proceder a efectuar las eliminaciones oportunas para evitar la existencia de relaciones de débitos-créditos recíprocas, requiriéndose, en consecuencia, la consolidación contable para evitar tales distorsiones.

Una problemática similar a la del endeudamiento es la del superávit-déficit presupuestario de una Administración. El resultado presupuestario es definido por la IGAE, en el Documento nº7 de Principios contables, como: "la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros". En consecuencia, el resultado presupuestario está integrado por los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio en vigor (derivados de operaciones no financieras y de enajenación de activos financieros) y las obligaciones reconocidas durante el mismo período (derivadas de operaciones no financieras y de adquisición de activos financieros).

Si en el presupuesto de una Administración no se integran, junto con los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas de la Administración general, los de las entidades satélites, el resultado presupuestario de un ejercicio puede verse "falseado", no representando realmente en qué medida los ingresos presupuestarios han sido suficientes para financiar a los gastos presupuestarios. Un ejemplo de este "maquillaje" puede venir mediante la creación, por parte de una Administración, de una sociedad mercantil, con la finalidad de que ésta se endeude por un importe suficiente que permita llevar a cabo la realización de un determinado servicio público, reconociendo las obligaciones derivadas de los gastos necesarios para su ejecución, comprometiéndose, la Administración, a satisfacer todos los años la

cuota de amortización y los intereses producidos por el mencionado préstamo. Presupuestariamente, si no se produce la consolidación del estado de liquidación del presupuesto, la Administración incorporará, en cuanto a obligaciones reconocidas, únicamente las cuotas de amortización e intereses, importe obviamente menor que el correspondiente a los gastos totales, obteniendo, en consecuencia, un mejor resultado presupuestario que en el caso de haber acometido directamente la Administración general el servicio correspondiente. Lo anterior es un motivo más para justificar la consolidación de las cuentas de la Administración general con la de sus organismos "ejecutores", tanto a nivel patrimonial como presupuestario.

4. FUNCIONES DE GESTIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE PÚBLICA.

Otro motivo, señalado para justificar la puesta en práctica de la consolidación contable, es la dificultad de llevar a cabo un adecuado control interno y externo de la actuación pública, pues se argumenta que (López Díaz y de Pablos Rodríguez, 1998, p. 266.) "una consecuencia de la tendencia a la privatización de servicios o a la adopción de determinadas figuras legales para gestionar los servicios, es que se puede hurtar a los Órganos de Control Externo (OCEX) el control sobre la actividad realizada por las mismas, así como substraerse a los procedimientos de intervención y de control financiero propios de las Administraciones Públicas". Esta inquietud es manifestada por distintos responsables de los OCEX quienes reclaman la posibilidad de controlar a las sociedades en donde se tenga un control efectivo, aún cuando su participación sea inferior al 50% del capital.

Se considera (López Díaz y de Pablos Rodríguez, 1998, pp. 277-78) que "los objetivos a perseguir con la consolidación no pueden ser otros que mejorar el proceso de toma de decisiones (políticas y de gestión) y potenciar la correspondiente rendición de cuentas", concretándose en los siguientes:

a) Facilitar el control legal y político y, a su vez, potenciar la democracia.

b) Mejorar la información financiera del <grupo político>.

c) Instaurar una política y una cultura de gestión del grupo.

d) Facilitar comparaciones en el tiempo, para la propia entidad, y en el espacio, con otras entidades, sobre datos homogéneos, con independencia de los distintos modos de gestión adoptados.

En nuestra opinión, el planteamiento anterior asigna unas funciones de gestión a la consolidación contable que traspasan los fines tradicionales de la misma. En efecto, la consolidación ha sido tradicionalmente utilizada en el ámbito de la información contable externa de cara, principalmente, a usuarios externos. Así, los estados contables objeto habitual de consolidación han sido el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, la literatura en relación a la función de la consolidación "de gestión" ha sido prácticamente inexistente, cuando no hay impedimento, técnico ni doctrinal, para proceder a realizar estados consolidados relativos a informes de gestión, como pueden ser <presupuestos del grupo>, <estado del valor añadido del grupo>, etc. Nuestra concepción de la consolidación contable no se encuentra limitada al campo de lo que se conoce como "Estados Financieros", sino que abarca toda la esfera aplicable a las empresas individuales, al variar su metodología únicamente en función del sujeto contable, al estudiar las <entidades informativas>, en lugar de las empresas individuales.

La Ordre des Experts Comptables de France (OECF) establece, en el libro blanco sobre la consolidación de cuentas, las razones que existen para llevar a cabo la consolidación en la Administración Local, aunque éstas pueden, perfectamente, extrapolarse a la consolidación de cualquier Administración Pública. Los argumentos expuestos por la OECF se concretan en:

a) Una mejor garantía de la democracia local.

b) Instaurar una política de grupo.

c) Medir los riesgos financieros y mejorar la información de las entidades financieras.

Considerando que el objetivo principal de la consolidación es, precisamente, la evaluación del riesgo financiero, si bien no es el único, asignando también a la consolidación contable, junto a otras finalidades importantes de carácter externo, objetivos de gestión, al señalar que "las ventajas alcanzadas en términos de gestión, la apreciación del poder económico y financiero real de una colectividad y la realización de comparaciones fiables son también objetivos importantes. La consolidación facilitará igualmente, a través de la conjunción de las informaciones necesarias de los satélites y una consolidación por sectores de la actividad, una evaluación de las políticas públicas locales" (Ordre des Experts Comptables de France, 1992, p. 23).

Mediante la consolidación de la información contable de una Administración, se podrá (de Pablos Rodríguez y Arbesú López, 1996, p. 742), "medir, de manera más completa, el poder económico real del Ente local e, igualmente, el nivel de servicios ofrecido a los

habitantes en los diferentes sectores de la actividad. Ello facilitará, sin duda, la evaluación de las políticas públicas, lo que a su vez redundará en beneficio del objetivo de control político antes mencionado".

A este respecto, conviene significar que la finalidad de las cuentas consolidadas públicas no sólo estriba en aspectos financieros, señalados en la mayor parte de la normativa que ha regulado este tema, sino que también permitirá un mejor conocimiento económico de la actividad, al poder evaluar el conjunto de los activos de los que ha dispuesto la Administración para llevar a cabo el nivel de los servicios prestados y su comparación con los flujos de renta utilizados y los que ha podido obtener.

2. OTROS ASPECTOS QUE JUSTIFICAN LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE PÚBLICA.

La consolidación contable en las Administraciones Públicas encuentra una justificación en el ámbito de la medida de la equidad intergeneracional. En este sentido se considera que "el sistema contable debe permitir la determinación de la misma, en el sentido de cuantificar en qué medida las decisiones adoptadas por un gobierno condicionan las que deben realizar los futuros, es decir, si de tales operaciones se deriva o no la existencia de equidad intergeneracional" (Sánchez-Mayoral García-Calvo, 1997, p. 154).

Este concepto, de equidad intergeneracional, o interperíodo en terminología del GASB (1987, párrafos 59-61), debe ser medido por comparación entre los recursos económicos consumidos y los recursos financieros aportados, proponiéndose que su cálculo se realice a partir de la cuenta del resultado económico-patrimonial, si bien realizando una serie de adaptaciones, principalmente de carácter cuantitativo de los consumos realizados. Pues bien, si las Administraciones utilizan, para la prestación de los servicios que tienen encomendados, "organizaciones satélites", la medida de la equidad intergeneracional no podría ser realizada partiendo únicamente de la cuenta del resultado económico-patrimonial de la Administración general, sino que exige el conocimiento de todos los recursos consumidos y generados por el conjunto de todas ellas, requiriéndose, para tal fin la elaboración de una cuenta consolidada de la equidad interperíodo.

Otro de los motivos, por los que existe una necesidad de consolidar las cuentas de las distintas entidades que confluyen en una Administración, radica en la dificultad de llevar a cabo un desarrollo integral de la actuación pública, dado que los propios gestores de la misma, debido a la proliferación de las entidades satélites, sufren la pérdida de una visión de conjunto, tanto a la hora de la presupuestación, como cuando se lleva a cabo su ejecución.

Asimismo, la comparación de la información entre distintas Administraciones no es posible realizarla de la manera tradicional, mediante la utilización de los estados financieros de cada entidad contable considerada aisladamente, cuando una de ellas lleva a cabo la prestación de los servicios de forma directa y otra lo realiza mediante gestión indirecta. La comparabilidad afecta también a la propia entidad contable en el tiempo, puesto que puede que un año preste todos los servicios de forma directa y al ejercicio siguiente lo realice de forma indirecta o mediante Organismos Autónomos o sociedades mercantiles. Así, la finalidad de las cuentas consolidadas sería poder presentar unos estados financieros similares a los que elaboraría una Administración que gestionase, ella misma, todos los servicios públicos.

Una vez expresadas las diversas razones que consideramos más significativas para la elaboración de las cuentas consolidadas, queremos manifestar la existencia de una limitación, o más bien una matización, significativa, pues, aunque se potencie la realización de estados consolidados por parte de las Administraciones, por entender que mejora la utilidad de los estados contables para los usuarios, no debemos olvidarnos de la necesidad de confeccionar cuentas individuales, dado que las mismas ponen de manifiesto las responsabilidades individuales de los gestores de todas las "organizaciones satélites", las cuáles no deben diluirse en las cuentas consolidadas, por lo que ambas deben ser calificadas, "... como complementarias; en ningún caso excluyentes, y no sólo por razones legales. Cualquier información de la que se deriven posibles repercusiones jurídicas frente a terceros ha de extraerse de cuentas individuales; la gestión de conjunto necesita de su conocimiento como unidad, como todo frente a sus partes integrantes, y esto se consigue por mediación de las cuentas consolidadas" (Rodríguez Ariza y López Hernández, 1995, p. 155).

3. PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN DEL GRUPO PÚBLICO

Nuestra idea de grupo, o de entidad informativa, de subordinación, donde se llevará a cabo el proceso de consolidación contable, se basa en el concepto de responsabilidad puesto de manifiesto, por el GASB-14 (Governmental Accounting Standards Board, 1991) si bien, puede ayudar a su delimitación la noción de control.

Por ello, en base a la responsabilidad de los representantes políticos frente a sus electores, la información contable a presentar debe abarcar a todas las organizaciones de cuyos fondos públicos debe rendir cuentas una determinada Administración, si bien es cierto que, a veces, dicha delimitación no es fácil, por lo que se recurre al criterio de control. Así se expresan López y de Pablos (1998, p. 280) cuando señalan que "consecuentemente, el criterio para considerar que una organización forma parte o no del grupo público, se basará en la obligación de rendir cuentas de su actuación, más allá del

simple concepto de control. La distinción entre la obligación de rendir cuentas por todas las actuaciones desarrolladas (y organizaciones participantes) en la puesta en práctica de una política pública, y la obligación de responder por las actuaciones y organizaciones sobre las que se detenta un control efectivo marcará en gran medida la evolución doctrinal sobre la cuestión. Ante la dificultad de establecer un límite (perímetro) a la responsabilidad política, los pronunciamientos profesionales, doctrinales y legales adoptan el criterio de control".

Por lo tanto, los grupos de subordinación públicos se conformarán en torno a la Administración cuyos responsables políticos hayan sido elegidos democráticamente, siendo ésta el centro decisor del grupo. Todas aquellas organizaciones públicas cuyas cuentas deban ser <rendidas> por dichos responsables, formarán parte del mismo. Además, existen otras organizaciones que no tienen la obligación legal de <rendir cuentas>. Sobre éstas es necesario utilizar el criterio del control, para determinar si sus cuentas deben ser incorporadas a las de la <entidad informativa>.

En aplicación del criterio de responsabilidad, la Administración general deberá consolidar sus cuentas junto con las de las organizaciones que, teniendo personalidad jurídica independiente y patrimonio y presupuesto propios, su creación y desarrollo vengan regulados por la propia Administración general, ya sea mediante una ley específica o mediante una Resolución del órgano político correspondiente. Se trata de los Organismos autónomos y de las entidades públicas empresVerdanaes, las cuales se rigen por el derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos y en los aspectos específicamente regulados por la Ley 6/1997, de 4 de abril, de funcionamiento de la Administración general del Estado.

Las anteriores organizaciones, Organismos autónomos y entidades públicas empresVerdanaes tienen personalidad jurídica propia, por lo que tienen la obligación de elaborar sus cuentas de manera individual. Sus respectivos órganos de gobierno deberán rendir cuentas de sus actuaciones frente a los órganos de control externo, frente a la justicia, en su caso, y frente al órgano del Ministerio o de la Consejería de la Administración general del cual dependan, pero no existe una responsabilidad directa frente a los ciudadanos, puesto que éstos no tienen la capacidad para su nombramiento o destitución. Por ello, son precisamente los responsables políticos, que tienen la mencionada capacidad de nombramiento y destitución, los que sí deben responder frente a los ciudadanos de la gestión realizada.

El término de responsabilidad, en el sentido mencionado, se puede considerar, dentro del concepto de unidad económica, en las peculiaridades genéricas utilizadas por Bellotas y Moneva (1994),

puesto que existe un órgano de decisión (el Ministerio o Consejería de la Administración general donde se encuentren adscritos) que establece los objetivos a cumplir y determina la operativa de la actividad, dándose en estas organizaciones, al menos, los indicadores específicos, consistentes en interdependencia financiera (ya sea mediante participación en el capital, en el caso de sociedades, o aprobación del montante del presupuesto, en los Organismos Autónomos) y de gestión (al poder nombrar y destituir a las personas que componen la alta dirección de ambos tipos de organizaciones). En el caso de sociedades participadas indirectamente, a través de Organismos autónomos, sociedades mercantiles u otros Entes públicos, entendemos que también deben formar parte del concepto de grupo público, en este caso por aplicación del concepto de control, utilizando, para su delimitación, el tanto de control y no el de participación, en armonía (Santos, 1997, pp.53-54) con las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC).

Por lo anterior, procede delimitar el perímetro del grupo público de subordinación, el cual, en nuestra opinión, se basará, como hemos comentado anteriormente, en el concepto de responsabilidad, completado con el de control.

Así, el grupo público, como unidad económica, se formará en torno a la entidad dominante o matriz, en terminología de consolidación privada, que en el plano público será la Administración general (Estado, cada Comunidad Autónoma y cada Ayuntamiento y Diputación). Junto a ella, conformarán el grupo las entidades con personalidad jurídica diferenciada, sobre las que la Administración general tenga capacidad para intervenir en sus decisiones económicas y financieras.

Se plantea que existe dicha capacidad de intervención en aquellas organizaciones sobre las que la Administración general tenga responsabilidad, concretándose ésta, en el hecho de que la "organización satélite" se encuentre adscrita a alguno de sus Ministerios, Consejerías o Concejalías. También entendemos que una organización es dependiente de la Administración general cuando ésta tenga la facultad, normativa o estatutaria, para nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de decisión de aquélla. En tercer lugar, consideramos que una organización es dependiente cuando haya sido creada por una disposición legal de la Administración general, siempre y cuando su financiación dependa mayoritariamente de ésta. Por último, entendemos que una entidad participada indirectamente por la Administración general, a través de Organismos Autónomos o entidades públicas empresVerdanaes, forma parte del grupo público, en este caso por aplicación del concepto de control, cuando se encuentre, respecto de estas organizaciones, en alguno de los supuestos contemplados

en el apartado 1 del artículo 2 de las NFCAC, teniendo presente que la determinación del número de votos que pertenece a la dominante en las participaciones indirectas se realiza considerando el que corresponde a la dependiente de primer orden que participa en el capital de la dependiente de segundo orden.

En consecuencia, el concepto de grupo público que proponemos, para su debate y discusión, estará fundamentado en la responsabilidad y completado con el control y se formará, junto con la Administración general, por las siguientes organizaciones:

a) Organismos autónomos.

b) Entidades públicas empresVerdanaes

c) Otros entes públicos creados por la Administración general correspondiente[3], siempre que la financiación de los mismos se realice mayoritariamente por ella.

d) Sociedades mercantiles, en las que se den alguna de las presunciones utilizadas en el artículo 42.1 del Código de Comercio.

Atendiendo al planteamiento anterior, y en consonancia con lo establecido en el GASB-14, no hemos considerado como organizaciones que forman parte del perímetro del grupo a la mayor parte de las formas de gestión indirecta, por no darse las condiciones de responsabilidad financiera o control. Este planteamiento discrepa con el sustentado por la Ordre des Experts Comptables de France (OECF) (1992), la cual entiende que, además de las organizaciones propuestas, deberán incorporarse las privadas que presten servicios públicos de forma gratuita a los ciudadanos, siempre que reciban subvenciones que representen, al menos, el 50% de los ingresos de la organización.

La inclusión de este tipo de entidades privadas es discutible, tal y como señalan Torres y Pina (1997, pp. 142-143), pues "si una organización realiza un servicio de acuerdo con una normativa municipal, pero se financia con ventas y no con subvenciones, no se incluiría en el perímetro de consolidación, lo que en nuestro país excluiría a la mayor parte de las formas de gestión indirecta. Esta decisión puede resultar en algunos casos discutible, puesto que si se cede al sector privado la explotación de un servicio público en régimen de monopolio, financiándose mediante el cobro de precios públicos, de hecho se están cediendo ingresos públicos a cambio de la gestión del servicio", por lo que entienden que este

impacto económico no sería diferente al caso de las subvenciones.

Al excluir del perímetro de consolidación del grupo público a estas organizaciones no estamos efectuando diferencias entre ellas por la forma de obtener su financiación. Opinamos que, junto con la información financiera de la Administración general, se debe incorporar la información individual de todas las formas de gestión indirecta que lleve a cabo dicha Administración, pero no deben incluirse en las cuentas consolidadas, ni siquiera en el caso de las concesiones administrativas, cuando el único cliente sea la propia entidad[4].

2. CONCLUSIONES.

La necesidad de la consolidación contable pública es cuestión de todas las Administraciones, por lo que se ha procedido a generalizar el problema a nivel de cada Administración, con independencia de que su ámbito de actuación fuese central, autonómico o local. Partiendo de la diferenciación entre entidad contable y entidad informativa a nivel general, se han enmarcado éstos conceptos en el ámbito público, teniendo en cuenta lo regulado también en la normativa internacional existente al respecto, pues diversos pronunciamientos de organismos de contabilidad pública realizan delimitaciones al respecto a efectos de la configuración de lo que puede denominarse como "grupo público". No obstante, dada la existencia de diferentes realidades de hecho entre las formas de estructurarse los Estados y de las organizaciones administrativas existentes en los distintos países, es difícil proceder a una extrapolación directa de las experiencias y normas vigentes en los mismos, pues estructuras organizativas que presentan un carácter importante en un país no se dan en otros.

Los motivos por los que entendemos necesaria la consolidación pública, en una Administración determinada, son diversos, destacando los siguientes:

- La desagregación del sector público, en diversas entidades con personalidad jurídica propia, puede suponer evitar el control de legalidad y responsabilidad e impedir un conocimiento global de las actuaciones públicas.

- Cuando los servicios públicos son prestados por organizaciones satélites, no se puede eximir la responsabilidad política de informar sobre la forma, cantidad y calidad en que éstos han sido prestados, por lo que la información contable relacionada con los mismos debe ser también facilitada, de tal manera que se proporcione una visión global de los mismos.

- La dificultad de llevar a cabo una gestión integrada de la

actuación pública, puesto que los gestores, si no se procede a consolidar, carecen de una visión de conjunto, tanto a la hora de la presupuestación como a la hora de llevar a cabo la ejecución.

- La comparabilidad en el espacio de las acciones llevadas a cabo por dos Administraciones distintas no es posible efectuarla a partir de los estados financieros de cada entidad considerada de forma aislada, si una de ellas presta parte de sus servicios mediante organizaciones satélites y la otra de forma directa.

- La comparabilidad en el tiempo de una misma Administración tampoco resulta útil, aún prestando los mismos servicios, si, durante un período, ha procedido a alterar la forma de la estructura organizativa, prestando servicios de forma descentralizada cuando, anteriormente, lo realizaba de manera centralizada.

- El conocimiento, tanto para los propios gestores como para los ciudadanos-contribuyentes-receptores de servicios, del importe de las deudas totales que debe asumir una determinada Administración es fundamental de cara a enjuiciar la eficiencia y economía con la que se ha realizado la actividad pública. Esta información no se obtiene de la simple yuxtaposición de la información individual relativa a la agregación de la información de todas las entidades conformadas en torno a una Administración, requiriéndose, al efecto, la consolidación.

- La correcta determinación del déficit-superávit del presupuesto de la Administración requiere la elaboración de información presupuestaria consolidada, pues de esta manera se obtendrá una visión de los derechos y obligaciones reconocidos, por todas las organizaciones de la correspondiente Administración, no procedentes de pasivos financieros. Igual comentario cabe realizar en relación al resultado económico-patrimonial.

- La tendencia a la privatización de ciertos servicios públicos desemboca en eludir el control de los órganos externos ciertas actividades públicas.

- Instaurar una política y cultura de gestión del grupo público, posibilitando la toma de decisiones a los distintos responsables políticos de la Administración.

- Permitir un mejor conocimiento económico de la actividad, al poder evaluar el conjunto de los activos de los que puede disponer el poder político para llevar a cabo sus actuaciones.

- Determinar la equidad intergeneracional derivada de las

actuaciones desarrolladas por una Administración. El sistema contable debe permitir conocer en qué medida las decisiones adoptadas por unos dirigentes condicionan las que deben adoptar los próximos responsables políticos. El estudio de esta equidad intergeneracional no puede ser realizado analizando únicamente lo acontecido en la Administración, pues la misma se ve afectada por las actuaciones del resto de organizaciones satélites de dicha Administración.

No obstante, la existencia de los objetivos/finalidades anteriores de la consolidación pública no debe distorsionar la necesaria elaboración de las cuentas individuales, pues, en base a ellas se procede a analizar las responsabilidades individuales de los gestores de cada entidad pública.

La necesidad de definir lo que debe entenderse en el ámbito público, y para todas las Administraciones, por "entidad informativa" y, en consecuencia, delimitar las entidades que forman el grupo público es, en nuestra opinión una tarea urgente e inaplazable, como ha quedado expuesto por las distintas razones que aconsejan la consolidación contable.

La propuesta realizada en este documento, en relación a la composición del perímetro de consolidación, pretende únicamente servir como reflexión para el debate sobre la posible configuración del mismo.

BIBLIOGRAFÍA.

ALONSO CARRILLO, I. (1996): " Tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos casos particulares". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

BENITO LÓPEZ, B. (1997): "La contabilidad de las Comunidades Autónomas". Incluido en VARIOS AUTORES: "Ensayos y Estudios Contables. En Homenaje a: D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz Yusta-Marcos y D. Melecio Riesco Escudero". ICAC. Madrid.

CEA GARCÍA, J.L. (1992): "Algunas anotaciones sobre la imagen fiel y sobre el concepto de cuentas anuales consolidadas de los grupos de sociedades". Revista de Tributación y Contabilidad. CEF, nº 108, marzo.

DE PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. y ARBESÚ LÓPEZ, P. (1996): "La consolidación de cuentas: ¿Instrumento útil para mejorar la gestión y ofrecer una imagen fiel de la actuación pública local?. Incluido en VARIOS AUTORES: "Ensayos sobre contabilidad y economía. En homenaje al profesor Ángel Saez Torrecilla". ICAC. Madrid.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1987): "Objetives of Financial Reporting". Concepts Statement nº 1. Stamford.

LÓPEZ DÍAZ, A. y DE PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1998): "Los estados financieros consolidados de las Entidades Públicas". Ponencia presentada a la I Jornada de Trabajo de Consolidación Contable. ASEPUC. Murcia.

MONTESINOS JULVE, V. (1993) : "Análisis de la información contable pública". Revista Española de Financiación y Contabilidad, pp. 683-722.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE FRANCE (CONSEIL SUPERIEUR) (1992): "La consolidation de comptes. Méthodologie d´approche à l´usage des collectives locales". Les Editions Comptables Maleshers, Paris.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. (1995): "La consolidación contable en la Administración Local". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Santiago de Compostela, abril.

SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA CALVO, F. (1997): "La medida contable de la equidad intergeneracional en el Sector Público". V Premio para jóvenes investigadores en Contabilidad <<Carlos Cubillo Valverde>>. ICAC. Madrid.

SANTOS PEÑALVER, J.F. (1997): "Consolidación de Estados Financieros". Tébar Flores. Albacete, 1997.

TORRES PRADAS, L. y PINA MARTÍNEZ, V. (1997): "Descentralización de servicios públicos y consolidación de cuentas en la Administración Local". Revista de Contabilidad y Tributación. CEF nº 173-174.

---

[1] Si bien, los Organismos Autónomos deben ser creados mediante una Ley y, por tanto, la Institución Pública que tiene capacidad de creación es el poder legislativo. Ahora bien, la dependencia funcional de la Administración Institucional se asigna siempre a uno de los Órganos de la Administración General.

[2] Excepto cuando el mismo sea inferior al precio de adquisición, en cuyo caso procede a dotarse la oportuna provisión.

[3] O por otra Administración, pero cuyas competencias hayan sido transferidas, como es el caso de las Universidades, creadas por ley del Estado, si bien deben encuadrarse en las Comunidades Autónomas que tengan asumidas estas funciones.

[4] En sentido contrario se pronuncian Torres y Pina (1997, p. 149) en relación a la consolidación en las Entidades Locales, mostrándose "partidarios de incluir en el perímetro contable los organismos que gestionan indirectamente servicios públicos sobre los que el ayuntamiento mantiene responsabilidad política".

CONCLUSIONES DE LAS COMUNICACIONES DEL GRUPO V "HACIA UNA NUEVA CONFIGURACION DEL SECTOR PUBLICO" DE LOS VI ENCUENTROS TECNICOS DE LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO.

CONCLUSIONES

A los efectos de la fiscalización externa de la actividad económico-financiera del Sector Público y, de acuerdo con el ámbito de actuación, competencias y funciones que el Ordenamiento Jurídico otorga a los Organos de Control Externo, caben las siguientes conclusiones en la configuración actual del Sector Público:

1. La configuración del Sector Público es determinante con vistas a la actuación fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas así como para las OCEX y la colaboración de éstos con el Tribunal de Cuentas Europeo.

2. En el ámbito de la contratación se confirma la no sujeción con carácter general de las sociedades mercantiles públicas a la normativa de la contratación pública, aunque la Ley haya establecido la obligatoriedad de respetar los principios de publicidad y concurrencia que la legislación anterior establecía como recomendación.

3. El régimen jurídico de contratación actual de las sociedades mercantiles públicas, que desarrollen potestades administrativas, a pesar de la LCAP, sigue sin ajustarse fielmente a la normativa comunitaria y es aún insuficiente para evitar la huida de la Administración del régimen de garantías públicas en la contratación.

4. Estos Entes quedan en alguna medida vinculados al núcleo de los principios constitucionales que rigen la actividad pública, siendo más evidente y profunda esta vinculación en los supuestos en que la actividad económica de la sociedad vaya dirigida a prestar un servicio público. La Administración queda vinculada en un sentido amplio al principio de igualdad del art. 14 C.E y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos contenida en el art. 9.3 de C.E

5. La búsqueda de la financiación de las grandes obras públicas al margen de los presupuestos y por tanto la colaboración público-privada no puede ser considerada algo nuevo puesto que va ligado a la situación económica. En épocas de contención del gasto público se intenta atraer la colaboración privada.

6. El recurso a la Administración Institucional y en concreto a las Sociedades Públicas huyendo hacia el Derecho Privado tras invocar razones de eficacia únicamente traslada el gasto y el endeudamiento de la Administración General a las Sociedades Públicas, cuando estas Entidades realizan auténticas funciones administrativas.

7. Las fundaciones públicas deberían ser objeto de control por parte de los OCEX al ser integrantes del Sector Público, tal y como se desprende de la modificación introducida en la Ley 50/98 del artículo 132, ap. 3, del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

8. La desagregación del Sector Público, en diversas Entidades con personalidad jurídica propia, cuando no tenga por finalidad acometer más eficazmente las actuaciones públicas, puede suponer evitar el control de legalidad y la exigencia de responsabilidad e impedir un conocimiento global de las mismas.

9. La correcta determinación del déficit-superávit del presupuesto de la Administración requiere la elaboración de información presupuestaria consolidada, pues de esta manera se obtendrá una visión de los derechos y obligaciones reconocidos, por todas las organizaciones de la correspondiente Administración, no procedente de pasivos financieros. Igual comentario cabe realizar en relación al resultado económico-patrimonial.

Dada la configuración del Sector Público actual, consecuencia de la normación y ejecución desarrollada por los Poderes Públicos, los Organos de Control Externo proponen las siguientes recomendaciones en su nueva configuración:

1. Se debería avanzar en la racionalización del Sector Público.

2. En la gestión que llevan a cabo los Entes Públicos, que integran el Sector Público, es necesario introducir la cultura de la programación por objetivos para la mejora anual de resultados cuantitativos y cualitativos.

3. La fiscalización de la gestión económica del Sector Público

compete al Tribunal de Cuentas en todo el territorio nacional y a los OCEX en su ámbito territorial así como al Tribunal de Cuentas Europeo cuando se emplean fondos comunitarios. Es necesaria la coordinación entre todos los Organos de Control Externo.

4. Para delimitar el concepto de sociedades mercantiles públicas debe utilizarse el criterio de la "influencia dominante" utilizado por la normativa comunitaria en lugar del término de "participación mayoritaria".

5. Sería recomendable que las Administraciones Públicas acudieran a la fórmula de creación o toma de participación de una sociedad mercantil, únicamente, cuando poderosas razones de eficacia y eficiencia así lo avalen, respetándose en todo caso los principios que inspiran tanto la contratación administrativa como la de personal, gestión presupuestaria, financiera y contable. El objeto social de las mismas debe expresar de modo claro y concreto la finalidad pública perseguida y su ámbito competencial, que en ningún caso debería comprender potestades administrativas.

6. La creación de estos Entes debe fundamentarse en razones justificadas desde la perspectiva de la eficiencia y la economía pero no deben constituirse en la vía de escape de un sistema de funcionamiento y control.

7. Cuando los Servicios Públicos son prestados por organizaciones pertenecientes al Sector Público, no se puede eximir la responsabilidad política de informar sobre la forma, cantidad y calidad en que éstos han sido prestados, por lo que la información contable relacionada con los mismos debe ser facilitada, de tal manera que se proporcione una visión global y transparente de los mismos

8. La consideración de las Fundaciones Públicas como entidades componentes del Sector Público debería hacerse extensiva a todas las Administraciones a los efectos de transparencia y control.

9. El conocimiento, tanto para los propios gestores como los ciudadanos-contribuyentes receptores de servicios, del importe de las deudas que debe asumir una determinada Administración es fundamental de cara a enjuiciar la eficiencia y economía con la que se ha realizado la actividad pública. Para ello se requiere la consolidación en la información contable

Toledo, 15 de abril de 1.999