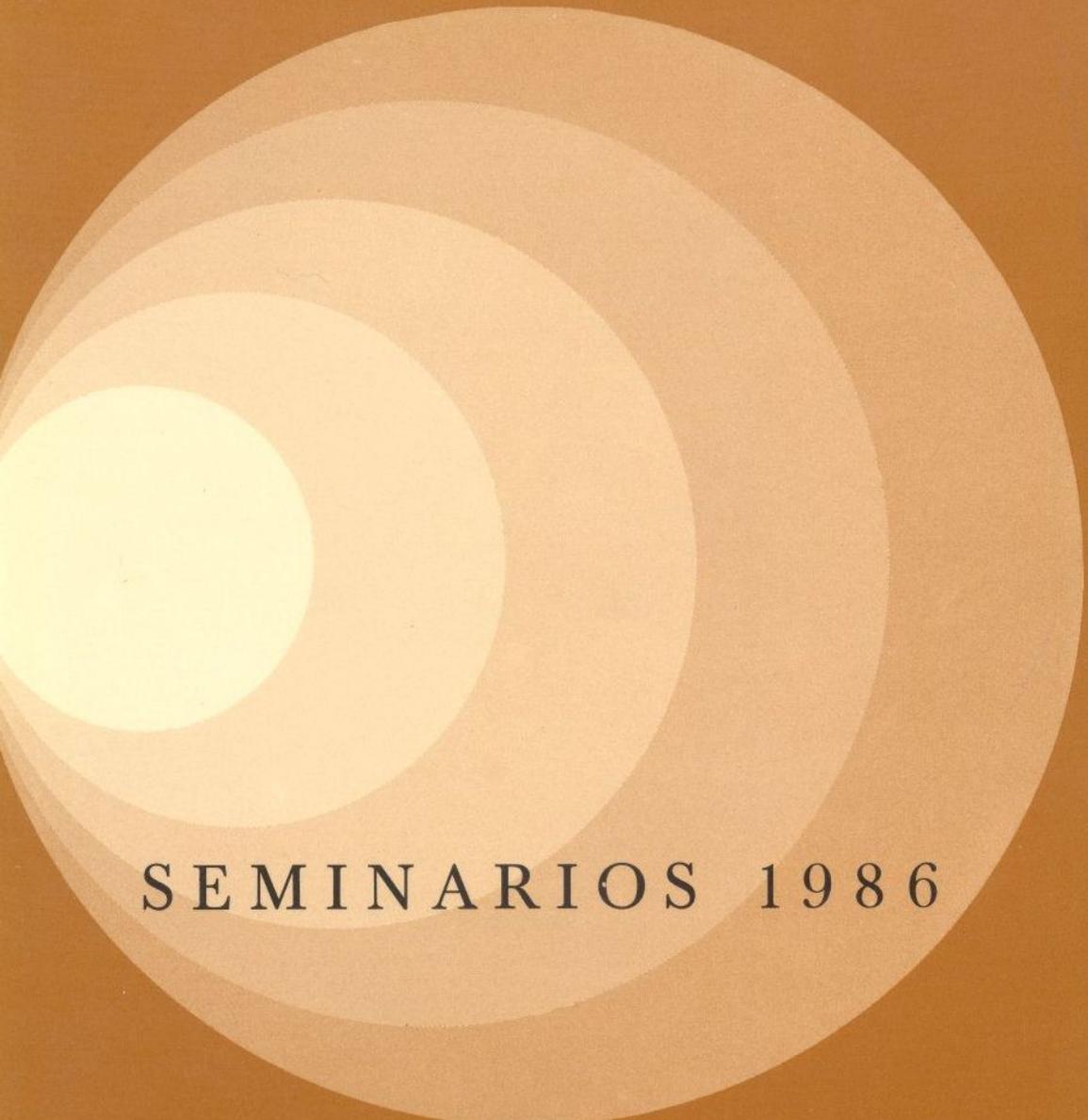


# TRIBUNAL DE CUENTAS



SEMINARIOS 1986

ASOCIACION DE CENSORES LETRADOS Y CONTABLES  
Y SERVICIO DE ESTUDIOS DEL TRIBUNAL

ASOCIACION DE CENSORES LETRADOS Y  
CONTABLES Y SERVICIO DE ESTUDIOS  
DEL TRIBUNAL

---

SEMINARIOS 1986

**ISBN: 84-505-6016-0**  
**Depósito legal: M. 22.086-1987**  
**Coordinación A. Gráficas: F. López Prados**  
**Compuesto en Fernández Ciudad, S. L.**  
**Impreso en Gráficas Fermar.**

# INDICE

PROLOGO ... ..	IX
El Tribunal de Cuentas y el control financiero de la Seguridad Social ... .. <i>Jaime Montalvo Correa</i>	1
El control económico interno de la Seguridad Social a partir de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria ... .. <i>César García García</i>	23
Proyecto de un sistema de información contable para el control económico de la Seguridad Social ... .. <i>Jesús Redondo de la Vega</i>	47
Administraciones Públicas: el control de la eficiencia y de la eficacia mediante indicadores ... .. <i>Manuel Ortigueira Bouzada</i>	81
Objetivos y Metodología de un sistema de indicadores. <i>Juan Ramón Jiménez</i>	191
Indicadores de eficiencia y economía en el control de los Organismos autónomos administrativos. Hacia una estimación del coste de los servicios públicos ... .. <i>Angel Pradel Alfaro</i>	213
Documentación.—Normativas reguladoras ... .. <i>Manuel Nofuentes G. Montoro</i>	229

# PROLOGO

*El origen del Estado se halla en la asociación de individuos de un determinado territorio para atender a la satisfacción de necesidades de defensa y otras de interés general o común. En sus diferentes variantes, el Estado contemporáneo es la fórmula organizativa resultante de un dilatado y progresivo proceso histórico de racionalización de las actividades o tareas colectivas. «El Estado soy yo», dijo Luis XIV de Francia para afirmar su soberana autoridad en la histórica sesión parlamentaria de 13 de abril de 1655, cuando advirtió que algunos de los asistentes querían revisar edictos por él promulgados. En el Antiguo régimen o sociedad estamental, en la que la posición del individuo se definía por el «status» jurídico y los privilegios de que era acreedor, existían tres estamentos o Estados fundamentales: el Estado de la nobleza (aristocracia y militares), el Estado eclesiástico (clérigos) y el Estado llano (trabajadores y campesinos), dentro de cada uno de los cuales existían a su vez numerosas gradaciones. El Estado contemporáneo es una forma superior de organización política, cuya finalidad última o norte orientador es la consecución del interés general o interés público de todos los ciudadanos, término éste —el de interés general o público— cuyos antecedentes se encuentran ya sin duda en las nociones de bien común de Santo Tomás de Aquino e interés común de Aristóteles.*

*Con el paso del Minimum State al Welfare State, el tamaño o peso relativo del sector público en el contexto de las economías nacionales ha incrementado considerablemente, sobre todo después de la segunda guerra mundial. La ley de la actividad creciente del Estado fue formulada por Adolph Wagner en 1883 y reeditada por Peacock y Musgrave en 1967, según la cual el desarrollo de las actividades del sector público será la consecuencia natural de la elevación del nivel de vida que acompaña la industrialización de la economía, porque —según advirtió el propio Wagner— la elasticidad-renta de la demanda de bienes suministrados por el sector público era superior a la unidad. Y, en efecto, coincidiendo con uno de los períodos históricos de mayor crecimiento económico, las décadas de 1960 y 1970 se han caracterizado por un fuerte y continuado incremento del peso relativo del sector público en la economía, tanto en España como en los restantes países de la OCDE. Las consecuencias más inmediatas de este agrandamiento del poder económico del Estado, medido éste por el tanto por ciento que sus gastos anuales representan con relación al producto interior bruto del correspondiente país, son las siguientes:*

- A) Un notable incremento de su grado de endeudamiento al resultar insuficientes los ingresos públicos recaudados por medio de impuestos, hasta el punto que ello está constituyendo hoy día una seria preocupación para los respectivos Gobiernos por los problemas financieros que el endeudamiento causa a los propios Estados y sus efectos negativos sobre la actividad económica del sector privado (efecto «crowding out»).*
- B) Un cambio en la estructura de los propios gastos públicos, en los que cada vez tienen un menor peso sus servicios públicos o bienes colectivos de tipo tradicio-*

*nal (defensa, administración pública y servicios públicos básicos) y más los que corresponden a un Estado de tipo protector (enseñanza, sanidad y prestaciones sociales), por medio de las cuales se le presta una mayor atención al objetivo de la redistribución y con cuyo concurso se trata de asegurar más bien ventajas individuales que atender finalidades colectivas.*

- C) *Una traslación de las tensiones sociales al interior del propio Estado. El presupuesto ya no es el esqueleto del Estado privado de todas las ideologías, sino más bien la expresión cifrada de las contradicciones y los conflictos que operan en el seno de la propia sociedad.*
- D) *El progresivo deterioro de la eficiencia en el funcionamiento del sector público, por comparación con la eficiencia del sector privado o la eficiencia que del sector público cabría esperar en un plano ideal o lógico. Fue sobre todo después de la crisis económica de comienzos de los años setenta cuando empezó a calar en la opinión pública la falta de eficiencia del sector público, esto es, la falta de correspondencia entre la cantidad y la calidad de los servicios públicos o bienes colectivos ofrecidos y el coste que el sector público le supone a la sociedad.*

*Al sector público se le exige con frecuencia más de lo que puede dar y, en un buen número de países al menos, se está asistiendo a un proceso de progresivo empobrecimiento del Estado, cuyas causas hay que encontrarlas en los factores o circunstancias A), B), C) y D) a que se ha hecho referencia anteriormente y, sobre todo, en las circunstancias A) y D). El crecimiento del poder económico del Estado es producto de un mayor grado de solidaridad y, por ende, de civilización; su debilitamiento perjudicará en mayor medida a los más me-*

*nesterosos. El endeudamiento a medio y largo plazo del Estado puede ser conveniente en épocas de prosperidad económica en las que los ingresos públicos ordinarios de cada año son superiores a los del año anterior como consecuencia del crecimiento del producto interior bruto o renta nacional, o incluso en épocas de crisis o estancamiento económico cuando el endeudamiento se destina a financiar inversiones públicas rentables cuya tasa de ganancia es superior al coste de la deuda; en otros casos, y sobre todo cuando el endeudamiento se utiliza para hacer frente a unas demandas sociales rígidas cuya satisfacción comporta la realización de gastos públicos corrientes que no generan ingresos monetarios, ni siquiera beneficios sociales en el sentido de Pigou, la deuda pública habrá de ser utilizada con inteligencia y prudencia, para evitar el progresivo empobrecimiento e incluso la ruina del propio Estado.*

*Sólo un Estado rico y eficiente puede dar respuestas a las demandas de la sociedad actual. En el diseño de un sector público eficiente y con un poder económico suficiente para dar respuesta a las demandas sociales se halla el gran reto de la mayor parte de los Estados modernos. Por lo que se refiere al caso de España, la eficiencia o racionalidad económica del sector público es una preocupación constante del legislador a partir de la Ley 11/1977, General Presupuestaria, y la Constitución Española de 1978 y, sobre todo, a partir de la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas. El Tribunal de Cuentas es el órgano supremo de fiscalización de las cuentas y la gestión económica del Estado; en su función fiscalizadora se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. A la preocupación por la modernización y la eficiencia o racionalidad económica del sector público responden también los Seminarios de la Asociación de Censores Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas que desde hace varios años se vienen celebrando en la sede central de este Organismo.*

*mo, en los que han participado especialistas de primerísima calidad, y cuyas ponencias y comunicaciones son recogidas y publicadas luego en forma de libro al término de cada año. A mí me ha correspondido el honor de hacer la presentación del libro en el que se recogen los Seminarios habidos durante el curso 1986, porque la Asociación del prestigioso Cuerpo de Censores Letrados y Contables de este Tribunal así lo ha querido.*

*Madrid, primavera de 1987.*

ANDRÉS-S. SUÁREZ SUÁREZ  
Consejero de Cuentas, encargado del  
Departamento de Sociedades Estatales  
del Tribunal de Cuentas.

**EL TRIBUNAL DE CUENTAS  
Y EL CONTROL FINANCIERO  
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

**JAIME MONTALVO CORREA**  
*Catedrático de Derecho del Trabajo*

# SUMARIO

---

- I. CONSIDERACIONES GENERALES
- II. EL CONTROL DE LA SEGURIDAD SOCIAL POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS
- III. AMBITO SUBJETIVO DE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

La Seguridad Social española, como la de buena parte de los sistemas latinos, se enmarca en el que se viene denominando el modelo profesional —por contraposición al universal—, que tiene sus orígenes en las propuestas del canciller Bismarck en los últimos años del siglo XIX. Este modelo encuentra su arranque en el discurso programático del canciller ante el Reichstag, definiendo las líneas de una política económica y social reformista de las que formaban parte los seguros sociales.

Pero fijémonos bien en el origen conservador, de mentalización de la persona obrera afectada por la grave crisis de 1874, que amenaza seriamente a una clase obrera poderosa, en clara expansión y, sobre todo, en creciente proceso organizativo.

Este modelo de seguridad profesional (han señalado E. Fuentes, B. Gonzalo, «Estrategia para un tratamiento de los problemas de la Seguridad Social española», *Papeles de Economía Española*, 12-13, 1982, pág. 21) se extiende con gran rapidez en fechas diferentes y por causas distintas en Europa continental (se le conoce como Sistema Continental). Y al mismo se incorpora nuestro país.

Es importante acentuar sus tres rasgos característicos:

a) Se basa en una concepción conmutativa (se protege la población trabajadora.

b) La aportación de trabajo es al tiempo condición y medida de los derechos de la Seguridad Social.

c) Carácter contributivo. Se apoya en la relación salarios-cotización-prestaciones para su montaje. De los salarios derivan las cotizaciones (gravamen proporcional), las cotizaciones fundamentales, prestaciones que revisten el carácter de rentas de sustitución del trabajo.

Este modelo encuentra una clara consolidación —y una cierta expansión— en los años que siguen a la primera gran guerra (Bayon). Una vez más la gravedad de la crisis —el temor— está presente en los esfuerzos legislativos.

Aunque este modelo lleva a cabo una protección selectiva —en lo que se refiere a su ámbito subjetivo—, se estructura sobre datos pertenecientes a áreas jurídicas diferentes (en una cierta tensión) que le dan su razón de ser.

— De un lado, estos seguros se valen de las técnicas típicas del aseguramiento privado (nociones claves del mismo, como, por ejemplo, la de riesgo o la de prima, se resisten a desaparecer del marco de la Seguridad Social).

— De otro lado, los seguros sociales nacen con una irreversible vocación publicadora:

— obligatoriedad del aseguramiento;

— carácter público de la gestión.

Creo que estos rasgos públicos llevan en sí mismo una dinámica —al menos en germen— de conversión en servicio público, incluso de universalización, imparable.

Al lado de los llamados sistemas profesionales, y ligados al área anglosajona, se va desarrollando un modelo con caracte-

teres distintos bien definidos: conocido como sistema universal o anglosajón.

El punto de referencia ideológico de este sistema es diferente, y probablemente tiene un componente más ambicioso. No se trata ya de favorecer formas de aseguramiento de los sectores más activos —y permítanme el término— amenazantes de la sociedad (y de su estabilidad). Y esta política social se enmarca en una nueva política económica de atacar la pobreza donde quiera que se encuentre, creando unas prestaciones de mínimos, de subsistencia, que en principio nada tienen que ver con un salario que se sustituye. Dichas prestaciones no poseen, por tanto, ningún carácter de renta de sustitución, en cuanto que se desvincula del salario dejado de percibir (incluso su disfrute no se condiciona a la existencia de salario anterior). Evidente corolario de este modelo es su financiación por todos los ciudadanos vía presupuesto.

No creo preciso pararme en los grandes datos históricos de este sistema. Baste mencionar la *Social Security Act*, producto visible del New Deal rooseveltiano, el sistema neozelandés de 1938 y, sobre todo, los dos conocidos informes de Lord Beveridge, aparecidos en los últimos años de la segunda guerra mundial: *Social Insurance and Allied Services* (1947) y *Full Employment in a Free Society* (1944), auténtico paradigma doctrinal de la Seguridad Social (E. Fuentes, Barea, Gonzalo, García de Blas).

Pese al tiempo transcurrido, a las inevitables diversidades con las que esos dos sistemas se han traducido a la realidad legislativa de los distintos países y a la mutua atracción que ambos han sentido del opuesto, manifestada en un proceso de convergencia que todos los estudios comparativos históricos apuntan, lo cierto es que esos dos grandes sistemas de organización de la Seguridad Social —profesional y universal— definen aún claramente los rasgos diferenciales de la Seguridad Social de los países que los adoptaron. Esos rasgos diferenciales condicionan en cada país los propios problemas de la Seguridad Social.

## ESPAÑA

Como han señalado los autores antes citados, si afirmáramos que la Seguridad Social española puede caracterizarse como un sistema que acepta tardíamente —con el retraso impuesto por su peculiar y retardada industrialización— el sistema continental bismarckiano, que se consolida y expansiona después a toda la comunidad de trabajo mediante el abuso latino de la proliferación de los regímenes especiales, en una interpretación ibérica y extremada que resiste todo intento de sistematización y que siente la llamada del modelo universalista (que ha percibido también la Seguridad Social de otros países latinos) en el momento en el que la crisis económica hacía acto de agudizada y diferencial presencia en nuestro país, habríamos descrito con breve rotundidad el mundo problemático de la Seguridad Social española.

Nuestro país desde un primer momento se decanta por el modelo profesional, de corte claramente bismarckiano. Aparte de la Ley de Accidentes de 1900, que no configura propiamente un seguro social, en 1908 se crea el Instituto Nacional de Previsión para el aseguramiento del «retiro obrero» en régimen de libertad subsidiada. No será hasta 1919 cuando se apruebe la Ley de Retiro Obrero de carácter obligatorio, que constituye el primer dato normativo y al que puede considerársele con propiedad un seguro social: obligatoriedad del aseguramiento y gestión por el I. N. O., es decir, gestión pública.

No voy a entretenerles, como es lógico, con la mención de los grandes datos históricos de nuestra Seguridad Social. Permítanme, sin embargo, que recuerde el tardío y dificultoso nacimiento de nuestra Seguridad Social, su lenta expansión, tanto en las personas protegidas (realmente sólo en la II República se rompe el marco inicial de los asalariados de la industria y los servicios) como en los riesgos cubiertos y, sobre todo, los problemas de elaboración de un diseño unitario y racional de una Seguridad Social en crecimiento.

En los duros años de nuestra posguerra se adoptan distintas medidas que pretenden la expansión de esta Seguridad

Social, inequívocamente profesional y contributiva hacia nuevos colectivos. Esfuerzo éste que se acompaña de un intento de unificación de los distintos seguros sociales hasta entonces dispersos (seguros sociales unificados).

En esta doble estrategia —extensión, unificación— reviste un especial significado la reforma de 1963-1966: de un lado, en este diseño, junto a un régimen paradigmático, el Régimen General que protege a los trabajadores por cuenta ajena de la industria y los servicios, se reconocen una serie de regímenes especiales en los que se hace visible la expansión subjetiva de nuestra Seguridad Social. Pero de otro lado, la propia Ley de Bases de la Seguridad Social, en su doctrinalmente impecable Exposición de Motivos hablará de «tendencia a la unidad», lo cual se manifiesta en la afirmación de que tanto el Régimen General como los Regímenes Especiales se basan «en la misma concepción y principios homogéneos».

Es evidente que en los años que siguen a la Reforma del 63, que son los años del crecimiento y la expansión económica, van a ver la extensión de nuestra Seguridad Social a la casi totalidad de la población asalariada y aun a amplios sectores del trabajo por cuenta propia.

Como veíamos anteriormente, incluso un sistema como el nuestro, que, aparte de débil, es fuertemente profesional y contributivo, acaba expresando una clara vocación universalista.

Y en este punto, por no entretenerme más, no creo que deba pasar por alto el significado de nuestra Constitución de 1978, en especial de su artículo 41 —«Los poderes públicos mantendrán régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres»—, en el cual, como reconoce unánimemente nuestra doctrina, es visible una clara vocación universalista.

Nuestra realidad actual sigue siendo la de un sistema profesional y contributivo. No obstante, no puede ignorarse el

significado que en una concepción universalista, que configura nuestra Seguridad Social como un auténtico servicio público, tienen algunas medidas recientes: la generalización, prácticamente total, de la protección de la salud, el crecimiento cuantitativo y cualitativo de las llamadas pensiones asistenciales, el alcance de la política de pensiones mínimas que va erosionando la relación —típica vertebral del sistema contributivo— entre cotizaciones y prestaciones, etc.

En definitiva, y a pesar de las reticencias doctrinales procedentes sobre todo de mi ámbito profesional por reconocerles, es obvio que el seguro social constituye un servicio público. Más aún que eso: probablemente pocos o ninguno de los servicios públicos llegan tan al fondo de las necesidades de los ciudadanos, y desde luego por eso suponen un coste mayor para nuestra sociedad.

No creo que me haga falta explicar cómo este dato está en la base de la significación creciente que posee la organización económica y contable y el control de nuestra Seguridad Social.

## II. EL CONTROL DE LA SEGURIDAD SOCIAL POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

Como acabamos de ver, la preocupación en nuestro país por el control económico financiero de la Seguridad Social se expresa en una serie de datos institucionales que se concentran, como ha señalado A. Serrano, en la configuración de la Tesorería de la Seguridad Social como una Hacienda paralela, lo que constituye un primer punto de referencia nítida de carácter orgánico para el auxilio y relaciones exteriores del Tribunal de Cuentas (*El Tribunal de Cuentas y la Seguridad Social*, pág. 1353).

No obstante, hasta la promulgación de nuestra Constitución las relaciones entre la Seguridad Social española y el Tribunal de Cuentas resultan, cuando menos, confusas.

El autor que acabamos de citar ha afirmado cómo «con anterioridad a aquella referencia histórica, sólo cabe señalar un fenómeno de mutua ignorancia de la jurisdicción y fiscalización contables respecto de la actividad financiera y las cuentas de la Seguridad Social» (*ob. cit.*, pág. 1335).

La cuestión carecía, desde luego, de una base normativa clara. En efecto, el artículo 132.2 de la L. G. P. disponía que «el Tribunal de Cuentas unirá a la Cuenta General del Estado:

a) Las cuentas de la Seguridad Social, que se elevarán, intervendrán y regirán de conformidad con el artículo 5.º de la L. G. S. S. de 30 de mayo de 1974».

Pues bien, en la medida en que este precepto atribuía al Ministerio de Trabajo «la aprobación de las cuentas y balances de la Seguridad Social, que se elevará, intervendrá y rendirá según el procedimiento y en las fechas que el Gobierno determine a propuesta de los Departamentos de Hacienda y Trabajo», resultaba polémica la posible intervención del Tribunal de Cuentas, cuando menos en lo que se refiere a este fundamental ámbito de fiscalización externa.

Sin embargo, y como acertadamente señalaran Fernández Victorio y Pradel (*El control de la Seguridad Social por el Tribunal de Cuentas*, cit., pág. 95), también existían razones jurídicas que abogaban por el reconocimiento de ese control, entre los que los referidos autores destacaban:

a) El capítulo XI de la E. de M. de la Ley General Presupuestaria, al que antes me refería, el cual habla de «la... obligación de rendir cuentas y balances al Tribunal de Cuentas del Reino, sin otra modificación del régimen actualmente vigente para la Seguridad Social en cuanto a su gestión, intervención y contabilidad...».

b) El artículo 1.º del Real Decreto 1373/1979, de 8 de junio, sobre la estructura y funciones de la Intervención General de la Seguridad Social, en el que se habla de «las cuentas de las Entidades de la Seguridad Social hayan de rendir al Tribunal de Cuentas del Reino».

c) Lo dispuesto en el artículo 123.2 de la L. G. P., que establece la obligación de rendir cuentas el Tribunal cuando hayan tenido lugar «subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado».

En todo caso, es evidente que a partir de la Constitución el tema de las relaciones de la Seguridad Social con el Tribunal de Cuentas adquiere una nueva —y, desde luego, más clara— perspectiva, perfectamente perfilada poco después con la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

Nuestra Constitución, que, por su propio carácter, apenas dedica un artículo al Tribunal de Cuentas, no contiene una mención expresa de la competencia de este Tribunal en relación con la Seguridad Social. Lo cual es común a casi todos los ordenamientos de nuestro entorno (con la excepción del artículo 108.5 de la Constitución portuguesa de 1976).

El artículo 136.1 reza así:

«El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público.»

Como es obvio, la sumisión de la Seguridad Social al Tribunal se conecta al concepto de «Sector Público». Este concepto, desarrollado por la Hacienda Pública y que aparece expresamente en la Ley General Presupuestaria, resulta técnicamente complejo y probablemente, como ha señalado Nuño Villaveirán, aún no definitivamente formulado (*El Sector Público, ámbito delimitador de las competencias del Tribunal de Cuentas*, «El T. C. en España», cit., pág. 1093).

Sin entrar en los distintos preceptos de la L. G. P. en los que se menciona el «Sector Público» —valga remitirme al estudio que acabo de citar—, a los efectos que ahora importan, baste señalar el artículo 139, de acuerdo con el cual:

«A los efectos de contabilidad nacional, el Sector Público se dividirá en los subsectores siguientes:

- a) Administraciones públicas, *incluida la Seguridad Social*.
- b) Empresas Públicas.
- c) Instituciones financieras públicas...».

### III. AMBITO SUBJETIVO DE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

La conexión normativa de la Seguridad Social al concepto de «Sector Público» aclara definitivamente la competencia del Tribunal de Cuentas sobre tan significativa área de la protección social.

De cualquier forma, la cuestión se desarrolla con amplitud en la Ley Orgánica del Tribunal de 2 de mayo de 1982, en la que voy a referirme a continuación, con algún detenimiento.

El artículo 1.º de la Ley reitera la configuración del Tribunal contenida en el artículo 136 de la Constitución. Tanto en este artículo como en el segundo la competencia del Tribunal de Cuentas tiene un punto fundamental de referencia en el «Sector Público». En esta Ley, sin embargo, se define con alguna claridad el ámbito subjetivo de ese Sector Público. En efecto, en el artículo 4.º se dice:

«Uno. Integran el Sector Público:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos Autónomos.
- f) Las Sociedades Estatales y demás Empresas Públicas.

Dos. Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otros aspectos del Sector Público percibidos por personas físicas o jurídicas.»

Tenemos, pues, un primer dato básico para la comprensión del sometimiento de la Seguridad Social al Tribunal de Cuentas.

A este Tribunal le compete la fiscalización externa de la actividad económico-financiera de «las entidades gestoras de la Seguridad Social».

La dicción legal suscita importantes problemas a lo que hace al ámbito subjetivo competencial del Tribunal.

En efecto, la Seguridad Social en cuanto conjunto de técnicas diferenciales de protección social, según vimos al comienzo de mi intervención, presenta una gestión compleja tanto por el número de organismos gestores como por la heterogeneidad de su naturaleza, e incluso por las importantes diferencias en la función gestora que dichos órganos pueden desarrollar. En todo caso, y por lo que respecta a los sujetos, la gestión de la Seguridad Social no se agota en las entidades gestoras a las que se refiere la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Como ya vimos anteriormente, en España el paso de una Seguridad Social de carácter profesional y referida solamente a sus trabajadores asalariados se concreta en una actividad de gestión sustancialmente unificada en el I. N. P. (organismo de base fundamental) completada por las Mutualidades Laborales (de acuerdo con su normativa de base corporativa, más que discutible, como ya hace muchos años pusiera de relieve el profesor Vida). La extensión en los últimos años de su ámbito subjetivo de cobertura se fue traduciendo en la proliferación de entes gestores de naturaleza diversificada.

Sin perderme en los detalles —por más que sean importantes para la comprensión de estos temas— de la evolución de los entes de gestión (en sentido amplio) de la Seguridad Social, de todos es sabido cómo en la actualidad —y con su base

normativa fundamental tanto en la Ley General de Seguridad Social de 1974 como en el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre Gestión Institucional de la Seguridad Social, la Salud y el Empleo— la gestión de la Seguridad Social, bajo la dirección, vigilancia y tutela del Ministerio de Trabajo (y Sanidad), se efectuará por:

- a) Entidades gestoras.
- b) Entidades colaboradoras.
- c) Servicios comunes.
- d) Posiblemente por Organismos Autónomos.

e) Por otras entidades de adscripción jurídica a unas u otras categorías más dudosas (MUFACE, ISFAS), o al menos de perfiles propios y diferenciados.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas habla de «Entidades Gestoras» de la Seguridad Social. Por ello, y dado que este concepto tiene una significación jurídica específica, conendrá resolver si los servicios comunes, entidades colaboradoras, etc., son reconducibles a dicho concepto, y, de no serlo, si tienen otro emplazamiento adecuado en los ámbitos subjetivos a los que se extiende la competencia del Tribunal.

Una noción indefinida de entidad gestora aparece en nuestra Seguridad Social desde sus orígenes. Su desarrollo doctrinal, vinculado al concepto de «entes instrumentales», se lleva a cabo en Italia por Persiani y Venturi, desde donde se incorpora a nuestra doctrina por Borrajo y Vida. De cualquier forma este concepto adquiere perfiles más formales en cuanto que a su lado surgen figuras nuevas —como los servicios comunes— que precisamente se definen por su diferenciación de aquéllas.

En la base XVII de la Ley de Bases de la Seguridad Social de 1963, al tratar de la gestión se diferencian dos grandes tipos de entes con rasgos propios:

- Entidades gestoras.
- Entidades colaboradoras.

El texto refundido de 1974 da formulación sistemática a una serie de organismos dispersos denominados «servicios comunes» que, siendo públicos, carecen del carácter de las entidades gestoras.

De acuerdo con la L. G. S. S. y el R. D. L. G. I., las entidades gestoras tienen la naturaleza de entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, instituidas y tuteladas por el Estado para la gestión de la Seguridad Social.

Pero no todas las llamadas «entidades gestoras» corresponden al sistema institucional de la Seguridad Social. En efecto, de acuerdo con el artículo 1.º del Real Decreto-Ley de 16 de noviembre de 1978, a dicho sistema corresponden:

- 1) El Instituto Nacional de la Seguridad Social, para la gestión y organización de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social.
- 2) El Instituto Nacional de la Salud, para la administración y gestión de los servicios sanitarios.
- 3) El Instituto Nacional de Servicios Sociales, para la gestión de servicios complementarios de las prestaciones del sistema de la Seguridad Social.

Enumeración legal ésta a la que es preciso añadir el Instituto Social de la Marina, el cual cumple una doble finalidad: asistencial a los trabajadores del mar; gestora del régimen especial correspondiente, y revistiéndose de esta forma de una especie de naturaleza mixta de organismo autónomo y entidad gestora.

Todos estos entes quedan, de manera formal y expresa, dentro del concepto del Sector Público al que se extiende la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

Pero ¿ello significa acaso que se agote aquí el ámbito subjetivo de la Seguridad Social, susceptible de control por el Tribunal de Cuentas?

Es evidente que la respuesta ha de ser negativa. Y ello no sólo en cuanto que se entienda que el término «entidad gestora» que utiliza la Ley Orgánica tiene más que una voluntad de exclusión la clara intención de extender la competencia del Tribunal a cualesquiera organismos públicos, ya se llamen Administración del Estado, ya Organismos Autónomos, ya Entidades Gestoras de la Seguridad Social. Es decir, que la referencia del artículo 4.1 d) no hace sino reconocer una cierta singularidad diferencial en los entes más típicos de la Administración de la Seguridad Social y afirmar que ello no es, en modo alguno, óbice a su integración en el concepto de Sector Público, a efectos de su fiscalización. El debate de la Ley Orgánica, con la separación en dos apartados diferentes del artículo de las entidades gestoras y los Organismos Autónomos, inicialmente integrados en el proyecto que entró en el Congreso, creo que abundan en esta posición. Parece como si se considerara a las entidades gestoras Organismos Autónomos privativos de la Seguridad Social y no hace falta recordar el ya antiguo debate doctrinal que los caracterizaba de esa manera, bien que excluidos, *ope legis*, de la L. E. E. A.: por utilizar la conocida expresión del profesor García Trevijano, como «Organismos Autónomos apátridas». En todo caso, recientemente T. R. Fernández ha señalado cómo estos entes gestores participan, sin duda, de la condición de Administración del Estado (*Derecho Administrativo y Derecho de la Seguridad Social*, en *I Jornadas Técnicas de la Seguridad Social*, Madrid, 1983, págs. 38 y 39).

Decíamos anteriormente que en nuestra Administración de la Seguridad Social conviven, junto a las entidades gestoras que acabamos de ver, otra serie de organismos cuya sumisión al control del Tribunal de Cuentas parece perfectamente lógico y que, como veremos a continuación, encuentra su fundamento jurídico formal tanto en una interpretación amplia del concepto de entidad gestora como en su eventual asimilación a otros apartados del propio artículo 4.º de la Ley Orgánica.

Repasemos brevemente cuáles son estos organismos y cuál puede ser su caracterización a los efectos que aquí nos ocupan.

En primer lugar, junto a las entidades gestoras del sistema de la Seguridad Social coexisten unos entes que gestionan determinados regímenes especiales ajenos al mismo:

*a)* La Mutualidad de Funcionarios Civiles del Estado (MUFACE), creada por Ley 29/1975, de 27 de junio, que la define como «persona jurídica de derecho público, dotada de plena capacidad jurídica y patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines, dependiente de la Presidencia del Gobierno, a la que corresponde la vigilancia y tutela de la misma». Añadiéndose su exclusión de la Ley de Entidades Estatales Autónomas.

*b)* El Instituto Social de las Fuerzas Armadas (ISFAS), regulado por Ley 28/1985, de 27 de junio, que la define en términos idénticos a la anterior (salvo su adscripción orgánica al Alto Estado Mayor).

*c)* La Mutualidad General Judicial (Real Decreto-Ley 16/1978, de 17 de junio) también da una caracterización semejante a las anteriores.

*d)* La Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local (MUNPAL). Este ente gestor es de naturaleza difícil de definir, entre otras razones por el silencio tanto de la Ley de 12 de mayo de 1960 como de los Estatutos de 1975.

C. Calvo lo ha definido como ente institucional de naturaleza pública, de carácter fundacional, tutelado por el Ministerio de Administración Territorial. En todo caso, no aparece expresamente excluido de la LEEA, por lo que, en última instancia, cabría reconocerle esta naturaleza.

Quitando esta última entidad, de más confusa remisión a uno u otro de los apartados del artículo 4.º de la Ley Orgánica, entiendo que tanto la MUFACE como la ISFAS o la Mutualidad Judicial pueden reconducirse, no obstante, en exclusión

de la LEEA, a los Organismos Autónomos, máxime en cuanto que sus presupuestos figuran, como tales organismos, incorporados a su correspondiente Ministerio (o Consejo General del Poder Judicial).

También constituye una especial entidad gestora de la Seguridad Social —en cuanto que gestiona las prestaciones de desempleo— el INEM, creado en el Real Decreto-Ley de 16 de noviembre de 1978 y que tiene naturaleza jurídica de Organismo Autónomo administrativo, adscrito al Ministerio de Trabajo.

Obviamente este ente queda dentro del apartado *e)* del artículo 4.º de la LOTCu antes vista, sin que plantee mayores problemas.

Dejando a un lado otros Organismos Autónomos como la Administración Institucional de la Seguridad Social, adscrito al Ministerio de Sanidad, o el Instituto de Higiene y Seguridad en el Trabajo, también Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Trabajo, excluido expresamente —junto con el Instituto Español de Emigración— de la condición de la entidad gestora de la Seguridad Social, y que tampoco plantea serios problemas de ubicación, voy a centrarme en los Servicios Comunes, y, sobre todo, en las entidades colaboradoras.

Ya vimos anteriormente cómo la noción de servicio común aparece con posterioridad a la Ley de Bases de 1963 y sirve básicamente para definir una serie de organismos de naturaleza heterogénea. Alberto Pereda, en una conocida monografía sobre los mismos publicada en 1972, los definía como «entes u organismos con subjetividad, de estructura funcional y carácter público, que sustituyen en las funciones a las entidades gestoras, haciéndose cargo de determinadas parcelas de la gestión en el conjunto del sistema de la Seguridad Social».

El esfuerzo unificador y racionalizador de la gestión de la Seguridad Social que pretende el Real Decreto-Ley de 1978 va a suponer la extinción de la casi totalidad de estos servicios,

cuyas funciones se asumen por las propias entidades gestoras o los servicios comunes subsistentes.

En la actualidad merece destacarse la Tesorería General de la Seguridad Social, organismo creado, como ya vimos, por el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, y que supuso un paso fundamental en la ordenación económico-financiera de la Seguridad Social, conformando los principios de unidad de caja y solidaridad financiera.

La naturaleza jurídica de la Tesorería, según se deduce de la Disposición Adicional 2.<sup>a</sup> del R. D. L. G. I., es la siguiente:

1) Se afirma ante todo su carácter de *servicio común*. Lo que significa que participa en la gestión de la Seguridad Social, pero sin ser privativo de ninguna de las entidades gestoras. Como expresivamente señala el preámbulo de la Orden de 31 de enero de 1979 sobre organización y funcionamiento de la misma, se trata de «un órgano técnico encargado de la gestión unificada de determinadas funciones coincidentes de las distintas entidades gestoras del sistema de la Seguridad Social». Por cierto, que a la vista del tenor del artículo 42 LGSS («La competencia de cada Ministerio de Trabajo bien en razón a criterios funcionales...») cabría pensar en que el Organismo en el que se formaliza la relación jurídica de aseguramiento (encuadramiento, afiliación, altas y cotización) tuviera la condición de entidad gestora.

2) Tiene personalidad jurídica propia.

3) No es un organismo autónomo del Estado, quedando excluido de la LEEA.

4) Está adscrita a la Secretaría General para la Seguridad Social.

Junto a la Tesorería, y al amparo de la personalidad jurídica de la misma, se crea por Orden de 8 de enero de 1980 la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, definido como

servicio común, para dirigir, coordinar y controlar la creación, composición y actuación de los servicios gestores y servicios comunes de la Seguridad Social.

¿Qué caracterización merecen estos servicios comunes a los efectos del artículo 4.º de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas?

Dejando a un lado la Gerencia de Informática en cuanto que tiene la personalidad que le presta la propia Tesorería, ésta creo que habría que reconducirla al concepto de entidad gestora.

En efecto, la Tesorería General de la Seguridad Social supone para ésta una especie de Ministerio de Hacienda. No diseña el Presupuesto de la Seguridad Social —lo que corresponde a la Dirección General de Régimen Económico—, pero ostenta la titularidad de un patrimonio, lleva a cabo la gestión y control de la cotización y de la recaudación de las cuotas y demás recursos financieros del sistema, es el ordenador de pagos de las obligaciones de la Seguridad Social, etc.

Como puede observarse, tiene el papel central en la administración del presupuesto de la Seguridad Social, y en este sentido, valga decirlo, es el órgano que presenta mayor interés desde la perspectiva de la fiscalización exterior —y jurisdicción— del Tribunal de Cuentas.

Podría pensarse —y la consideración devendría fácilmente bizantina— que la Tesorería carece del carácter formal de la entidad gestora, por lo que, asumida sin duda su sumisión a control en cuanto entidad básica del Sector Público, debería ubicarse entre los Organismos Autónomos o la propia Administración del Estado. Sin embargo, creo que el artículo 4.º de la L. O. T. Cu. en su clasificación separada de entes que integran el Sector Público, está mirando más el presupuesto que le sirve de referencia al ente de que se trata —en este caso el de la Seguridad Social— que a cualquier otra consideración formalista.

Veamos a continuación, aunque sea muy rápidamente, la consideración de las entidades colaboradoras desde el prisma que venimos estudiando.

El profesor Alonso Olea (*Instituciones de Seguridad Social*, 10.<sup>a</sup> ed., Madrid, 1985, pág. 312) ha recordado cómo la expresión «colaboración en la gestión» que aparece frecuentemente en la L. S. S. (arts. 46, 47, 159 y 200) no es unívoca o, por mejor decir, es un género dentro del cual existen varias especies o modos.

A los efectos de la competencia del Tribunal de Cuentas creo que puede prescindirse de la colaboración obligatoria (artículo 208.1 a) L. G. S. S.), que comporta el pago delegado por los empresarios de determinadas prestaciones. En estos casos, aunque el empresario paga —o deja de hacerlo— con fondos públicos, ni le corresponde reconocimiento alguno del derecho, ni realmente lleva a cabo actos de disposición patrimonial. Paga a quien le indica la Seguridad Social y la cantidad que ésta le indica, sin que, en puridad formal, al menos, las cantidades a pagar por delegación se incorporen en momento alguno a su patrimonio. Por ello, los eventuales incumplimientos o los cumplimientos defectuosos podrán dar lugar a responsabilidades administrativas e incluso penales, pero creo que no contables.

Distinta solución procede, en mi opinión, en los supuestos de colaboración voluntaria que respecto de determinadas contingencias se reconoce en nuestra Seguridad Social. Tanto a las Mutuas Patronales como a ciertas Empresas o Asociaciones de éstas. La Mutua o Empresa, en estos casos, asume funciones públicas y fondos públicos, tomando decisiones que afectan al reconocimiento de los derechos y su alcance económico de evidente trascendencia contable.

Creo, en consecuencia, que la actividad económico-financiera y las cuentas de estos entes son objeto de intervención por la propia Seguridad Social, quedan bajo el control del Tribunal de Cuentas. ¿Dónde encuentra este control su emplazamiento legal? Parece obvio que ninguna de estas entidades o

sujetos pueden identificarse con las categorías que, de acuerdo con el artículo 4.1, integran el sector público.

Sin embargo, en el número 2 del propio artículo hallamos suficiente apoyatura para la opinión mantenida: «Al Tribunal de Cuentas —dice el precepto— corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas». En este precepto se recoge la llamada acepción objetiva del sector público. Como señalaba la E. de M. del Proyecto de Ley Orgánica (Ap. II), «... de tan valioso como irresistible órgano de control de las Administraciones Públicas, de las empresas de la misma naturaleza y de las demás entidades o instituciones que integran el sector público o *que participan en la administración o en el empleo de los caudales o efectos públicos...*» (*Tribunal de Cuentas. Trabajos Parlamentarios, Cortes Generales, 1984, pág. 8*). En definitiva, como ha señalado Núñez Villaveirán (*ob. cit.*, pág. 1163), la Ley asume la posibilidad de que los particulares manejen fondos públicos, lo que da lugar a la eventual responsabilidad del artículo 2 b), que entiendo que es independiente de la fiscalización a que hace mención el número 2 del artículo 4.º.

En definitiva, la disposición sobre fondos de naturaleza pública —las cuotas que estos mismos entes recaudan tienen indudablemente ese carácter—, la atención de los gastos de gestión con fondos también públicos, etc., me parece que hacen innecesaria mayor justificación, al reconocimiento de la competencia del Tribunal de Cuentas en este ámbito.

\* \* \*

Por fin una breve referencia a las entidades de Seguridad Social complementarias y sustitutorias. Permítanme que pase por alto lo que ellas significan en nuestro actual sistema de la Seguridad Social.

No creo que los entes de aseguramiento complementario quepan en los supuestos que venimos analizando. Distinta, empero, ha de ser la solución en el caso de las entidades sus-

titutorias (entidades muy conflictivas en este momento, como veíamos hace poco en los problemas de Telefónica). Creo que las funciones —como dice su propio nombre, sustitutorias del aseguramiento por las entidades gestoras típicas— que llevan a cabo las sitúa en el ámbito subjetivo de la competencia del Tribunal de Cuentas que venimos estudiando.

No quiero acabar el análisis de esta parte sin una mención de las consecuencias que, en este orden, puede tener la transferencia a las Comunidades Autónomas de la gestión de la Seguridad Social.

De todos es sabido cómo el artículo 149, 1, 17 de la Constitución afirma la competencia exclusiva del Estado en lo que se refiere a la «Legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de los servicios por las Comunidades Autónomas».

Se reafirma la unidad de caja y la solidaridad nacional, lo que tiene gran trascendencia desde el prisma de la actividad económica financiera de los entes de la Seguridad Social, pero no cabe duda de que la gestión descentralizada puede generar nuevos sujetos, sujetos a la fiscalización y a la responsabilidad contable del Tribunal de Cuentas, independientemente del camino que se haya de seguir.

EL CONTROL ECONOMICO INTERNO  
DE LA SEGURIDAD SOCIAL A PARTIR  
DE LA LEY 11/1977, DE 4 DE ENERO,  
GENERAL PRESUPUESTARIA

CESAR GARCIA GARCIA  
*Interventor Central de la Tesorería General  
de la Seguridad Social*

# SUMARIO

---

1. EL MARCO
2. ORGANIZACIÓN Y CONTENIDO DEL CONTROL DE INTERVENCIÓN
3. EL CONTROL DE CARÁCTER FINANCIERO LLEVADO A EFECTO POR PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA
5. EL CONTROL CONTABLE
6. ESPECIAL REFERENCIA AL CONTROL DE TESORERÍA (CAJA)
7. CONCLUSIONES

## 1. EL MARCO

El volumen y la importancia económico-social de los recursos financieros, administrados por las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social al margen del control del Poder Legislativo, no permitía que se prolongase por más tiempo una situación en la que el Gobierno, al máximo nivel, y el Ministerio de Trabajo poseían todas las competencias en cuanto al régimen económico-financiero y su control. De aquí que la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, diese el primer paso para aplicar a esta parcela del Sector Público el principio presupuestario de competencia, disponiendo que el presupuesto-resumen de la Seguridad Social sea sometido a la aprobación de las Cortes.

Este es el momento en que, efectivamente, van a entrar en juego los mecanismos de control interno en línea con los que rigen para la Administración del Estado. La Ley General Presupuestaria no pretende ser rigurosa en este aspecto como no lo ha sido con el régimen presupuestario; podría haber establecido, sin más, que se aplicase el capítulo III, «De la Intervención», a la gestión de la Seguridad Social; considera suficiente establecer en su artículo 151 que «El Gobierno, a propuesta conjunta de los Ministros de Trabajo y Hacienda, aprobará las normas para el ejercicio de la función interventora en las Entidades gestoras de la Seguridad Social», y también que «El Ministro de Trabajo, previo informe del de Ha-

cienda, establecerá las normas para la contabilidad de dichas Entidades gestoras, de acuerdo con las directrices del régimen general de la Contabilidad Pública».

Contrasta la concisión con que la Ley General Presupuestaria aborda en su capítulo VIII los temas de los presupuestos, de la intervención y de la contabilidad de la Seguridad Social, con el exuberante proceso de aprobación de normas de desarrollo que iba a desencadenar, hasta el punto de dejar homologadas estas cuestiones con la regulación aplicable a Administración del Estado, salvo lo que se refiere a la contabilidad, como más adelante se verá.

El montaje institucional (Mutualidades y Montepíos Laborales) creado a partir de la segunda mitad de la década de los cuarenta y recreado hasta finales de la de los sesenta para ampliar y mejorar el sistema de Seguros Sociales gestionado por el I. N. P., I. S. M., Servicio de Reaseguro, Entidades privadas de Seguros y MM. PP., y que hasta entonces tuvo su razón de ser en el fuerte impulso que confirió a aquéllos, se presenta inviable ante la concepción de sistema de Seguridad Social que propugna la Ley de Bases de 1963, articulada por Decreto 909/1966, de 21 de abril, y en vigor en enero de 1977: sistema financiero de reparto y equiparación de los cuadros de la acción protectora de los distintos regímenes.

El Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, fue el medio legal que en el año siguiente derribó la antigua arquitectura y abrió paso a la creación de las nuevas instituciones, que habrían de servir a una concepción más funcional de la gestión, más uniforme y al principio de unidad de Caja en un sistema financiero de reparto. El I. N. S. S., el INSALUD, el INSERSO, la Tesorería General de la Seguridad Social y el I. S. M. —éste como residuo que perdura de la anterior estructura— configuran institucionalmente la Seguridad Social hoy día.

Aquel cambio institucional conlleva, desde primero de enero de 1979, la aplicación gradual del Real Decreto 3307/1979,

de 1 de diciembre (se examinará más adelante), y desde primero de enero de 1981, la de la Orden Ministerial de 31 de diciembre de 1980, sobre contabilidad presupuestaria del sistema de la Seguridad Social, cuyo objetivo es el control de la ejecución del presupuesto de gastos en cada uno de los agentes que integran dicho sistema, apoyándose en los siguientes principios básicos:

a) Aproximación al sistema de control presupuestario llevado a efecto en la Administración del Estado.

b) Desagregación de los créditos por centros de gasto.

c) Informatización integral del sistema de contabilidad presupuestaria.

d) La Tesorería General de la Seguridad Social actúa como Caja única para toda la Seguridad Social.

Desde entonces —1 de enero de 1981— el control del gasto a través de la contabilidad presupuestaria se hace en paralelo al control realizado mediante la contabilidad financiera, siguiendo esta última el plan aprobado por Real Decreto 3261/1976, de 31 de diciembre, en línea con el Plan General de Contabilidad de España.

Desde el punto de vista de la organización de la contabilidad y su aplicación en las modalidades presupuestaria y financiera por las nuevas entidades, que tuvieron que recoger las situaciones patrimoniales reflejadas en los balances a 31 de diciembre de 1979 de las que desaparecieron, el cambio institucional supuso un trauma profundo. Los servicios de contabilidad no estaban preparados para asumir la tarea. El resultado ha sido que las Cortes no han aprobado todavía las cuentas de la Seguridad Social del año 1980 y probablemente se retrase la aprobación de las de los ejercicios siguientes hasta tanto no se culmine el proceso de depuración contable que se inició a finales de 1984 y que continuará a lo largo del 86.

## 2. ORGANIZACIÓN Y CONTENIDO DEL CONTROL DE INTERVENCIÓN

El Real Decreto 3307/1977, de 1 de diciembre, constituye la norma básica sobre la Intervención de la Seguridad Social.

En su artículo 1 se establecen la función y competencias de dicho Organismo como responsable del control interno. Por lo que se refiere a la función interventora, se destaca:

*a)* Comprende a todas las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social.

*b)* Se ejerce en nombre y por delegación del Interventor general de la Administración del Estado.

*c)* Afecta a todos los actos que tengan repercusión en su patrimonio y en su administración.

*d)* Se realiza con sujeción a lo dispuesto en el citado Real Decreto y a la normativa específica de la Seguridad Social.

*e)* Tienen carácter supletorio las normas reguladoras de la función interventora en la Administración del Estado.

*f)* Su finalidad es: 1) Controlar todos los actos de los agentes de la Seguridad Social que den lugar al reconocimiento de derechos u obligaciones de contenido económico, así como los ingresos, pagos, inversión y aplicación de caudales que de ellos se derivan, de forma que se asegure se ajustan a las normas aplicables a cada caso, y 2) velar por la eficacia del funcionamiento de los servicios y por la integridad del patrimonio.

En cuanto a las competencias que en él se enumeran, son las mismas que se atribuyen a la Intervención de la Administración del Estado aplicadas a la Seguridad Social.

En el artículo 2 se establece el marco orgánico y los cuerpos de personal de la Administración del Estado y de la Administración de la Seguridad Social que tienen a su cargo la

función interventora. El marco orgánico general queda configurado en la siguiente forma:

- a) Intervención General de la Administración del Estado.
- b) Intervención General de la Seguridad Social.
- c) Intervenciones de Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social.

El artículo 3 se refiere a la Intervención General de la Seguridad Social, que:

— Orgánicamente queda adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

— Funcionalmente depende de la Intervención General de la Administración del Estado; y

— Los Interventores de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social dependen funcional y directamente de ella.

En dicho artículo 3 se enumeran también las funciones privativas que se asignan a la Intervención General de la Seguridad Social.

Al frente de la Intervención General de la Seguridad Social está el Interventor general de la Seguridad Social (con categoría de Director General), que actúa por delegación del Interventor general de la Administración del Estado y a él corresponde:

- a) La jefatura superior de todas las intervenciones de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social.
- b) La coordinación de las mismas.
- c) Impartir instrucciones para el desarrollo de la función interventora.

*d)* Resolver consultas que le formulen quienes pueden hacerlas.

El artículo 4 trata de las Intervenciones de las Entidades gestoras y Servicios comunes.

— Al frente de estas Intervenciones está un Interventor que:

*a)* Actúa por delegación del Interventor general de la Administración del Estado.

*b)* Ejerce las funciones de intervención que no estén asignadas expresamente a la Intervención General de la Seguridad Social.

*c)* Dirige y bajo su autoridad se desarrolla la contabilidad.

*d)* Depende funcionalmente del Interventor general de la Seguridad Social.

En el artículo 5 se abordan los temas referentes a reparos, discrepancias, avocaciones y facultades especiales, en forma semejante a como se regulan para la Administración del Estado.

El artículo 6 de este Real Decreto se refiere al ejercicio del control por la Intervención General de la Seguridad Social de las Entidades que colaboran en la gestión (Mutuas Patronales y Empresas Colaboradoras), estableciendo que se llevará a cabo por procedimientos de auditoría. Deja pie para que el Interventor general de la Seguridad Social pueda proponer al Interventor general de la Administración del Estado que el control de estas Entidades colaboradoras se realice en los mismos términos que el aplicable a Entidades gestoras y Servicios comunes.

La Disposición Transitoria 2.<sup>a</sup> crea el Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Seguridad Social.

Desarrollan y completan este cuadro normativo las siguientes disposiciones, cuyo contenido se describe brevemente.

### **2.1. Orden Ministerial de Presidencia de 10 de julio de 1978**

En la que se delimitan los casos en los que el ejercicio de la función interventora corresponde a la Intervención General de la Seguridad Social y cuando a las Intervenciones delegadas en las Entidades gestoras y Servicios comunes. Aquí se hace mención del procedimiento especial que se arbitre para la fiscalización del gasto originado por expedientes de prestaciones básicas y complementarias y que posteriormente queda establecido en Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1979, sobre fiscalización de gastos con cargo a créditos ampliables. Este procedimiento se regula más puntualmente por reciente Instrucción de la Intervención General de la Administración del Estado.

### **2.2. Orden Ministerial de Presidencia de 10 de julio de 1978**

En la que se detalla la estructura de las Intervenciones en las Entidades gestoras y Servicios comunes entonces existentes, distinguiendo:

- a) Intervenciones Centrales.
- b) Intervenciones Territoriales.
- c) Intervenciones de Dependencia o Centro.

Las Intervenciones Centrales que entonces se establecieron fueron las de:

- I. N. P.
- Servicio del Mutualismo Laboral.
- Servicio de Reaseguro.

- I. S. M.
- Servicio de Universidades Laborales.
- Servicio Especial de Recuperación y Rehabilitación de Minusválidos.
- Servicio Social de Asistencia a Pensionistas.

Todas ellas respondían al siguiente patrón, con recortes en el número de Servicios, Secciones y Negociados, según la importancia de la Entidad:

El Interventor central, del que dependerán los siguientes Servicios, Secciones y Negociados:

- Servicio Fiscal, con dos Secciones y dos Negociados cada una.
- Servicio de Contabilidad, también con dos Secciones y dos Negociados cada una.
- Servicio de Análisis Presupuestario, Revisión de Cuentas y Asuntos Generales, contando con tres Secciones y seis Negociados.

Al desaparecer aquellas Entidades en 1979 (excepto el I. S. M.) y crearse las nuevas: INSALUD, I. N. S. S., INSERSO y Tesorería General de la Seguridad Social, por Orden Ministerial de Presidencia de 27 de noviembre de 1979, se modifica la estructura que estableció la de 10 de julio de 1978, quedando las Intervenciones centrales de todas ellas estructuradas según el modelo ya descrito y que todavía perdura.

Las Intervenciones Territoriales fueron clasificadas en los siguientes grupos: Especiales, de 1.<sup>a</sup>, de 2.<sup>a</sup> y de 3.<sup>a</sup>, cuya estructura era:

- Intervenciones Territoriales Especiales y de 1.<sup>a</sup>, con un Interventor territorial del que dependen dos Secciones que integran dos Negociados cada una.

— Intervenciones Territoriales de 2.<sup>a</sup> y de 3.<sup>a</sup>, con un Interventor territorial del que depende una Sección con dos Negociados.

La Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1979 modifica también la clasificación y estructura de las Intervenciones Territoriales y las deja así:

— Clasificación:

Categorías: A, B, C y D.

— Estructura:

Intervenciones Territoriales de categorías A y B:

Un Interventor territorial, del que dependerán dos Secciones y cuatro Negociados.

Intervenciones Territoriales de categorías C y D:

Un Interventor territorial, del que dependerá una Sección con dos Negociados.

Se contempla en las citadas Ordenes Ministeriales la posibilidad de nombrar Interventores delegados en aquellos Centros o Dependencias de las Entidades gestoras que lo requieran. En la Intervención General de la Seguridad Social se estructuran Oficinas de Enlace, con rango de Servicio, para estudio y tratamiento de los asuntos procedentes de las Entidades gestoras y Servicios comunes; no obstante, estas unidades figuran orgánica y presupuestariamente adscritas a las respectivas Entidades gestoras y Servicios comunes. Constan de un Servicio con dos Secciones y cuatro Negociados.

### **2.3. Real Decreto 1373/1979, de 8 de junio**

Sobre estructura y funciones de la Intervención General de la Seguridad Social.

La organizó en las siguientes Subdirecciones:

- a) Subdirección General de Control de Entidades Gestoras de la Seguridad Social.
- b) Subdirección General de Control de Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- c) Subdirección General de Control de Entidades que colaboran en la gestión de la Seguridad Social.

De cada Subdirección General depende un Servicio.

Esta organización se completó por la Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1979, quedando como sigue:

— Subdirección General de Control de Entidades gestoras de la Seguridad Social, que se desarrolla en un Servicio, dos Secciones y cuatro Negociados.

— Subdirección General de Control de Servicios Comunes de la Seguridad Social, con una estructura igual al de la Subdirección anterior.

— Subdirección General de Control de Entidades que colaboran en la gestión de la Seguridad Social, integradas por un Servicio, dos Secciones y cuatro Negociados.

Se integra, de hecho, en la Intervención General de la Seguridad Social las Oficinas de Enlace que ya se han descrito.

Recientemente el Real Decreto 2647/1985, de 18 de diciembre, reorganiza la Intervención General de la Seguridad Social, dotándola de la estructura básica siguiente: Subdirección General de Control de Entidades Gestoras de la Seguridad Social, Subdirección General de Control Financiero del Sistema de la Seguridad Social, Subdirección General de Control de Servicios Comunes de la Seguridad Social y Subdirección General de Contabilidad.

En esta nueva estructura hay que destacar la creación de la Subdirección General de Contabilidad, con unas competencias de suma trascendencia, que cubren la laguna que en materia de control contable ha padecido este Superior Organo de control interno de la Seguridad Social.

### 3. EL EJERCICIO CONCRETO DE LA FUNCIÓN INTERVENTORA

Esta función se lleva a cabo hoy en sus distintas modalidades: intervención crítica, intervención formal e intervención material, por las unidades fiscales de las Intervenciones: General, Centrales, Territoriales y de Centro.

Si se tiene en cuenta que hasta 1978 el control previo o de legalidad apenas era practicado en las Instituciones de la Seguridad Social; que la intervención formal carecía de sentido al no existir presupuesto (sólo de gastos de administración y planes económicos en las Instituciones Sanitarias, que eran puramente indicativos y no vinculantes, ya que sus modificaciones raramente alcanzaban la necesidad de autorización ministerial), y que solamente tenía vigencia la intervención material, al ser necesaria en todas las operaciones de pago o movimiento de fondos la firma del Interventor y por realizar ocasionalmente comprobaciones de inventario, hay que comprender las dificultades que a lo largo de los primeros años de vigencia del Real Decreto 3307/1977 representó para los funcionarios de las Intervenciones de las Entidades de la Seguridad Social la asimilación y aplicación de estas técnicas de control interno, casi desconocidas para ellos, desde el punto de vista práctico y también teórico.

No obstante, en la actualidad se ha alcanzado un buen grado de entrenamiento que permite aplicar con rigor el control de intervención, garantizando la legalidad de los actos que afectan a la economía de la Seguridad Social en la vertiente del gasto. Hay que puntualizar, sin embargo, las dificultades que todavía presenta el control de los gastos del capítulo II del presupuesto en los centros sanitarios del INSALUD.

Los efectivos de personal del Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social con que cuentan las Unidades fiscales de la Intervención de la Seguridad Social en todas sus dependencias para el ejercicio del control de la intervención se cifran en 239 funcionarios.

El nuevo sistema de fiscalización de expedientes de determinadas prestaciones económicas en el I. N. S. S., mediante técnicas de muestreo, ya ha comenzado a practicarse por aplicación de la Instrucción Provisional de la Intervención General de la Administración del Estado de 20 de octubre de 1985.

#### 4. EL CONTROL DE CARÁCTER FINANCIERO LLEVADO A EFECTO POR PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

En la Intervención General de la Seguridad Social, la Subdirección General de Control Financiero de la Seguridad Social es el Organismo que, con una dotación actual de 43 Intervenores-Audidores, realiza esta modalidad de control dentro del ámbito institucional de la Seguridad Social, especialmente dirigida a Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, otras Entidades colaboradoras e Instituciones Sanitarias dependientes del INSALUD. También realiza auditorías parciales en las propias Entidades del Sistema.

#### 5. EL CONTROL CONTABLE

##### 5.1. Control presupuestario: Contabilidad del Presupuesto de Gastos

Como se ha apuntado anteriormente, y aunque en los años 1978, 1979 y 1980 ya se realizaba un seguimiento contable del presupuesto de gastos, es a partir de enero de 1981 cuando verdaderamente se implanta el control presupuestario mediante la aplicación de la normativa que contiene la Orden Ministerial de 31 de diciembre de 1980, sobre contabilidad presupuestaria del Sistema de la Seguridad Social. Ya se expuso

también cuáles son los principios básicos que presiden este control contable del presupuesto.

Aquí se hará una breve descripción del proceso a fin de tener un conocimiento de cómo se lleva a cabo prácticamente y cuáles son los resultados.

El presupuesto de cada Entidad gestora o Servicio común constituye una Sección dentro del Presupuesto del Sistema (I. N. S. S., INSALUD, INSERSO, I. S. M. y Tesorería General de la Seguridad Social). A nivel inferior se controla por Centro de gasto con autonomía de gestión.

En cada Centro de gasto o Dependencia adscritos a cada Entidad se emiten los documentos contables de gestión presupuestaria que, debidamente autorizados, son sometidos a validación (intervención formal) a través de terminales (entrada de datos) de ordenador instalados en los Servicios Centrales de las Entidades y en las Tesorerías Territoriales. Una vez validados dichos documentos siguen su trámite. Estas operaciones se efectúan a «tiempo real», transmitiéndose mediante teleproceso al ordenador central, situado en Madrid (Orcasitas) en el Centro de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social.

Por los terminales de impresión en las Dependencias antes mencionadas se obtienen:

— *El Diario de Operaciones.* Registro cronológico de operaciones imputables al Presupuesto de un Centro de gasto.

— *El Cargo a las Cajas Pagadoras.* Relación de documentos que se envían a la Tesorería General o a la Tesorería Territorial para su pago.

Procedentes del Centro (Orcasitas) se reciben en cada Centro de gasto, periódicamente:

— *El Resumen de Operaciones.* Detalle por Grupos de programas, Servicios, Capítulos, Artículos, Conceptos y Subcon-

ceptos de la situación de los créditos en sus distintas fases (crédito presupuesto, autorizaciones, saldo presupuesto, disposiciones, saldo autorizaciones, obligaciones contraídas, saldo disposiciones, pagos ordenados y saldo de obligaciones) de cada Centro de gasto.

— *Distribución geográfica del gasto.* Detalle de los créditos por Provincias, Servicios, Capítulos, Artículos, Conceptos y Subconceptos.

— *Cuenta de Mayor.* Registro cronológico por Concepto presupuestario de las operaciones previamente sentadas en el Diario.

Este proceso de mecanización permite conocer en todo momento cuál es la situación de los créditos presupuestarios y, por tanto, la del presupuesto de cada Centro, Entidad y la del Sistema. El propio ordenador rechaza los documentos no correctos; para los correctos emite el correspondiente documento de control, coadyuvando a la intervención formal.

El cierre de gastos y de pagos al final del ejercicio se hace también automáticamente por el ordenador.

En cuanto al Presupuesto de recursos, su seguimiento se hace a través de la Contabilidad Financiera, que se traduce después en términos de rúbricas presupuestarias.

Debe destacarse que si bien desde hace algunos años los presupuestos en la Seguridad Social se vienen elaborando en términos de Programas, es ahora, a partir de 1986, cuando se hará un seguimiento y control contable por primera vez, teniendo en cuenta esta nueva clasificación además de la orgánica, funcional y económica. Los programas de ordenador están preparados para obtener la información a nivel de Programas; no obstante, y como primer paso, se ha considerado prudente actuar a nivel de Grupos de Programas por la dificultad que entraña la imputación más desagregada de determinados gastos.

## 5.2. La Contabilidad Financiera. El control financiero

El control financiero permanente de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social se lleva a cabo mediante el desarrollo de la contabilidad según el Plan aprobado por Real Decreto 3261/1976, de 31 de diciembre, que ha sido adaptado a las peculiaridades de cada Ente y a la evolución de las operaciones económicas que se realizan en cada momento. Este Plan se inscribe en el marco del Plan General de Contabilidad de España. No está desarrollado y, por tanto, no se aplica el grupo 9 destinado al registro y control de costes.

Así como la Contabilidad Presupuestaria informa de cómo se ha ejecutado el presupuesto y de sus variaciones, la Financiera tiene por finalidad la presentación de los estados financieros y los resultados de la gestión de cada una de las Entidades de la Seguridad Social y, por un proceso de integración-consolidación, los del Sistema en su conjunto. Es éste un aspecto importante y aquí está la diferencia que caracteriza el control económico en la Seguridad Social del que se ha seguido en el Estado. En las Entidades de aquélla se preparan periódicamente (mensualmente o por trimestres) balances de comprobación y saldos y al final de cada ejercicio se obtienen:

- El Balance de situación.
- La Cuenta de resultados por operaciones corrientes.
- La Cuenta de operaciones de capital.

El control económico queda así redondeado al disponer también de cuál es la estructura patrimonial, de los cambios que se producen en la misma y de los resultados de la gestión, además de contar con la ejecución del Presupuesto y sus variaciones.

Esta contabilidad está también totalmente mecanizada con la utilización de ordenadores, periféricos y centrales, de la Gerencia de Informática. Se desarrolla por cada una de las Dependencias provinciales de la respectiva Entidad y en los pro-

pios Servicios Centrales de las mismas, con un criterio de descentralización (salvo en el I. S. M.), existiendo cuentas de enlace de cada Dependencia con sus Servicios Centrales. Sólo la Tesorería General mantiene cuentas de relación con cada una de las restantes Entidades del Sistema, tanto a nivel provincial como de Servicios Centrales. Es en dicho Servicio Común donde la Contabilidad Financiera alcanza considerables cotas de complejidad por actuar:

- Como único Agente recaudador y pagador.
- Como Servicio que únicamente mantiene relaciones con las demás Entidades (también las Colaboradoras).
- Como Servicio que canaliza operaciones de cobro y pago por cuenta de otros Organismos ajenos al Sistema de la Seguridad Social (INEM, FOGASA, etc.).

Se obtienen «Mayores» auxiliares de cada una de las cuentas de desarrollo a último nivel, alcanzando, a veces, divisionarias de 5.º grado. En estos registros se anota por el ordenador cada operación, después de ser codificada e introducida en pantalla.

Si la culminación del proceso contable es obtener el detalle de las partidas que integran el saldo de cada cuenta del Balance de situación, a este fin ya se está utilizando el ordenador para el cruce de operaciones, con lo que se consigue reducir hasta un 15 por 100 las partidas que finalmente deben ser objeto de análisis personal en aquellas cuentas con mayor volumen de asientos.

Así como la Contabilidad Presupuestaria no presenta mayores problemas para su normal desarrollo y los resultados de la misma son plenamente aceptables, no ocurre lo mismo con la Financiera. Como ya se ha dicho anteriormente, el proceso de reforma institucional realizado en 1979 en virtud del Real Decreto-Ley 36/1978 revolucionó totalmente la organización anterior desapareciendo las antiguas Entidades y asumiendo sus competencias las nuevas que se crearon. Las operaciones con-

tables que planteaba la disolución de las que desaparecían, al tener que absorber las nuevas su patrimonio y funciones, no pudieron ser estudiadas anticipadamente en profundidad y, por tanto, no fue posible tomar las medidas adecuadas para resolver la problemática que aquélla presentaba.

El desconcierto se produjo entonces y también al establecerse la Contabilidad Presupuestaria, y he aquí que las competencias patrimoniales y de Caja única del Sistema que se asignaron a la Tesorería General no fueron totalmente controladas al principio.

Actualmente el seguimiento de la actividad económica en las Entidades de la Seguridad Social por la Contabilidad Financiera es muy aceptable; no obstante, hay que reconocer que los Balances de situación han de recoger forzosamente por algún tiempo las deformaciones del problemático control contable de los años 1980, 1981 y 1982.

Se ha constituido en 1984 una Comisión de depuración de cuentas, presidida por el Secretario General para la Seguridad Social y auxiliada directamente por los Organos de la Intervención General de la Seguridad Social, que está realizando un gran esfuerzo para regularizar la contabilidad de las Entidades, habiéndose conseguido en la actualidad la corrección de gran número de errores y defectos contables.

Por Orden Ministerial de 11 de febrero de 1985 se aprobó el Plan General de Contabilidad de la Seguridad Social, tomando como modelo el de la Contabilidad Pública, al cual se ajusta, con tratamiento específico para aquellas operaciones que caracterizan y diferencian al Sistema de la Seguridad Social y en concreto a sus Entidades, frente a la Administración del Estado y otros Organismos Públicos.

La aplicación de este Plan comenzará probablemente este año 1986, a título experimental, en el I. S. M. y la Tesorería. El nuevo procedimiento se ensayará en paralelo con el actual, que será sustituido por aquél una vez comprobado su correcto funcionamiento.

## 6. ESPECIAL REFERENCIA AL CONTROL DE TESORERÍA (CAJA)

Con independencia de lograr la gestión y control unificados de todos los recursos de la Seguridad Social, así como de su patrimonio, uno de los objetivos que decidieron crear la Tesorería General de la Seguridad Social fue el de aplicar a esta parcela del Sector Público el principio presupuestario de unidad de Caja, siguiendo así el modelo que se impone en la Administración del Estado.

Siquiera de pasada, conviene citar que en 1975, antes de la aparición de este Servicio Común, existían alrededor de 260 Entidades que gestionaban alguna parcela de la Seguridad Social, casi todas con personalidad jurídica propia y, por supuesto, todas con Caja independiente constituida, en la mayoría de los casos, por efectivo en los Servicios centrales y periféricos de las mismas y en la mayoría de los Bancos y Cajas de Ahorros del Sistema Financiero. A través de estos canales se efectuaban todos los cobros y pagos. Los pagos efectuados por ventanilla fueron restringiéndose en los años sesenta y setenta, y se canalizaron fundamentalmente a través del Sistema Financiero, como ya ocurría con la recaudación de cotizaciones. En este aspecto puede decirse que las Instituciones de la Seguridad Social han sabido servirse mejor y antes que la Administración del Estado de las posibilidades que ofrecía la red de Bancos y Cajas de Ahorros para actuar como agentes recaudadores y pagadores de sus derechos y obligaciones.

El control que de su Caja hacía cada Entidad se basaba: para los ingresos en la toma de razón contable y para los pagos y movimientos de fondos, además, en la intervención material de los mismos; en estos últimos casos los instrumentos de pago, además de llevar la firma del Ordenador —a la que en muchos casos acompañaba la del Presidente u otro miembro del Órgano de Gobierno—, era preciso que fueran refrendados por el Interventor. Era un control eficaz desde la óptica de evitar la salida indebida de fondos; sin embargo, desde el punto de vista del conocimiento del volumen total de Caja, en cada momento, era prácticamente inoperante. Dominando casi siempre el superávit —de Caja—, en aquellos tiempos sólo era

preciso conocer contablemente los recursos financieros globales al final de cada mes con un retraso de treinta a cuarenta días. Como es natural, el principal beneficiario de esta situación eran la Banca y Cajas de Ahorros, que tenían permanentemente un pasivo considerable, escasamente remunerado, a favor de su cliente la Seguridad Social (I. N. P., Mutualidades Laborales, etc.).

A nivel de Sistema de la Seguridad Social el control era inexistente, en el sentido de conocer el volumen de fondos en un determinado momento. Si en alguna ocasión, por estudiosos, se intentó y consiguió la integración de Balances de situación al final de determinado ejercicio, posiblemente se haya conocido, con relativa aproximación y al cabo de los años, el volumen de efectivo con que contaban las Entidades del Sistema, pero casi con seguridad que esto jamás se produjo.

En la segunda mitad de la década de los setenta comienzan las penurias financieras de algunas Entidades, y especialmente en el I. P. N., por los motivos conocidos y que no se exponen aquí. Se imponía el trasvase de fondos de las que contaban con superávit de Caja a las que carecían de efectivo. La resistencia era grande (el I. N. P. retenía y utilizaba cuotas que recaudaba para las Mutualidades Laborales, alcanzando esta retención a final de 1979 más del centenar de miles de millones de pesetas) y también era importante la dificultad para conocer ágilmente la dimensión de Caja. En el año 1978 se iniciaron los primeros intentos de preparación de presupuestos de Tesorería para todo el Sistema, con resultados muy poco satisfactorios, dadas las enormes dificultades de información rápida sobre unos fondos sumamente dispersos a lo largo y a lo ancho del Sistema Financiero del país y en las propias Entidades.

La idea de la Caja única, como ya se ha dicho, se plasma en el «B. O. E.» con la aparición del Real Decreto 2318/1978, de 15 de septiembre, creando la Tesorería General de la Seguridad Social, que empieza a funcionar en junio de 1979. Sin embargo, necesitó de la desaparición de las antiguas Entidades y

la creación de las nuevas para realmente dominar la Caja del Sistema por el siguiente proceso:

— Todos los recursos de la Seguridad Social se ingresan finalmente en cuentas del Sistema Financiero a nombre de la Tesorería.

— Se cancelaron todas las cuentas de efectivo que en el Sistema Financiero figuraban a nombre de las Entidades que desaparecieron.

— El efectivo de la Seguridad Social se sitúa en la actualidad:

*a)* En cuenta abierta en el Banco de España, a través de la cual se canalizan fundamentalmente las operaciones con el Tesoro y Entidades del Sector Público.

*b)* En cuentas tituladas «Únicas» a nombre de la Tesorería General, abiertas casi todas en las Oficinas Principales de las Entidades Financieras en Madrid, a través de las cuales se reciben fundamentalmente los ingresos por cotizaciones y se ordena el pago de prestaciones económicas, otros gastos y transferencias internas.

*c)* En cuenta de la Caja Postal de Ahorros denominada «Tesorería General de la Seguridad Social. Pagos». De ella se provee mensualmente de fondos a las Tesorerías Territoriales, a través del sistema de «límite de disposición» fijado para cada una de ellas. Contra esta cuenta, y hasta el límite fijado, cada Tesorería puede girar órdenes de pago o transferencias.

*d)* En cuenta restringida de «Recursos Diversos Centralizados» de la Caja Postal de Ahorros, a nombre de la Tesorería General.

*e)* En cuentas tituladas a nombre de la Tesorería General «Cuenta de Pagos de .....» (Ente o Dependencia de la Seguridad Social), a las que se provee de fondos por la Tesorería

General o Tesorerías Territoriales para realizar pagos urgentes, directamente por dichos Entes o Dependencias, con cargo al llamado «Fondo de Maniobra» (de cuantía determinada) y que se formalizan presupuestariamente con posterioridad.

f) En cuentas especiales abiertas en Bancos y Cajas de Ahorros, donde existen títulos-valores depositados a nombre de la Tesorería General para recoger operaciones de la Cartera de valores mobiliarios, y reintegros de Créditos Laborales.

g) En cuentas tituladas a nombre de la Tesorería General «Cuenta de Ingresos de .....» (Ente o Dependencia de la Seguridad Social), que, con carácter restringido, sólo registra abonos por ingresos, traspasándose automáticamente cada mes su saldo a la cuenta de la Tesorería General «Recursos Diversos Centralizados», abierta en la Caja Postal.

h) En cuenta especial abierta en la CECA, que recoge pensiones retrocedidas.

i) En cuentas restringidas de ingresos, tituladas a nombre de las Tesorerías Territoriales «Recursos Diversos Provinciales», de la Caja Postal, cuyos saldos se traspasan a la de «Recursos Diversos Centralizados».

j) En cuentas especiales restringidas para recoger ingresos por recaudación en vía ejecutiva (Hacienda), abiertas por las Tesorerías Territoriales, cuyos saldos se transfieren cada mes a la cuenta de «Recursos Diversos Provinciales» en la Caja Postal de Ahorros.

Todas las cuentas mencionadas anteriormente se controlan en Contabilidad Financiera por las distintas Entidades con capacidad para la movilización de sus fondos.

El efectivo en la caja de metálico de las distintas Dependencias de la Seguridad Social se limita al máximo para quedar reducido solamente a atender pagos que requieren una gran inmediatez.

La movilización de fondos en todas las cuentas abiertas en el Sistema Financiero se efectúa mediante orden de transferencia, orden de pago o cheque, avalados con firma conjunta del Ordenador de pagos y del Interventor o personas que les sustituyan.

## CONCLUSIONES

*Primera.*—En la actualidad, el control interno (de intervención y presupuestario) en el Sistema de la Seguridad Social es el mismo que se realiza en la Administración del Estado, bien aplicando normas propias o, con carácter supletorio, las que rigen para ésta.

*Segunda.*—El control en las Entidades de la Seguridad Social realizado a través de la Contabilidad Financiera es el medio necesario que completa el sistema de información contable. Debe mejorarse y potenciarse. Para ello es necesario que los Organos de Gestión hagan más uso de los datos de la citada Contabilidad en la toma de decisiones y no dejarla relegada a mero recordatorio.

*Tercera.*—Los circuitos financieros de Caja en la Seguridad Social son todavía complejos y pueden mejorarse facilitando su control.

## ANEXOS

Se insertan en cuadernillo aparte.

**PROYECTO DE UN SISTEMA  
DE INFORMACION CONTABLE  
PARA EL CONTROL ECONOMICO  
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

**JESUS REDONDO DE LA VEGA**

*Del Cuerpo de Intervención y Contabilidad  
de la Administración de la Seguridad Social  
Funcionario adscrito al Tribunal de Cuentas.  
Departamento de Seguridad y Acción Social*

# SUMARIO

---

1. ACTUAL CONTABILIDAD DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y NECESIDAD DE REFORMA
  - 1.1. *Evolución normativa*
  - 1.2. *Situación presente*
  - 1.3. *Justificación de la necesidad de reforma*
  
2. PROYECTO DE UN SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE
  - 2.1. *Consideraciones previas*
  - 2.2. *Programa de trabajo para su elaboración e implantación*
  - 2.3. *Breve referencia al Plan General de Contabilidad aprobado por Orden de 11 de febrero de 1985*
  - 2.4. *Peculiaridades más importantes del proyecto de «Normas para la aplicación del Plan»*

## 1. ACTUAL CONTABILIDAD DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y NECESIDAD DE REFORMA

### 1.1. Evolución normativa

Los principales entes gestores de la Seguridad Social han aplicado desde un principio la contabilidad por partida doble para registrar su situación patrimonial y los hechos que por su naturaleza económica han afectado a su renta y patrimonio. Así ocurrió con el Instituto Nacional de Previsión y con las Mutualidades Laborales, por poner como ejemplo a los dos organismos más representativos de la etapa anterior a la vigente estructura. Los criterios y las normas a que habían de atenerse los centros que tenían a su cargo el registro contable eran dictados por los servicios centrales responsables de cada parcela organizativa, de forma que había una uniformidad que permitía obtener datos agregados de las dependencias que constituían cada una. Sin embargo, en esta etapa, de acuerdo con el distinto origen de dichas normas y con la pluralidad de entidades, no obstante la común acción tutelar del Ministerio de Trabajo, no había una estructura contable única para el conjunto gestor, ni siquiera estaban explícitamente establecidas directrices comunes a los elementos que le formaban. Para juzgar esta situación hemos de recordar el retraso con que España se incorporó a la corriente de normalización contable, no aprobándose el Plan General de Contabilidad para la empresa privada hasta 1973, y aun siendo más reciente la iniciación de la emisión de principios contables en sentido propio

y con el alcance que hoy día se da a estos elementos básicos de la ciencia de la contabilidad.

Según fue perfilándose una concepción más unitaria de la Seguridad Social se fue sintiendo la necesidad de una mayor coherencia en la información contable de sus agentes. Es por ello, y en cumplimiento del artículo 5 del Texto Articulado I de la Ley de Bases de la Seguridad Social, aprobado por Decreto 907/1966, de 21 de abril, que disponía que las cuentas y balances de esta institución se llevasen, intervinieran y rindiesen según el procedimiento y en las fechas que el Gobierno determinase, por lo que se dictó el Decreto 3336/1966, de 26 de diciembre. En él se estableció que:

«La ordenación del sistema contable de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social se ajustará al plan contable que para cada uno de ellos se apruebe, a propuesta del respectivo Organismo de Gobierno, por el Ministerio de Trabajo, previo informe de una comisión mixta, integrada por dos representantes del Ministerio de Hacienda y otros dos del de Trabajo, debiendo atenderse, en todo caso, dichos planes contables a lo preceptuado en el presente Decreto y en sus disposiciones de aplicación y desarrollo.»

A continuación esta norma legal concretaba la estructura mínima a que había de sujetarse el plan contable de cada Entidad Gestora y Servicio Común y cuáles habían de ser los estados contables a obtener periódicamente, reservándose a favor del Ministerio de Trabajo la facultad de dictar las normas que considerase precisas para coordinar los distintos planes contables, en orden a la debida concordancia que permitiese conocer la situación económica del conjunto. Todo ello sin perjuicio de que cada Entidad Gestora y Servicio Común llevara su contabilidad conforme a los medios materiales de que cada uno dispusiera.

Los estados contables anuales así obtenidos habían de someterse a la aprobación de los órganos de gobierno de la respectiva Entidad o Servicio y seguidamente a la del Ministerio

de Trabajo, con remisión por éste al de Hacienda para conocimiento y examen, y posterior envío al Gobierno para aprobación y publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Posteriormente, el Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, dispuso en el artículo 5:

«Corresponde al Ministerio de Trabajo la aprobación de las cuentas y balances de la Seguridad Social, que se llevarán, intervendrán y rendirán según el procedimiento y en las fechas que el Gobierno determine a propuesta de los Departamentos de Hacienda y Trabajo.

El Ministerio de Trabajo presentará al Gobierno las cuentas y balances para su aprobación definitiva, con especificación de los ingresos y gastos de cada Entidad Gestora de la Seguridad Social, que serán publicados seguidamente en el «Boletín Oficial del Estado». Tanto la presentación como la subsiguiente publicación tendrán efecto dentro del año inmediatamente siguiente a aquel a que se refieran dichas cuentas y balances.»

En base a esta disposición se dictó el Real Decreto 3261/1976, de 31 de diciembre, aprobando el Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social actualmente vigente. Con ello se unificó la estructura de la contabilidad financiera a aplicar por todos los agentes del Sistema y, consiguientemente, se hizo posible la obtención de información agregada sin necesidad de acudir a readaptaciones de los datos para convertir en homogéneo lo que en el origen no lo era, con la pérdida de exactitud y detalle que esta forma de proceder llevaba aparejada.

Por la fecha de su aprobación ya se ve que el Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social hubo de tener como punto de referencia el Plan establecido por el Decreto 530/1973 para la empresa privada. Sin embargo, son

varias e importantes las diferencias entre ambos. En un rápido repaso anotamos como principales:

— Dispone el Decreto 3261/1976 que las cuentas del grupo 3, Existencias, se carguen por las adquisiciones y se abonen por los consumos a medida que se vayan produciendo ambos hechos, en lugar de aplicarse el procedimiento de permanencia de inventario. Ello supone que el grupo 6 registre los segundos en vez de las primeras. Sin embargo, de cara al presupuesto (presupuesto financiero), lo que necesita limitarse es la capacidad de comprar, no de consumir, por lo que a estos efectos dicho grupo 6 no daba la información deseada. Para resolver esta cuestión, posteriormente la Intervención General de la Seguridad Social dio instrucciones modificando su funcionamiento.

— La estructura del grupo 6 obedece a una clasificación funcional en vez de según la naturaleza económica de los gastos, contrariamente al grupo 7, que sí sigue este segundo criterio.

— El grupo 8 no distingue el carácter ordinario o extraordinario de los resultados. Todos son englobados bajo el título de «Gestión por operaciones corrientes».

— El grupo 0 incluye cuentas para el control presupuestario. A efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria es de advertir que, sin embargo, no distingue las fases de autorización, disposición y pago («A», «D» y «P»), sino solamente la de contracción de la obligación («O»).

— En los documentos contables anuales desconoce el Cuadro de Financiamiento.

— En «Criterios de Valoración» se transcriben literalmente los cuatro generales de precio de adquisición, continuidad, devengo y gestión continuada, con la única salvedad de que en el tercero se omite el párrafo relativo a que las pérdidas, incluso si son potenciales, deben contabilizarse tan pronto sean

conocidas. Por el contrario, no incorpora ninguno de los criterios particulares de masas patrimoniales.

Por lo dicho, el principio de precio de adquisición tiene la salvedad de «auténtica reducción efectiva de su valor, en cuyo caso se adoptará el que resulte de dicha disminución», pero ninguno de los grupos 2, 3, 4 y 5 incorporan cuentas para las correspondientes provisiones, por lo que de ser autorizada la reducción del valor contable por el Ministerio de Trabajo (condición que se impone en el Plan), habría de registrarse con abono a las propias cuentas de activo en que se recogieron los valores de los bienes.

Para la aplicación del Plan General de Contabilidad se dictó la Orden de 2 de febrero de 1977, del Ministerio de Trabajo, responsabilizando a las Entidades que entonces formaban el Sistema de la Seguridad Social de que elaborasen la adaptación de su procedimiento contable: Servicio del Mutualismo Laboral por las Mutualidades Laborales, Instituto Nacional de Previsión, Instituto Social de la Marina, Servicio de Reaseguro de Accidentes de Trabajo, cada uno de los Servicios Sociales, y Confederación de Entidades de Previsión Social por las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo.

Días después de aprobarse el Decreto 3261/1976 se promulgó la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, con varias referencias a la Seguridad Social debido a «la extensión subjetiva y la trascendencia económico-financiera que en estos últimos años ha adquirido...», según dice su exposición de motivos. Así se dispone que a los Presupuestos Generales del Estado se una el presupuesto-resumen de la Seguridad Social, referida a ingresos y gastos clasificados funcionalmente y según categorías económicas, una vez aprobados por los órganos de gobierno de las Entidades Gestoras y por el propio Gobierno de la Nación, acompañando a dicho presupuesto-resumen su memoria explicativa, un informe económico-financiero sobre la estimación de ingresos y gastos y las cuentas y balances del último ejercicio debidamente aprobados conforme el artículo 5 de la Ley General de la Seguridad Social. Las consecuencias son el sometimiento de su presupuesto a delibera-

ción y acuerdo de las Cortes y la obligación de rendir cuentas y balances al Tribunal de Cuentas.

Continúa la Ley General Presupuestaria, título VIII, con algunas normas relativas a las modificaciones de los presupuestos y termina con un mandato al Gobierno para que, a propuesta conjunta de los Ministerios de Trabajo y de Hacienda, apruebe las normas para el ejercicio de la función interventora, y otro al Ministerio de Trabajo para que, previo informe del de Hacienda, establezca las normas para la contabilidad de acuerdo con las directrices del régimen general de la contabilidad pública.

Siguiendo el orden cronológico, aunque primera en el rango jurídico, hay que hacer mención del artículo 136 de la vigente Constitución, donde se reconoce al Tribunal de Cuentas el carácter de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del sector público, por lo que deberán serle rendidas éstas. Las infracciones o responsabilidades en que se hubiese incurrido producen dos acciones: el ejercicio de la propia jurisdicción del Tribunal y la comunicación a las Cortes Generales en el informe que anualmente aquél ha de emitir.

De acuerdo con lo previsto en el citado artículo 136, se aprobó y sancionó la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. El artículo 4 incluye como uno de los subsectores públicos a las entidades gestoras de la Seguridad Social, concepto en el que hay que entender comprendida a la Tesorería General, creada por Real Decreto 2318/1978, de 15 de septiembre, que si bien en la terminología de la legislación sobre Seguridad Social no recibe la denominación de entidad gestora, sino de servicio común, sí tiene atribuida una parte importante de su actividad, siendo la única titular de su patrimonio y de su presupuesto de ingresos. Además están las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, entidades colaboradoras reguladas por el Real Decreto 1506/1976, de 21 de mayo, cuyos patrimonio y gestión es también de la Seguridad Social (excepción hecha de su patrimonio privativo, de carácter residual), sobre las cuales es evidente la competencia del Tribunal de Cuentas, aunque no son parte del sector público, estando

incluidas en el artículo 15.1 respecto del enjuiciamiento contable.

Para el mejor cumplimiento de lo ordenado por la Ley General Presupuestaria se dictó la Orden de 13 de mayo de 1980, del Ministerio de Sanidad y Seguridad Social, sobre estructura de los presupuestos del Sistema, con la intención de aproximar ésta a la del Estado y de adecuarla a las nuevas circunstancias provenientes de los cambios en la gestión introducidos por el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la Salud y el Empleo.

Siguiendo la indicada línea de acercamiento a la normativa presupuestaria del Estado y con el deseo de perfeccionar los procesos de gestión, contabilización y control del presupuesto, se aprobó en el mismo año la Orden de 31 de diciembre del Ministerio de Sanidad y Seguridad Social, sobre contabilidad presupuestaria del Sistema. La Orden parte de un criterio integrador de esta clase de información, a cuyo efecto prevé que todos los centros presupuestarios tengan informatizado el proceso a través de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, de forma que obteniéndose estados presupuestarios individualizados para cada centro sea también posible disponer de forma automática de agregados con distintos criterios y niveles, incluido el del Sistema, ahora sí haciéndose el seguimiento de cada una de las cuatro fases clásicas «A», «D», «O» y «P». Lo que acaba de decirse tiene como excepción las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, a las que sólo es aplicable el apartado 12 de la Orden, en el que se les imponen obligaciones menos rigurosas para el control del presupuesto, y que no quedan incluidas en el proceso informático.

En las posteriores Ordenes que cada año han regulado la confección de los respectivos presupuestos ha habido una aproximación constante a la normativa del Estado. Las dos principales novedades introducidas por ellas han sido la supresión del período de ampliación presupuestaria y la confección del presupuesto por programas. Sin embargo, no se ha estado haciendo el posterior seguimiento de los gastos según programas, presentándose la liquidación al cabo del ejercicio mediante la

asignación a cada uno de la parte del total de los gastos realizados resultante de aplicar los mismos criterios e índices que se utilizaron en la confección del presupuesto, siendo las desviaciones resultantes simple consecuencia de la diferencia entre el total de previsiones y de realizaciones.

## **1.2. Situación presente**

Como consecuencia de lo que acaba de decirse hay en estos momentos dos procesos contables, operando con total independencia entre sí: uno relativo a la contabilidad financiera, regulado principalmente por el Decreto 3261/1976, y otro de contabilidad presupuestaria, conforme a la Orden de 31 de diciembre de 1980, del Ministerio de Sanidad y Seguridad Social.

La contabilidad financiera, aunque con el patrón común que representa el Plan General de Contabilidad aprobado para el Sistema por el Decreto citado, la función rectora que ejerce la Intervención General de la Seguridad Social y con la coordinación y centralización de la información a cargo del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social a través de la Dirección General de Régimen Económico, tiene en las Entidades Gestoras y en la Tesorería General las peculiaridades derivadas de haber sido desarrollada por cada organismo para los centros contables de él dependientes según sus criterios y necesidades, de interpretarse los hechos económicos según la particular visión de los responsables de los distintos organismos y de ejecutarse conforme a los medios materiales de que cada uno dispone. Esto se traduce en falta de uniformidad formal y real y en desconexión contable entre los centros, lo que se materializa en diversidad de comportamientos en cuestiones tales como el cálculo de amortizaciones y reconocimiento de depreciación de otros activos, valoración de salidas de existencias, activación de gastos, etc., y en descuadres en las cuentas de enlace por razón de aplicación de diferentes criterios, registro en momentos distintos y errores, sin que se proceda con la eficacia debida a la obligada labor de comprobación y conciliación. Incluso se da la circunstancia de que hay centros importantes

que no tienen implantado el Plan de referencia, sino que la información obtenida según otros esquemas contables (a veces tan deficientes como para que aun aplicando el principio de partida doble existan en el balance descuadres variables en el tiempo), es después reclasificada por los servicios centrales en los términos exigidos por el Decreto 3261/1976.

Cuestión diferente, pero que atañe también a la situación de la contabilidad financiera y a la utilidad de los estados que de ella se obtienen, es la decisión tomada de que algunos activos y pasivos tales como inmuebles, depósitos y fianzas, préstamos y anticipos concedidos al personal no figuren en la contabilidad de los centros que usan los bienes o generan, gestionan y liquidan los derechos y obligaciones sino en la Tesorería General, mientras otros, como son instalaciones mobiliario y material móvil y no móvil, sí se adscriben contablemente a dichos centros.

En lo que a la contabilidad presupuestaria se refiere, es uniforme para todo el Sistema de la Seguridad Social, con la salvedad ya indicada de las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo. Tal uniformidad afecta a la información y documentación de entrada al proceso, desarrollo de éste y medios informáticos con los que realiza, e información y documentación de salida. El tratamiento corre a cargo de la Gerencia de Informática, con captación de los datos y aportación de resultados mediante los terminales situados en las Tesorerías Territoriales, es decir, en cada capital de provincia. La clasificación de la información es múltiple, como corresponde al control presupuestario a realizar, obteniéndose estados agregados con diversos criterios y a distintos niveles organizativos. Sin embargo, el tratamiento no se hace en tiempo real y no se ha programado el seguimiento informático de cada expediente de gasto, por lo que queda una carga de trabajo importante a realizar manualmente por los centros. Tampoco está resuelto que la información introducida en el proceso con ocasión de una fase presupuestaria sea posible evocarla al tramitarse las siguientes, con el ahorro de trabajo y la evitación de errores que con ello se lograría.

La existencia de dos contabilidades, sin nexo de unión entre sí, es una de las cuestiones que merece mayores críticas, porque da lugar a que por error o falta de tratamiento simultáneo haya operaciones registradas en una y no en otra, o no lo sean con la misma repercusión temporal, con igual criterio o por idéntico importe, aparte del exceso de trabajo que ello supone.

### **1.3. Justificación de la necesidad de reforma**

El cambio en los procedimientos de gestión y control de un ente supone costes de diversa índole que suelen ser muy importantes cuando, como en el caso de la contabilidad de la Seguridad Social, se pretende que la modificación sea profunda. Por ello ha de exigirse una justificación suficiente.

Se pueden concretar en tres las motivaciones para la reforma de la actual contabilidad del Sistema de la Seguridad Social, que, por tanto, habrían de determinar las características del producto resultante:

*a)* En primer término el imperativo del artículo 151.2 de la Ley General Presupuestaria, que, como acaba de recordarse en el apartado 1.1, pone a cargo del Ministerio de Trabajo dicte las normas para que la contabilidad de la Seguridad Social se ajuste a las directrices de la contabilidad pública.

Al aprobarse el Plan General de Contabilidad Pública por Orden de 10 de octubre de 1981, del Ministerio de Hacienda, con nueva versión conforme a la Resolución de 11 de noviembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado, y su grupo 9 por Orden de 20 de septiembre de 1983, del Ministerio de Economía y Hacienda, era obligada la adopción de él por la Seguridad Social, previa la oportuna adaptación a las características de esta institución.

*b)* En segundo lugar, la necesidad de subsanar la falta de adecuación del Plan vigente al aprobado por el Decreto 530/1973 para la empresa privada, que en definitiva ha impuesto

sus criterios sobre la nueva contabilidad pública, muy especialmente desde la versión de la Resolución de 11 de noviembre de 1983. Además, han de corregirse los defectos que presenta la situación contable actual. Ambas cuestiones han sido expuestas de forma sucinta en los anteriores puntos 1.1 y 1.2, respectivamente.

c) Como tercera cuestión la necesidad, a tenor de la tendencia de los requerimientos actuales, de plantear un sistema informativo contable integrado y uniformemente informatizado, capaz de absorber los compromisos contables actuales y los que un futuro previsible pueda imponer, y de permitir, de forma sencilla y rápida, la obtención de información agregada a distintos niveles y bajo distintos criterios, amén del conocimiento sobre la contabilidad de cada centro en particular.

## 2. PROYECTO DE UN SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE

### 2.1. Consideraciones previas

Por lo dicho en 1.3 no se trata meramente de hacer un plan de contabilidad adaptado al Plan General de Contabilidad Pública. El proyecto es mucho más ambicioso, referido a la implantación de un auténtico sistema informativo abierto, limitado únicamente por su naturaleza contable, y definido por los tres principios siguientes:

«Totalidad».

El nuevo sistema debe poder comprender toda la información deseada a través de la contabilidad, sea ésta financiera, presupuestaria, analítica o de cualquier otra naturaleza que pueda requerirse en el futuro, por lo que tanto de su concepción como de los medios materiales con que se proyecte su ejecución debe razonablemente poderse esperar sean capaces de asumir esta dimensión.

«Unicidad».

Este principio se explicita mediante dos condicionantes:

— Los datos relativos a cada operación con trascendencia económica deben entrar en el proceso contable en base a un solo documento y de una sola vez, con efectos para todas las clasificaciones que proceda conforme a la salida de información deseada y, en los casos que expresamente se establezca, con efectos también en momentos posteriores en que haya de continuarse la operación y en otros centros de gestión contable del Sistema de la Seguridad Social en que se produzcan repercusiones económicas derivadas.

— La transformación de los datos de entrada en información de salida debe realizarse con los mismos medios materiales por todos los centros de gestión contable, única forma en que parte de los objetivos a que se refiere el párrafo anterior pueden lograrse, además de perseguirse con ello la adopción de medidas que faciliten el cuadro de las cuentas de enlace entre centros del Sistema y la obtención fácil y rápida de estados contables agregados. Evidentemente tales medios han de ser informáticos.

«Uniformidad».

Igualdad de los criterios en la interpretación y aplicación del Plan, evitando que esta uniformidad sea sólo formal, simple resultado de un Plan único. Ello exige la emisión de unas normas de «comportamiento contable» donde se concreten cuestiones tales como criterios en la activación y saneamiento de gastos, valoración de salidas de existencias, dotación a las amortizaciones y provisiones, etc., adecuando a la Seguridad Social los principios contables que emitan los organismos nacionales o internacionales que tengan acreditada una aceptación profesional.

Otra cuestión a considerar es la serie de condicionantes de la elaboración e implantación del nuevo medio de información contable. Relacionándolos con su origen pueden ser clasificados en derivados de los requerimientos informativos de naturaleza presupuestaria del Plan General de Contabilidad

Pública, estructura organizativa y otras características de funcionamiento del Sistema de la Seguridad Social, concepción de su presupuesto y situación de su contabilidad. Veamos cada una de estas cuatro clases de elementos delimitadores.

*a) Requerimientos informativos de naturaleza presupuestaria del Plan General de Contabilidad Pública*

Sabido es que el Plan General de Contabilidad Pública hace el seguimiento de los gastos y de los ingresos hasta su conversión en pagos y en cobros, respectivamente. Hay, por lo tanto, un desarrollo en base a las distintas situaciones, fases y clasificaciones presupuestarias de los acreedores y de los deudores, no sólo de los gastos y de los ingresos.

En otros términos, tratándose de gastos, independientemente de las fases «A» y «D» que se registran en el grupo 0, las «O» y «P» se contabilizan mediante el grupo 4, clasificándose los acreedores en:

- «Obligaciones reconocidas» y «pagos ordenados» (incluyendo el control de los pagos realizados).
- «De ejercicio corriente», «de residuos» (previamente a la supresión del período de ampliación: «de ejercicio anterior» y «de residuos»), y «de anticipos de tesorería».
- Según atribución en programas, funcional y económica que los gastos que los generaron tengan en el presupuesto.

Los deudores son también clasificados en atención a varios criterios, aunque afortunadamente no tantos como los acreedores: según los créditos se hayan generado en el ejercicio corriente o provengan de residuos y conforme a la clasificación económica, además de la distinción proveniente del peculiar y sofisticado tratamiento de la anulación de derechos.

En este punto he de manifestar mi discrepancia con tal proceder, que creo es herencia de la situación actual de la contabilidad pública en que la información se obtiene vía el presu-

puesto, forma de la que en el Plan General de Contabilidad Pública no se ha sabido prescindir a pesar de poder disponer con él de un medio que creo más idóneo para la gestión, cual es el propio de su naturaleza de contabilidad financiera. Es cierto que una transacción con tercero supone, además y como consecuencia de un gasto o de un ingreso, por operaciones corrientes o de capital, un pago o un cobro, aunque a veces éstos sean en formalización, o de otro modo dicho, no concluye con la corriente real o financiera original sino con la corriente financiera que de aquella ha de derivarse. Sin embargo, creo conveniente distinguir el tratamiento con que controlar la capacidad de gastar o la realización de los ingresos estimados y el de los débitos y créditos que con aquellos se generan. En mi opinión, a lo primero debería limitarse el control presupuestario una vez se dispone de la contabilidad financiera para informar de sus efectos derivados. Esta propuesta simplificaría mucho la futura contabilidad sin pérdida notable de información, especialmente al considerar que no sólo se trata de las varias clasificaciones exigidas por el presupuesto sino de otras dos cuestiones aún más importantes: primera, que hay entes del sector público, entre los que se encuentra la Seguridad Social, en que los gastos realizados en un centro contable han de pagarse por otro que asume la función de caja del sistema, con lo que se implica también a éste con las mismas clasificaciones, y segundo, que salvo soluciones contables nada deseables, los descuentos a favor de terceros a veces inherentes a una obligación presupuestaria no pueden ser reconocidos en las correspondientes cuentas de sus destinatarios hasta que no se realice el pago, lo que supone una grave falta de información con importante trascendencia práctica.

De todas formas, tras de esta digresión lo que importa a los presentes efectos es que todos los indicados criterios clasificatorios han de tenerse presentes para los acreedores, y análogos aunque menos numerosos para los deudores, mediante el grupo 4 del Plan. Evidentemente, aunque lo omita el Plan General de Contabilidad Pública, es necesaria además otra clasificación en que con criterio de gestión financiera se acumulen a nombre de cada titular sus créditos y débitos, única manera de poder tener visión de la posición que en definitiva re-

sulte con ellos y, en su caso, de facilitar la conciliación con la información que aporten.

Cuestión diferente, aunque íntimamente relacionada con lo anterior, es la discordancia existente entre la clasificación «económica» del presupuesto y la «por naturaleza» del Plan General de Contabilidad Pública. En realidad, con distinto nombre ambas atienden al mismo criterio, ya que la naturaleza de que habla el P. G. C. P., al igual que el Decreto 530/1973, es económica. Sería deseable que ambas fuesen idénticas. Aunque se ha hecho un esfuerzo de aproximación, sigue habiendo discrepancias que a veces impiden que la clasificación que ha de hacerse para el grupo 4 pueda ser utilizada para el 6 o el 7, con el corolario de una más sobre las ya tan abundantes.

*b) Estructura organizativa y otras características de funcionamiento del Sistema de la Seguridad Social.*

Hay en primer término que destacar el gran número de centros de gestión que tienen atribuido el registro contable de sus operaciones, más de 600, y el aún mayor de centros con presupuesto propio, aproximadamente 1.000, por cuanto que algunos de los primeros tienen a su cargo varios de los segundos. A esto ha de añadirse la diversidad de actividad al contar la Seguridad Social con prestaciones económicas, sanitarias y asistenciales. Por no entrar en mayores digresiones, baste recordar las Entidades Gestoras y Servicios Comunes que forman el Sistema: Instituto Nacional de la Seguridad Social, Instituto Nacional de la Salud, Instituto Nacional de Servicios Sociales, Instituto Social de la Marina y Tesorería General de la Seguridad Social, con centros tales como Sedes Centrales, Direcciones Provinciales, Instituciones Sanitarias propias y administradas, Residencias de Pensionistas, Hogares para la tercera edad, Colegios, etc. Además, como entidades colaboradoras en la gestión están las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, también con centros sanitarios.

Mi opinión es en general totalmente favorable al mantenimiento de los centros contables actuales, e incluso creo que han de ser potenciados, tanto en las manifestaciones patrimonia-

les y operaciones que deben registrar como en cuanto a los medios informáticos de que deben disponer. Respecto de las primeras, hay que cambiar el criterio actual según el cual, en base a que Tesorería General es la única titular del patrimonio de la Seguridad Social, se han situado en ella determinados activos y pasivos en lugar de en los centros que los gestionan (cuestión aludida en 1.2), o, lo que aún es peor, Tesorería tiene el saldo a 31 de diciembre del ejercicio anterior y los centros el movimiento del siguiente (en ciertos casos incluso solamente parte del movimiento), con lo que ninguno de los dos posee información contable plena sobre ellos. También haciendo relación al contenido económico de su contabilidad, creo que deben asentar en ella toda operación en que sean parte, en lugar de atribuir algunas a centros superiores en la estructura organizativa por razones presupuestarias, como en la actualidad está ocurriendo. Estas ideas tienen como punto de mira lograr que la contabilidad de cada centro refleje los medios de que dispone y las operaciones que realiza, lo que redundaría en una mejor información para su gestión y sobre sus costes.

He dicho que aquella potenciación debía alcanzar también a los medios informáticos. El objetivo es que cada centro contable responda plenamente de su contabilidad, lo que requiere se le dote de lo necesario para que sin condicionamiento de tercero pueda desarrollarla. La solución final tiene que ser, por tanto, que disponga de un terminal de entrada y salida. Sin embargo, teniendo presente por un lado la complejidad y novedad de la nueva contabilidad y por otro la realidad presente de limitación de estos medios, es prudente e incluso necesario cubrir una primera etapa en la que la entrada de información sea a través de los terminales que Informática tiene instalados en las Tesorerías Territoriales y, en cuanto a Madrid, en las sedes centrales de las Entidades Gestoras y Tesorería General, estableciendo en ellos la estructura administrativa que permita un control de la calidad de los datos a introducir. Esto sin perjuicio de ir proporcionando a los centros sus propios medios.

Respecto del aún mayor número de centros presupuestarios, creo que hay una confusión en la utilización de las clasi-

ficaciones orgánica y funcional, de forma que a veces se está utilizando la primera para lo que es propio de la segunda, debiendo desarrollarse la clasificación funcional a niveles inferiores a los que hoy día establece la estructura del presupuesto de la Seguridad Social.

Una segunda cuestión referida a la estructura organizativa del Sistema es el hecho de que Tesorería es el único centro de pago y cobro, salvando el caso particular de las Mutuas Patronales de A. T. Esto unido a que, como ha quedado dicho más arriba al tratar de la información presupuestaria en el P. G. C./P., ha de llevarse registro contable no sólo del reconocimiento de cada obligación, sino también de la ordenación de su pago y de la realización de éste, de acuerdo con las clasificaciones orgánica, por programas, funcional y económica, más la necesaria para la gestión financiera, significa que las obligaciones reconocidas por cualquier centro tienen que pasar simultáneamente o en momento posterior (según se trate de documento de gestión presupuestaria que incorpore la fase «O» o las fases «OP», hoy día «OK») a ser asumidas por Tesorería conforme a las citadas clasificaciones y aun posteriormente ser pagadas por ésta contabilizando el pago en los mismos términos.

Es claro el trabajo y posibilidad de errores que supone lo que se acaba de decir, por lo que es conveniente tomar medidas procedimentales e informáticas que alivien esta carga y garanticen la concordancia de las imputaciones hechas en cada centro y momento. Aunque más adelante se volverá sobre este punto, es hora de anticipar que la solución está vía la aplicación de lo que antes se ha llamado principio de unicidad.

Por último, una tercera consideración en este subapartado es que el Presupuesto de Recursos y Aplicaciones es hoy único en el Sistema de la Seguridad Social y a nombre de Tesorería General. Sin embargo, y aunque con carácter residual respecto de lo que significan los ingresos por cuotas, son en términos absolutos importantes los recursos que obtienen algunos centros, particularmente las Instituciones Sanitarias por servicios prestados a pacientes no asegurados. Esta cuestión ha de te-

nerse presente para que sin perjuicio de que la operación se registre en Tesorería a efectos presupustarios, ya que las condiciones actuales así lo imponen, los deudores resultantes afloren en la contabilidad de los centros que por haberlos generado han de gestionar el cobro y resolver cualquier incidencia posterior.

*c) Concepción del presupuesto del Sistema de la Seguridad Social*

El tema se concreta en determinar si se desea un presupuesto de gestión o financiero. Yo me inclinaría por la primera solución por ser más informativo, al comprender la totalidad de los gastos y de los ingresos en lugar de únicamente los que implican transacción con tercero. Con ello se identificaría el superávit o déficit presupuestario por operaciones corrientes con el excedente o déficit económico, y se lograría que los programas y las funciones informaran de la totalidad de los costes en que cada uno incurre. La cuestión enlaza con el Plan de contabilidad porque, dependiente de una u otra solución, así ha de definirse el registro de operaciones tales como la dotación de provisiones, dotación de amortizaciones, variaciones de existencias, trabajos realizados por la Seguridad Social para sí misma, etc.

En los casos puestos como ejemplo en el párrafo anterior no sólo hay una modificación de los resultados sino que éstos son el efecto de haberse producido una variación de los valores de los activos, por lo que un presupuesto de gestión podría incluso llegar a registrar tales variaciones como operaciones de capital. La decisión afirmativa significaría incluir en el presupuesto la explicación de en qué se materializan aquellos resultados.

De optarse por el presupuesto de gestión, serían necesarias algunas modificaciones tanto en el Presupuesto de Gastos y Dotaciones como en el de Recursos y Aplicaciones, ya que en la actualidad no comprenden más operaciones internas que la dotación de amortizaciones. Dada la naturaleza meramente for-

mal de estos movimientos, sería conveniente su encuadramiento en unidad adicional al presupuesto, teniendo sus importes carácter solamente indicativo, pues en definitiva ningún condicionamiento debe haber para que estos hechos sean registrados por la cuantía en que se produzcan, al ser algunos independientes de la voluntad del gestor y otros consecuencia de causas que ya han quedado presupuestariamente limitadas.

Estas operaciones internas, si se opta por darlas tratamiento presupuestario, no deben registrarse contablemente mediante las cuentas del grupo 4, ya que no originan acreedores ni deudores.

#### *d) Situación de la contabilidad del Sistema de la Seguridad Social*

Podría resumirse este punto diciendo que un nuevo planteamiento del proceso contable requiere un intenso esfuerzo previo de clarificación de la contabilidad actual, conciliación de las cuentas de enlace entre los centros del Sistema, actualización de aquella acortando los plazos en que de hecho se está elaborando, modificación de los comportamientos y elevación del nivel general de preparación y eficacia de quienes han de aplicarlos. Esta situación tiene en parte su origen en lo expuesto en 1.2.

En absoluto puede confiarse en que el proyecto tenga éxito si no se asienta sobre una radical mejora de la situación actual, arrastrando a aquél defectos, errores, atrasos y faltas de competencia o de interés. Creo firmemente que las personas siguen siendo más importantes que los procedimientos, pudiendo las primeras obtener aceptables resultados aún siendo malos los segundos o haciendo pésimo lo que era bueno.

## **2.2. Programa de trabajo para su elaboración e implantación**

A partir de un principio que ha de considerarse básico, cual es que todos los trabajos, a cargo de la Intervención General de la Seguridad Social, deben ser realizados con audiencia y

en lo posible en colaboración con los representantes de las Entidades Gestoras, Entidades Colaboradoras y Servicios Comunes, procede definir un programa de actuación cuya secuencia lógica creo que en principio debe ser:

— Elaboración del Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social y de las adaptaciones a sus entidades y centros contables.

— Redacción de las Normas para la aplicación del Plan.

— Informatización del proceso.

— Elaboración de unos criterios comunes para la captación contable de los hechos económicos.

— Formación del personal.

— Apoyo a los centros contables.

— Pruebas de funcionamiento y aplicación del proceso contable.

— Preparación de futuros desarrollos.

Tratemos a continuación, aunque sea resumidamente, cada uno de estos puntos.

*a) Elaboración del Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social y de las adaptaciones a sus entidades y centros contables*

Este trabajo, ya terminado, se proyectó fundamentalmente para adaptar el plan contable de la Seguridad Social al de la contabilidad pública, según la nueva versión aprobada por Resolución de 11 de noviembre de 1983, conforme se ha dicho anteriormente.

Dada la experiencia habida con ocasión del establecimiento del Plan del Decreto 3261/1976, actualmente vigente, que algu-

nos organismos tardaron en adaptar a sus circunstancias y aún hoy día hay centros que no le utilizan, así como para evitar interpretaciones diversas, pareció aconsejable que la Intervención General asumiese la preparación de las versiones propias de cada uno: INSS, INSALUD, INSERSO, ISM, Tesorería General y Mutuas Patronales de AT, e incluso las de sus Direcciones Provinciales, Tesorerías Territoriales y otros centros de gestión contable, en total catorce textos. Este trabajo de ajuste a las peculiaridades de cada uno se hizo con la eficacísima colaboración de representantes de las entidades implicadas.

Como síntesis de estas catorce versiones se obtuvo el Plan General de Contabilidad del Sistema, proceso de construcción de abajo a arriba que, aunque no es el habitual, parece más racional que el inverso, ya que se garantiza mejor la adecuación a las necesidades del Sistema en su conjunto. Este texto se aprobó por Orden de 11 de febrero de 1985, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, y su cuadro de cuentas apareció publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 22 de febrero de 1985.

Las versiones adaptadas a las características de cada tipo de centro de que antes se ha hablado, tienen simplemente un carácter indicativo, para facilitar la interpretación y aplicación del Plan General, por lo que en definitiva es éste el punto común de referencia y el que en cada momento los centros contables han de seguir, si bien convendría continuar manteniendo actualizados aquellos textos mediante la función coordinadora de la Intervención General de la Seguridad Social.

#### *b) Redacción de las Normas para la aplicación del Plan*

Esta etapa está también totalmente cubierta y el trabajo se ha plasmado en dos volúmenes. El primero es de naturaleza dispositiva y en él se contienen:

- Unas notas preliminares.
- El desarrollo adicional de algunas cuentas del Plan.

— Instrucciones de procedimiento para la entrada de información en el proceso contable y su tratamiento informático.

— Instrucciones de procedimiento de salida de información financiera y presupuestaria.

— Modelaje de entrada y salida de información.

El segundo volumen es de carácter aclaratorio y contiene:

— Unas instrucciones aclaratorias.

— El tratamiento contable de las principales operaciones, en forma de asientos.

— Esquemas de cancelación de cuentas de enlace entre centros del Sistema a fin de ejercicio.

— Ilustración sobre la forma de cumplimentar y tratar el documento de entrada de información.

— Ejemplos numéricos sobre la cumplimentación y tratamiento del documento de entrada de información.

Como se apreciará, se ha sido consecuente con la idea de que el meollo de la cuestión no es tanto propiamente el Plan sino su forma de aplicación, por lo que es esta última la que hay que regular y aclarar principalmente.

### *c) Informatización del proceso*

Es a partir de aquí desde donde el proyecto está pendiente de ejecución.

Como ha habido oportunidad de decir, el proceso se ha dejado en principio a cargo de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social. Para que del sistema informativo se obtengan los resultados deseados con la oportunidad precisa es necesario un amplio concurso de los medios informáticos, tanto en la atención personal al proyecto como en cuanto a la capa-

cidad de memoria y a la dotación de periféricos. Ya se han expuesto, creo que suficientemente en 2.1, las características que el nuevo Plan hereda del de la Contabilidad Pública y la estructura y dimensión del Sistema de la Seguridad Social. Ambas cuestiones, junto con el deseo de obtener información permanente, tanto relativa a cada centro como agregada según distintos criterios y a diversos niveles, hacen inviable que el sistema funciones con menores medios.

Para que del proyecto se obtenga pleno rendimiento es necesario que el proceso informático se desarrolle en tiempo real y mediante terminales de entrada y salida de información en cada centro contable. Cualquier restricción en estas dotaciones reducirá los resultados esperados. Sin embargo, se considera preferible que inicialmente la entrada de información se haga a través de un solo punto en cada provincia (salvo aquellas en que excepcionalmente se aprecien circunstancias que aconsejen más), ejerciéndose en él un control de calidad de la información a tratar, como ya se dijo anteriormente. Seguidamente ha de aumentarse el número de estos puntos, hasta que, por lo general, cada centro tenga a su cargo tratar su propia contabilidad. En cuanto a la salida de información, sería necesario que cada centro tuviera su propio terminal desde el principio.

*d) Elaboración de unos criterios comunes para la captación contable de los hechos económicos*

Cuestión ésta de gran importancia en la formación de un sistema informativo contable que propiamente merezca tal nombre, ya que sólo aplicando el Plan con los mismos criterios en todos los centros se obtendrán datos que por su homogeneidad puedan ser correctamente comparados y agregados, colaborando así a proporcionar al destinatario una información veraz del conjunto y comparable de cada una de sus partes.

En definitiva se trata de adaptar a las peculiaridades de la Seguridad Social los principios y normas de contabilidad que

en España está emitiendo alguna institución ya prestigiada y los de otras organizaciones internacionales, concretando criterios para la interpretación, medición, valoración y representación de la realidad económica.

*e) Formación del personal*

Esta etapa del programa ya se ha dicho que es fundamental habida cuenta de la novedad y complejidad del proyecto, así como el nivel de preparación que en general se observa.

Deben hacerse una serie de cursillos teórico-prácticos a cargo de la Intervención General de la Seguridad Social, que además de dar a conocer el proyecto permitan recoger la experiencia y conocimiento de los asistentes, colaborando así a corregirle y mejorarle, y den oportunidad de conocer a las personas que mejor asuman aquél y mayor interés tengan en él, para que sirvan de apoyo en su aplicación.

Esta fase y la anterior son susceptibles de desarrollo simultáneo a la de informatización del proceso e incluso pueden anteponerse a ella.

*f) Apoyo a los centros contables*

En el deseo de asegurar el buen funcionamiento del sistema y de cooperar con los centros en su aplicación, sería conveniente que la Intervención General de la Seguridad Social, conjuntamente con las Intervenciones Centrales, contasen con unos «equipos de colaboración» con aquéllos para que les asesorasen, incluso desplazándose a ellos si fuera necesario.

Además, ya se ha hecho alusión al proyecto de establecer en cada provincia un control de calidad de la información a tratar, que extendería sus facultades a la supervisión total de la marcha del proceso en su ámbito territorial. Estos «equipos provinciales de coordinación y verificación contable» se nutrirían preferentemente de las personas destacadas según lo dicho en *e)* inmediato anterior.

*g) Pruebas de funcionamiento y aplicación del proceso contable*

Cubierta la etapa anterior, es necesario un ensayo del funcionamiento informático del proyecto y de la correcta aplicación de éste por parte del personal de los centros. Que cubre todas las necesidades previsibles y el correcto funcionamiento en una aplicación manual, ya han sido probados por personal de la Intervención General tomando las operaciones de un período suficientemente largo en una provincia. A aquellos efectos, deberán hacerse ensayos particulares y generales mediante los supuestos preparados para la formación del personal y con transacciones reales. Estas pruebas deben concluir con un corto período en el que simultáneamente se registren las operaciones en todo el Sistema de la Seguridad Social mediante el actual y el nuevo procedimiento contables.

Previamente a la definitiva aplicación del sistema, que debe coincidir con la iniciación de un ejercicio económico, han de dictarse normas transitorias que regulen el trasvase de saldos de unas a otras cuentas, la continuación de operaciones ya iniciadas, el acaecimiento de hechos relacionados con operaciones registradas conforme al procedimiento actualmente vigente, etc. Esta cuestión es bastante más importante que lo que pudiera parecer dado que, no obstante los esfuerzos que puedan realizarse para mejorar la presente situación, cabe asegurar que algunos errores, descuadres y retrasos se trasladarán a la nueva.

*h) Preparación de futuros desarrollos*

Más adelante, cuando el proceso haya sido asumido suficientemente, habrían de plantearse otras cuestiones como son:

— Automatización máxima, mediante la informatización de un banco de asientos por tipo de operaciones y otras medidas que faciliten y garanticen la información a introducir y a obtener.

— Control informático de las partidas que compongan el movimiento de las cuentas que se determinen y, consiguientemente, de las que formen sus saldos.

— Desarrollo de una contabilidad de flujos en aquellas cuentas que además de las de resultados se estime conveniente.

— Desarrollo de la contabilidad analítica si se considerase procedente una vez reestructurados los programas y las funciones del seguimiento presupuestario.

— Como producto de la información contable disponible a medio plazo y dada la dimensión económica del Sistema de la Seguridad Social, estimación de parámetros que ayuden a prever su comportamiento y consiguientemente sirvan a fines predictivos.

### **2.3. Breve referencia al Plan General de Contabilidad aprobado por Orden de 11 de febrero de 1985**

Una exposición detallada del Plan habría de resultar enojosa no sólo para quienes hubieran de escucharla, sino también para quien la expusiera, particularmente por la sensación de inutilidad de tal esfuerzo al haber un medio para su conocimiento más cómodo y seguro cual es el propio texto oficial que permite desde la lectura atenta, y repetida de algunas de sus partes si fuera necesario, al simple hojear, según el interés de cada persona en cada momento. Así, pues, en este apartado sólo se tratarán cuestiones generales del Plan.

Como ya se ha dicho, el Plan redactado por la Intervención General de la Seguridad Social y aprobado por Orden de 11 de febrero de 1985, es una adaptación del Plan General de Contabilidad Pública en la versión aprobada por Resolución de 11 de noviembre de 1983. No podía ser de otra forma, ya que a ello obliga la Ley General Presupuestaria. Lo que no se ha hecho todavía es la adaptación del grupo 9, aprobado por Orden de 20 de septiembre de 1983, del Ministerio de Economía y Hacienda, y creo que antes de emprender tal trabajo

habría de analizarse y ponderarse su conveniencia y oportunidad.

Sin embargo, el grupo 3, «Existencias», y el subgrupo 60, «Compras», tienen como modelo los mismos grupo y subgrupo en las «Normas de Adaptación del PGC a los Centros de asistencia sanitaria (CAS)», aprobadas por Orden de 20 de octubre de 1981, del Ministerio de Hacienda. Se ha hecho así y ha merecido la conformidad de la Comisión Asesora para la implantación del PGC/P, en razón a que, en la Seguridad Social, donde adquieren relieve estos activos y operaciones es en las instituciones sanitarias del INSALUD y de las Mutuas Patronales de AT.

Con carácter subsidiario tiene como puntos de referencia el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, ya que en él se inspira por hacerlo el de Contabilidad Pública, y los principios generales de contabilidad.

Su aplicación alcanza a todos los centros contables del Sistema, formen parte de las Entidades Gestoras, Servicios Comunes o Entidades Colaboradoras.

El Plan, tal como aquellos de que procede, consta de:

- Cuadro de Cuentas.
- Definiciones y relaciones contables.
- Cuentas anuales.
- Criterios de valoración.

El cuadro de cuentas sigue la clasificación decimal, con diez grupos, conforme al PGC del Decreto 530/1973, incluyendo el Grupo «O» cuentas de control presupuestario. Cada grupo se desarrolla en subgrupos, cuentas de primer orden y cuentas de segundo orden. En las adaptaciones preparadas para cada tipo de centros hay cuentas que tienen mayor desarrollo, siendo a partir de este último nivel desde donde cada Entidad podrá descender en los grados y forma que considere conveniente para los centros que de ella dependan, sin otras limi-

taciones que las que resulten de la capacidad de los medios informáticos.

Las definiciones y relaciones contables aluden a los grupos y a las cuentas de primer orden, y sólo en ocasiones en que se ha estimado conveniente se han expuesto las de los subgrupos y cuentas de segundo orden. Estas explicaciones al contenido y funcionamiento de los componentes del Plan están frecuentemente ajustadas a situaciones más concretas en las adaptaciones.

Las cuentas anuales se refieren al Balance de situación, a cada una de las Cuentas de resultados del grupo 8 y al Cuadro de financiamiento.

Estos modelos no satisfacen todas las necesidades de la Seguridad Social. Por una parte, aun limitándonos a la información financiera, porque además de la relativa a cada centro hace falta la correspondiente a distintos criterios y a diversos niveles de agregación. Pero es que también de la información presupuestaria se necesitan resúmenes anuales de los centros contables y agregados. Tales necesidades quedan cubiertas en las Normas de Aplicación del Plan.

En los criterios de valoración se ha partido de los establecidos en el PGC/P, a su vez inspirados en el PGC del Decreto 530/1973, adaptándolos a las necesidades de la Seguridad Social. Así se recogen los cuatro principios generales de precio de adquisición, continuidad, devengo y gestión continuada, manteniéndose en el tercero la excepción del vigente PGC del Decreto 3261/1976 respecto de los ingresos por cuotas y de los gastos por prestaciones en razón a estar conforme su tratamiento con normas internacionales. Además se incluyen criterios particulares para diversos activos.

#### **2.4. Peculiaridades más importantes del proyecto de «Normas para la aplicación del Plan»**

Las «Normas para la aplicación del Plan» afectan a todos los centros contables del Sistema de la Seguridad Social, aun-

que sólo parcialmente a las Mutuas Patronales de AT. A estas últimas se las deja la libertad de que organicen el procedimiento como crean preferible en razón a las peculiares circunstancias que concurren en ellas y la menor dificultad que han de encontrar en aquella aplicación, por cuanto que en general todo el proceso presupuestario lo realizan ellas mismas, es decir, no han de compartirle con Tesorería para los pagos y cobros salvo en casos concretos. Esto no obsta para que su contabilidad pudiera tratarse con los medios informáticos del resto del Sistema si así lo desearan y éstos tuvieran capacidad para asumir tal compromiso. En cualquier caso sí deben preparar cierta documentación mínima con la que se pretende tener información de cada Mutua en particular y hacer la agregación de su sector y del Sistema.

A efectos de la captación de datos para la entrada de información en el proceso, ha de tenerse presente que en la mayoría de las operaciones intervienen por lo menos dos centros de gestión contable: aquel en que se inicia la transacción y Tesorería que ha de realizar el pago o el cobro. Además, dicho pago o cobro generalmente tendrá lugar en momento posterior a aquel en que Tesorería reciba la orden y, tratándose de lo primero, frecuentemente habrá descuentos que deba asumir el centro de origen cuando se haga el pago de la operación principal. Con objeto de evitar trabajo y sobre todo errores que lleven a falta de concordancia de las cuentas, teniendo en consideración el gran número de operaciones a registrar por el Sistema, se ha decidido que toda la información común a la operación original y a las que de ella se deriven, a utilizar en el centro de origen o en cualquiera que haya de continuar con la transacción, se registre en un solo documento de entrada en el proceso contable, con varias copias, a confeccionar íntegramente en origen.

Por ello, la entrada en el proceso se hará mediante un documento, que tendrá el mismo formato cualquiera que sea la operación a registrar, en juegos de cinco ejemplares autocopiativos, que se considera número suficiente para la mayoría de los casos, de los que el centro de gestión contable que inicie

la operación deberá confeccionar los que resulten necesarios. El destino más frecuente de los ejemplares será:

- Original para el centro de origen.
- Copia para el centro que haya de continuar la operación.
- Copia para contabilizar el pago o cobro que se derive de la operación.
- Copia para que el centro de origen contabilice las deducciones hechas al realizar el pago.

Cada documento podrá incluir varias transacciones con tal de que todas correspondan al mismo tipo de operación de los definidos en el procedimiento y de que se refieran al mismo deudor o acreedor.

Se ha previsto que el tamaño sea DIN-A-4 para que cada centro pueda realizar con facilidad las fotocopias que considere convenientes a los fines de sus trámites y archivo internos.

Respecto del tratamiento informático, se ha previsto el mayor grado de automatismo compatible con la autonomía contable que hay que dar a cada centro para que se le pueda hacer responsable de su gestión.

La principal dificultad de la contabilidad que se proyecta radica en las operaciones de naturaleza presupuestaria, especialmente las relativas al presupuesto de gastos, y proviene de las varias clasificaciones a que están sujetas y de que las fases «A», «D» y «O» generalmente tienen lugar en centro distinto al que ha de iniciar y cerrar la «P».

En razón a lo expuesto, dicho tratamiento se ha previsto en esencia con las siguientes singularidades:

a) La captación de datos de cada operación se iniciará al procesar el centro de origen el primer ejemplar del documento de entrada, debiendo cada uno de los demás centros

en que se produzcan efectos derivados tratar sus respectivos ejemplares. Por excepción, cuando se refieran a operaciones presupuestarias que incluyan la ordenación del pago, Tesorería como centro de destino no habrá de introducir dato alguno, ya que el pertinente asiento con toda la información precisa se incorporará por el programa automáticamente a ella.

*b)* La tramitación de operaciones de cobros o pagos en momento distinto al de la operación de que se deriven, dará lugar a la entrada en el sistema informático mediante el ejemplar de «cobro o pago», lo que corresponde realizar a Tesorería. Tratándose de cobros o pagos presupuestarios, no hará falta volver a introducir los datos relativos a la operación original que con este motivo hayan de volver a utilizarse porque el programa los reincorporará automáticamente.

*c)* Cuando un documento de entrada de información se refiera a más de una de las cuatro fases de gestión del presupuesto de gastos, bastará con que el centro que le tramite introduzca una sola vez las aplicaciones presupuestarias para que el proceso informático lo aplique a todas.

*d)* El sistema informático establecerá el programa necesario para que mediante el número índice de origen de las operaciones presupuestarias pueda conocerse la situación de las obligaciones y de los derechos de esta naturaleza, en cuanto al reconocimiento, la ordenación del pago y pago de las obligaciones, y al reconocimiento y el cobro de los derechos.

*e)* En base a la información presupuestaria facilitada en el documento de entrada, el proceso informático hará el desarrollo de la cuenta 610 «Sueldos y salarios» y de los subgrupos 65 «Prestaciones sociales» y 74 «Cotizaciones sociales».

*f)* Además de los controles en general establecidos para el tratamiento de la información, en las «Normas para la aplicación del Plan» se concretan una serie de relaciones necesarias entre los datos del documento de entrada que informática tendrá en consideración para aceptar o rechazar éste.

g) El principio general de que el conocimiento de la contabilidad de cada centro estará reservado a él tendrá dos tipos de excepciones. Uno a favor de la Dirección Provincial bajo cuya responsabilidad esté, de sus Servicios Centrales, de la Intervención General de la Seguridad Social y de aquellos otros Organismos superiores que la autoridad competente determine. Otro a favor de todos los centros contables, en este caso circunscrita la excepción a consultas sobre el movimiento y saldo de la cuenta de enlace entre el titular de la contabilidad y el peticionario de la información.

Las primeras excepciones se establecen en pro del ejercicio de la función de vigilancia e información que tales dependencias y organismos tienen atribuida, y las segundas supondrán la exigencia de una permanente conciliación de las cuentas de enlace entre centros de la Seguridad Social.

Las «Normas para la aplicación del Plan» concretan también cuál será la información a obtener del proceso, tanto de carácter financiero como presupuestario, incorporando los correspondientes modelos, incluso dimensionados cuando así resulta necesario a efectos informáticos. Se trata de cuentas, estados, resúmenes, detalles y agregados elaborados con diversos criterios clasificatorios y a distintos niveles organizativos de agregación.

La salida de información a que se refieren las «Normas» es la que con carácter general proporcionará el proceso informático. Además, si los medios lo permiten y previa conformidad de la Intervención General de la Seguridad Social, obtendrá aquella otra que propongan las Entidades Gestoras y Tesorería General.

ADMINISTRACIONES PUBLICAS:  
EL CONTROL DE LA EFICIENCIA  
Y DE LA EFICACIA  
MEDIANTE INDICADORES

MANUEL ORTIGUEIRA BOUZADA  
*Catedrático y Director del Departamento  
de Economía de la Empresa de la  
Universidad de Sevilla*

# SUMARIO

---

1. EL CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS  
A LA LUZ DEL ENFOQUE SISTÉMICO
  - 1.1. *El enfoque sistémico*
  - 1.2. *El sistema «Administración Pública»*
  - 1.3. *Equilibrio, eficiencia y estabilidad*
  - 1.4. *Adaptación y eficacia*
  - 1.5. *La coordinación y otras propiedades de las administraciones públicas*
  - 1.6. *El sistema de gestión*
  - 1.7. *La regulación y el control*
  - 1.8. *Cultura de la eficiencia*
  
2. LOS INDICADORES, ARMA DEL CONTROL
  - 2.1. *Indicadores: concepto, propiedades y problemas*
  - 2.2. *Los indicadores del sistema «administración»*
  
3. BIBLIOGRAFÍA

## 1. EL CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS A LA LUZ DEL ENFOQUE SISTEMICO

Con mayor o menor profundidad y extensión, según los casos y circunstancias, nadie discute hoy en día el valor y la utilidad de las auditorías contables, financieras o de cuentas. Constituyen, en efecto, un medio ya altamente experimentado, bastante logrado y a todas luces irreversible. Y ello, en cuanto conducen al esclarecimiento y garantía de la ejecución de determinados procesos que tienen su sede en las administraciones, sistemas u organizaciones públicas. Pero también es muy cierto que las auditorías que comentamos no constituyen *per se* las únicas formas de control interno o externo de los entes públicos. Cada día se imponen más otros géneros de auditoría que toman como centro de atención tanto manifestaciones parciales como globales de la vida y realidad misma de una gran diversidad de organismos públicos. Nos estamos refiriendo, naturalmente, a las auditorías operacionales, de organización o gestión de las diversas administraciones que nos ocupan.

Salvo raras excepciones las auditorías financieras, las auditorías operacionales o las auditorías «integradas», que resultan de la conjunción de los dos primeros tipos, tratan de contribuir al éxito de las organizaciones sobre las cuales se aplican. Pero este éxito depende de innumerables factores cuya enumeración y análisis excede con amplitud el marco de nuestras posibilidades. No obstante, hay toda una serie de cuestiones, de aspectos implicados más o menos relevantes, cuya consi-

deración y divulgación nos parece oportuna y necesaria, por cuanto de ellas depende, en muchos casos y situaciones, ese éxito al que hemos aludido.

Nos vamos a ocupar de las cuestiones y aspectos señalados en la confianza de que nuestro enfoque pueda contribuir, modestamente, a la gran tarea de construir y articular la necesaria «teoría», imprescindible para la mejora y gobierno del gran número de organizaciones públicas que tienen asumido el manejo del inmenso caudal de recursos públicos que nuestra sociedad ha depositado en ellas. Su acierto y conducta gestora no sólo es determinante del bienestar social actual, sino también de la futura prosperidad colectiva.

Nuestros planteamientos van a discurrir en torno al *ajuste óptimo de los medios a los fines* (\*) de las administraciones públicas. Inspirándonos en un enfoque sistémico trataremos de situar, con la mayor precisión posible, atributos, características y propiedades fundamentales de las administraciones en tanto en cuanto enlazan directamente con las coordenadas de ese proceso fundamental de pilotaje en dirección al éxito, es decir, a la eficiencia y a la eficacia.

### 1.1. El enfoque sistémico

La historia de la existencia del hombre sobre la tierra está caracterizada por su incesante combate frente a un universo o entorno natural y social frecuentemente hostil. Y ello, para poder sobrevivir mejorando continuamente sus condiciones de vida y estado.

A pesar de los avances que en extensión y profundidad ha logrado en el terreno del conocimiento y dominio del universo, con las consiguientes mejoras en su bienestar cotidiano, el hombre mantiene activo su perenne desafío con el medio. Y

---

(\*) Esto significa que nos situemos en el famoso mito de Michel Crozier «*one best way*». Más que «ajuste», lo que en realidad haremos será formular planteamientos en torno al gobierno o «pilotaje» del «integrado» *finés-medios*.

ello no sólo por la compleja inmensidad del mundo al que pertenece, sino también por los inacabables procesos de cambio que en él se operan. Esto hace que el homo-sapiens, aun disponiendo de un formidable cúmulo de saberes legado por sus predecesores, así como del valioso aporte de sus contemporáneos, se encuentre en un estado de constante y relativa invidencia ante la infinidad de fenómenos, de realidades y de situaciones que tienen su acontecer en el difícil y enmarañado mundo en el que irremisiblemente está implicado.

Cuando este «cuasi-ciego» se propone estudiar, con rigor, una determinada realidad física, biológica o social, dispone de diversos medios. Todos ellos se han puesto a punto para poder precisar las coordenadas en base a las cuales es posible articular el pensamiento relacionado con ese fenómeno, sistema o realidad acotada. Dentro del abanico de enfoques, susceptibles de utilización, somos partidarios de recomendar, habida cuenta de sus posibilidades operativas, la Teoría de Sistemas. Y es que, sin duda, la noción de «sistema» sintoniza armoniosamente nuestro conocimiento organizativo con la intrincada realidad de la fenomenología latente en las administraciones públicas. El enfoque sistémico satisface plenamente la tarea de análisis, de descripción, de explicación y de diseño de las entidades públicas que nos ocupan. Nos ofrece una vía a seguir para el ESTUDIO de cualquier ente y nos alumbramos el camino que conduce a una representación de ese ente con el propósito de conocerlo para poder dominarlo, es decir, poder actuar sobre él en beneficio —suponemos— del hombre. La Teoría de Sistemas facilita instrumentos conceptuales, marcos generales, «hormas» en las que es posible especificar modelos concretos. Por todo ello proponemos acudir al cuerpo operacional de esta Teoría, sustrato esencial del *paradigma* de los sistemas, para que a modo de «lazarillo» nos ayude a superar compensadoramente nuestra inicial invidencia. Y ya que hablamos de paradigma sistémico, sería oportuno en este punto que nos ocupáramos de él. Estamos seguros de que el lector sabrá apreciarlo debidamente.

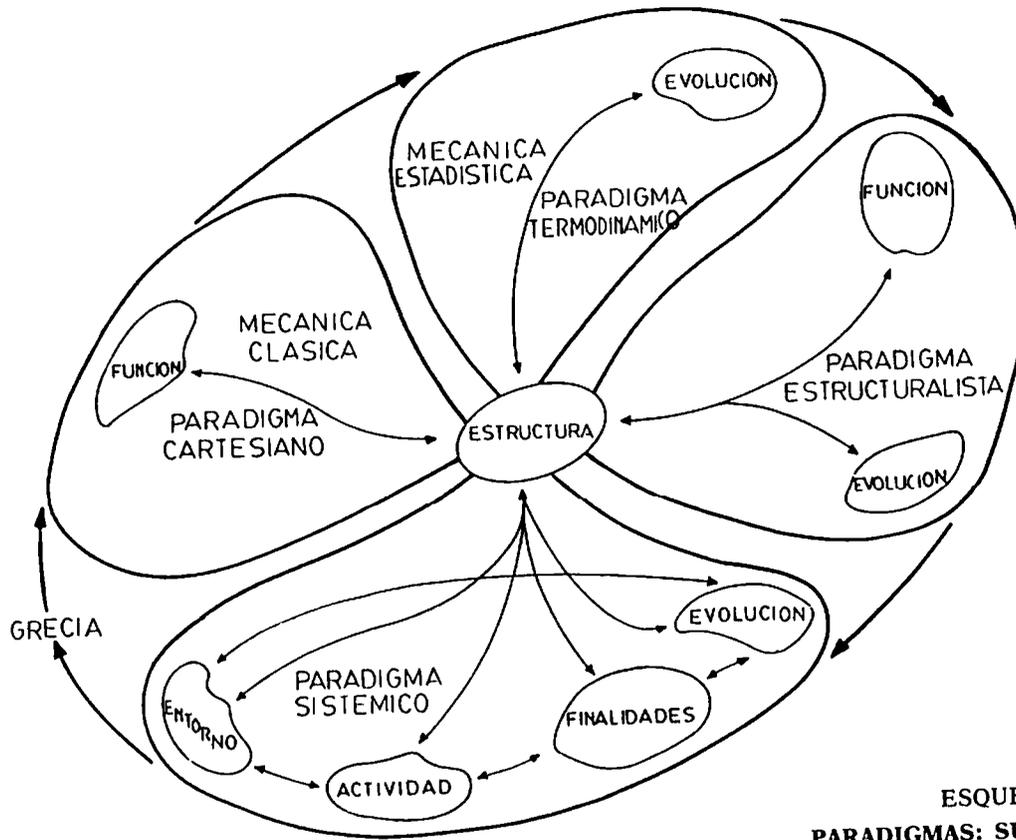
Por «*paradigma*» entendemos una «realización científica universalmente reconocida que, durante cierto tiempo, proporcio-

na modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica» (T. Kuhn). Se refiere a un conjunto de hipótesis fundamentales y críticas en base a las cuales se pueden desarrollar teorías y modelos con un nivel más elevado de especificación. El paradigma se trata, en suma, de un esquema global que se fundamenta en toda una serie de hipótesis básicas sobre las cuales cada época científica marca las direcciones de investigación más favorecidas.

La historia del pensamiento humano es una sucesión de discursos sobre el método científico. Esta sucesión ha generado, paralelamente, una cadena de *revoluciones científicas* en estricta correspondencia con sus discursos de base. El filósofo Thomas Kuhn ha propuesto tipificar cada una de las revoluciones por su paradigma. A menudo el nacimiento de un paradigma representa un nuevo hito en la historia de la inteligencia y modifica significativamente la concepción del universo y del conocimiento. Los creadores de estas concepciones han simbolizado y dado nombre a estas revoluciones. A título de ejemplo podríamos citar algunos filósofos y científicos como Heráclito, Platón, Aristóteles, Copérnico, Kepler, Galileo, Newton, etc. El biólogo Ludwig von Bertalanffy ha sido el precursor del paradigma sistémico, cuya formulación precisa y coherente trata de ser facilitada por la Teoría General de Sistemas. La Informática, la Cibernética y la Dinámica de Sistemas están también implicadas en este paradigma.

En la antigüedad el pensamiento científico tendía a ser holístico, totalitario, globalista, comprensivo; pero seguía una línea puramente especulativa. Hoy ese enfoque totalizador vuelve a cobrar un interés fundamental, por cuanto los problemas sociales de nuestro tiempo destacan por sus atributos de complejidad, de organización, de globalidad. Su tratamiento reclama, claramente, un cambio o reorientación en el pensamiento científico. Es la etapa de un paradigma esencialmente holístico que se adecúe a las necesidades apuntadas. Es la era, en suma, del paradigma sistémico.

En el esquema 1 expresamos la trayectoria de los paradigmas sobre los que ha discurrido el pensamiento científico



**ESQUEMA 1:  
PARADIGMAS: SUS DIALECTICAS.**

occidental de los últimos trescientos cincuenta años. En primer lugar aparece el paradigma de la *mecánica racional o clásica*, construcción intelectual que ofrece la más fiel imagen del discurso cartesiano. Para este paradigma todo objeto es susceptible de explicación antes que de descripción. Esta explicación se fundamenta en la identificación de la *estructura* del objeto (que existe y es única e invariante). Un axioma incuestionable es que la estructura de un objeto determina sus *funciones*. Sin ella, la función es imposible. En suma, la estructura es la causa, la condición necesaria y suficiente del objeto y, por consiguiente, de la función realizada por el objeto.

Corresponde al físico austriaco Ludwig Boltzmann (1844-1906) aportar la fórmula para plantear un desafío a la dialéctica *estructura-función* del paradigma de la mecánica racional. Desde la preocupación que suscitan los problemas de la naciente termodinámica ofrece la dialéctica *estructura-evolución*. Y es que el nuevo paradigma de la mecánica estadística «jubila» el microscopio y «contrata» al macroscopio, cierra el sistema que representa el objeto y concede atención prioritaria a la *evolución*, es decir, a la secuencia de las transformaciones internas del objeto. Se prescinde de la hipótesis de la invariancia de la estructura y se impone la de neutralidad estadística de la actividad con relación a la historia del objeto modelado.

La discordancia evidente entre los dos paradigmas anteriores encuentra una fórmula conciliadora en lo que inicialmente prometía ser un nuevo discurso del método: *el estructuralismo*. Pero este nuevo paradigma resulta ser más un método que una doctrina. Su proceso operativo describe al mismo tiempo el objeto en su totalidad, funcionando y evolucionando. Asesta un golpe mortal al precepto reduccionista cartesiano por cuanto una estructura está formada por elementos subordinados a las leyes que caracterizan al sistema como tal y le confieren, como un «todo», propiedades globales distintas a las de sus elementos.

Finalmente el paradigma sistémico incorpora dos hipótesis al paradigma estructuralista: una hipótesis teleológica y una

hipótesis de apertura hacia el entorno. La revolución sistémica hereda, de este modo, no sólo lo antiguo, sino algunas otras cosas que Occidente parecía haber olvidado. En efecto, la interpretación y la representación del objeto como una intervención finalista en un entorno, equivale ni más ni menos que a percibirlo como engendrado por un conflicto (Heráclito). Por otra parte, la estructura y función están ligadas a una finalidad o a una intención que interesa considerar si se quiere interpretar el desarrollo del organismo (Aristóteles).

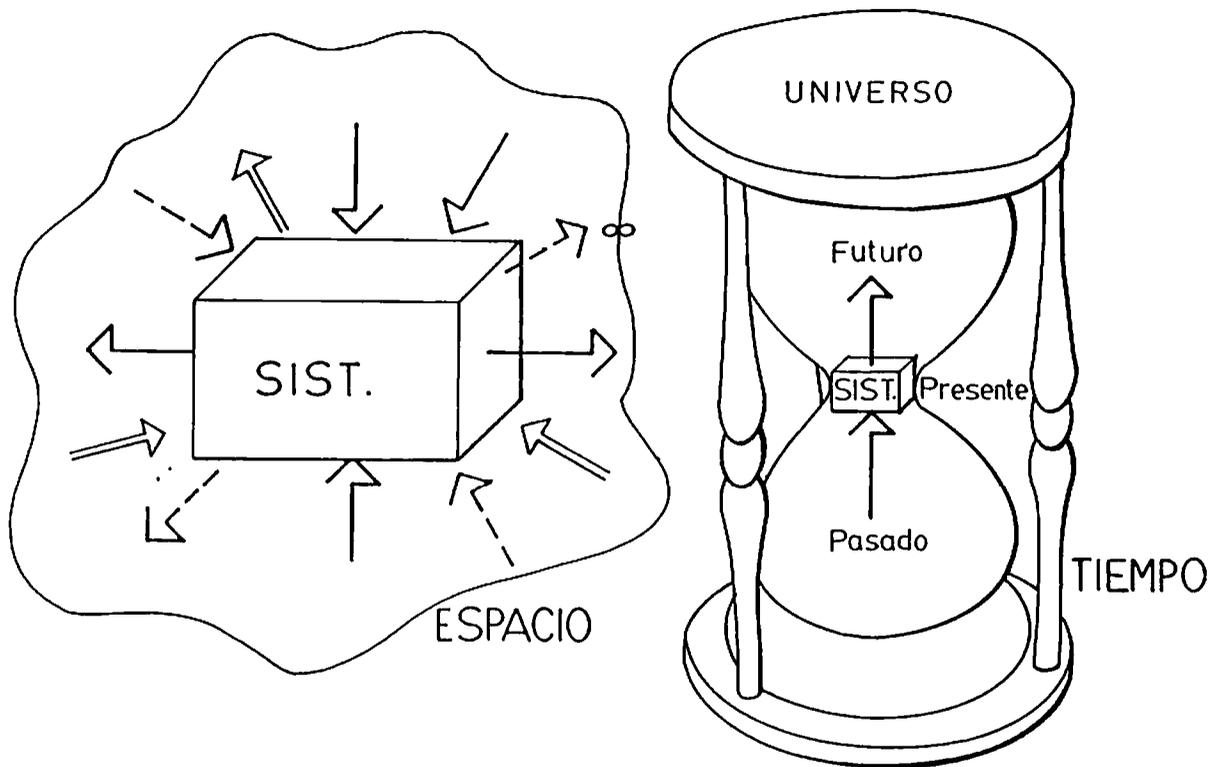
Por cuanto acabamos de decir creemos que la Teoría de Sistemas ofrece una base rigurosa en verdad para poder afrontar, con gran fuerza y rigor, los grandes retos que se suscitan en nuestras organizaciones sociales en general y por las corporaciones o administraciones públicas en particular.

## **1.2. El sistema «Administración Pública»**

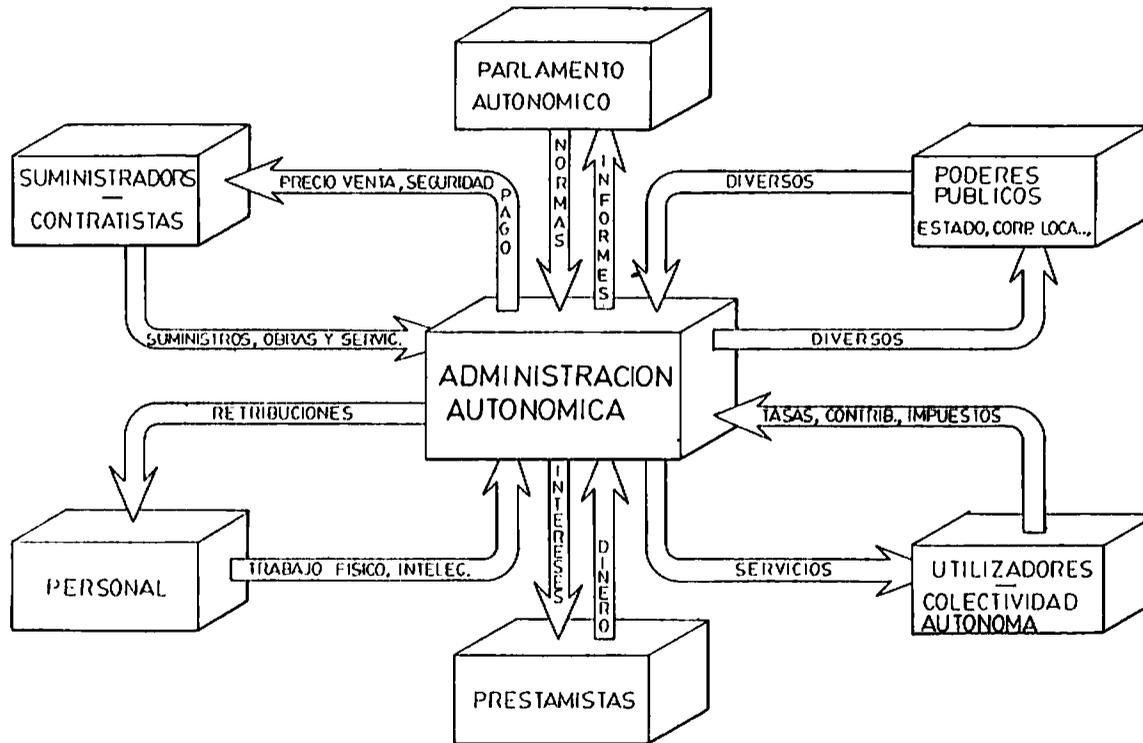
La idea básica que inspira toda la Teoría General de Sistemas, elaborada merced a los trabajos de infinidad de autores entre los que cabría citar a Bertalanffy, Kuhn-Szego, Kast-Rosenzweig, Mesarovic-Macko-Takahara, Klir, Rapport, Rosnay, McClelland, Emery, Trist, Monod, Boulding, Lazslo, Bunge, Miller, Zeigler, Thom, Delatre, Le Moigne, Walliser y muchos otros, es la noción de SISTEMA. Entre las distintas definiciones que del término se han dado, nos mostramos aquí partidarios de considerar a éste como «un conjunto de elementos en interacción dinámica, organizados y orientados hacia el logro de uno o varios objetivos». En la óptica de esta definición, una Administración (local, autonómica, estatal...) puede considerarse como un sistema, como un conjunto de elementos humanos y materiales interrelacionados, dirigidos por un pensamiento director, componente clave en la propia esencia del sistema, y que trata de alcanzar unos objetivos determinados que han sido planteados por ese pensamiento director que rige de alguna forma el sistema.

El sistema «Administración» (local, autonómica...) se trata de un sistema abierto, es decir, en fuerte interacción con su





ESQUEMA 3:  
EXTENSION TEORICA DE LOS ENTORNOS.



ESQUEMA 4:

**ADMN. AUTONOMICA: AGENTES CONFORMADORES DE SU ENTORNO.**

entorno administrativo, económico, político, social, cultural, tecnológico, etc. En efecto, recibe de ese entorno toda una serie de inputs (información, servicios, medios técnicos, dinero, etc.) que transforma en outputs, es decir, en bienes y servicios diversos: educación, salud, seguridad, cultura, justicia, etc. (esquema 2).

Desde una perspectiva teórica el entorno de una Administración (sistema) se extiende al infinito en el espacio y en el tiempo (esquema 3). En el primer caso se supone que todo el universo incide en la Administración y que ésta, a su vez, incide en el universo. En el segundo, que todo el pasado del universo determina el presente de la Administración y que ésta condiciona todo el futuro del universo. Obviamente este planteamiento teórico hace inviable cualquier estudio operativo, pragmático, del sistema «administración». Por esta razón, los analistas públicos, actuando de forma preceptiva o libre, únicamente trabajan con entornos finitos, es decir, con contextos que de manera relevante, sensible, inciden sobre la Administración y se dejan incidir por ella.

Sin entrar en la descripción de las numerosas tipologías que se han elaborado sobre los entornos, consideramos oportuno ofrecer una aproximación iconográfica sobre el particular (esquema 4). En este supuesto hemos considerado el caso de una Administración autonómica que interacciona con un entorno constituido por diversos agentes económicos, sociales, administrativos y políticos. Como es fácil advertir en el gráfico, cada agente (personal, utilizadores, etc.) interacciona con la Administración facilitándole flujos diversos, a cambio, igualmente, de variadas contraprestaciones. Todo el entorno se ha descompuesto en seis grandes bloques, pero resulta fácil suponer que dicho número podría aumentar (o disminuir). También es comprensible que entre los agentes considerados (subsistemas del sistema «entorno») existan interrelaciones, que en esta representación hemos omitido.

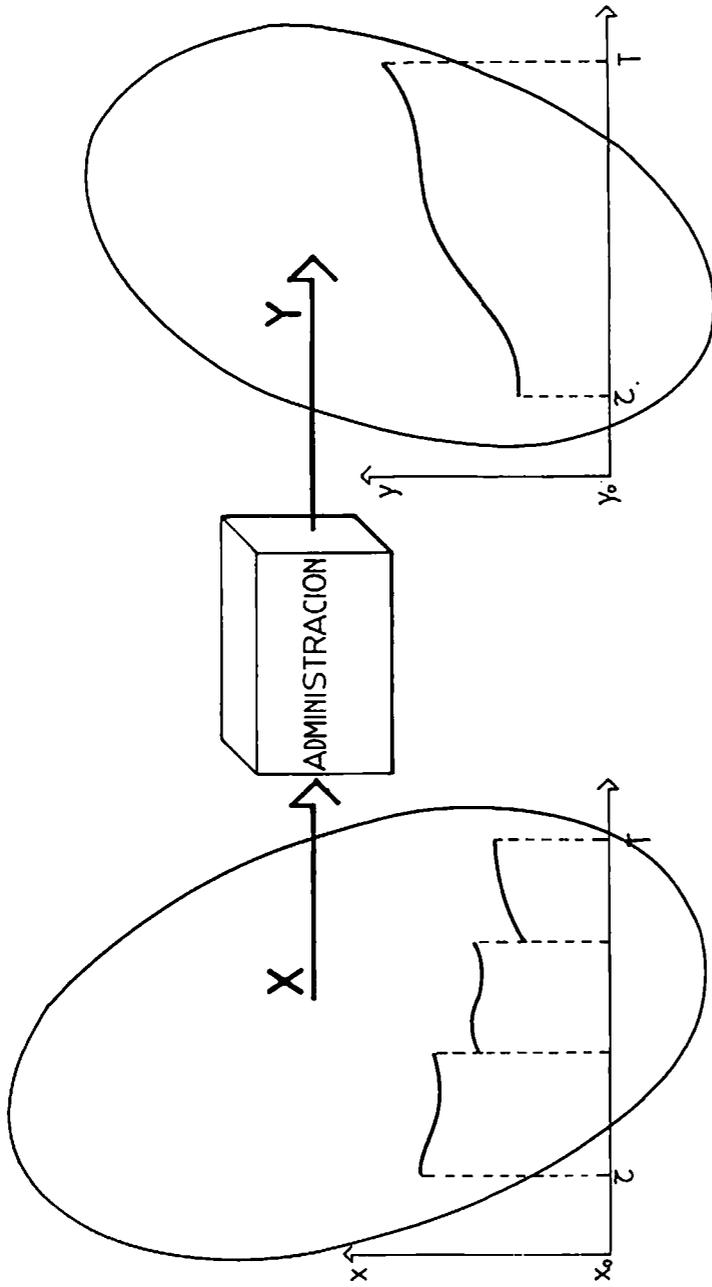
El estudio de una Administración desde la óptica de sus relaciones externas aconseja establecer también una delimitación de sus interacciones en el tiempo. En el esquema 5 fija-

mos una acotación entre los instantes  $\tau$  y  $T$  del eje del tiempo. Por razones de claridad hemos considerado un único flujo de entrada ( $X$ ) y un único flujo de salida ( $Y$ ), si bien en la praxis nos encontramos con diversos flujos  $X_i$  e  $Y_j$  de entrada y salida, respectivamente. En ocasiones, tanto los flujos  $X_i$  como los flujos  $Y_j$ , de naturaleza diversa unos y otros, se pueden agregar. Para ello utilizamos como operadores de transformación los precios correspondientes a cada uno de los inputs y outputs implicados. Pero conviene tener presente que en la esfera de las administraciones públicas tal posibilidad de agregación no siempre resulta viable para los outputs, al carecer en la mayor parte de los casos de un mercado que facilite la información oportuna sobre tales operadores.

A partir de una previa delimitación o acotación temporal ( $\tau - T$ ), que puede referirse a los últimos cinco, tres o dos años, por ejemplo, los analistas pueden acometer el estudio de las trayectorias de los flujos de entrada y salida del sistema público considerado. Esta tarea es en verdad importante, por cuanto en base a ella se va a poder inferir la trayectoria del propio sistema como un todo.

La perspectiva del sistema «Administración» como una entidad global que interacciona con su entorno es importante en orden a su conocimiento, pero no suficiente. Conviene penetrar en el entorno interno de ese sistema para desentrañar la naturaleza y función de sus elementos constitutivos. También los vínculos relacionales que articulan a dichos componentes elementales.

Ya hemos visto cómo una vez delimitado el entorno externo de una Administración (esquema 4) es posible establecer, con un determinado criterio, una descomposición en subsistemas. Estos subsistemas pueden interaccionar entre sí y, a su vez, con el sistema «Administración». Conforman el supersistema del sistema «Administración», formando todo el conjunto (subsistemas del entorno y sistema «Administración»), con su red de relaciones, un sistema cerrado. Cada subsistema (Parlamento, utilizadores, etc.) del entorno y el sistema «Administración» son, obviamente, sistemas abiertos. De igual modo se



ESQUEMA 5:  
TRAYECTORIAS DE ENTRADA Y SALIDA.

puede establecer una descomposición al nivel del entorno interno del sistema «Administración». El proceso divisorio se puede orientar siguiendo diversos criterios a tenor de los fines perseguidos por el analista o auditor interesado. En el esquema 6 aparecen detallados los órganos o subsistemas  $S_i$  de una hipotética Administración  $S$  con su red de interacciones  $Z_{ij}$ .

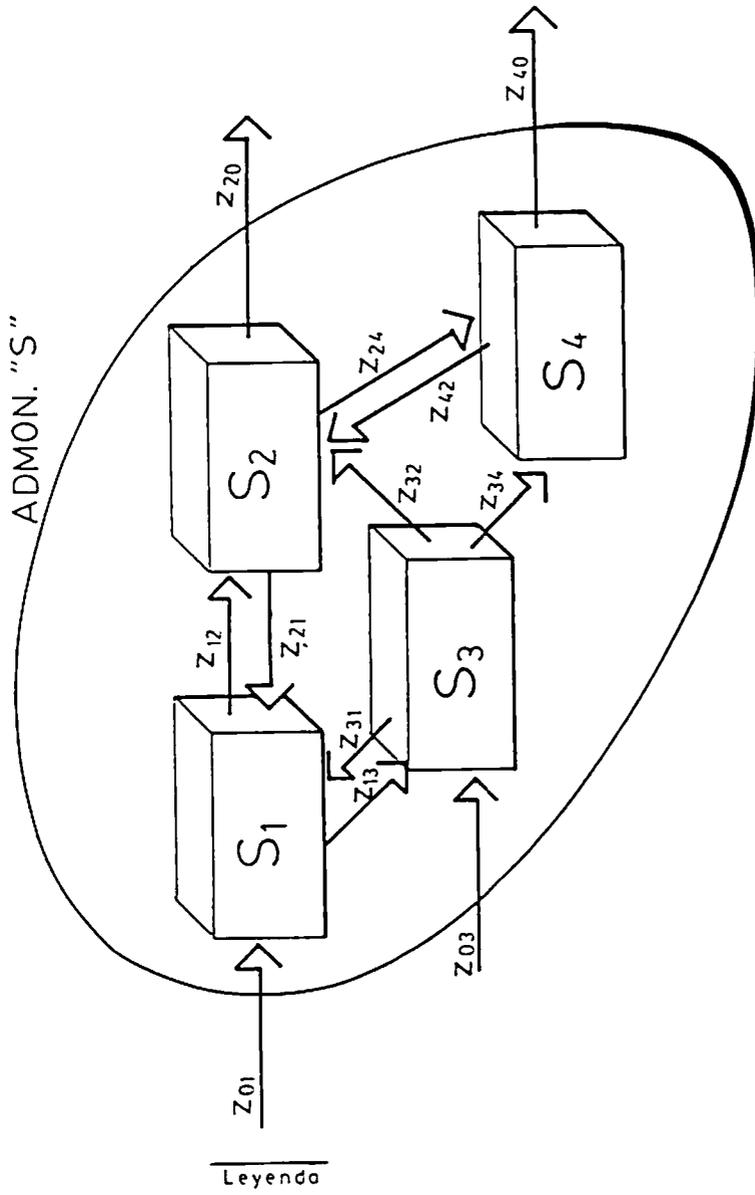
En un gran número de casos cada uno de los órganos o subsistemas  $S_i$  puede, nuevamente, volver a descomponerse en otros subsistemas. Y el proceso puede continuar. El camino de la desmembración sigue un orden que tiene en cuenta las diferentes escalas de aprehensión de la fenomenología estudiada. Los esquemas 7 y 8 reflejan el encuadramiento de distintos niveles de posicionamiento de los subsistemas. Es claro que los elementos situados en un nivel tal como el 2, son sistemas con respecto a los elementos del nivel 3 y subsistemas con respecto a los elementos del nivel 1.

Los gráficos precedentes constituyen claros ejemplos de descomposición en niveles múltiples de dos sistemas públicos bien diferentes. En el primer caso (esquema 7) la referencia coincide con una universidad pública. Así, en el nivel 0 aparece expresado el sistema «Universidad» como un todo; a continuación, aparecen los subsistemas departamentales (nivel 1), las secciones departamentales (nivel 2) y los programas (nivel 3). Como es obvio, si el interés del analista hubiera sido diferente el encaje podría haber sido otro: universidad, centros, secciones departamentales, programas, etc. En el segundo caso (esquema 8), más complejo, reproducimos el sistema sanitario público de una comunidad autónoma: SAS, provincias, áreas, centros, servicios, secciones.

Llegados a este punto ya tenemos una base elemental, sistémica de la Administración, que nos va a permitir acometer nuevos desarrollos. Los abordaremos seguidamente.

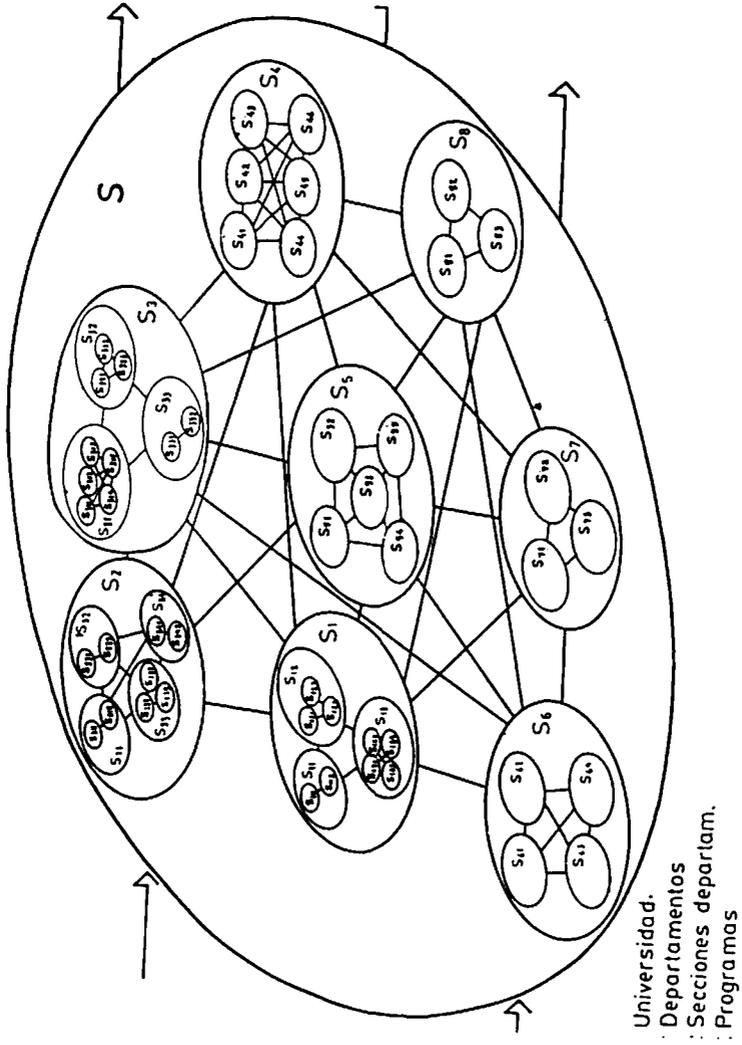
### **1.3. Equilibrio, eficiencia y estabilidad**

Sin duda alguna una de las nociones más enraizadas en el acervo cultural y expresivo universal es el concepto de equili-

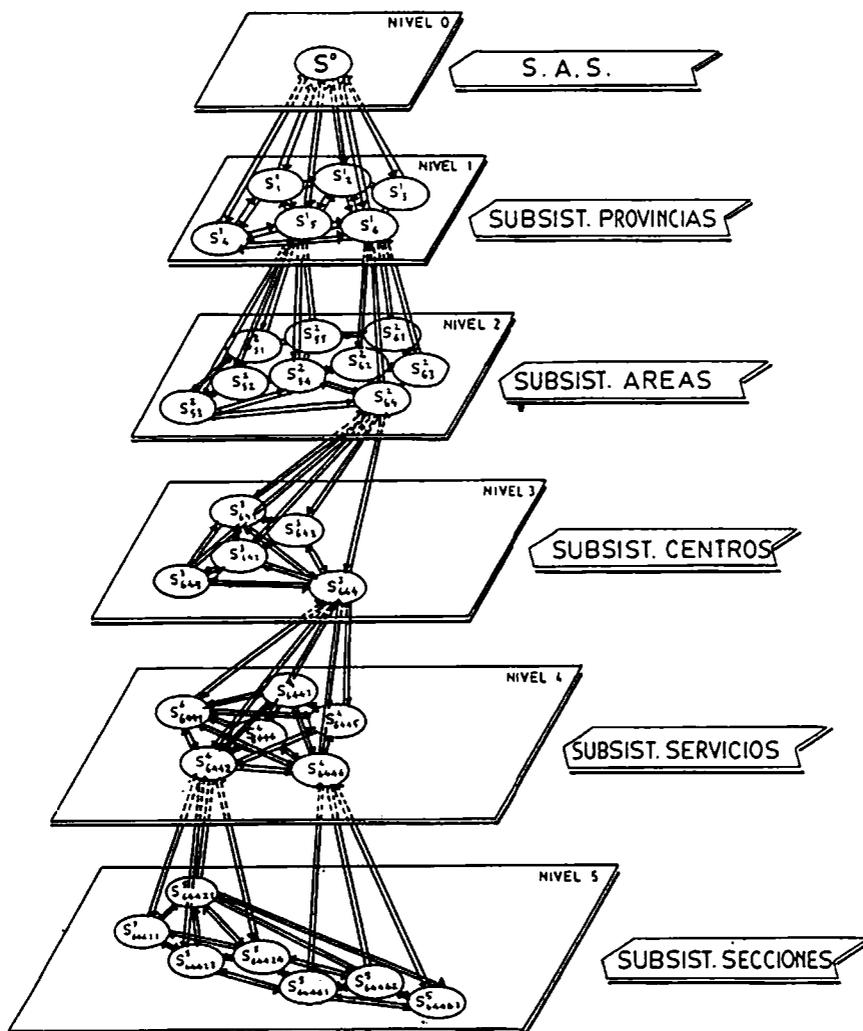


$S_i$  = SUBSISTEMA U ORGANISMO  $i$ ;  $i = \{0, 1, 2, 3, 4\}$   
 $S_0$  = ENTORNO

ESQUEMA 6:  
 LA DESCOMPOSICION DE UNA ADMINISTRACION EN SUBSIST.



ESQUEMA 7:  
**SISTEMA UNIVERSITARIO: ENCAJE DE SUBSISTEMAS.**



ESQUEMA 8:  
**SISTEMA SANITARIO: Descomposición en niveles múltiples.**

brio. Físicos, biólogos, psicólogos, economistas y ecólogos lo utilizan frecuente e insistentemente.

La preocupación por el equilibrio en el caso de los sistemas económicos ha sido en verdad importante. Los economistas se han visto seducidos poderosamente por esta deslumbrante idea. Basta considerar el peso que en la Ciencia Económica poseen los desarrollos y construcciones basados en esta exuberante y atractiva noción. Estamos convencidos de que la influencia de la Física ha tenido mucho que ver en todo ello.

No es difícil advertir cómo en la esencia de toda doctrina económica subyace de manera generalizada el equilibrio. Ahora bien, la naturaleza de este equilibrio ha estado en el punto de mira de los estudios realizados en el campo teórico. La teoría económica clásica, por ejemplo, y mucho más todavía la neoclásica, se han construido con una fuerte inspiración en el equilibrio. Y convendría significar que la manifestación más concreta de este equilibrio ha tenido lugar en la esfera de la teoría microeconómica.

Tenemos la impresión de que, por lo regular, los economistas han interpretado el equilibrio como «equivalencia de fuerzas contrapuestas». Y sus modelos se han formalizado siguiendo una gran diversidad de enfoques (equilibrio parcial, general, etc.).

En este punto nos parece apropiado un acercamiento a esta sugestiva propiedad o atributo organizacional por la relevancia que posee en la complicada tarea de gestionar o de controlar esos complejos entes llamados administraciones públicas. Y es que determinadas situaciones de equilibrio conectan directamente con el éxito de tales organizaciones.

Desde una perspectiva general el equilibrio puede interpretarse como una característica externa o bien interna del sistema «Administración». En el *primer caso* se trata, ante todo, de una propiedad que se manifiesta en el marco de las interacciones que una determinada corporación pública mantiene con su entorno o contexto específico. Corporación o Administra-

ción que, en ocasiones, puede adoptar diversas situaciones o «estados», uno de los cuales se denomina, precisamente, «de equilibrio». Cuando esta organización a la que nos referimos consigue permanecer en uno de sus posibles estados en ausencia de modificaciones en sus inputs o entradas, decimos que su «situación» o «estado» es de equilibrio estacionario.

Las manifestaciones del equilibrio estacionario en el terreno de las administraciones públicas abundan por doquier. Hablamos, por ejemplo, de un equilibrio estacionario de la matrícula de estudiantes en una universidad cuyas salidas (abandono, culminación de estudios, etc.) se compensan exactamente cada año con sus entradas, del equilibrio presupuestario, etc. A veces hablamos de equilibrio «pendular» u «oscilatorio» para referirnos a un conjunto de situaciones (estados) por las que pasa una entidad determinada en ausencia de perturbaciones, turbulencias o modificaciones en su entorno.

La noción de equilibrio se hace más compleja cuando se plantea como proceso dinámico. Por equilibrio dinámico se entiende una sucesión o serie de equilibrios instantáneos. Y se admite el equilibrio instantáneo, como el «estado de equilibrio» de una organización, cuando la trayectoria que siguen sus flujos de entrada es constante. Interesa señalar que estamos inmersos en un mundo con organizaciones de todo orden cuya evolución tiene lugar manteniendo un equilibrio dinámico.

En el *segundo caso*, la noción de equilibrio se suscita al considerar los órganos o subsistemas constitutivos de una Administración, junto con la red de interrelaciones que los unen entre sí y con el entorno. En este caso decimos que la organización se encuentra en un estado de equilibrio, si cada uno de los órganos que la conforman está en equilibrio, considerando los flujos de entrada que recibe de los demás órganos (subsistemas) y del entorno.

Un problema importante de las administraciones públicas tiene que ver con la distribución de los recursos limitados disponibles entre los distintos órganos o subsistemas. Y, sobre

este particular, merece especial consideración un tipo de equilibrio definido por la siguiente cadena de igualdades:

$$\frac{X_1}{Y_1} = \frac{X_2}{Y_2} = \frac{X_3}{Y_3} = \frac{X_4}{Y_4} = \dots = \frac{X_n}{Y_n} \quad [1]$$

en donde las  $X_i$  e  $Y_i$  representan los flujos de inputs (acumulados) y outputs, respectivamente, correspondientes a los subsistemas  $S_1, S_2, \dots, S_n$  durante el período de tiempo  $\tau - T$ .

La situación definida por las igualdades de cocientes anteriores simboliza no sólo un estado de equilibrio sino también una distribución «eficiente» de los recursos del sistema como un todo. De este modo la noción de equilibrio conecta con la noción de «eficiencia». Y es que esta última noción, considerada como el problema fundamental de todo tipo de sistemas, está definida en la expresión [1], para cada subsistema, por la relación  $X_i/Y_i$ , es decir, en general, por el cociente inputs/outputs. Pero estas relaciones, en apariencia sencillas, poseen una fuerte carga de complicación y de crítica (dificultades de homogenización de los flujos implicados, externalidades positivas o negativas, etc.). Pese a ello, constituyen un excelente marco de referencia para un gran número de administraciones públicas en las que se vienen utilizando. Cuando en una administración educativa universitaria, por ejemplo, las relaciones que comentamos, con toda la carga de imperfección y contestación que pueden reportar, nos facilitan unos costes por alumno/hora de clase entre diversas unidades funcionales (centros, departamentos, programas) con diferencias del 400 por 100, 1.600 por 100, 5.000 por 100 y más, la sospecha y el sentimiento de una situación de *inequidad*, de posible despilfarro y de ineficiencia se deja sentir aun en los espíritus menos avisados.

Pero admitiendo la hipótesis de que el equilibrio expresado por las relaciones [1] se hubiera producido en una determinada Administración, ello no significa que al nivel de los subsistemas  $S_{ij}$  de  $S_i$ , esta condición se cumpla simultáneamente. En efecto, un sistema puede estar en equilibrio con relación a otros, aun cuando sus subsistemas constitutivos no cumplan

tal condición; basta que los desequilibrios, referidos a los subsistemas, se compensen en cada momento del tiempo. El problema de la asignación de recursos hay que plantearlo, por tanto, en la perspectiva de una descomposición jerarquizada del sistema Administración. Encontrar el nivel o niveles que de manera significativa se alejan de una posición de equilibrio, con el fin de recomendar una redistribución más niveladora, es tarea de los auditores públicos. Ni que decir tiene que hay situaciones en las que a corto plazo la redistribución a ciertos niveles es muy difícil o inviable. Sólo a largo plazo el equilibrio recomendado tiene visos de posibilidad.

El equilibrio no se puede disociar de otra propiedad con la que guarda un estrecho parentesco: la *estabilidad*. Su análisis también puede ser enfocado desde una perspectiva externa o interna. El enfoque globalizante o externo conecta la estabilidad con las modificaciones de la trayectoria del estado del sistema «Administración», producidas por alteraciones diversas (funciones de definición) o por determinadas condiciones. Así, por ejemplo, la perturbación de la entrada de un sistema público (estudiantes en un sistema educativo, enfermos en un sistema sanitario, etc.) durante un cierto tiempo —supuesta la trayectoria constante— provocará la alteración de la trayectoria del estado del sistema según tres formas posibles: en la primera, la nueva trayectoria permanecerá infinitamente próxima a la trayectoria inicial —trayectoria asintóticamente neutra—; en la segunda, la nueva trayectoria se mantendrá infinitamente próxima a la trayectoria antigua, tendiendo hacia ella cuando  $t \rightarrow \infty$  —trayectoria asintóticamente estable—; y, finalmente, en la tercera, la nueva trayectoria seguirá un camino divergente respecto a la antigua cuando  $t \rightarrow \infty$  —trayectoria asintóticamente inestable—.

Parece oportuno considerar el caso en el que la trayectoria antigua o inicial del sistema se corresponde con un estado o situación de equilibrio del sistema. En este supuesto, al cese de la perturbación en la entrada, el sistema puede que alcance un nuevo estado de equilibrio —equilibrio neutro—, puede que retorne al estado inicial de equilibrio —equilibrio estable—,

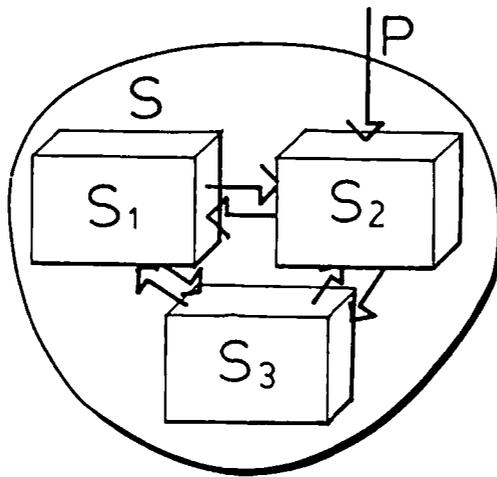
o bien, puede que permanezca en el proceso de cambio —equilibrio inestable—.

Por cuanto acabamos de decir, la noción de estabilidad se define con respecto a dos elementos o coordenadas fundamentales: primero, un estado inicial determinado; segundo, una clase, también determinada, de perturbaciones.

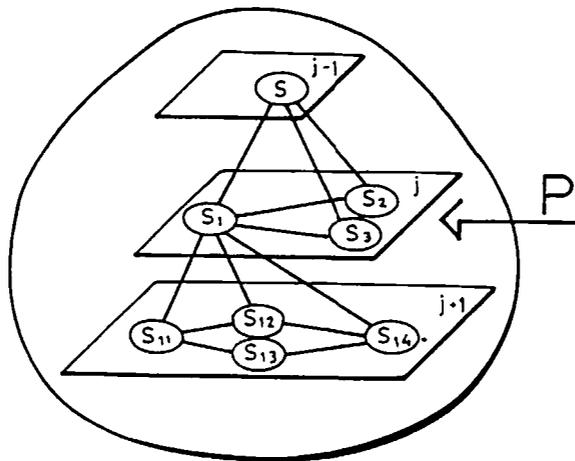
Interesa resaltar que la estabilidad de un estado de equilibrio es más fácil de mantener en el caso de que la organización sólo pueda adoptar estados discontinuos. También que existen numerosos factores determinantes de la estabilidad asintótica de un equilibrio y supuestos en los que la estabilidad depende de la flexibilidad de la organización estudiada, de determinadas restricciones internas o externas, etc.

Desde un enfoque interno la estabilidad implica a los órganos conformadores de la entidad global. En efecto, tomando como punto de referencia un estado o situación de equilibrio de una organización pública, cualquier modificación que se produzca en uno de sus órganos constitutivos, o cualquier impulso del entorno, se propagará al conjunto de los órganos, habida cuenta de las interrelaciones que existen entre los mismos. Así, observando el esquema 9-A, apreciamos cómo la acción P del entorno incide sobre el órgano o subsistema  $S_2$ , constitutivo de la Administración o sistema S. Consecuencia de este efecto o incidencia primaria, el órgano  $S_2$  modificará sus salidas, lo que incidirá sobre los demás órganos  $S_1$  y  $S_3$ , que reaccionarán entre sí y sobre el órgano  $S_2$  en un efecto secundario que busca un nuevo estado de equilibrio. La corporación S, a la vista de las interconexiones que ligan entre sí a sus órganos conformadores, puede entrar en un proceso oscilatorio antes de conseguir alcanzar un nuevo estado de equilibrio.

Obviamente, tal como acabamos de señalar, la red de interacciones que vincula al conjunto de los órganos implicados en la Administración o sistema global, juega un papel esencial en el proceso descrito. Pero también los subsistemas pueden intervenir amortiguando o amplificando, hacia los demás sub-



ESQUEMA 9-A.



ESQUEMA 9-B.

sistemas, la perturbación originaria (P). Ello tiene mucho que ver con el grado de autonomía relativa que tienen los órganos receptores, por su proximidad, al impacto primario. Cuando nos encontramos con una entidad S formada por órganos  $S_i$  estables, interconectados por redes muy débiles, el conjunto o entidad se suele calificar de «multiestable».

Es frecuente que la configuración de la entidad responda a un modo de organización de los subsistemas de tipo jerárquico (esquema 9-B). En este caso es fácil entender que la perturbación P afectará, en primera instancia, a los órganos del nivel  $j$  con independencia de los órganos pertenecientes a los demás niveles. Pero, si no se consigue alcanzar rápidamente una situación de equilibrio en el primer nivel de impacto, los órganos (subsistemas) de los niveles adyacentes ( $j + 1$ ) y ( $j - 1$ ) terminarán por verse afectados.

#### 1.4. Adaptación y eficacia

Para nosotros, una organización pública «adaptativa» es aquella que puede adoptar comportamientos favorables al logro de sus objetivos y finalidades, teniendo en cuenta los posibles estados favorables y desfavorables de su entorno. La adaptación homeostática, que ajusta la organización al mantenimiento de un estado interno constante, tiene un valor excepcional, por cuanto permite que se desarrollen más libremente otras potencialidades latentes en el ente considerado. En otra línea, la adaptación homeorética expresa la capacidad de la organización pública para conseguir el mantenimiento constante de determinado proceso o procesos (\*).

Es evidente que en la medida que una Administración posea una mayor *capacidad adaptativa* sus posibilidades para conseguir elevar su nivel de eficiencia y de eficacia aumentan sensiblemente. Es muy importante que en los análisis o auditorías de gestión de las organizaciones públicas se valoren estas

---

(\*) Al considerar los estados permanentes o cambiantes del entorno y los objetivos permanentes o cambiantes del sistema, resulta la tipología: homeóstasis, homeoresia, adaptación estructural morfogénesis.

capacidades. Su conocimiento ayudará a plantear las estrategias más convenientes en situaciones de entornos turbulentos, perturbados o cambiantes. Los analistas no parecen haber concedido a este tema todo el interés que en nuestra opinión merece. Conocer la capacidad adaptativa de una Administración u organismo público en situaciones trascendentes, como puede ser la integración en una comunidad económica supranacional, creemos que es una cuestión fundamental.

Cuando las circunstancias del entorno de una organización se revelan desfavorables, los auditores podrían recomendar tres alternativas según los casos: una, específicamente *adaptativa* o de «ajuste», que opera a través de las variables controlables por los centros de decisión de la entidad, con el fin de amortiguar o compensar los efectos desfavorables; otra, *activa*, de lucha o dominación, basada en acciones sobre el entorno para tratar de invertir el signo desfavorable de sus efectos; por último, una alternativa *pasiva*, de «abandono» o huida hacia otro entorno más favorable. En cualquier caso la elección del comportamiento a recomendar depende del «estado» o situación del entorno (duradero, transitorio, estable, fluctuante), de la importancia de los costes de los medios disponibles, de los objetivos perseguidos, de la relación entre el estado del entorno (más o menos favorable) y el logro de las finalidades, etc.

Hay autores que han separado conceptualmente el *proceso adaptativo* de la *capacidad adaptativa* de una organización. Destacan en esta línea los enfoques de R. H. Miles y de J. Sornunem-P. Zeithaml. El proceso adaptativo se identifica específicamente con la noción de adaptación, cuya finalidad es ajustarse, anticiparse o responder a las condiciones cambiantes, volátiles del entorno (demanda social, por ejemplo). Este proceso posee una dimensión muy próxima a las propiedades extrínsecas de una entidad. La capacidad adaptativa se identifica con la noción de *flexibilidad* de una organización, entendida como característica o atributo del sistema público considerado. En suma, el *proceso adaptativo* depende en gran medida de la flexibilidad o capacidad adaptativa de la entidad. La capacidad adaptativa sobresale por su carácter de propie-

dad eminentemente intrínseca. Un tipo específico de flexibilidad es la *laxitud organizativa* que se refiere al ámbito interno de la organización.

La disección conceptual a la que nos acabamos de referir no es ninguna especulación academicista. Se trata de una realidad latente que emana de nuestro universo público. En efecto, en ocasiones un cambio en la demanda social que afecta a determinada administración pública, no encuentra inmediata réplica. Y no porque tal Administración carezca de los medios para ello, sino porque el proceso de respuesta pasa por una cadena de innumerables eslabones (centros de información, centros de decisión —individuales y colectivos— y centros de control) que la eternizan. Cuando ésta se produce ya la necesidad ha variado, gran cantidad de perjuicios se pueden haber ocasionado, etc. En nuestra opinión, tanto las capacidades latentes infrautilizadas, como los procesos adaptativos hiperburocratizados deberán ser objeto de consideración crítica por parte de los auditores de gestión de las organizaciones públicas, si se quiere que la eficiencia y la eficacia de estas organizaciones se vea así sustancialmente mejorada.

Venimos utilizando la noción de eficacia con cierta reiteración sin habernos ocupado específicamente de ella. Es hora, por tanto, de que lo hagamos, bien entendido que tal concepto ha sido objeto de fuertes controversias en la literatura económica y organizativa especializada. No se ha conseguido, a pesar de los esfuerzos de numerosos autores, imponer con carácter generalizado una concepción definitiva.

Nosotros, fieles a la primera explicación del término propuesto por Cherter Barnard, entendemos por *eficacia* el grado o nivel de cobertura que el output de una organización consigue alcanzar en los objetivos planteados por ésta». Sostenemos la noción de eficacia en dos pilares o categorías fundamentales: una, objetiva, el output u outputs de la entidad; otra, subjetiva y cifrada, el objetivo u objetivos a alcanzar. El valor cuántico de la eficacia vendrá expresado por la relación output/objetivo, lo cual exige haber elegido un indicador apropiado común para ambos elementos de la relación. En

cualquier caso, como es fácil advertir, la medida de la eficacia no está exenta de problemas, en el supuesto de que los outputs sean heterogéneos y no todos agregables, y algo semejante suele ocurrir con los objetivos establecidos.

La tarea de elección de indicadores es, en la mayor parte de los casos, particularmente complicada. Evidentemente, el nivel político de la organización habrá de plasmar sus deseos futuros a alcanzar en términos de finalidad y de fines. Corresponde luego a los analistas y planificadores, ofrecer una expresión cifrada, cuántica, concreta, apropiada, para esos deseos cualitativamente formulados.

Con respecto a la eficacia, las nociones de equilibrio, de eficiencia y de adaptación-flexibilidad pueden desempeñar un rol de fines o de medios. Así, una organización puede plantearse como un objetivo a alcanzar una determinada posición o estado de equilibrio. También podría establecerse como objetivo el logro de un determinado nivel de eficiencia global e incluso la consecución de cierto grado de flexibilidad —capacidad adaptativa— o de agilidad del proceso adaptativo.

Desde otro punto de vista, la capacidad adaptativa y el proceso adaptativo, así como ciertos estados de equilibrio, pueden ser fundamentales para alcanzar un alto grado de eficacia.

La evaluación de la eficacia también se plantea al margen de los objetivos que libremente decide establecer el poder político de una Administración. Se suele comparar el output con la necesidad social de la población beneficiaria, con los deseos de esta población. Se habla en este caso del impacto social del output, incluso de la eficacia social de la organización pública considerada. Hay numerosas administraciones que hacen uso de esta noción como complementaria de la inicialmente definida. Existen infinidad de trabajos en torno a esta cuestión. Destacaremos los de R. L. Ackoff (consumo social líquido) y los de K. V. Ramanathan (utilidad social neta), entre otros. Por nuestra parte, nos mostramos partidarios de su utilización, si bien no dejamos de apercibir la fuerte carga polémica que su propuesta suscita. Qué duda cabe que tales

problemas quedan eliminados cuando el poder político de la entidad pública auditada ha tenido la habilidad, acierto o clarividencia de hacer coincidir sus objetivos con los auténticos deseos, preocupaciones y necesidades de los utilizadores del output. El problema, en cualquier caso, merece mucho esfuerzo de indagación y estudio. Este es el reto que nosotros mismos nos hemos impuesto, porque no somos capaces de marginar del marco de las auditorías de gestión de las administraciones públicas el frecuente hecho de que una organización nos ofrezca una eficacia del 100 por 100 en el cumplimiento de los objetivos por ella libremente establecidos cuando, para lograrla, se ha divorciado de los auténticos fines, deseos y necesidades de la comunidad. No podemos dejar de criticar aquellas fábricas del conocimiento (universidades) que plantean sus objetivos en términos de número de títulos a producir y no en términos de títulos producidos y colocados. El debate que en síntesis queda planteado contrapone dos modelos: uno, el de la eficacia concebida en términos de sistema cerrado, definida por los poderes, criterios y preferencias internos; otro, centrado en la colectividad sobre la cual incide la Administración.

### **1.5. La coordinación y otras propiedades de las administraciones públicas**

Equilibrio, adaptación, flexibilidad, etc., no son las únicas propiedades incidentes y determinantes, según los casos, de la eficiencia y de la eficacia de una entidad pública. En múltiples ocasiones la clave del éxito se encuentra en la coordinación de los órganos o subsistemas que conforman dicha entidad, en su capacidad auto-organizativa, en su potencialidad para el auto-aprendizaje, etc. Seguidamente, nos ocuparemos de estos aspectos y propiedades por cuanto los informes o controles mediante auditoría deberían considerar con detalle y profundidad.

Por coordinación, nosotros entenderemos aquí la actitud o comportamiento favorable de los órganos de una administración a la consecución o realización de los objetivos globales

de la entidad. La mala coordinación de órganos es causa de infinidad de perjuicios, disfunciones y fracasos de numerosas administraciones y de numerosos órganos y unidades operativas de éstos. Cuando el analista haya conseguido identificar el órgano u órganos generadores de comportamientos perjudiciales, de actitudes «a la contra», con respecto a las finalidades del ente integrador (sistema), tres estrategias de coordinación, a activar por parte de la Administración o entidad, se pueden recomendar: el ajuste, la exclusión y la dominación. El *ajuste* consiste en introducir determinadas modificaciones en la estructura de la organización. La *exclusión* supone el rechazo de los órganos desviantes o desfavorecedores. Por último, la *dominación* interviene limitando la acción de los subsistemas nocivos, hostiles.

La coordinación está estrechamente vinculada a dos factores o características de la entidad: una, es la homogeneidad relativa de los órganos; otra, el modo de organización de la entidad como un todo. En el primer caso parece oportuno señalar que los órganos interdependientes pueden jugar papeles simétricos —parecidos— o bien papeles complementarios, sustituibles o antagonistas —sistemas diferentes—. En el segundo caso, la entidad puede integrar uno o varios órganos dominantes (entidad monocentralizada o multicentralizada) o bien órganos con poderes casi equivalentes (sistema descentralizado).

Como fácilmente se desprende de la concepción que hemos dado a la coordinación, también su papel puede ser de medio o de fin con respecto a la eficacia de una Administración pública. Esta se puede plantear como objetivo, a un horizonte temporal determinado, el conseguir un alto grado de coordinación entre sus componentes. Y, seguidamente, esta misma organización puede pasar a fijar otro determinado objetivo que reclama de un alto grado de coordinación como medio para su realización.

Otra de las capacidades que interesa evaluar en las organizaciones públicas, constituidas por subsistemas u órganos diversos, es la auto-organización. Se trata sencillamente de una

capacidad de evolución para lograr conquistar objetivos frente al entorno. Su manifestación tiene lugar en dos tipos de procesos del entorno: uno, lento y continuo; otro, rápido y brusco. En cualesquiera procesos siempre se traduce por modificaciones estructurales que afectan al modo de organización interno (simplificación, complicación) o bien a las formas de comportamiento de tales órganos internos (homogenización, diferenciación).

Se dice que una organización está dotada de una capacidad de autoaprendizaje, cuando puede modificar las características de sus niveles temporales sucesivos con vistas a mejorar su adaptación al entorno actual, habida cuenta de sus experiencias pasadas, es decir, considerando los comportamientos que tal organización ha adoptado frente a determinadas entradas y los efectos de estos comportamientos sobre los objetivos perseguidos. La esencia del autoaprendizaje puede ser la adquisición o el rechazo de una estructura en el origen de comportamientos favorables o desfavorables, respectivamente, con relación a las finalidades y objetivos preestablecidos. Posee un claro carácter acumulativo en la medida que toda nueva adquisición viene a integrarse en la totalidad de los acopios precedentes, según un proceso de reestructuración permanente de la organización. El autoaprendizaje reposa sobre cierto número de experiencias cuyas enseñanzas cristalizan en un sistema de normas y valores sociales.

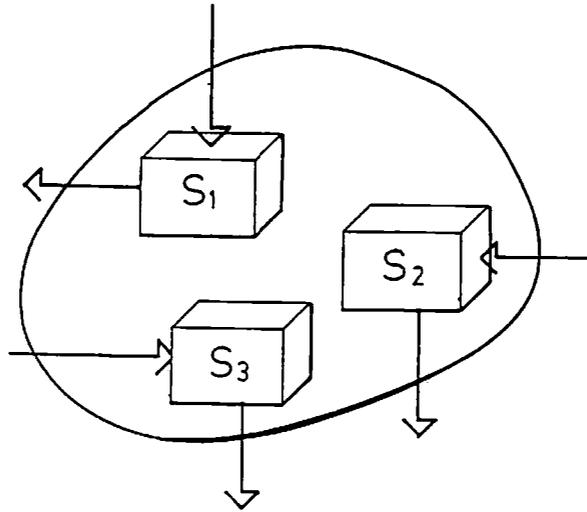
La interpretación crítica de los procesos evolutivos de una organización pública forma parte, creemos nosotros, del estudio de auditoría de organización y gestión de dicho sistema. Dos tipos de proceso evolutivo presentan singular interés: la convergencia y la divergencia. El corazón de estos procesos se encuentra en las ligaduras que vinculan al conjunto de los órganos conformadores de la organización. Cuando el proceso evolutivo es de crecimiento de la organización, se produce a menudo de manera convergente, por asimilación de elementos (aparición de relaciones que vinculan estos elementos a la organización) de manera progresiva en torno al núcleo organizacional (proceso de nacimiento de una Administración, proceso de concentración de órganos, proceso de concentración

de servicios, etc.). Pero también podría ser divergente (desgaste de las relaciones, debilitamiento del sistema relacional) si los funcionarios se dedican a perseguir con ahínco sus propios intereses y objetivos con independencia o en detrimento de los de la organización, o bien cuando se produce un proceso de autonomía progresiva de determinados órganos.

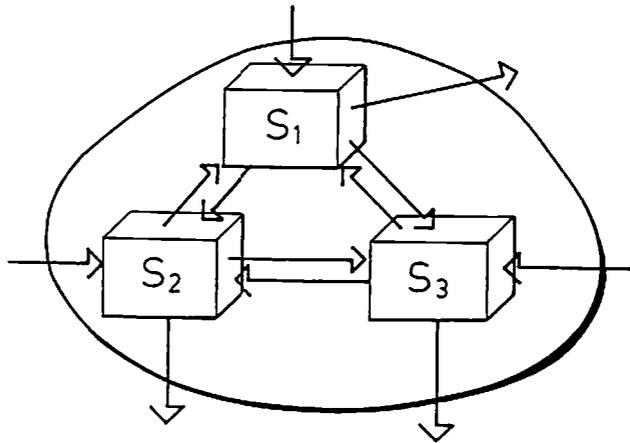
La detección de fenómenos reversibles e irreversibles creemos que también debe formar parte de los análisis de auditoría pública. Sobre todo cuando estos fenómenos representan riesgos o ventajas para la entidad auditada. Por fenómeno reversible entendemos aquel que estando representado por las trayectorias de evolución de ciertas características de la organización, puede generar el fenómeno inverso por inversión del tiempo en las trayectorias de evolución. Es importante señalar que la evolución de una organización puede ser irreversible mientras que la evolución de sus órganos es reversible. Esta paradoja puede tener lugar, sobre todo, en los fenómenos de agregación. De cualquier forma, tenemos que decir que la mayor parte de los fenómenos de las entidades públicas son de naturaleza irreversible.

Hay dos modelos que presentan un gran interés en el análisis crítico de los entes públicos: uno, es el agregado y otro, el integrado. El agregado se refiere a la composición de los órganos del ente a base de elementos perfectamente aislados (esquema 10). El integrado se caracteriza por la fuerte interdependencia que poseen sus componentes (esquema 11). Las organizaciones que responden al modelo integrado poseen un comportamiento global que es cada vez menos dependiente de las propiedades intrínsecas de sus órganos y cada vez más dependiente de la red de relaciones que los liga. Las propiedades extrínsecas de una organización son aquellas que cumple dicho ente cuando está en presencia de unos entornos determinados. Las propiedades intrínsecas subyacen en la organización con independencia de la naturaleza de sus entornos.

En el supuesto de que la organización responda a la idea de «agregado», es posible obtener o determinar sus propiedades globales, macroscópicas, por simple aditividad a partir



ESQUEMA 10:  
AGREGADO.



ESQUEMA 11:  
INTEGRADO.

de las propiedades microscópicas o de sus órganos. Pero cuando nos encontramos con una estructura organizacional que responde a la idea de «integrado», las propiedades macroscópicas (que hablan de la organización como un todo) es preciso determinarlas según un proceso muy complejo tomando como punto de arranque las propiedades de los órganos. Este hecho se podría explicar diciendo que «el todo es mayor que la suma de las partes». Y aquí reside, precisamente, una clara conexión con otra propiedad, la *sinergia*, es decir, el efecto  $2+2=5$  ó  $3+3=4$ . La investigación crítica de estrategias con valor sinérgico en una organización forma parte, en nuestra opinión, de los trabajos de auditoría de gestión. Digamos por último que la falta de interacción entre los órganos de numerosas administraciones que se comportan como auténticos agregados, departamentos estancos, es fuente y camino abonado que conduce a la ineficiencia y la ineficacia del conjunto. En un reciente estudio realizado por nosotros en la administración de un pequeño país americano, hemos podido comprobar hasta qué límites puede llegar el aislamiento de los órganos de una entidad. Hemos visto cómo un órgano ha tenido que consumir ingente cantidad de recursos y de tiempo para obtener una información que justo se encontraba en otro órgano separado físicamente del anterior por un simple tabique. Estas situaciones nos conducen a la indagación de las causas generadoras que sin sorpresa conectan con toda una fenomenología política que en ocasiones ahoga la eficiencia de las administraciones del gran macrosistema público.

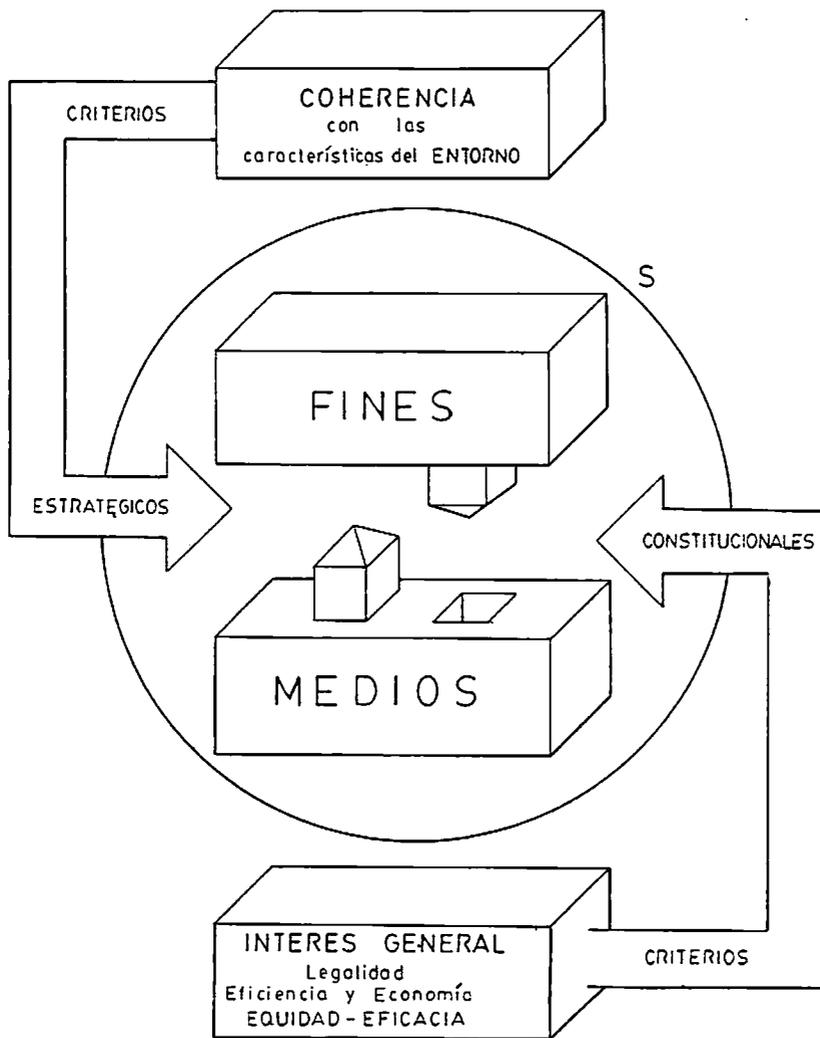
## **1.6. El sistema de gestión**

Desde nuestro punto de vista, el «pilotaje» es un problema esencial en todos los sistemas sociales, es decir, en todos los sistemas creados por hombres y formados por hombres cuales son las administraciones públicas. Su esencia es la orientación de los procesos acaecidos en la entidad, en orden a que ésta alcance en un horizonte de tiempo futuro determinadas finalidades, fines y objetivos preestablecidos. Y en nuestra opinión, esta tarea de conducción, de administración, de gobierno, de gestión, de dirección o de «management» deberá

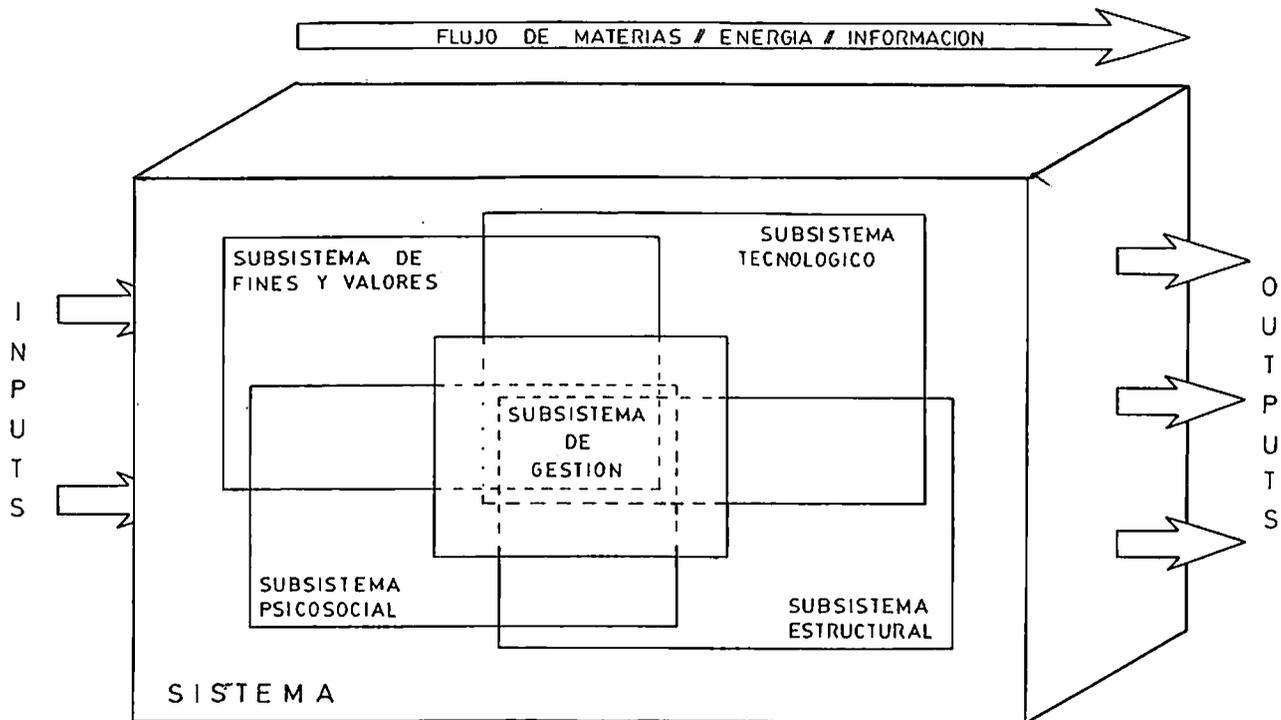
llevarse a cabo a la luz de los principios contenidos en la Constitución, debidamente articulados por criterios estratégicos que conceden a la coherencia con los volátiles entornos de nuestro tiempo, un rol de absoluto privilegio (esquema 12). Y la realidad de esta tarea, entendemos que deberá enfocarse desde una perspectiva totalizadora, globalizante, de la Administración como un sistema *integrado* fines-medios. Aunque desde una perspectiva parcial, metafórica, según el ya clásico principio del «one best way», podría críticamente expresarse en términos de «ajuste» medios-fines.

Con el fin de penetrar en el análisis crítico de ese «pilota-je», descompondremos el sistema «administración» en cinco subsistemas (esquema 13): un sistema de *fines y valores* (objetivos organizacionales, valores del entorno social y cultural, etcétera), un subsistema *tecnológico* (tareas a realizar, equipos, útiles, instalaciones, procedimientos operativos, habilidades, conocimientos, etc.), un subsistema *psicosocial* (interacciones entre miembros de la Administración, atenciones, sentimientos, juicios de valor, etc.), un subsistema *estructural* (organigramas, distribución de tareas en unidades operativas, coordinación de unidades de trabajo, reglas, procedimientos, etc.) y un subsistema de *gestión* (previsiones, objetivos, estrategias, políticas, planes, diseño de la estructura, normas de control, etcétera). Esta descomposición nos permite definir la Administración como un auténtico sistema sociotécnico, organizado, estructurado y pilotado (Kast-Rosenzweig).

Delimitado el sistema de gestión de una Administración, es indeclinable considerar el sistema de coordenadas múltiples en base a las cuales este sistema de gestión deberá orientar el proceso de pilotaje. Nos veremos obligados a precisar, debidamente, las diversas e interaccionadas funciones que recaen sobre este importante subsistema, toda vez que en ellas y en su perfecta armonía radica la esencia del gobierno de la Administración. Pero, para ello, se impone una obligada reinterpretación del sistema «Administración» tomando como marco de referencia la descomposición sistémica que acabamos de establecer y sobre la cual introduciremos una amplia gama de matices en perfecta sincronía relacional.



**ESQUEMA 12:**  
**PILOTAJE: CRITERIOS REFERENCIALES.**



ESQUEMA 13:  
**LA ADMINISTRACION: Un sistema socio-técnico estructurado y pilotado.**

Abordaremos *primeramente* los elementos anatómicos básicos de una Administración y su génesis tridimensional. Así, desde una perspectiva estructural es posible identificar tres componentes fundamentales que dan cimiento al universo interno de todo ente público. Todos ellos están íntimamente ligados o relacionados pudiendo interpretarse en términos dimensionales. Son los efectivos humanos, los recursos o medios materiales y las ideas.

Los efectivos o *medios humanos* articulan una dimensión de las administraciones públicas que está directamente vinculada a las funciones de «mando» o «liderazgo». Este liderazgo hay que interpretarlo como la capacidad y el poder de convencimiento en orden a que se realicen los fines deseados.

Los *medios materiales* se corresponden con la dimensión «administradora» —en sentido específico y no general—, asignadora de los medios físicos, materiales y financieros, inventariados en la entidad pública de referencia.

Las *ideas* están asociadas a una dimensión de carácter eminentemente reflexivo, es decir, de formulación de conceptos y de expresión, concreción o enunciado de criterios.

En *segundo lugar*, nos ocuparemos de las funciones esenciales que deberá cumplir el sistema de gestión que inicialmente hemos delimitado. Pasamos así de una perspectiva estructural a un enfoque absolutamente funcional. Cabe aquí la posibilidad de establecer una tipología dicotómica apoyada por dos criterios bien diferenciados, aunque ambos posean un carácter estrictamente temporal: uno, es *continuo*, y está sostenido por el aspecto relativo a la continuidad de procesos; otro, es secuencial y se sustenta en una lógica de procesos con relaciones catenarias. Ni que decir tiene que esta tipología alude a toda la pirámide jerárquica de las administraciones públicas, si bien la referencia prioritaria concierne a los centros individuales y colectivos de poder y de decisión situados en la parte más alta de dicha pirámide.

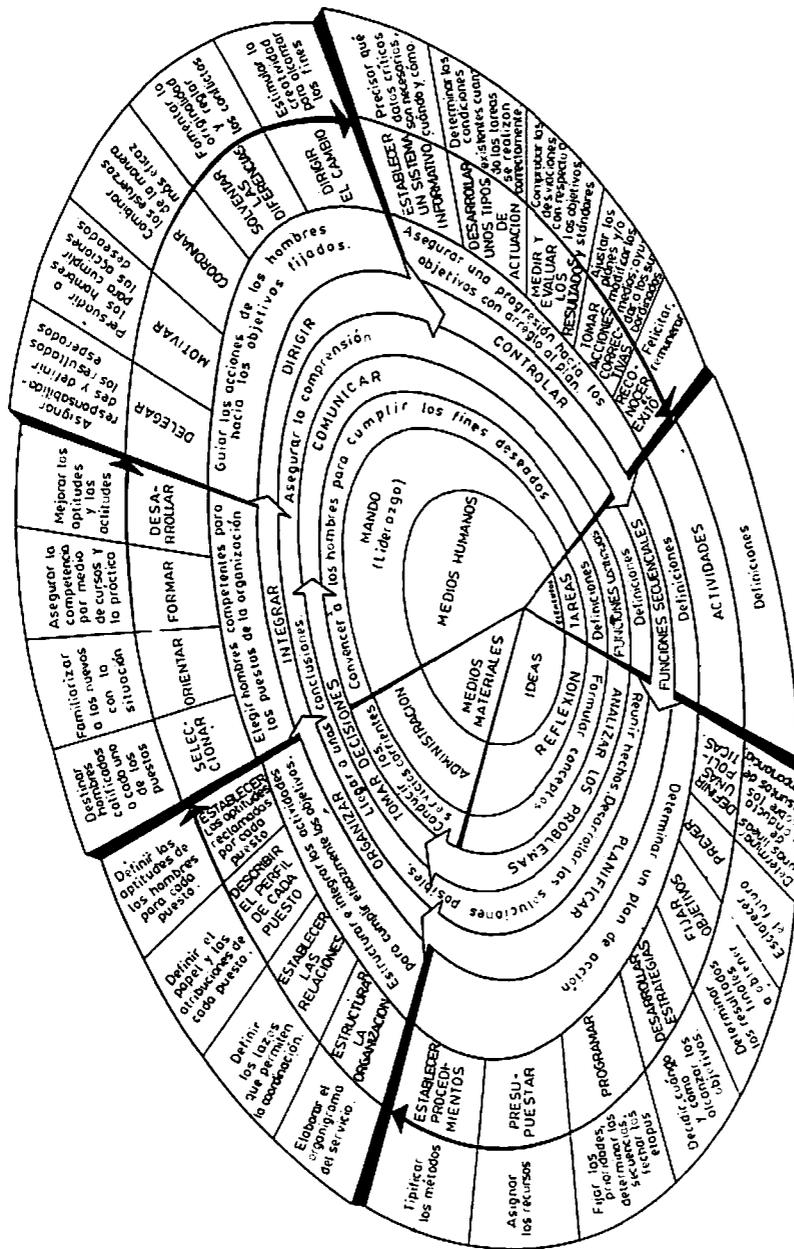
Tres grandes funciones continuas se pueden identificar en un primer estudio tipológico. La primera es el *análisis de pro-*

*blemas* que opera reuniendo datos, informaciones y hechos en orden al estudio y desarrollo de las soluciones más convenientes y oportunas dentro del espacio de las soluciones posibles. La segunda se refiere a la *adopción de decisiones*, es decir, a la elección de una o más alternativas tras haber llegado a unas conclusiones determinadas. Finalmente, la tercera función se concreta en una tarea de *comunicación* que intenta conseguir y asegurar la comprensión por parte de las personas implicadas en la actividad de la Administración.

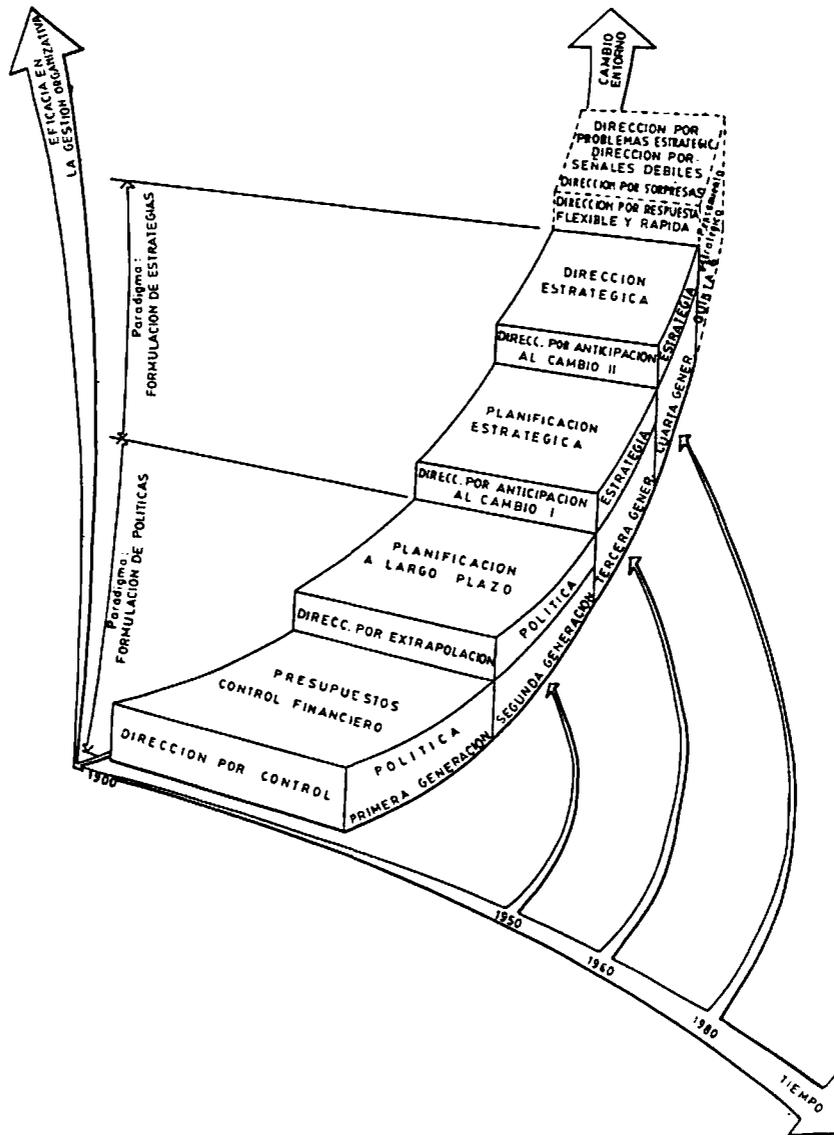
En cuanto a las funciones secuenciales, también se nos presenta una trilogía como en el caso anterior. Así, pues, deberemos aislar una función *planificadora*, una función *operativa* y una función de *control*. Con el fin de esclarecer la esencia organizativa de la Administración, la función operativa se acostumbra a desmembrar en otras varias. Nosotros, fieles al modelo de McKenzie que estamos siguiendo, optaremos por tres subfunciones: una organizativa, otra integradora y una tercera directiva. El esquema 14, mckenziano, desarrolla con gran detalle todos los conceptos que acabamos de manejar. Hemos retocado algunos puntos con el fin de que el modelo se adapte a la esfera de las organizaciones públicas.

Interesa advertir que entre las tres dimensiones que hemos explicado al considerar los componentes anatómicos y las funciones de orden continuo y secuencial, existen claras relaciones. Particularmente entre elementos estructurales y funciones secuenciales. Así, las ideas conectan con la planificación, los medios materiales y su tarea gerencial enlazan con la subfunción organizativa, en tanto que los efectivos humanos ligan con las subfunciones integradora y directiva y con la función de control.

Tal como se advierte en el esquema 15, las funciones continuas no se adscriben a una secuencia particular, sino que se desarrollan durante todo el proceso de gobierno de la Administración. En la praxis, las diversas funciones y actividades tienden a fusionarse, repitiéndose el proceso completo en los diversos niveles de la descomposición jerárquica de la organización. De este modo, los resultados finales alcanzados en



ESQUEMA 14:  
MODELO ESTRUCTURAL FUNCIONAL.



ESQUEMA 15:  
 EL PROCESO EVOLUTIVO DE LOS SISTEMAS DE DIRECCION  
 EN EL PRESENTE SIGLO.

cada nivel se convierten en inputs para el proceso situado en el nivel adyacente inferior.

En lugar del modelo lineal utilizado, pudimos haber optado por otro de naturaleza circular. Esto significaría reconocer que las fases se realizan, en ocasiones, de manera simultánea. Qué duda cabe que todo modelo nunca es isomorfo con respecto al sistema o fenómeno de referencia, es decir, se mantiene a una cierta distancia de la realidad acotada que representa.

Los eslabones de la cadena funcional planificación-operación-control guardan una clara correspondencia con las tres fases del proceso operativo del más moderno sistema de dirección organizativa de nuestro tiempo: la Dirección Estratégica. Estas fases son la *formulación, implantación y control* de estrategias, respectivamente. Dirección estratégica que no hemos obviado al plantear el proceso de pilotaje (esquema 12), por cuanto en coexistencia con los criterios constitucionales incorporamos el criterio de la estrategia corporativa inspirado en la coherencia entre los recursos y capacidades de la Administración y las características de su entorno. Porque este entorno económico, social, cultural, político, tecnológico y administrativo no se caracteriza precisamente por su estabilidad, sino por sus perturbaciones continuas, por su ebullición, por su turbulencia, por su volatilidad. No hay más que comparar la imagen de la España de hoy con la de hace diez años para poder advertir la velocidad de los cambios acontecidos, su fuerza, su trascendencia, su imprevisibilidad, su impacto, etc. Y continuamos, pues ante nosotros se alza el proceso integrador europeo, apenas iniciado, los procesos de armonización y sincronización interna todavía embrionarios tras la etapa de la transición política, etc. En lo que va de siglo ya hemos dejado atrás diversos sistemas de «management», de administración organizacional (esquema 15). Del paradigma de los sistemas basados en la formulación de políticas (dirección por control, dirección por extrapolación) pasamos al paradigma de los sistemas fundamentados en la formulación de estrategias (planificación estratégica, dirección estratégica) y ya nos encontramos en los albores de una quinta generación de sistemas

directivos (pensamiento estratégico) sustentada sobre los «problemas estratégicos», las señales débiles y la dirección por sorpresa. Ante estas realidades, qué duda cabe que nuestras administraciones públicas son altamente vulnerables a todo tipo de auditoría crítica. Habrán de revolucionarse debidamente si quieren elevar su nivel de eficiencia y de eficacia, so pena de continuar encadenadas a infinidad de males derivados de la insistencia en querer seguir viajando a la luna en camello.

El diseño de la estructura organizativa de los entes públicos habrá de ser enjuiciado a la luz de las estrategias formuladas. Y a su vez estas estrategias pueden resultar de un sistema organizativo artillado por «*unidades estratégicas de servicio público*», claves para resolver con éxito el gran desafío del acoplamiento óptimo de los medios con los fines en coherencia con los atributos y características de los convulsionados entornos que nos rodean. Tal como hemos iniciamente resalado, toda la historia del hombre sobre el planeta, del hombre en el Universo, ha sido el conocerlo para dominarlo. En materia de organización y gestión de organizaciones sociales es mucho lo que ya conocemos, lo que ya sabemos. Y ese conocimiento está ahí, al alcance de la mano. Sólo hace falta la voluntad de los responsables políticos y político-administrativos de nuestras administraciones para que ese dominio sobre el entorno se haga realidad en todos los casos y circunstancias. El éxito está, sin duda, al alcance de la mano. La prosperidad está próxima (H. Kahn), pero de nosotros depende el conseguirla.

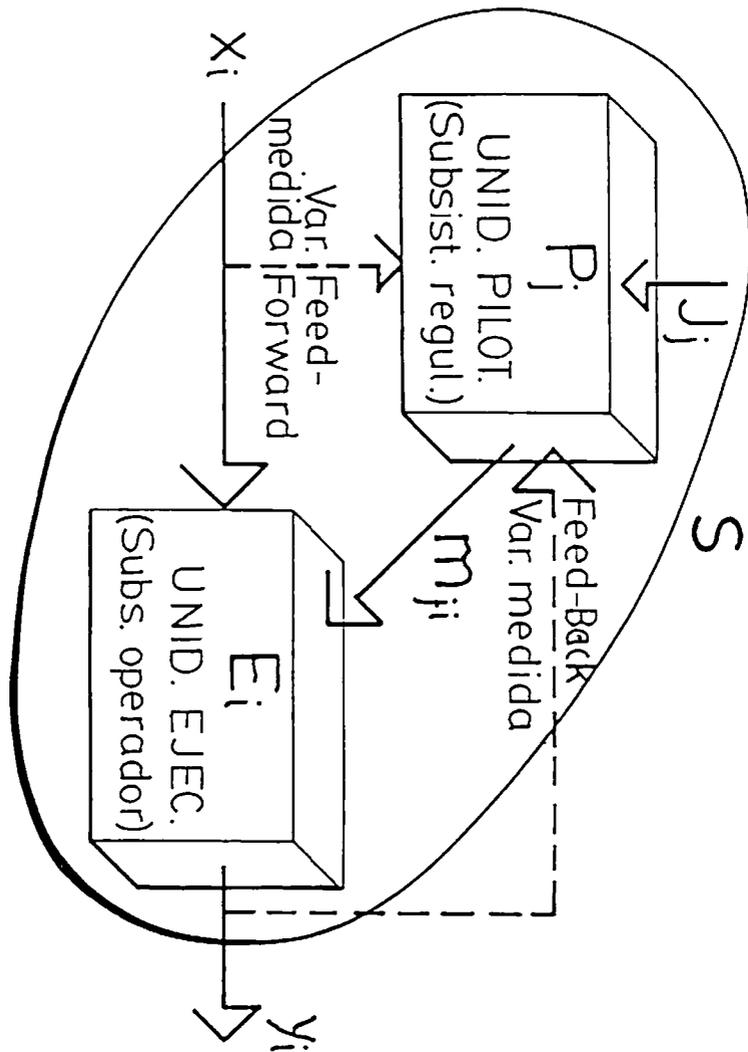
Para concluir el presente epígrafe diremos que sus desarrollos ofrecen una nueva perspectiva o guía para el establecimiento de cualquier análisis crítico en torno a la gestión de una entidad pública. A modo de ejercicio intelectual podemos imaginar las respuestas que obtendríamos en el supuesto de que interrogáramos a ciertas entidades por sus previsiones, sus estrategias, sus políticas, sus objetivos, sus sistemas de información, etc. Insistimos en lo mucho que está pendiente por hacer en la gigantesca máquina pública. Y estamos absolutamente esperanzados y convencidos de que se hará. El tiempo lo dirá.

## 1.7. La regulación y el control

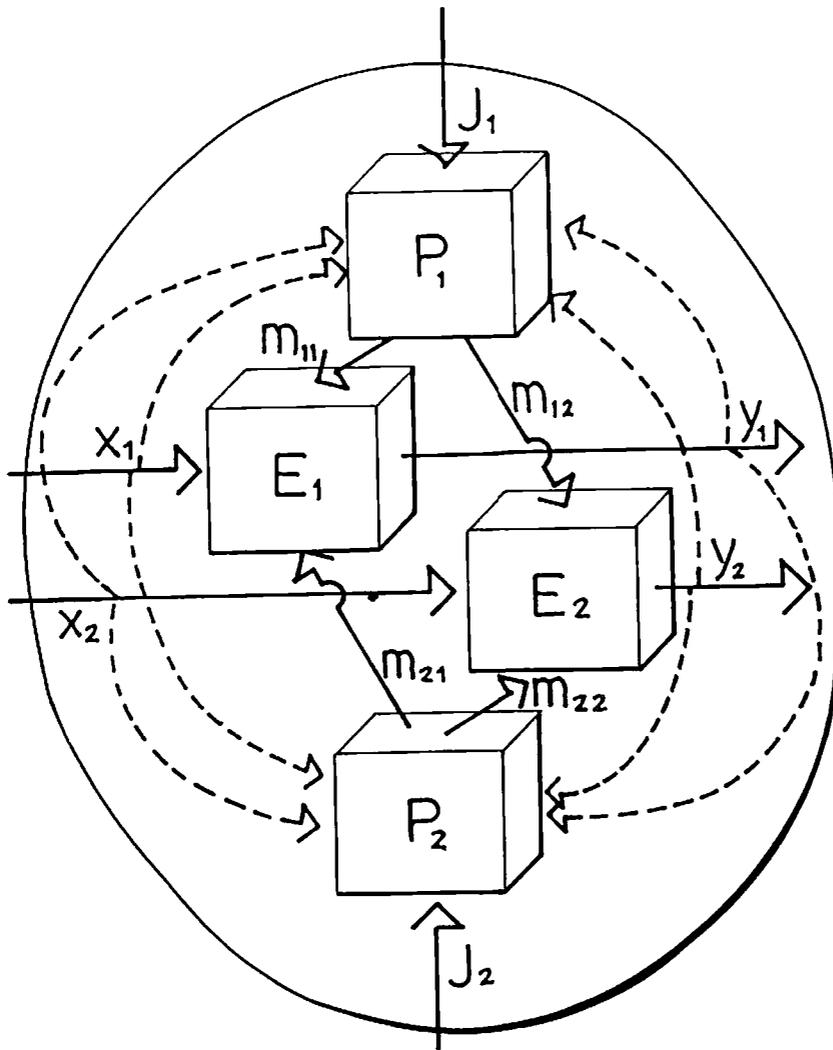
Ya hemos señalado la posibilidad de descomposición que, según una gran diversidad de criterios, poseen las administraciones públicas. En este epígrafe vamos a utilizar un nuevo criterio de descomposición que nos permitirá delimitar ese fenómeno tan difundido, utilizado y real pero poco conocido, al menos en profundidad, que es el control. Lo haremos con el fin de desentrañar algunos aspectos importantes de su realidad en cuanto instrumento de ayuda para la consecución de altos niveles de eficiencia y de eficacia en las organizaciones públicas.

En las administraciones públicas, al igual que en otras organizaciones sociales, podemos identificar dos tipos de subsistemas, órganos o unidades. Al primer tipo pertenecen las unidades de *ejecución* y al segundo, las unidades de *pilotaje*. La función de las primeras consiste en transformar unos inputs o variables de entrada  $X_i$  en unos outputs o variables de salida  $X_j$ , mediante unas variables de control  $m_{ji}$  (esquema 16). Estas unidades presentan, frecuentemente, algún tipo de interrelación mutua. En cuanto a la función de las unidades del segundo tipo (pilotaje) hay que destacar el intercambio mutuo de informaciones y su capacidad para determinar las variables de control  $m_{ji}$  en función de los objetivos  $p_j$  y tomando como inputs informaciones sobre las entradas y/o salidas de las unidades de ejecución.

La combinación de unidades de los dos tipos que acabamos de definir determina diversas formas de organización mixta (sistema causal, red causal, sistema finalista, equipo, juego, etc.). La más importante de estas formas combinadas es la denominada «organización», en donde múltiples unidades de pilotaje tratan de alcanzar sus objetivos propios controlando las entradas y/o salidas de múltiples unidades de ejecución (esquema 17). El modelo que acabamos de describir refleja con absoluta fidelidad el complejo entramado de nuestras organizaciones públicas, debiendo señalar que entre las unidades de pilotaje es posible distinguir las formales de las informales.



ESQUEMA 16:  
DESCOMPOSICION: UNIDADES DE PILOTAJE Y DE EJECUCION.



ESQUEMA 17:  
**MODELO: ORGANIZACION.**

La presencia de unas y otras conduce en ocasiones a situaciones de antagonismo que convierten el gobierno efectivo de los organismos públicos en auténticos juegos de estrategia. Nosotros prescindiremos aquí de la consideración de las unidades informales de pilotaje tanto internas como externas a las organizaciones.

Las unidades de pilotaje representan auténticos mecanismos de autorregulación, es decir, subsistemas dotados de características estructurales y funcionales necesarias y/o suficientes para que el sistema que forma con las unidades o subsistemas de ejecución pueda alcanzar sus objetivos.

El esquema 18 nos ofrece una diáfana representación de un sistema de regulación activa. En este sistema intervienen tres subsistemas más o menos aislables o difusos: un operador, un regulador y un controlador.

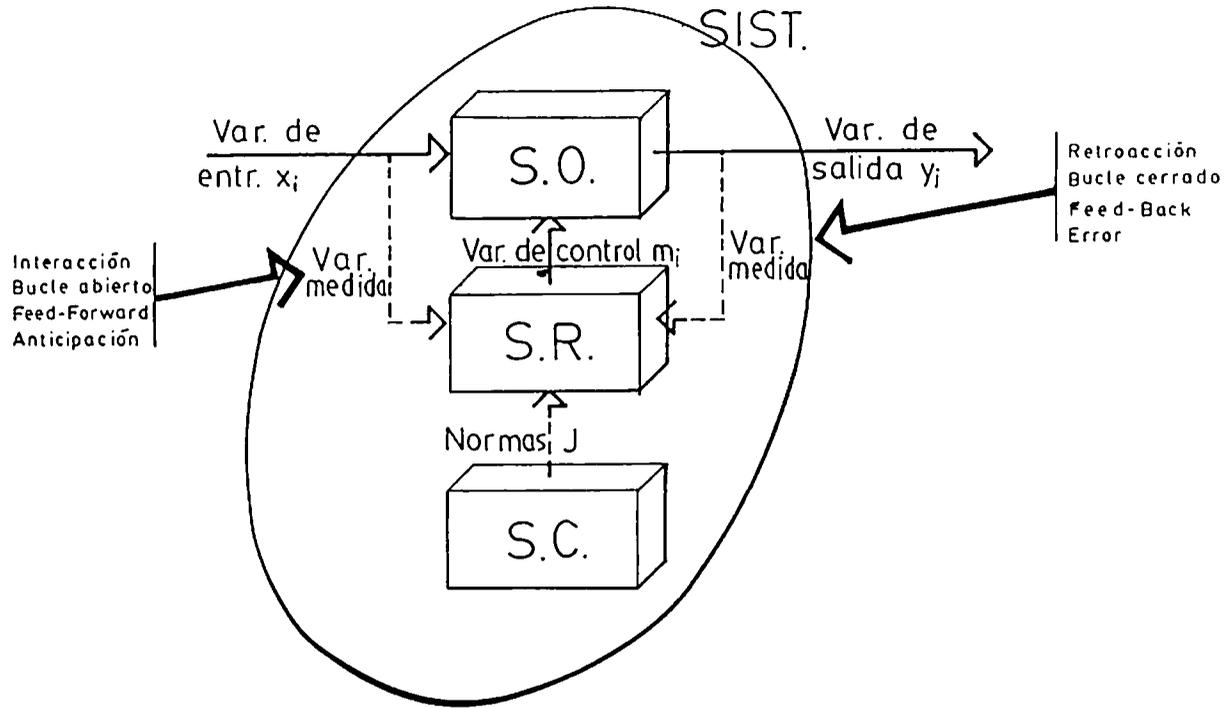
El subsistema *operador* (subsistema regulado, órgano o unidad de ejecución) recibe los distintos flujos de entrada y después de las oportunas transformaciones genera las correspondientes salidas. Su conducción o gobierno se realiza en base a los controles que le impone el subsistema regulador.

El subsistema *regulador* desempeña una triple función mediante los siguientes mecanismos:

— Un *captador* o receptor que se ocupa de recoger las informaciones de las entradas y/o salidas del sistema principal, bien sea de manera intermitente o continua (función informativa).

— Un *corrector* o calculador que determina, en función de la desviación probable de las salidas con relación a una *norma*, las variables de control que permiten la aproximación a esta norma (función de decisión).

— Un *accionador* que pone en marcha las variables de control así calculadas (función de ejecución).



ESQUEMA 18:  
REGULACION ACTIVA.

Finalmente, el subsistema *controlador* se encarga de definir los fines (implícitos o explícitos) del sistema bajo la forma de *normas*.

Acabamos de utilizar la expresión «regulación activa», pero sería muy conveniente que la situáramos dentro de una tipología de la regulación, para entender con mayor exactitud su auténtico valor e importancia. Comenzaremos, pues, por decir que la regulación activa es una de las formas de regulación (de reacción) que puede adoptar un sistema ante los posibles cambios de su entorno. La otra forma es la regulación pasiva. Entre ambas hay diferencias drásticas. Así, la regulación pasiva opera *atenuando* las perturbaciones del entorno, bien sea en la frontera del sistema (efecto de filtro), bien sea en su propio seno (efecto de tapón). La regulación activa actúa, sin embargo, *absorbiendo* las alteraciones de ese entorno y procediendo a su compensación en el interior del sistema.

Los ejemplos que podríamos presentar sobre estas dos formas de regulación son numerosos. Así, si deseamos conservar constante la temperatura interna de un sistema (habitación), se puede acudir a la regulación pasiva (aislamiento térmico), o bien a la regulación activa (mecanismos termostáticos). Si se quiere mantener el equilibrio de un sistema económico (producción, empleo, etc.) se puede utilizar la regulación pasiva (barreras arancelarias, limitaciones a la inmigración) o implantar un poderoso instrumento de regulación activa: la planificación. Y de esta última ya nos acabamos de ocupar en el epígrafe precedente.

Dos tipologías poseen interés en el marco de la regulación activa. La primera distingue entre regulación positiva y regulación negativa. La segunda separa la regulación por interacción, anticipación, *feed-forward* o bucle abierto, de la regulación por retroacción, error, *feed-back* o bucle cerrado.

En la regulación positiva el subsistema de regulación actúa reforzando el efecto de la variable de entrada X sobre la variable de salida Y. Acentúa el efecto de X sobre Y. Según la fun-

ción de transformación interna, ese efecto tenderá a maximizar (o minimizar) la variable Y. Esta forma de regulación adopta un rol amplificador que se puede interpretar como una tendencia a la apertura del sistema.

En la regulación negativa el subsistema regulador interviene contrariando el efecto de X sobre Y. Tiende a compensar el efecto de X sobre Y. En suma, a estabilizar Y. Su papel ante las alteraciones del entorno es fundamentalmente amortiguador, lo cual traduce una tendencia al aislamiento del sistema.

Se pueden diseñar reguladores que integran las dos formas de regulación que acabamos de describir (positiva y negativa). Así, el regulador puede actuar como positivo para una banda de valores de la variable X y como negativo o irregular para valores por encima o por debajo de esa banda.

En la regulación por interacción, como se aprecia en el esquema 18, el subsistema regulador toma información exclusiva de la variable de entrada, en tanto que lo hace con carácter también exclusivo de la variable de salida cuando actúa por retroacción.

Tanto el control por retroacción como el control por interacción se corresponden con determinadas categorías de control que se han definido en el mundo de las organizaciones públicas. Así, el llamado control *previo* se trata de un control por interacción, en tanto que los denominados *concomitante* y *consuntivo* se identifican con el control por retroacción.

También es importante la interpretación cibernética, sistémica, de los controles denominados *interno* y *externo* en el terreno público. El primero se trata de una forma de autocontrol. Tanto el subsistema regulador como el controlador forman parte del sistema de regulación como un todo. Sin embargo, en el segundo caso, el sistema controlador, del cual emanan las normas (reglas, objetivos, limitaciones, etc.), y generalmente también el sistema regulador, se sitúan fuera de la frontera del sistema objeto de control. Pertenecen al super-

sistema del sistema u organismo regulado. Pero en la diferencia entre estos dos conceptos está implicado un problema cual es el de la frontera del sistema objeto de regulación y control. Esta frontera tiene que establecerla sobre determinadas bases el analista que hace la calificación del control (interno, externo). El control externo se identifica desde nuestro punto de vista como un caso de superposición de control. Se trata del control y regulación ejercido sobre un sistema que ya está auto-controlado, que ya posee un subsistema controlador (cerebro que rige el conjunto, pensamiento director, etc.) y un subsistema regulador. Más adelante volveremos sobre este tema cuando nos ocupemos de la jerarquía de las regulaciones y de la regulación múltiple.

El acierto o desacierto en la elección de determinada forma de regulación cuando se organiza una determinada entidad pública, tiene hondas consecuencias sobre sus resultados. Por ello, parece un imperativo ofrecer los criterios básicos que permitan la comparación de las principales formas apuntadas. Estos criterios son la sensibilidad, la velocidad de reacción, la flexibilidad y la fiabilidad.

La sensibilidad hay que entenderla en dos direcciones: la de percepción y la de respuesta. La de percepción hace hincapié en la sutileza, en el detalle con que se perciben las turbulencias del entorno. La de respuesta incide en la precisión que los mecanismos del regulaor dan a la réplica.

La velocidad de reacción se valora comparando el tiempo transcurrido entre el registro de una alteración del entorno y la respuesta apropiada.

La flexibilidad se define como capacidad del regulador para contribuir al logro de diversos objetivos frente a entornos sensiblemente diferentes y en condiciones aceptables de estabilidad.

Por último, la fiabilidad se refiere a la capacidad del subsistema regulador para permitir la consecución de los objetivos preestablecidos a pesar de las perturbaciones que se puedan producir en el entorno interno del sistema.

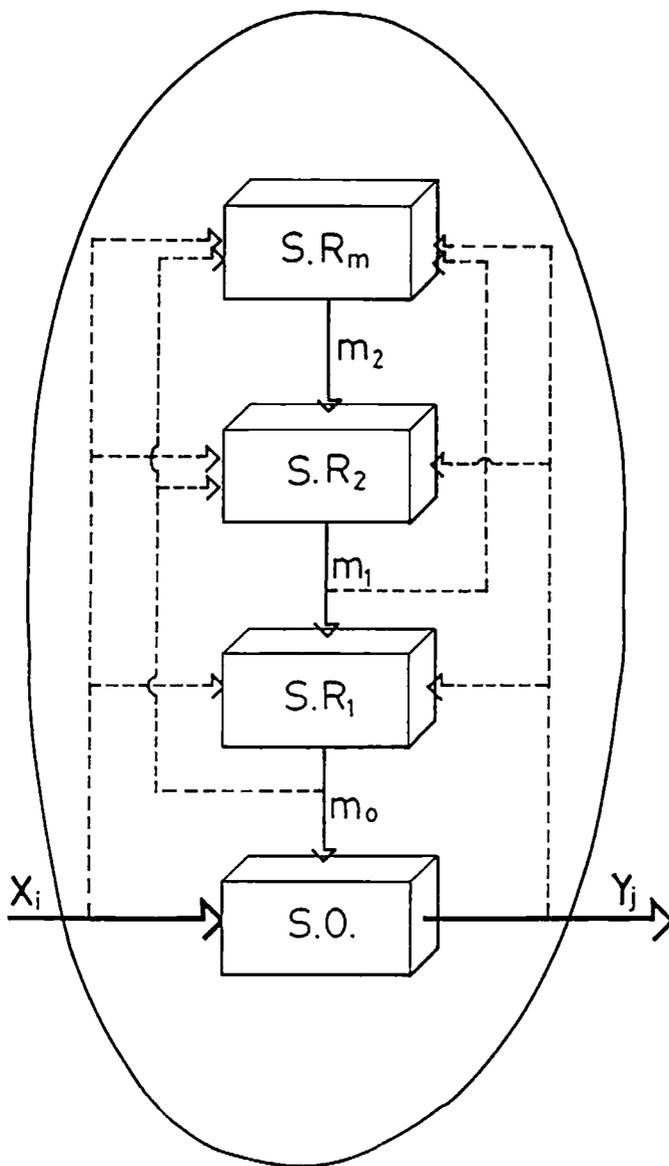
CRITERIO	REGULACION			
	ACTIVA	PASIVA	INTERACCION	RETROACCION
Sensibilidad	Fuerte	Casi nula	Mejor que →	
Veloc. reacc.	Lenta	Casi inmed.	← Equivalentes →	
Flexibil.	Grande	Débil	← Mejor que	
Fiabil.	Limit.	Muy fuerte	← Mejor que	

ESQUEMA 19:  
COMPARACION DE REGULACIONES.

Para evitar el ser prolijos en la comparación entre las distintas formas de regulación, ofrecemos en el esquema 19 una síntesis de la misma. Destaca, en la tabla, el dominio o sobreclasificación de la regulación por retroacción frente a la regulación por interacción. En los demás casos advertimos los poderes de los reguladores según la función que se desee atribuir a los mismos en el seno de la organización. Es claro que los auditores de gestión podrán, en base a esta información, enjuiciar críticamente aquellos diseños organizacionales con unidades de regulación inadaptadas para el cumplimiento efectivo de determinadas funciones. Y también prescribir las formas apropiadas que deban sustituirlas.

Los reguladores pueden adoptar, y en realidad adoptan, una estructura jerarquizada. El esquema 20 nos presenta un modelo prototipo de esta clase de jerarquía. Como se aprecia en el gráfico, cada uno de los reguladores ejerce un control sobre el regulador del nivel inmediato inferior. Este control se apoya en las informaciones disponibles sobre las entradas y/o salidas del Operador. También en informaciones sobre las correcciones efectuadas por los reguladores situados a niveles inferiores y en las instrucciones que le facilita el regulador del nivel inmediato superior. Estos órganos reguladores pueden, a cada nivel, descomponerse en subsistemas interrelacionados. De este modo, el modelo jerárquico catenario de partida (esquema 20) se transforma en una organización jerárquica particularmente compleja. Entre cada pareja de niveles sucesivos se suscitan diversos problemas. Los más preocupantes son los de coordinación y los de agregación. Los primeros tienen lugar en cada uno de los niveles respecto de las informaciones y de las limitaciones impuestas al nivel adyacente inferior. Los segundos, igualmente a cada nivel, se plantean en torno a las informaciones y las normas recogidas.

A menudo los reguladores de los distintos niveles de la jerarquía se suelen identificar con denominaciones específicas. Así, a medida que se asciende en la jerarquía, hablamos de regulación operacional, regulación táctica, regulación estratégica y regulación política.

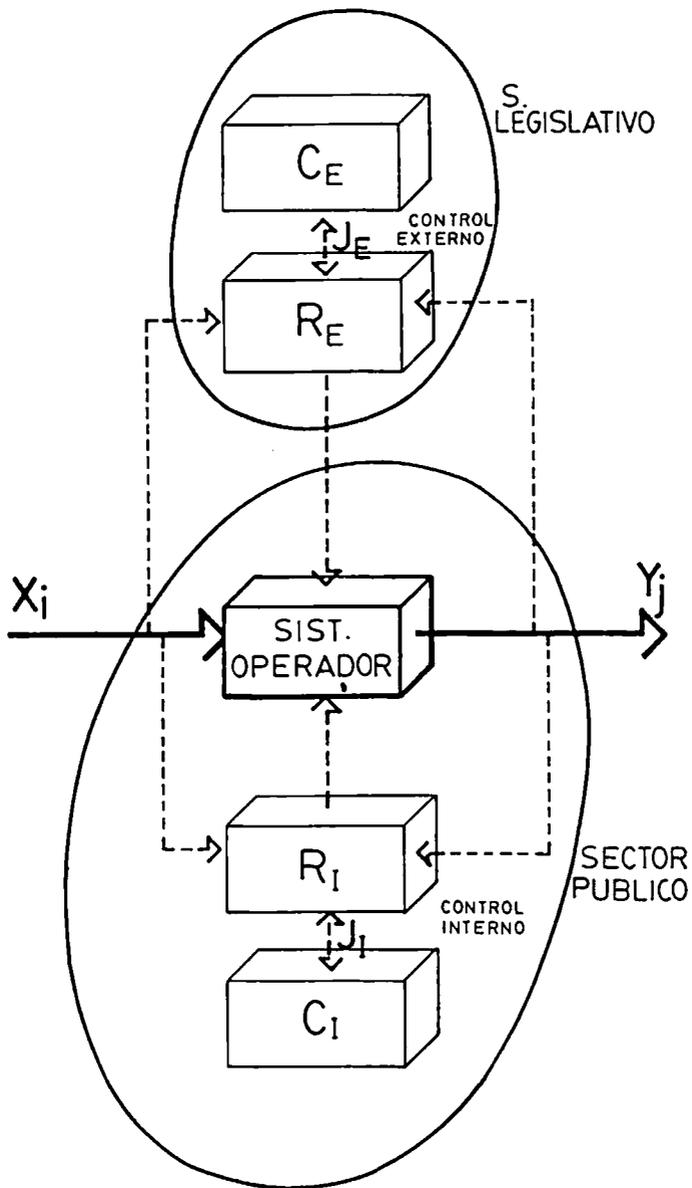


ESQUEMA 20:  
**JERARQUIA DE REGULADORES.**

La diferencia que separa a dos reguladores de niveles adyacentes, podría concretarse en los siguientes aspectos. El regulador de nivel más elevado suele perseguir objetivos más globales, resolver problemas más generales, actuar con más lentitud, intervenir más distanciadamente en el tiempo, ofrecer una calidad más «rudimentaria» en cuanto a las variables  $Y_i$ , considerar alteraciones más significativas acaecidas en el entorno, etc.

La regulación múltiple se produce cuando sobre un mismo sistema operador intervienen diversas líneas de reguladores simultáneos. Una versión muy simplificada de este modelo nos la facilita el esquema 21. Observamos en esta figura cómo sobre el sistema operador actúan dos tipos de reguladores, uno interno y otro externo. El lector encontrará la semejanza que este modelo posee con el diseño de nuestro Estado. Naturalmente, el sistema operador se puede descomponer en múltiples subsistemas jerarquizados. De igual modo, el Regulador interno  $R_I$  se podría descomponer en otra jerarquía. Y, por último, el regulador externo  $R_E$  podría aumentar su nivel de complejidad al considerar su posibilidad de descomposición en subsistemas (Delegaciones) y al introducir otros reguladores (Tribunales de Cuentas de las autonomías).

En todo el entramado de la regulación y del control se suscitan infinidad de problemas, habida cuenta que en las organizaciones públicas estos reguladores y controladores son hombres. Así, puede suceder algo tan sorprendente como que los códigos interpretativos de la información no estén tipificados, o sea difícil el tipificarlos. Y esto sucede, sobre todo, cuando la información sobre el grado de cumplimiento de las normas por parte del operador, o el nivel de su éxito alcanzado en la gestión, tiene un grado de tecnificación específica muy elevada. En otras ocasiones el problema se suscita cuando el regulador se encuentra con una norma divorciada de la época y circunstancias en las que deberá ser aplicada. El sistema no es eficiente, en suma, porque la norma se lo impide. Surga así el debate sobre si el auditor debe informar o enjuiciar la situación que él detecta como discordante. Naturalmente, en situación de discordancia entre legalidad y eficiencia, es obvio



ESQUEMA 21:  
REGULACION MULTIPLE: MODELO SIMPLIFICADO.

el privilegio que debe tener la legalidad. Es improcedente plantear, a nuestro modo de ver, la famosa paradoja del control cuando éste se refiere a la legalidad. Creemos que la solución se encuentra en potenciar tales reguladores al objeto de que su tiempo de intervención se minimice. En todo caso, los auditores que operan dentro de los órganos de misión reguladora siempre deberían tener la posibilidad de presentar a los órganos controladores sus criterios sobre cuestiones que muchos consideran «intocables». Claro que ésta es una opinión personal cargada de juicios de valor y por tanto absolutamente subjetiva.

### **1.8. Cultura de la eficiencia**

No cabe la menor duda de que si algo caracteriza nuestro tiempo, ese algo es el cambio. España ofrece una muestra de excepción por cuanto la dinámica de los últimos tres lustros ha sido a todas luces espectacular. Un nuevo sistema político, un nuevo modelo de organización del Estado, un nuevo orden económico y sindical, un proceso de integración supranacional, grandes reformas legislativas, sociales, educativas, etc., han imprimido e imprimen sensibles transformaciones en los valores sociales de todo tipo revolucionando los sistemas culturales. En esta situación, las nuevas y las viejas administraciones públicas, agentes activos y/o pasivos de estos trascendentales procesos, generan en su seno unas nuevas culturas o imprimen transformaciones más o menos relevantes en las que conformaban la imagen real de su próximo pasado. El ritmo de este fenómeno varía de unas a otras a tenor de infinidad de factores. Lo que sí importa resaltar es que estas culturas han ejercido y de seguro ejercerán una clara incidencia en el éxito (eficiencia, eficacia) futuro de tales organizaciones.

Desde nuestro punto de vista, la cultura no puede quedar marginada del análisis crítico de los auditores de gestión, particularmente cuando es ya sobradamente conocido que en ciertos casos estas culturas pueden favorecer, entorpecer o anular la buena ejecución de las estrategias y políticas públicas. Por ello, no queremos dejar pasar la oportunidad de tratar, aunque

sólo sea muy de pasada, esta cuestión. Su trascendencia en la conformación de esa teoría de la auditoría en torno a la cual nos estamos moviendo, resulta plenamente justificada.

En principio, debemos decir que la preocupación por el tema de la cultura en las organizaciones sociales, si bien se ha puesto de moda en el último quinquenio, viene preocupando desde hace más de veinticinco años. Ahí están, por ejemplo, los trabajos realizados por el Instituto Tavistock de Londres, desde los años 50, sobre la cultura como mecanismo de adaptación. Y, de igual modo, los trabajos de E. Jaques sobre la organización como unidad en la cual los individuos se defienden contra la ansiedad. Las concepciones de March y del Nobel Simon sobre la organización, así como las de Homans y Gouldner, que integran la cultura como variable, junto con las normas, el status y los roles. Del mismo modo se han ocupado de la cultura Lawrence y Lorsch, Pettigrew, Sainsaulieu y todos los teóricos de los grupos. Y no digamos los artífices de la corriente OD, para los cuales el cambio de una organización suponía hacer evolucionar su cultura. Y, olvidándonos del seductor mundo de las teorías, encontramos todo un gran cúmulo de discursos, en relación con dicha cultura, cuya articulación hace intervenir argumentos de la escuela de las Relaciones humanas. En suma, desarrollar una cultura y acciones coherentes con ella es hoy garantía de eficacia.

La literatura de los últimos años ha proliferado sobre el tema de la cultura. Dos obras han desempeñado un papel determinante: una, sobre el «management japonés» (Pasquale-Athos-Ouchi), que justifica el éxito de la economía japonesa en la cultura organizativa; otra, en torno a «la búsqueda de la excelencia» (Peters-Waterman), que sitúa igualmente en la cultura el éxito de algunas corporaciones norteamericanas. Al mismo tiempo, las investigaciones más recientes han abundado en los efectos que la cultura ejerce sobre el cambio, la estrategia y los resultados organizacionales. En todo este tema, la novedad no se encuentra tal vez en los conceptos, sino en la manera de utilizarlos. Los grandes consulting de los países occidentales más preeminentes trabajan sobre la cultura de las organizaciones para tratar de localizarla, modelizarla y gobernarla.

Estamos en la época de la cultura, una época en la cual nuestras organizaciones públicas y privadas es menester configurarlas como culturas que se construyen y se desarrollan en el tiempo. Quizá desde esta perspectiva podamos conducir las hacia alguna parte.

Ciertamente la teoría sobre la cultura no nos ofrece de ella una concepción única, como sucede con otras tantas realidades de nuestro universo físico y social. Y es obvio, por cuanto se trata de un fenómeno complejo cuyo análisis se puede hacer desde muy diversas perspectivas y enfoques. Trataremos sobre este punto de ofrecer una versión compilada de esos múltiples conceptos y enfoques articulados a través de la mágica sistémica.

En nuestra definición de la Administración hemos hecho alusión a la interacción que ésta mantiene, en tanto en cuanto sistema abierto, con una gran diversidad de entornos. Y, uno de ellos, es el entorno cultural. La Administración, como cualquier otra organización social es receptora, importadora, de cultura, de flujos culturales (informativos y materiales). En efecto, a través de los individuos que laboran en ella, principalmente, a través de los usuarios o utilizadores de sus servicios, de los ciudadanos en general, los valores culturales latentes en su hinterland (nacionales, regionales, profesionales, sindicales, corporativos, etc.) penetran de manera continua a través de sus fronteras materiales e inmateriales. Este proceso de absorción tiene un interés de excepción porque en situaciones de revoluciones culturales del entorno activo, las perturbaciones de esa variable externa, independiente, de entrada se hacen evidentes.

Desde otra perspectiva, la Administración, al igual que productora de servicios diversos (educación, sanidad, defensa, seguridad, etc.), de outputs, también es productora de cultura. Sus funcionarios son los principales portadores de esta cultura sobre el entorno pasivo externo de la entidad. Aunque también sus propios servicios y bienes son, en ocasiones, el vehículo que transporta esa cultura autogenerada por la organización, propia, identificable.

En la organización pública que venimos considerando encontramos un gran número de componentes físicos, humanos, financieros, organizativos, etc. Con ocasión de la definición que hemos ofrecido de la Administración, como sistema socio-técnico, ya hemos visto cómo uno de los subsistemas se ocupaba de los valores. Podemos, perfectamente, identificar un subsistema cultural que interacciona con otros muchos subtemas y, de manera muy especial, con el subsistema de gestión. Este subsistema revela algo que está en la realidad latente de cualquier organización. Revela que en la organización hay una cultura, entre otras muchas cosas. Y es que la cultura es un atributo tan propio de una organización como pueda serlo el carácter en un individuo. Los individuos, al actuar en el seno de la organización, no pueden dejar de implicar su personalidad, su carácter y sus valores y otros atributos profesionales del trabajo. Crean toda una red de relaciones, de comunicaciones con los demás individuos. Y estas redes engendran unos hábitos, unas tradiciones que condicionan la forma en que cada uno se comporta en la entidad. Estos hábitos, con el paso del tiempo, llegan a constituir una especie de segunda naturaleza en los individuos de mayor antigüedad. Y es que se ha formado una cultura que descubre casi de inmediato a los nuevos que la ignoran y a los inadaptados que la rechazan o se muestran incapaces de utilizarla. Esta cultura puede proyectarse como imagen exclusiva de la organización o bien como un atributo de la imagen global de dicha entidad. Puede ser una metáfora, como tantas otras ya utilizadas (máquina, organismo vivo, etc.), e incluso un paradigma, es decir, una construcción intelectual que permite representar la realidad de un ente social como un todo. Y esta cultura actúa como un factor de identificación de los individuos, como un mecanismo estabilizador y mantenedor del orden del sistema «Administración», como instrumento modulador del comportamiento y de la decisión, estimulante de la acción, y como agente generador de imagen a intérprete de la realidad.

Como resulta evidente, el que una Administración desempeñe una función cultural, no quiere decir que su finalidad sea de orden cultural. Aunque puede suceder, y sucede, que existan organismos con finalidad cultural prioritaria y organismos con

finalidad cultural compartida con otras. En este supuesto el concepto de cultura asociado al concepto de finalidad puede tener matices diferentes, al que nosotros barajaremos aquí.

Una cuestión insoslayable es el tema de las subculturas que en ocasiones se generan en el marco de una administración pública. Salen de los «cuerpos», de los departamentos, de las unidades de ejecución de los servicios, etc. Su estudio es esencial para entender el funcionamiento de una organización. Presentan, por lo regular, grandes problemas de integración. Desempeñan un papel muy importante en la explicación de muchas de las propiedades estudiadas en los epígrafes que hemos desarrollado (coordinación, integración, etc.).

Estamos hablando de cultura y nos hemos aproximado ligeramente a su concepto. Resulta obligado que nos enfrentemos ahora con el problema, difícil, de su definición. En el contexto de las administraciones públicas creemos que el concepto más apropiado de cultura es aquel que la identifica como «sistema de valores, creencias, principios y representaciones compartidos por todos los miembros de la entidad». Esto quiere decir que cada miembro participa de una visión común de lo que es esa entidad, de su papel social y económico, del lugar que ocupa en el tejido público y en el universo económico, social y político, de su misión frente a la población compuesta por los administrados, de sus hombres, de sus altos responsables, etc. Cada miembro tiene también una idea precisa de lo que se espera de él en el «sistema», de su papel en ese «sistema» y de la forma más idónea en cómo responder a esas esperanzas. Cada persona sabe lo que puede esperar de la Administración cumpliendo con mayor o menor ahínco su misión. Sabe también de manera más o menos difusa las consecuencias de un divorcio con las normas imperantes en ese sistema.

Por cuanto acabamos de decir la cultura orienta los comportamientos individuales en torno a un cierto número de normas de acción, es decir, dirige a los hombres y los hace actuar.

Los elementos del sistema cultural de las administraciones públicas son muy diversos. Por una parte están los valores

(explícitos e implícitos), es decir, las ideas, los principios, las creencias y la filosofía de la entidad. Valores que son compartidos por los miembros de la organización y que guían sus comportamientos y expresiones. Estos valores poseen un cierto grado de interdependencia con variables como las siguientes: políticas, estrategias, tecnología, utilizadores de servicios, estructura, organigrama, marco físico, arquitectura de los locales, estilo directivo de los responsables políticos y político-administrativos de la entidad, sistemas de control, relaciones entre órganos, relaciones con el entorno, políticas del personal, población funcional del sistema, comportamientos individuales y colectivos, etc. Estos valores conectan con las ideas de ayuda, cooperación, igualdad, equidad, empleo, estabilidad, seguridad, rendimiento, lealtad, disciplina, responsabilidad, eficiencia, éxito, progreso, desarrollo, eficacia, creatividad, cambio, esfuerzo, sacrificio, lucha, iniciativa, riesgo, competición, autoridad, fidelidad, ecología, elegancia, corrección, cortesía, honestidad, respeto, humildad, caballerosidad, prudencia, sinceridad, etc. Y, por otra parte, está todo un sistema de representaciones diversas entre las que destacan el lenguaje, los ritos y rituales, los símbolos, los mitos y los héroes. Este sistema de representaciones hay autores que no lo consideran «cultura». Lo denominan manifestaciones culturales, «signos culturales», para diferenciarlo del sistema de valores, principios y creencias al que identifican con el apelativo de «rasgos culturales».

Lo que nos interesa saber es cómo se controla la cultura de una Administración, particularmente porque como hemos señalado tal fenómeno tiene una posible incidencia sobre la eficiencia y la eficacia de esa Administración. Indudablemente el control se ha estado ejerciendo desde siempre a través de diversos mecanismos. Los sistemas de *selección* de funcionarios son una clara muestra. Así, este control opera cuando se establece el reglamento de las oposiciones. El número de ejercicios teóricos o prácticos a realizar, orales o escritos, su duración, las materias constitutivas y su peso relativo, el número de temas y los tiempos de exposición mínimos y máximos, los propios temarios y su epigrafía pueden hacer muy difícil la entrada a quien no se desea o más fácil a quien se desea, según

claro está determinados corporativismos que entrañan comunidad de valores, creencias, principios, etc. Luego está la cuestión de la composición de tribunales y el nombramiento de los correspondientes miembros. También aquí el control está latente. ¡Y de qué manera! Infinidad de casos se conocen sobre las prácticas de jurados fuertemente condicionados por una cultura universitaria, diplomática, sanitaria o hacendística determinada. Y esto sucede en todo tipo de organizaciones públicas y privadas. Pero no queda aquí el control: se extiende y ramifica en los centros en donde se completa el proceso selectivo. Aquí el control es mucho más próximo y la «máquina» ya comienza a imprimir la cultura de manera más intensa. Y no conviene olvidar todo el entramado de academias con «preparadores» extraídos del propio corazón del sistema e imbuidos también de la cultura de turno. Tras el proceso de estudios, memorización, repetición cansina de temas, de ejercicios y pruebas simuladas, de exámenes reales, y en ocasiones de un posterior perfeccionamiento o reciclaje, la persona más distante estará con toda seguridad muy próxima o dispuesta para integrarse en el sistema cultural de destino.

Otro mecanismo de control interviene en los procesos de formación, de reciclaje y de «promoción». Todos ellos constituyen una excelente oportunidad para que los líderes del «sistema» actúen convenientemente.

Pero estos mecanismos de control no son los únicos medios de modelación de una cultura. Las representaciones simbólicas a las que nos hemos referido muy someramente juegan también un papel importante. Su análisis minucioso nos conduce al entendimiento de la estructura del sistema cultural de una administración y sus posibilidades de control. Seguidamente hablaremos de ellos. Son el lenguaje, los símbolos, los ritos y rituales, los mitos y los héroes.

*El lenguaje* es un componente de gran peso en una cultura. Se trata de un medio de modelización de las apprehensiones de los individuos. Invita a las personas a comportarse conforme son designadas, es decir, con un sentido más o menos grande de su responsabilidad, de la confianza que se deposita en

ellas, de la libertad que se les concede, etc. El lenguaje aproxima o aleja a las personas. Hay órganos de una misma administración con culturas inmediatamente discernibles por mediación del lenguaje.

Los *símbolos* constituyen otro elemento caracterizador de una cultura. Se trata de signos portadores de una determinada carga cultural. Entre ellos cabe destacar el estilo de la vestimenta, las recompensas y los distintivos del *status*. La vestimenta es un símbolo en coherencia con los valores de la organización. El traje académico, el uniforme militar, el uniforme diplomático, la bata médica, etc., son elementos que conectan a su portador con unos determinados valores. Las recompensas tienen también un valor de símbolos. Ahí están las menciones honoríficas, las placas, los diplomas, etc. Por último tenemos los signos distintivos de *status* que hablan de la posición que ocupa la persona o de su prestigio: coche oficial, banderín, aparcamiento reservado, butacas reservadas, secretaria, sala de espera, superficie del despacho, mobiliario, decoración, etc.

Los *ritos* se alimentan de los símbolos. Consisten en determinadas prácticas habituales, convenientemente regladas (formal o informalmente), que poseen un carácter sagrado o simbólico, es decir, están impregnadas de un fuerte sentimiento afectivo para los participantes. A título de ejemplo ilustrativo tenemos la Universidad: exámenes, ceremonias de apertura de curso, deliberaciones, proclamación de resultados, defensa de tesis, tomas de posesión, bienvenida a los estudiantes, conferencias magistrales, nombramientos de doctores *honoris causa*, etc. También la administración militar es pródiga en ritos: desfiles, paradas, subida y bajada de bandera, llegada de altos jefes, saludo, etc. Todos estos ritos constituyen los rituales de estas organizaciones. Los ritos pueden tener una finalidad integradora, diferenciadora o delimitadora. En todo caso contribuyen de manera clara al mantenimiento del orden social de la entidad.

Los *mitos* (leyendas, metáforas, historias) son el medio de comunicar y de estabilizar un sistema de representaciones y

de valores en el seno de una administración, órgano o grupo. Hay mitos racionalizadores de los acontecimientos y acciones acontecidas en la organización. Operan estableciendo relaciones causales entre sucesos y acciones con el fin de legitimar futuras acciones. Otros mitos desempeñan un papel valorador incidiendo de manera clara sobre los valores: el bien frente al mal, lo acertado frente a lo desacertado, lo conveniente frente a lo no conveniente, las diferencias de *status*, etc. También hay mitos *identificadores* y *distanciadores*; en suma, historias que hacen intervenir a personajes que plantean antagonismos éticos. Por último, tenemos los mitos de dualidad que traducen la contraposición entre los valores de la entidad pública en la que labora el funcionario y los valores de su entorno social.

Los *héroes* son los personajes de los mitos. Son los individuos que por sus comportamientos, sus proezas, sus actitudes y sus actos han conseguido entrar en la «leyenda» de la entidad. Cabe distinguir dos tipos. Por un lado están los que realizan; por otro, están los que consiguen hacer dar a los realizadores lo mejor de sí mismos. Los responsables departamentales, los líderes formales de los servicios de la organización suelen ser figuras cargadas de cierto simbolismo que les confiere un papel de depositarios de la quintaesencia de los valores de la entidad. Pero, aparte de la credibilidad de estos héroes formales, de su frecuente carisma y capacidad de liderazgo, de su papel de «modelos» naturales de la entidad, existen otros héroes. Estos héroes informales se trata generalmente de personas excepcionales en función de «algo» infrecuente y poco común. No siempre constituyen un modelo de referencia para el grupo. En cualquier caso tanto los héroes formales como los informales desempeñan un papel de catalizadores en la organización, asumiendo la compleja tarea de asegurar la existencia y la adecuación del lenguaje, los mitos, los ritos, los símbolos y los valores de la entidad con los comportamientos. Esta tarea se desarrolla a través de la red cultural de la entidad que no coincide con su organigrama.

La *red cultural* constituye el dispositivo de apoyo de la cultura de una organización. Está formada por toda una serie de

componentes con funciones especializadas. Estos componentes son utilizados por los héroes para llevar adelante la tarea de difusión de los mitos, reforzamiento de valores y acopio de informaciones sobre la realidad funcional de la entidad, estableciendo amistades y consiguiendo apoyos. Las redes tienen estructuras propias, pero por lo regular en ellas toman parte varios tipos de actores dinamizadores. Destacan los *difusores*, los *conservadores*, los *informadores* (hay tres niveles) y los grupos de presión e interés. Esta red desempeña una función positiva para la organización cuando cumple dos condiciones: 1) la organización cuenta con una cultura coherente; 2) los héroes trabajan con esta red. En caso contrario la red representa un auténtico «contrapoder» que puede agravar los problemas de coherencia cultural de la organización.

Si bien es cierto que cada organización tiene su propia cultura, más o menos singular, más o menos fuerte, encontramos a menudo algunos rasgos comunes entre ellas y que permiten establecer diversas tipologías de familias de culturas. Tomando como criterio de clasificación los valores hegemónicos más preocupantes y obsesivos que constituyen el centro de gravedad de una cultura y determinan su orientación e inercia, Harrison ha propuesto una clasificación basada en cuatro notas diferenciales: las normas, las tareas, las personas y el poder. En la cultura orientada hacia las normas los valores que con mayor fuerza se revelan en la cultura destacan por sus connotaciones con el conjunto de normas imperantes en la organización. La disciplina a estas normas, su estricto cumplimiento ocupa un lugar de privilegio en el sistema. Los héroes destacan aquí como ejemplos de exactitud cronométrica en funcionar y hacer funcionar la «máquina» sin saltarse un solo «semáforo». Los ejemplos de esta cultura abundan por doquier en las administraciones públicas. Los obsesos del formalismo administrativo van desde la puntualidad en la firma del parte de llegada o salida hasta el más mínimo sello, requisito insignificante, plazo, trámite, procedimiento o diligencia. El problema surge cuando aparece algún fenómeno nuevo para el que no existen normas, entonces todo entra en una torre de babel o en el paraíso de los sueños eternos. Hasta que por alguna influencia generalmente exógena aparece una nueva norma. En

esta cultura para nada importa que los resultados sean deficientes siempre y cuando todos los engranajes hayan funcionado como estaba prescrito. Esta cultura es intuita como «burocrática» en el sentido más estricto de la palabra. Es la cultura de las administraciones «pasivas» que durante tanto tiempo han soportado y continúan soportando muchos administrados.

La cultura orientada hacia las tareas confiere especial preeminencia a la realización y ejecución de todo tipo de trabajos. Es la cultura de la *realización*. Aquí la puntualidad, los horarios, las normas, tienen una importancia secundaria. Aquí lo que importa son los resultados: la recaudación alcanzada, el volumen de actas aceptadas, los trabajos publicados, el número de enfermos tratados y curados, los convenios suscritos, las exposiciones y ferias montadas, etc. Los héroes de esta cultura destacan por su gran competencia y su eficacia excepcional en el dominio de la realización, de la acción. Son los que han batidos los récords de recaudación, de inspección, de mil y una actividades. También en nuestras administraciones públicas existen, afortunadamente, estas culturas. El problema se suscita cuando la tarea, la realización, choca con la limitación que impone la norma. Surge así el dilema de los miembros de estas culturas: ser *eficientes y eficaces en la realización de los servicios*, a costa de saltarse algún «semáforo», es decir, de cometer alguna irregularidad o en ocasiones alguna ilegalidad, o *someterse a la dinámica de unas normas que impiden satisfacer lo que ellos consideran necesidades apremiantes de los administrados*. La espada de Damocles parece estar siempre encima de los militantes de este tipo de sistemas culturales. Pueden ver cómo «cae su cabeza» por haber vulnerado alguna norma, o pueden ver cómo se les penaliza por no haber realizado la tarea con un elevado nivel de rendimiento. En nuestra Administración creemos que con la entrada del principio de la eficiencia y de la eficacia recogida en el texto constitucional se ha dado una legitimación excepcional a este tipo de cultura de la tarea, de cultura de la realización. Lo importante sería que el sistema de normas que conforma nuestro ordenamiento jurídico lograra el nivel de sincronía, de coherencia, que permitiera compatibilizar las dos culturas prece-

dentes. Ello significaría haber alcanzado un ideal punto de oro: ser muy eficiente, en el marco de la más rigurosa legalidad. Eso es lo que los auditores externos habrán de vigilar.

La cultura orientada hacia las personas otorga especial protagonismo al hombre, a los valores humanos, a las relaciones humanas. Aquí lo importante es el clima, el nivel de convivencia de las personas que trabajan juntas y viven juntas. Los héroes de esta cultura destacan por sus virtudes, por su talante constructivo y de concordia, por su capacidad demostrada para la superación de los antagonismos y el logro de la paz. Prima en esta cultura la solidaridad, la comprensión y la ayuda mutua sobre cualesquiera otros objetivos. Normas, tareas, etcétera, ocupan un segundo plano.

Finalmente está la cultura orientada hacia el poder. A diferencia del modelo precedente, un modelo basado sobre la idea de la *cooperación* de las personas, este modelo se sostiene sobre el espíritu de la *competición*. Lo importante es ganar, llegar arriba, al poder. Quien lo consigue se convierte en héroe. Y, evidentemente, se derrocha mucha energía en tratar de conseguir ese poder. La vigilancia entre los miembros de las organizaciones en donde impera esta cultura es muy rigurosa, el clima es siempre tenso, las coaliciones y pactos, frecuentes; se juega al poder.

Conviene decir que estas cuatro modalidades de cultura que acabamos de describir suelen estar latentes en las dependencias de una misma Administración. Nosotros lo hemos vivido y de seguro los lectores también. Y ello no impide la existencia de una cultura más amplia que caracterice a esa misma Administración como un todo.

Cuestión insoslayable es la medición de las constantes culturales de los miembros de una administración. Para esta tarea existen diversos procedimientos. Cualquiera que sea el elegido deberá apoyarse en el beneplácito de los funcionarios, en la historia de la organización, en la eliminación de las perturbaciones externas, tratando en todo momento de expresar, más que una voluntad, una realidad. El análisis debe ofrecer las bases

para una acción coherente con los modos de organización, con los principios de gestión establecidos y con la actividad de la administración. Y ello, sin comprometer ni demasiado tiempo ni demasiados recursos.

Para proceder a la captación de los valores comunes de la cultura estudiada, J. L. Vachette ha propuesto una metodología de investigación y de acopio de datos muy interesante. Esta metodología permite aprehender la información cualitativa sobre la vida en el trabajo, con sus múltiples matices diferenciadores, al objeto de poder caracterizar los puntos reales comunes. Y, todo ello, tomando como pilar básico del estudio un número reducido de personas. El método utiliza tres elementos: una técnica de acopio de información, basada sobre las entrevistas semi-directivas; una técnica de definición muestral, denominada «planes de experiencia»; y una técnica de estructuración de la información, llamada «análisis espacio-estructura-valor».

El enfoque de Vachette es de naturaleza esencialmente descriptiva. Facilita una orientación muy diáfana del camino a seguir para hacer evolucionar la imagen de la administración, tanto en el público como en los funcionarios. También describe las coordenadas dentro de las cuales los altos responsables de la entidad deben plantear sus políticas y estrategias.

El método es de fácil utilización, por cuanto moviliza a un número muy limitado de personas (veinte o veinticinco). Su tiempo de realización es también muy breve y el coste total no alcanza el de una encuesta interna de opinión.

El proceso de análisis del que nos acabamos de ocupar, sin duda nos ofrecerá un diagnóstico del tipo de cultura existente, cuya pujanza o fortaleza puede variar según dos factores: uno, la homogeneidad y la estabilidad de la participación en el grupo; otro, la duración y la intensidad de las experiencias compartidas por el grupo. Así, a medida que un grupo estable alarga, diversifica e intensifica su vida, su cultura se fortalece. El hecho de que puedan existir individuos con valores profundamente arraigados no conduce a una cultura fuerte. Es preciso,

sobre todo, que se multipliquen masivamente las experiencias compartidas en el grupo. Los efectos de una cultura fuerte tienen tres direcciones: *incidir sobre el comportamiento* de las personas, legitimar un *modelo de funcionamiento* y constituir un *modo de control social*. La cultura adquiere el don de la fortaleza, de manera terminante, en la medida en que los comportamientos se pueden verificar por la existencia de valores o de principios comunes. En suma, son los efectos quienes nos hablan de la fortaleza. Y cuando estos efectos favorecen la *adaptación de la Administración* a su entorno y la *integración interna*, propiedades a las que ya nos hemos referido, entonces estaremos en presencia de una relación positiva cultura-eficiencia. Porque la experiencia ha puesto de relieve que organizaciones dotadas de homogeneidad, estabilidad e integridad no siempre han sido eficientes y eficaces. Incluso, todo lo contrario: empresas sin estos atributos culturales sí han logrado éxitos. Estos éxitos han tenido su origen en las subculturas constitutivas, caracterizadas por su *marcada* orientación profesional y técnica, es decir, por la «tarea», aun careciendo de integración en la cultura global.

Partiendo de una cultura fuerte, si se pretende una relación de signo positivo con la eficiencia y la eficacia, habrá de lograrse una acertada adecuación entre la cultura y las estrategias establecidas, en orden al logro de la eficiencia y de la eficacia deseadas. Porque plantearse estrategias discordantes con respecto a la cultura imperante entraña unos riesgos inquestionables. Así, por ejemplo, si en un determinado momento el éxito de la Administración reclama un elevado esfuerzo de trabajo y de innovación y la cultura imperante no valora ni favorece el sacrificio en el trabajo y el genio creador, difícil será conquistar las metas prefijadas. Incluso la relación de una cultura con respecto a determinada estrategia u objetivos puede ser disfuncional. Puede que la cultura sea portadora de valores antagónicos con respecto a los criterios que sustentan o inspiran las metas establecidas. Y en este supuesto tres cosas se pueden hacer: 1) aceptar los riesgos de los antagonismos; 2) modificar las metas; 3) modificar la cultura. Pero ¿esta última alternativa es viable?

En relación con la interrogante del párrafo precedente, tenemos que decir que la opinión generalizada de los estudiosos y expertos en la materia va en la línea de admitir la posibilidad de control sobre una cultura. Deal y Kennedy nos ilustran sobre los pasos a seguir para cambiar con éxito la cultura de una organización. En primer lugar señalan la necesidad de poner a un héroe a cargo del proceso. También, algo más, una buena razón que justifique ese cambio, preferentemente una «amenaza» real proveniente del exterior, una amenaza seria que habrá que difundir convenientemente. En tercer lugar, utilizar rituales de transición como culturas de paso, con un papel semejante al de los ritos luctuosos de nuestras sociedades. Para esta tarea se han creado, en ocasiones, grupos especiales de trabajo. En cuarto lugar, proporcionar entrenamiento de transición sobre los nuevos valores y pautas de comportamiento. En quinto lugar traer «hechiceros» de fuera, es decir, personas ajenas a la organización que actúen de «pararrayos» en el proceso de cambio, toda vez que indefectiblemente han de surgir situaciones conflictivas. En sexto lugar, crear símbolos tangibles de las nuevas direcciones de la organización. Finalmente, insistir en la importancia de la seguridad durante la transición, es decir, que se conservarán o compensarán las personas implicadas. Todo esto, como es obvio, no se hace en dos días. Es costoso, arriesgado y reclama un tiempo. Pero se puede recomendar, se puede prescribir por un auditor de gestión.

Finalmente, y aunque esta cuestión merecería un epígrafe específico, independiente, nos referiremos a una variable que también tiene una incidencia clara e importante sobre la eficiencia y la eficacia de las administraciones: el clima social.

Los conflictos colectivos son frecuentes en todo tipo de organizaciones y las administraciones públicas no son la excepción. Las huelgas de celo, de brazos caídos, etc., están a la orden del día en todo tipo de organismos públicos. La nota más característica es que generalmente se plantean en términos corporativos, pero puede que existan otros argumentos que destipifiquen esta nota. Particularmente, en situaciones y problemas de procesos de degradación generalizada de determinados valores comunes a todo tipo de funcionarios con in-

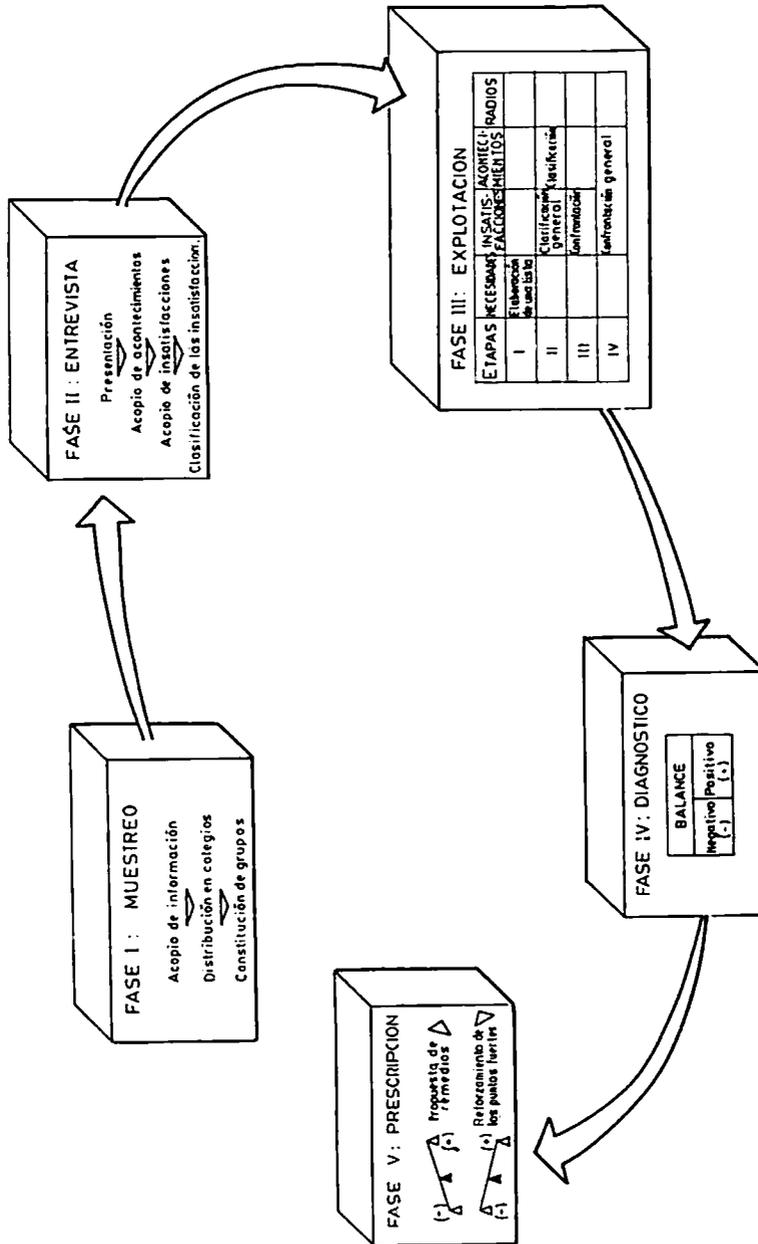
dependencia de su cuerpo o *status*. Conocer y medir el clima de una entidad pública es recomendable, desde nuestro punto de vista, y también posible. A este respecto J. B. Montis ha puesto a punto un método cuyo proceso operativo de análisis reproducimos con algunos cambios en el esquema 22.

## 2. LOS INDICADORES, ARMA DEL CONTROL

A lo largo de los nueve epígrafes del párrafo precedente nos hemos ocupado de presentar todo un conjunto de aspectos, propiedades y factores que pueden desempeñar un papel determinante en el éxito de las administraciones públicas. Evidentemente este éxito lo hemos referido, en todo momento, de manera preferente a la eficiencia y la eficacia de tales organizaciones.

Ciertamente, como hemos visto, todo juicio crítico, todo control, supone siempre contar con dos o más elementos que se comparan. Y, siempre, uno de estos elementos es la «norma» o referencial con relación a la cual se establece la comparación. Reiteremos aquí, una vez más, que cuando hablamos de norma no utilizamos la expresión en un sentido jurídico estricto, formal, sino en una dimensión cibernética. Hay, por tanto, normas que actúan de referencial en el control de determinado sistema que no han sido publicadas digamos que en el *Boletín Oficial*. Así, por ejemplo, un objetivo establecido por un organismo sanitario, cual puede ser la disminución de la tasa de mortalidad o de morbilidad en un 5 por 100, para una población beneficiaria determinada, y en un período de tiempo también determinado, no se promulga en forma de Decreto. Y lo mismo sucede con un objetivo de recaudación para un semestre determinado que se plantea el Top Management de una Delegación provincial de la Hacienda del Estado. Pero este objetivo sí es una «norma», por cuanto emana de un sistema controlador, con poder para establecerla e intentar alcanzarla o superarla en un tiempo preestablecido.

En ocasiones, las normas de referencia no son expresables de manera cifrada, sino en el marco de una escala cualitativa. En otras ocasiones adoptan una expresión del tipo aceptar, re-



ESQUEMA 22:  
**MODELO DE MEDIDA DEL CLIMA SOCIAL (Montis).**

chazar, actuar, no actuar, sí, no, etc. Para ahondar en toda esta problemática, pilar básico que ofrece el apoyo informativo a todo responsable del control, de las auditorías de gestión, dedicaremos las páginas que siguen. En ellas desbrozaremos importantes cuestiones que implican a los elementos clave del control de un sistema administrativo: los indicadores. Esto nos obliga a tratar los engranajes conceptuales de su teoría específica, es decir, sus propiedades más sobresalientes, su tipología, su estructura, su construcción y sus cualidades; también, sus problemas metodológicos de mayor relieve: evaluación, comparación, relación y agregación. A continuación y sobre la base de una esquematización sistémica de los sistemas administrativos definiremos cuatro grandes familias de indicadores: los indicadores de medios, de resultados, de impacto y de entorno. Para su mejor entendimiento hemos ilustrado los distintos tipos sobre una serie de ejemplos extraídos de la realidad de una administración avanzada y ejemplar: la francesa. En estos ejemplos operamos evidentemente en el marco de una administración que cuenta con un sistema presupuestario por programas de una muy buena calidad. Obviamente, tal no es nuestro caso en España, pero lo será en el futuro. Tenemos fe en ello.

No quisiéramos dejar de decir que la importancia de los indicadores no radica únicamente en el rol que a nivel interno o de gestión desempeñan. En el orden externo, o de información al público en general, juegan un papel trascendente en verdad; no sólo ilustran al ciudadano sobre la realidad y «marcha» de la administración, sino que le disponen para una participación seria y consistente en la vida política. Y, ello, por cuanto puede contar con el elemento vital que permite sostener la crítica: la información. Porque ya sabemos que la crítica es el termostato de los sistemas democráticos. En suma, por cuanto acabamos de decir, cualquier tipo de control, interno formal o informal, y externo formal (parlamentario) o informal (colectividad) precisa de información, y la mejor información se suele expresar en forma de indicadores.

Tenemos que reconocer que es mucho lo que hay que hacer en el terreno de los indicadores de todo tipo. Es éste un reto

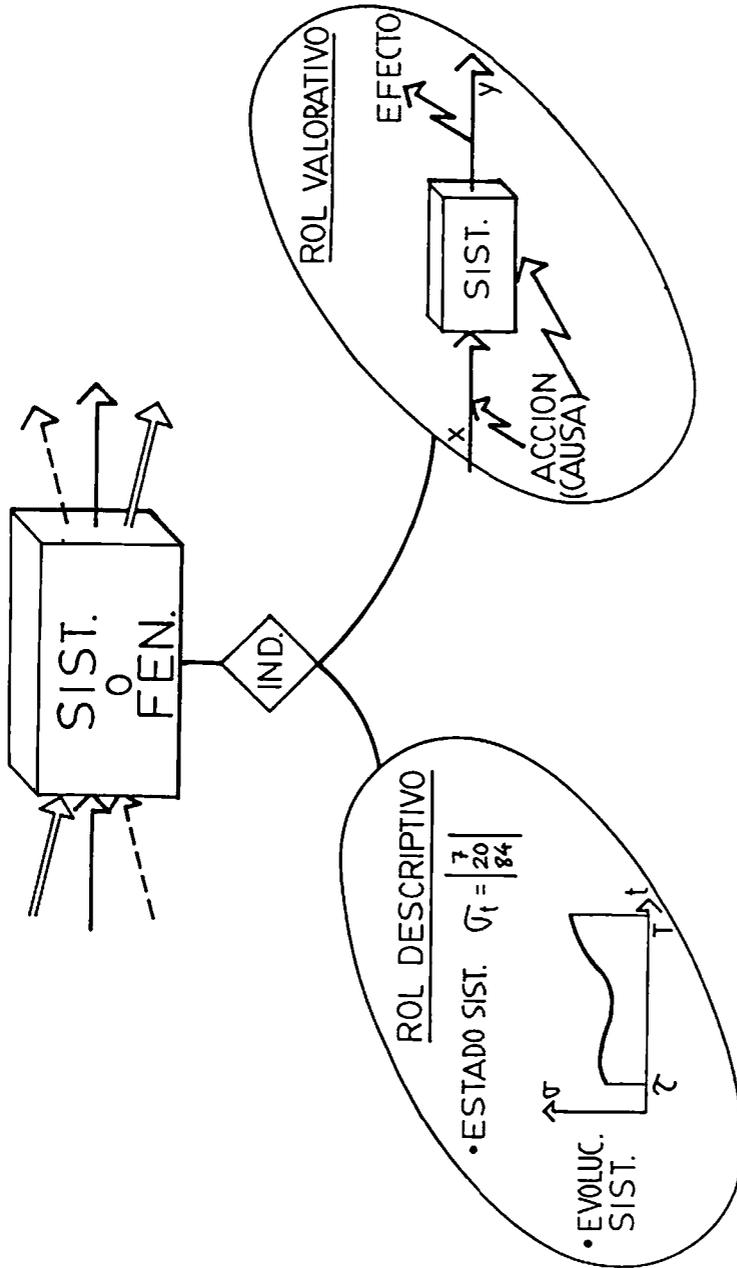
en el que también nosotros estamos implicados. Confiemos en que en él podamos haber avanzado algo en este terreno. Todo sea en aras de nuestra administración, una administración que todos deseamos esté más y mejor informada y sea más y mejor informadora, porque así estaremos seguros de que también será una administración más democrática.

### **2.1. Indicadores: concepto, propiedades y problemas**

Tal como se puede apreciar en el esquema 23, el indicador se trata de una magnitud que está siempre asociada a la noción de fenómeno o sistema. Con relación a éste puede desempeñar dos tipos distintos de funciones. Una tiene un carácter descriptivo e intenta ilustrar sobre el conocimiento de la situación o estado del sistema, así como de su evolución en el tiempo. La otra tiene una misión valorativa, es decir, de apreciación de los efectos que determinada acción o acciones pueden provocar o desencadenar en el sistema.

Explicar con más precisión de lo que hemos hecho la noción de indicador nos exige entrar en los eslabones de la cadena que lo vinculan al fenómeno o sistema que representa. Esta cadena, tal como hemos expresado en el esquema 24, pasa por las ideas de sistema, modelo, variable y, naturalmente, indicador.

Ya hemos definido anteriormente la noción de sistema. Por ello no insistiremos sobre el tema. Ahora bien, no podemos evitar el enfrentarnos con el concepto de modelo, término que también hemos venido empleando aunque sin haberlo definido. Tal vez el concepto de modelo que esté más generalizado entre los estudiosos de la gestión pública o privada coincida con una construcción relativamente formalizada, es decir, con un paquete de relaciones o ecuaciones matemáticas. Sin embargo, esta noción nos resulta excesivamente restringida cuando la queremos hacer corresponder con la que nosotros hemos utilizado en las páginas precedentes. En nuestro caso hemos empleado el modelo con una significación muy general, es decir, como cualquier representación simplificada de un sistema

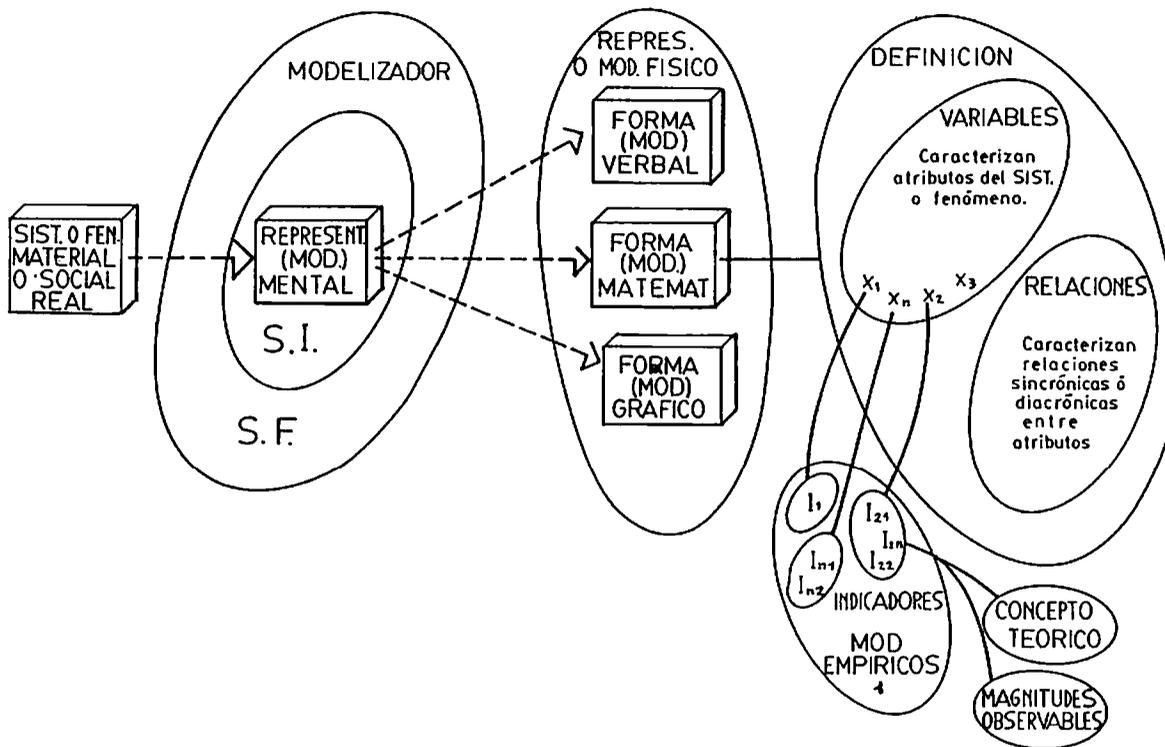


ESQUEMA 23:  
NOCION DE INDICADOR.

o fenómeno real. Y esta representación puede ser implícita (mental) o explícita (física), expresada o establecida mediante diversos tipos de lenguaje (literario, gráfico o matemático). Como es bien sabido, la finalidad de cualquier modelo es la de simular el comportamiento de un determinado sistema o familia de sistemas (o fenómenos) en función de ciertos objetivos y considerando ciertos medios. En esencia el modelo sirve de soporte, tanto para el conocimiento del objeto (sistema) por parte del sujeto (modelizador o usuario) como para la acción del sujeto sobre el objeto.

Los modelos desempeñan el papel de puentes entre dos tipos de campo: uno, teórico, del cual ofrecen una interpretación; y otro, empírico, del cual ofrecen una representación sintética. En relación con estos campos se suscitan problemas, para el modelo, de interpretación (teórico) y de validación (empírico). Hay casos en los que uno de estos campos aparece casi vacío. Cuando un modelo carece de campo teórico se limita a ofrecer una representación empírica de ciertos fenómenos o sistemas tomando como único punto de apoyo las variables que sean observables. El modelo es un tanto nominal por cuanto está huérfano de un principio con consistencia explicativa de los fenómenos de referencia. Cuando, por el contrario, un modelo no dispone de campo empírico hace imposible su corroboración con experiencias concretas. Y, en este supuesto, el modelo se limita a ofrecer la explicación teórica de ciertos aspectos en base a variables que pueden ser observables y no observables.

Como se aprecia en el esquema 24, muchos modelos se representan como conjuntos de variables y de relaciones. Las variables, al igual que los modelos de los que forman parte, también pueden contemplarse como interlocutores entre unos conceptos teóricos que le dan significación y que, por tanto, representa, y unas magnitudes empíricas, observables, sobre las cuales se apoya. Y puede suceder que la variable no esté asociada a magnitudes observables, en cuyo caso su definición es sólo teórica o intuitiva, o bien que esté desprovista de significado por haberse definido para desempeñar únicamente una función meramente operativa, es decir, combinando determi-



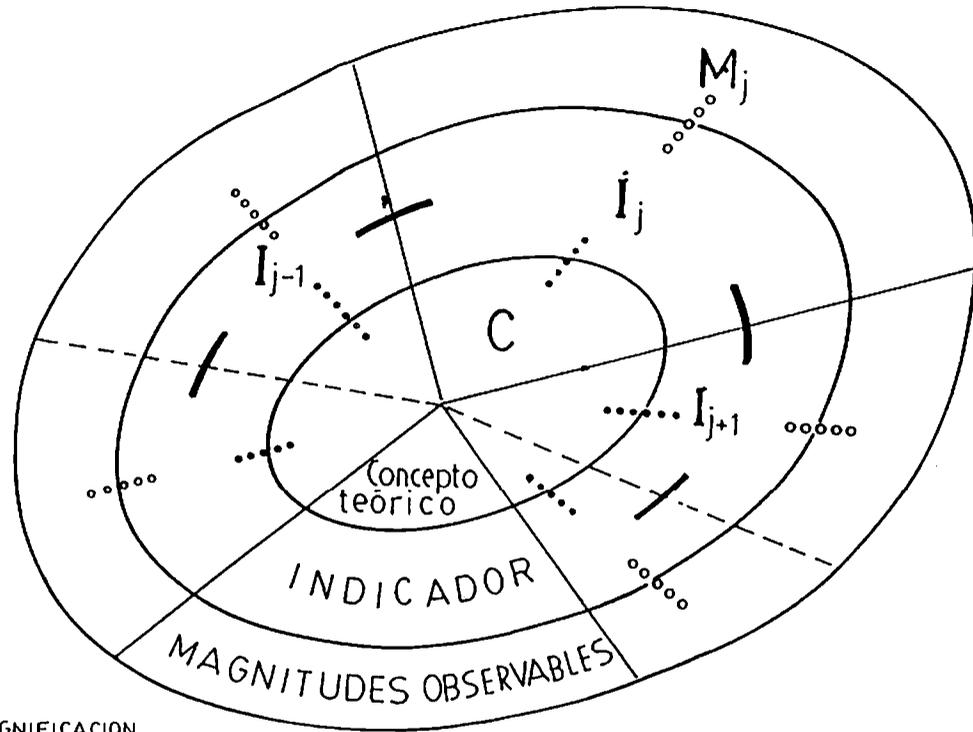
ESQUEMA 24:  
 LA CADENA SISTEMA, MODELO, VARIABLE, INDICADOR.

nadas magnitudes observables. También aquí se presentan problemas de significación y de construcción con los campos teórico y empírico (magnitudes observables) de la variable, respectivamente.

En los modelos de naturaleza empírica, es decir, aquellos que se adaptan lo más posible a un sistema o fenómeno concreto, cada variable se puede expresar mediante uno o varios indicadores que traducen o reflejan un concepto teórico que se asienta sobre unas magnitudes observables. Estos indicadores pueden estar ligados, a su vez, a otros indicadores de forma más o menos compleja. Y, también en este caso, el indicador, como la variable, está implicado en problema de significación con respecto a un concepto teórico, y en problemas de construcción en cuanto a las magnitudes observables (esquema 25). Los casos de variables que pueden corresponderse con varios indicadores alternativos son innumerables en la fenomenología económico-financiera de nuestras administraciones. Así, a título de ejemplo, podemos citar la inflación o la liquidez monetaria del sistema económico. Para esta última variable hay quien utiliza como indicador la suma del dinero legal y los depósitos a la vista, quien añade además las disponibilidades cuasi-monetarias y quien todavía agrega las imposiciones de ahorro líquido a corto plazo.

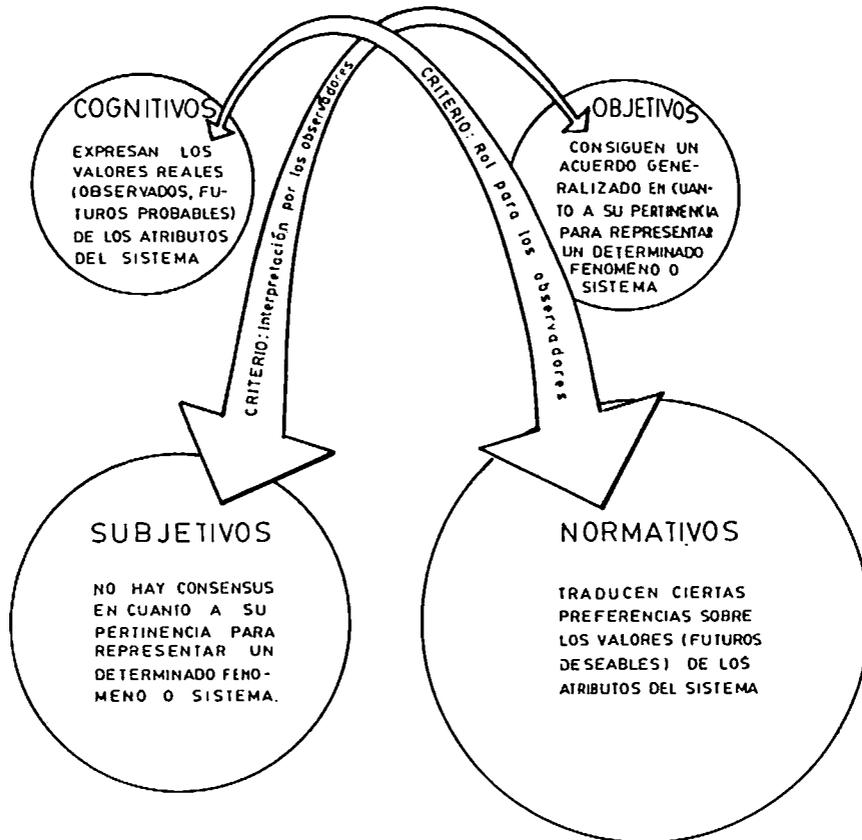
La tipología que se puede establecer con los indicadores es muy amplia. En el esquema 26 hemos seleccionado únicamente dos criterios clasificatorios que se sustentan en la correlación existente entre los indicadores y los observadores. Uno de los criterios concede especial relevancia al problema de la interpretación, distinguiendo entre indicadores objetivos e indicadores subjetivos. El otro se centra sobre el papel desempeñado por los indicadores, instituyendo los indicadores cognitivos y los indicadores normativos. Esta tipología se corresponde con la clásica tipología de los modelos positivos y normativos, respectivamente.

Conviene indicar que cuando no se logra un indicador objetivo, satisfactorio, se suelen utilizar varios indicadores subjetivos. Se pretende con ello ofrecer una panorámica o visión



- Leyenda
- ..... PROBLEMA DE SIGNIFICACION
  - oooo PROBLEMA DE CONSTRUCCION
  - PROBLEMA DE RELACION

ESQUEMA 25:  
**INDICADOR: RELACIONES Y PROBLEMAS.**



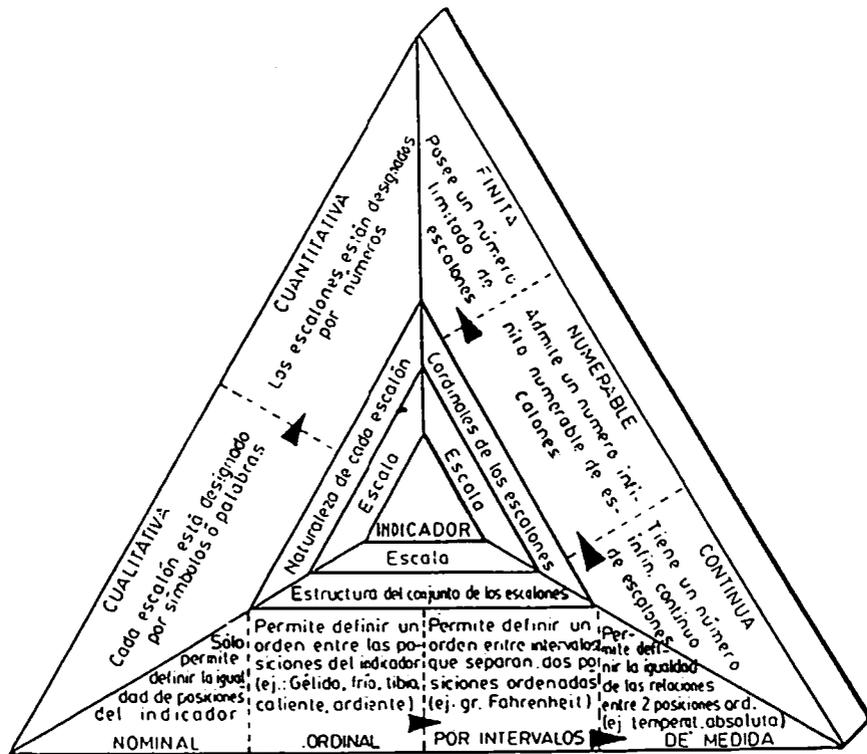
ESQUEMA 26:  
TIPOLOGIA DE LOS INDICADORES.

del sistema desde perspectivas con ligeros matices diferenciadores. En ocasiones un mismo indicador puede cumplir un papel cognitivo y normativo a la vez. Todo depende del valor que se atribuya al mismo, de su referencia temporal.

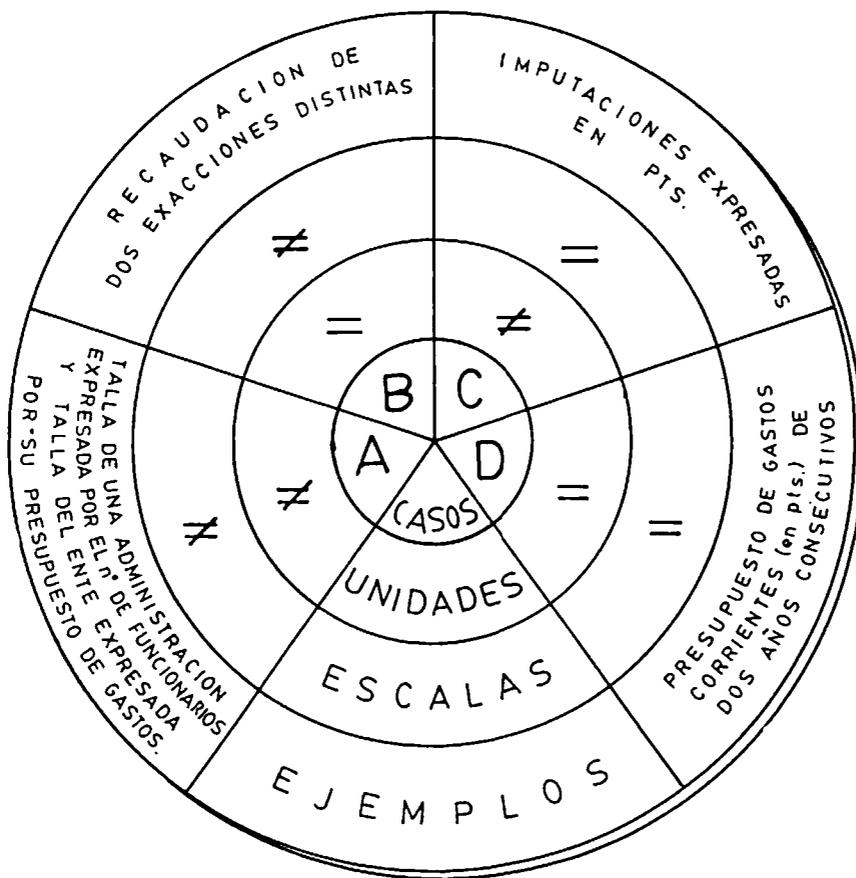
Los indicadores llevan siempre asociada una escala compuesta por diversos escalones. Las escalas poseen características esenciales que conducen a identificar nueve tipos principales de indicadores (esquema 27). Sobre estos tipos quisiéramos hacer algunas precisiones. Así, conviene señalar que siempre existe la posibilidad de convertir una escala cualitativa en cuantitativa. Basta para ello asignar unos valores convencionales a los escalones: producción muy alta, 100 Tm.; producción alta, 80 Tm.; producción normal, 60 Tm.; producción baja, 40 Tm.; producción muy baja, 20 Tm.; etc. Utilizando un operador de transformación apropiado (precios, por ejemplo), las escalas cuantitativas se pueden convertir en monetizadas: producción muy alta, 100 Tm., 184 millones de pesetas; producción alta, ... Y otra precisión: es la posibilidad de convertir una escala continua en otra numerable y la de transformar ésta en finita. Para ello hay que definir unas clases de valor del indicador, para el primer proceso, y considerar unas clases límites de los valores que tienden hacia el infinito, para el segundo. Por ejemplo, el peso de una persona puede discretizarse considerando unas clases de peso y, seguidamente, limitarse, introduciendo una clase superior (100 Kg. o más). Finalmente, la tercera precisión es que un mismo sistema puede tener varios indicadores de intervalo o de medida. En este supuesto las correspondientes escalas pueden encontrarse en alguno de los casos que detalla el esquema 28.

La construcción de un indicador (I) se realiza sobre la base de magnitudes elementales  $M_i$ . Para ello se utilizan operadores más o menos complejos, tal como se aprecia en el esquema 29.

Si se pretende optimizar la función para la cual se han seleccionado o construido, conviene que los indicadores satisfagan ciertas cualidades (esquema 30). Estas cualidades pueden ser contradictorias en muchas ocasiones. Y pueden evolucionar en el tiempo (mejora de la precisión, degradación de la univo-



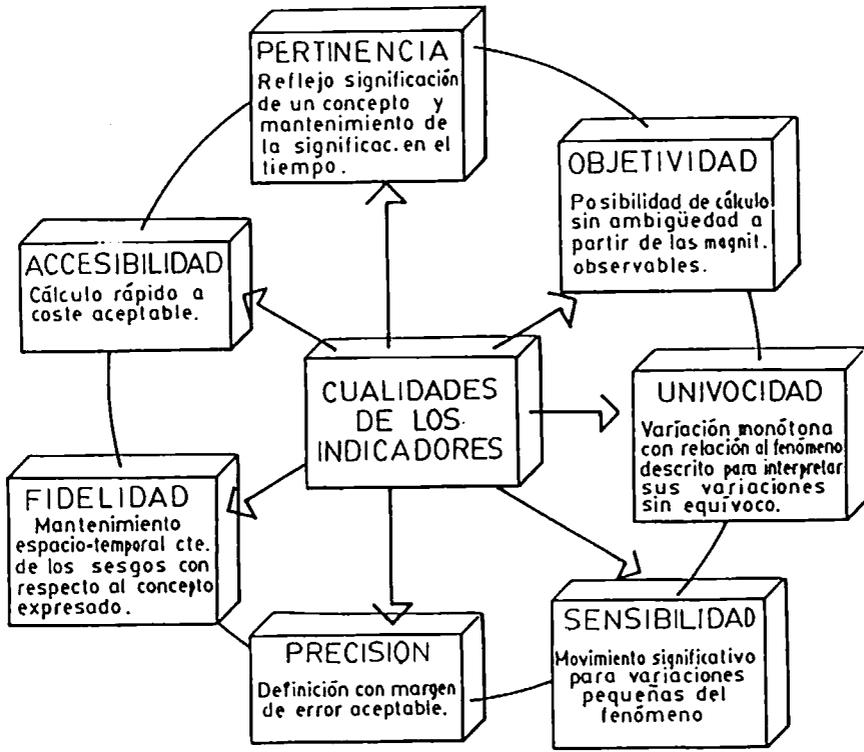
ESQUEMA 27:  
ESTRUCTURA DE LOS INDICADORES.



ESQUEMA 28.

OPERADORES		FORMULA	INTERPRETACION	
			<i>Magnitudes homogéneas</i>	<i>Magnitudes heterogéneas</i>
S I M P L E S  C O M P L E J O S	Suma ponderada	$I = \sum_{i=1}^n A_i M_i$	<p><math>A_i</math> = Pesos o probabilidades asociadas a las magnitudes.</p> <p>(Ej.: Indicador de criminalidad = Suma de los delitos ponderados por sus penas.)</p>	<p><math>A_i</math> = Parámetros de normalización que llevan las magnitudes a una misma escala o unidad.</p> <p>(Ej.: Indicador de medios = Cantidades de inputs ponderadas por sus precios.)</p>
	Relación	$I = \frac{M_1}{M_2}$	<p>Relación TASA (variable sin dimensión).</p> <p>(Ej.: Indicador de desempleo = Población de parados dividido por población laboral potencial.)</p>	<p>Relación RATIO</p> <p>(Ej.: Renta per cápita = Renta nacional dividida por el número de habitantes.)</p>
	Función analítica	$I = f(M_i)$	—	—

ESQUEMA 29.



ESQUEMA 30.

cidad, etc.), de ahí que se imponga la necesidad de una revisión periódica con el fin de mantener todas sus excelencias. Además, es muy importante vigilar la homogeneidad de los indicadores de una batería en cuanto a las propiedades que satisfacen.

Cuanto acabamos de decir pone de manifiesto la perenne dialéctica entre las tareas de definición de los indicadores y los trabajos de construcción o fabricación del modelo asociado a un sistema. El modelo nos ofrece los conceptos expresados en indicadores y éstos nos permiten mejorar el modelo a tenor de las variaciones constatadas.

Y pasemos ahora a los problemas metodológicos que se plantean en el terreno de los indicadores.

El primer problema tiene que ver con la evaluación. Así, tal como se aprecia en el esquema 31, la definición de un indicador se realiza con respecto a los sistemas y al tiempo. Si admitimos que un determinado sistema considerado en dos momentos distintos se puede analizar como si se tratase de dos sistemas distintos, podremos decir que la definición de todo indicador se realiza siempre tomando como referencia una familia de sistemas. Esta familia viene identificada por todo un conjunto de atributos que son comunes a todos los sistemas y que implican el tiempo y el espacio.

Cuestión insoslayable en la tarea de definición de un indicador es la necesidad de precisar la «población» de referencia: familia de sistemas, muestra de dicha familia, etc. Las magnitudes  $M_i$ , que sirven de base para la construcción de un indicador, proceden del acopio habitual de datos o del acopio específico para la elaboración de un indicador. Es muy conveniente poder contar con series periódicas (corregidas en ocasiones) de las magnitudes  $M_i$ , y ello por cuanto ofrecen la posibilidad de conocer tanto la evolución como la relación con otros indicadores. Hay tres clases de técnicas de acopio de datos, diferenciadas por el procedimiento utilizado en la recopilación: las técnicas métricas, que realizan cálculos y medidas de diversas magnitudes por medio de los sentidos humanos o

SISTEMAS TIEMPO	UNO (1)	VARIOS (n)
UN INSTANTE (t)	$I_t^1$	$I_t^n$
UN PERIODO (0-t)	$I_{(0-t)}^1$	$I_{(0-t)}^n$

ESQUEMA 31.

diversos aparatos de medida; las técnicas documentales, que operan sobre una documentación ya preexistente (textos oficiales, cartas, folletos, prensa, literatura, fotografías, films, grabaciones discográficas, grabaciones magnetofónicas, etc.), y las técnicas vivas, que actúan por interrogación individual o en grupo (tests, cuestionarios, sondeos, encuestas, entrevistas, etc.). Digamos, por último, que la obtención de los datos plantea numerosos problemas: medida, inexistencia documental, límites a la interrogación, fiabilidad, homogeneidad de las cifras, etc. Es recomendable, por ello, purificar la materia prima básica de fabricación de los indicadores. Y no queremos entrar en el tema de los fraudes intencionados que se pueden producir en las fases de acopio y de tratamiento, cuestión muy frecuente cuando andan en juego indicadores que amenazan a determinados grupos de interés.

El segundo problema metodológico afecta a la comparación de los indicadores. Para exponerlo nos apoyaremos en el esquema 32, en cuyas casillas se recogen los valores obtenidos al considerar un conjunto de indicadores que se han definido sobre una familia de sistemas ( $S_1$ , municipio A;  $S_2$ , municipio B;  $I_2$ , renta «per capita» municipal, etc.). Estos valores  $I_{ij}$  se pueden comparar, sistema a sistema, deduciendo de esta operación un índice de distancia  $d^2_{ij} = f(I_{ij}, L_{ij})$ . Por ejemplo, la distancia entre  $I_{21}$  e  $I_{22}$  sería  $d^2_{13} = f(I_{21}, I_{22})$ . Pues bien, estos índices facilitan la base informativa que permite establecer clasificaciones de los sistemas en grupos o categorías jerarquizadas. Resulta evidente que para que se pueda practicar la comparación de un indicador con respecto a dos sistemas de la misma familia se ha de cumplir una condición necesaria: el indicador deberá tomar idéntica significación para ambos sistemas, es decir, deberá expresar conceptos análogos.

Para examinar el tercero de los problemas metodológicos, la relación, utilizaremos el esquema 33. Se trata de una matriz estructural que facilita el cruce de indicadores que fueron definidos sobre una familia de sistemas. En esta matriz se pueden analizar las variaciones concomitantes de los indicadores. Así, un valor cualquiera de una casilla, por ejemplo,  $\alpha_{21}$ , puede representar para los valores de  $I_2$  e  $I_1$  (ceteris paribus) tres

FAMILIA DE SIST. INDICAD.	$S_1$	$S_2$	$S_j$	$S_{n-1}$	$S_n$
$I_1$	$I_{11}$	$I_{12}$	$I_{1j}$	$I_{1n-1}$	$I_{1n}$
$I_2$	$I_{21}$	$I_{22}$	$I_{2j}$	$I_{2n-1}$	$I_{2n}$
$I_i$	$I_{i1}$	$I_{i2}$	$I_{ij}$	$I_{in-1}$	$I_{in}$
$I_{m-1}$	$I_{m-11}$	$I_{m-12}$	$I_{m-1j}$	$I_{m-1n-1}$	$I_{m-1n}$
$I_m$	$I_{m1}$	$I_{m2}$	$I_{mj}$	$I_{m n-1}$	$I_{mn}$

ESQUEMA 32.

$I_i$	$I_1$	$I_2$	$I_m$
$I_j$	$\alpha_{11}$	$\alpha_{12}$	$\alpha_{1m}$
	$\alpha_{21}$	$\alpha_{22}$	$\alpha_{2m}$
	$\alpha_{m1}$	$\alpha_{m2}$	$\alpha_{mm}$

ESQUEMA 33.

cosas esenciales: el sentido de la variación de  $I_1$  con respecto a  $I_2$ ; el tiempo de reacción de  $I_1$  con respecto a  $I_2$ , y el grado de correlación entre  $I_2$  e  $I_1$ .

El cuarto problema metodológico del que nos ocuparemos es la agregación. Tomaremos como referencia los valores  $I_{ij}$  contenidos en la tabla del esquema 32, en base a los cuales se puede intentar construir un indicador sintético  $\Omega$  que los compendie sin gran pérdida de información. En todo caso, la posible merma de información es proporcional a la complejidad del indicador.

La tarea de agregación, que culmina en el indicador  $\Omega$ , impone que las magnitudes elementales  $M_i$  estén, a poder ser, asociadas a una escala de medida por intervalos.

Dos situaciones merecen especial atención: *Primero*, que la agregación afecte a diversos indicadores  $I_i$  definidos sobre un único sistema  $S$ . Este caso se corresponde con el problema, que ya hemos tocado, de construcción de un indicador a partir de magnitudes observables  $\Omega$  y resulta de una combinación simple o compleja de los indicadores  $I_i$ . Su estructura formal depende del concepto que se desee expresar y de las posibles relaciones entre los indicadores que se agregan. Un ejemplo puede ayudar a entender el problema que comentamos. En efecto, para representar la producción española de energía podría utilizarse un indicador que expresara la suma de todas las formas de obtención de energía en toneladas equivalentes de petróleo. *Segundo*, que la agregación afecte a un indicador  $I$  definido sobre varios sistemas  $S_j$ . Aquí la investigación se orienta a encontrar  $\Omega$  por combinación de los valores de  $I_j$ . También aquí la forma de  $\Omega$  depende de la estructura de  $I$  y de las condiciones que se desea cumpla el indicador.

## 2.2. Los indicadores del sistema «administración»

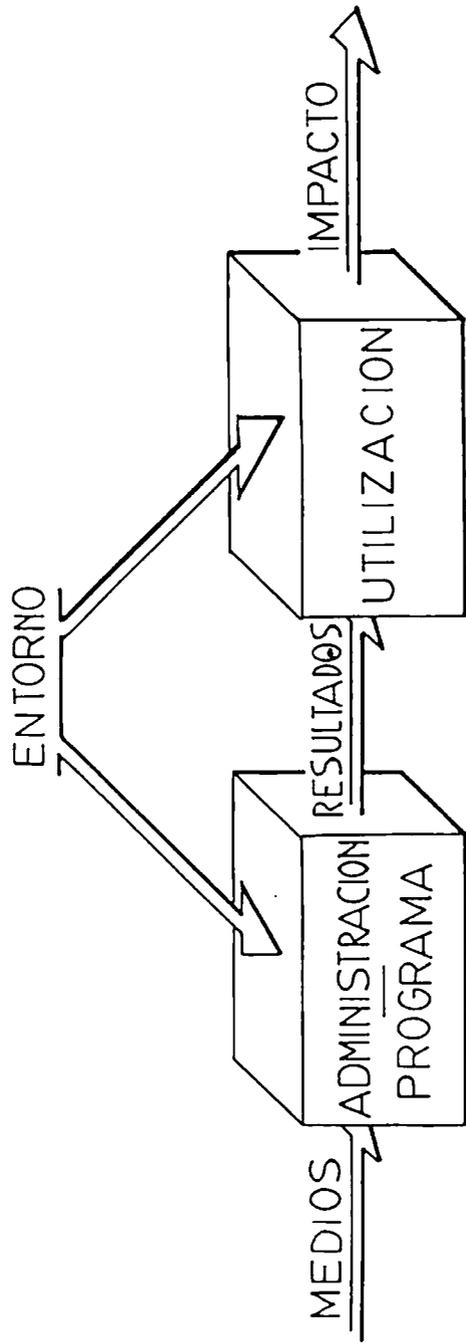
Ya nos hemos referido en las páginas precedentes a las nociones de eficiencia y eficacia, cuya importancia creemos haber

resaltado. También sus dificultades de medida, así como las implicaciones críticas que subyacen en los cocientes que las representan: inputs/outputs, output/objetivo. Por esta razón se ha intentado buscar una solución a través de baterías de indicadores que pudieran ofrecer una visión aproximada de la realidad funcional de las administraciones, de sus órganos, de sus unidades operativas y de sus programas.

Hoy por hoy no existe una tipología generalizada válida de los indicadores. Cada Administración ha puesto a punto o desarrollado los suyos propios. Por ello intentaremos operar sobre una clasificación basada en las administraciones que han articulado su gestión sobre las «tecnologías» presupuestarias articuladas por programas. Creemos que la correspondencia entre los distintos niveles de unidades de acción administrativa es absolutamente aceptable.

El punto de partida para el establecimiento de una tipología de los indicadores toma como marco de referencia la organización de servicios públicos denominada sistema, subsistema, etc., según determinada jerarquía de descomposición. Así, tomando como referencia el esquema 8, nuestras baterías de indicadores pueden referirse a cada uno de los componentes que conforman cada uno de los cinco niveles (región, provincia, área, centro, servicio, etc.) o bien a los programas de una hipotética «Estructura de Programas» que se hubiere confeccionado al efecto. Y en este último supuesto también los indicadores podrían corresponder a los niveles de determinada jerarquía: categorías, subcategorías, áreas, programa, subprograma, etc. Por razones operativas y pedagógicas nosotros utilizaremos como sistema administrativo la entidad denominada PROGRAMA (esquema 34).

En el esquema 34 es fácil identificar cuatro flujos de entrada-salida diferentes, cada uno de los cuales se puede hacer corresponder con una familia de indicadores: indicadores de medios, indicadores de resultados, indicadores de impacto e indicadores de entorno. Seguidamente nos ocuparemos de cada una de estas familias.



ESQUEMA 34:  
SISTEMA ADMINISTRATIVO.

### *Indicadores de medios*

En la Administración se entiende por «medios», tal como hemos esquematizado, los factores que directa o indirectamente utiliza aquélla para llevar a cabo su actividad.

Uno de los criterios más generalizados de clasificación de los medios tiene en cuenta, preferentemente, su naturaleza. Los esquemas 35 a 38 nos ofrecen un variado ejemplo de este tipo de indicadores. Ni que decir tiene que a cada una de las rúbricas corresponde el gasto engendrado por la adquisición del medio o el uso que se hace de él.

El problema esencial planteado por los indicadores de medios reside en la dificultad que a veces se presenta para conocer realmente lo que ha sido utilizado en la esfera de un programa concreto. Así, por ejemplo, en el caso de una unidad organizativa (servicio) que tenga bajo su responsabilidad la cobertura de misiones múltiples, no siempre se sabe lo que ha consumido, particularmente el tiempo empleado en la realización de las tareas que tiene asignadas. En este caso, ante la imposibilidad de poder aplicar los recursos efectivamente consumidos a los correspondientes programas, se puede acudir a una de estas dos soluciones: verificar las aplicaciones en base a indicadores de distribución más o menos bien seleccionados (operadores lineales, por ejemplo), o asignarlos a un programa de sostén creado al efecto.

### *Indicadores de resultados*

El resultado de un programa está constituido por el conjunto de los productos generados por ese programa. Pueden ser de naturaleza material, jurídica, informativa o financiera.

Si bien es verdad que los indicadores de medios y de impacto suelen definirse a priori de manera bastante espontánea, tal no sucede con los indicadores de resultados. Su determinación exige a veces un análisis detallado y detenido del programa al objeto de examinar cuáles son los conceptos que deberán

---

### 1. INDICADORES DE MEDIOS

Efectivos ... ..	6.912
Material electrónico ... ..	1.275
Número de terminales en funcionamiento ... ..	290
Número de oficinas de control y de pago de derechos de aduana ... ..	392

### 2. INDICADORES DE ENTORNO

#### *Volumen del comercio exterior:*

— Exportaciones ... ..	113 Tm.
— Importaciones ... ..	256 Tm.
— Importaciones de crudos de petróleo ... ..	122 Tm.
Número de vehículos sometidos al impuesto de circulación ... ..	192.521

### 3. INDICADORES DE RESULTADO O DE IMPACTO

Número de declaraciones tramitadas (importación y exportación) ... ..	14.187
Parte de comercio exterior dedicada a la exportación tramitada por procedimientos simplificados.	46 %
Número total de comprobaciones en litigio ... ..	25.618

---

#### ESQUEMA 35:

#### INDICADORES DEL GRUPO DE PROGRAMAS 2.2.

Control de las operaciones de comercio internacional de mercancías y capitales (Ministerio de Economía y Finanzas de Francia. Proyecto de Ley de Finanzas para 1978).

ser aislados. A este fin conviene, en primera instancia, conocer muy bien las actividades agrupadas en el seno de ese programa, y precisar para cada una de ellas cuál es su auténtica «producción».

Los esquemas 35 a 40 nos ofrecen ejemplos de este tipo de indicadores.

### *Indicadores de impacto*

Los indicadores de impacto miden los efectos últimos (principales y secundarios) de las acciones de un programa sobre el grupo afectado. Informan sobre la misión pública que ha sido confiada a la Administración y se definen a partir de los objetivos del programa, esencialmente en términos de cobertura de estos objetivos (EFICACIA).

Los indicadores de impacto de un programa se pueden definir igualmente tratando de encontrar de forma directa sus consecuencias económicas o sociales, tanto favorables como desfavorables. Esta manera de proceder, basada sobre la *utilidad real y no sobre los efectos deseados*, debería emplearse para completar los indicadores correspondientes a los objetivos. Numerosos estudiosos de la gestión pública son partidarios de la utilización de estos indicadores a los que frecuentemente denominan de EFICACIA SOCIAL de los programas. Nosotros militamos entre ellos y consideramos que deberían formar parte de los instrumentos de análisis crítico de los auditores externos de gestión.

Los esquemas 35 a 39 nos ofrecen ejemplos de este tipo de indicadores.

### *Indicadores de entorno*

Por entorno general de un programa (sistema) hay que entender el «complementario» (conjunto) al universo de ese programa (hipótesis de universo cerrado). El entorno específico

	Unidades	Año 1981
<b>A. Indicadores de medios:</b>		
Acción socio-educativa:		
Asistentes sociales dedicación exclusiva.	n.º	153
Asistentes sociales dedicación parcial ...		96
Formación general:		
Enseñantes dedicación exclusiva ... ..	n.º	158
Enseñantes dedicación parcial ... ..	n.º	201
Formación Profesional:		
Secciones clásicas tipos «agencia para la formación profesional de los adultos» (A.F.P.A.) ... ..	n.º	29
Secciones de formación continua animada por un formador exterior ... ..	n.º	98
Secciones preparatorias ... ..	n.º	no determinado
Instructores y personal de formación profesional ... ..	n.º	no determinado
<b>B. Indicadores de resultados:</b>		
Trabajo de los detenidos:		
Detenidos con trabajo ... ..	n.º	16.300
Detenidos en paro ... ..	n.º	7.000
Formación general:		
Detenidos que siguen una formación general ... ..	n.º	17.644
Acción de formación profesional ... ..	n.º	133
Detenidos afectados por la formación profesional en el año ... ..	n.º	2.000
Acciones adoptadas a cargo de la administración penitenciaria ... ..	n.º	44
Reducción de pena (acordada) ... ..	n.º	44.417
Semilibertad (acordada) ... ..	n.º	3.144
<b>C. Indicadores de entorno:</b>		
Enseñanza general:		
Nivel de instrucción de los detenidos a la entrada en el establecimiento:		
— Analfabetos ... ..	%	9,90
— Instrucción primaria ... ..	%	77,40
— Instrucción secundaria o superior	%	12,70
<b>D. Indicadores de impacto:</b>		
Incidentes con relación al número de permisos de salida concedidos a los detenidos ... ..	%	1,30

ESQUEMA 36:

**INDICADORES DEL GRUPO DE PROGRAMAS 3.2.**

Readaptación social de los reclusos en una institución penitenciaria cerrada (Ministerio de Justicia. Proyecto de Ley de Finanzas para 1983).

- 
- A) INDICADORES DE MEDIOS  
Agentes afectados al control de los establecimientos distribuidos ... ..
- B) INDICADORES DE RESULTADO
- Aguas:
    - Emisión de contaminación neta:
      - Colectividades locales e industriales afines ... ..
      - Industrias ... ..
      - Industrias (1) ... ..
    - Capacidad de tratamiento:
      - Colectividades locales ... ..
      - Industrias ... ..
    - Contaminación revisada - Industrias (2) ... ..
  - Atmósfera:
    - Aglomeraciones de más de 100.000 habitantes dotados de aparatos de medida ... ..
    - Tratamiento de las basuras familiares:
      - Incineración ... ..
      - Incineración con recuperación de calor ... ..
      - Abonos ... ..
      - Trituración ... ..
      - Descargas controladas de más de 10 toneladas/día ... ..
    - Tratamiento colectivo de desechos industriales ... ..
    - Tasa de utilización de las fibras celulósicas de recuperación ... ..
    - Reciclaje del vidrio procedente de la colecta selectiva ... ..
- C) INDICACIONES DE IMPACTO Y DE ENTORNO
- Atmósfera:
    - Contaminación media:
      - de SO<sub>2</sub> ... ..
      - de partículas finas ... ..
    - Población de ciudades de más de 100.000 habitantes donde el índice de producción es:
      - superior a 100 ... ..
      - superior a 175 ... ..
    - Desechos:
      - Población beneficiaria de un tratamiento satisfizante de las basuras familiares ... ..
      - Id. de una recogida satisfizante de basuras familiares ... ..
      - Población desprovista de la recogida de desperdicios ... ..
      - Población desprovista de una recogida selectiva ... ..
- 

ESQUEMA 37:

**INDICACIONES DEL AREA 1: PREVENCIÓN Y LUCHA  
CONTRA LA CONTAMINACIÓN**

(Ministerio del Medio Ambiente de Francia. Tomado del P-D para 1983).

<i>Unidades</i>	<i>1979 Consta- tados</i>	<i>1980 Consta- tados</i>	<i>1981 Consta- tados</i>	<i>1982 Estimados</i>	<i>1983 Previstos</i>
Número	—	402	410	497	497
Millones de equivalente Habitantes	41 33	39 31	37 30	36 29	— 27
(M. O.: toneladas/año)	(1.865)	(1.775)	(1.690)	(1.610)	(1.530)
Millones de equivalente Habitantes	46,6 44	50 46	52 49	54 51	— 53
(M. O.: toneladas/año)	2.525	2.650	2.780	2.923	3.070
Número	40	45	46	47	51
Tonelada/día	— — — —	7.700 11.000 4.900 3.500 9.700	7.737 11.337 4.671 4.735 17.634	7.500 11.600 4.700 5.200 19.000	7.700 12.000 5.000 5.000 20.000
1.000 Tm/año	425	580	580	600	600
%	35,4	36,6	37	38	39
1.000 Tm/año	123	193	270	330	350
miligramos/m <sup>2</sup>	79 57	— —	— —	— —	— —
%	76	—	—	—	—
%	21	—	—	—	—
%	53	70	90	91	94
%	—	90	95	97	98
%	—	60	70	75	80
Millones de habitantes	14	20	26	30	32

(1) El equivalente habitante = media poco representativa. Se indican tipos de materias oxidadas (M. O.).

(2) Contaminación retirada = moción que no corresponde a la totalidad de los esfuerzos de las industrias que utilizan técnicas de prevención en origen.

		1979	1980	1981	1982
A) INDICADORES DE MEDIOS					
Personal de vigilancia ... ..	Número	1.107	1.107	1.157	1.356
Personal de control (inspectores) ... ..	»	230	230	239	284
Personal científico ... ..	»	197	192	193	210
Conferenciantes (acción cultural) ... ..	»	130	150	165	176
B) INDICADORES DE RESULTADO					
Indicadores de actividad:					
Publicaciones:					
— Revista de Louvre (6 números año) ...	Tirada por n.º	150.000	15.000	15.000	15.000
— Catálogos, guías, periódicos ... ..	Número	—	1.165.473	751.273	750.000
Biblioteca y archivos de Louvre y 21 bibliotecas de museos nacionales:					
— Libros adquiridos e intercambiados.	»	5.284	6.115	6.800	5.100
— Documentos archivados ... ..	»	23.500.000	25.000.000	29.000.000	31.000.000
Acción cultural:					
— Conferencias escolares ... ..	»	13.000	10.535	13.748	18.000
— de las cuales son gratuitas ... ..	»	3.000	2.510	2.500	18.000
— Conferencias no escolares ... ..	»	22.000	31.736	30.779	31.650
Indicadores de realización:					
Exposiciones temporales:					
— Exhibiciones ... ..	»	13	18	16	16
C) INDICACIONES DE IMPACTO Y DE ENTORNO					
Galerías permanentes:					
— Visitantes ... ..	»	9.682.850	9.449.240	9.034.963	8.828.000
— de las cuales son gratuitas ... ..	»	3.827.923	3.802.225	3.274.819	4.227.000
Exposiciones temporales:					
— Visitantes que pagan ... ..	»	1.144.964	1.126.719	1.092.118	615.000
Acción cultural:					
— Asistentes a las conferencias ... ..	»	1.000.000	1.114.355	1.181.915	1.331.250
— de los cuales son niños ... ..	»	390.000	263.275	412.440	540.000

## ESQUEMA 38:

INDICACIONES DEL GRUPO DE PROGRAMAS 3.1.: MUSEOS NACIONALES  
(Ministerio de Cultura de Francia. Tomado del P-D 1983).

<i>Indicadores</i>	<i>Unidades</i>	<i>1982</i>
<b>A) INDICADORES DE RESULTADO</b>		
Reservas para los funcionarios del Estado ... ..	Vivienda	200
Número de préstamos complementarios a los funcionarios que acceden a la propiedad ... ..	N.º de préstamos Operación	48.180
Viviendas financiadas en las D. O. M. Viviendas financiadas para trabajadores extranjeros ... ..	Vivienda	8.552
Sector de alquiler:		
Viviendas financiadas:		
— Individuales ... ..	Vivienda	750
— Colectiva ... ..	Vivienda	18.200
— Total ... ..	Vivienda	54.400
Préstamo medio presupuestario ...	Francos	72.500
Talla media de la operación ... ..	N.º de viviendas	313.511
Sector de acceso:		35,5
Viviendas financiadas:		
— Individuales ... ..	Vivienda	154.400
— Colectiva ... ..	Vivienda	16.000
— Total ... ..	Vivienda	168.400
Viviendas financiadas en sectores difusos ... ..	Vivienda	16.200
— En sector agrupado ... ..	Vivienda	52.200
Préstamo medio presupuestario ...	Francos	272.560
<b>B) INDICADORES DE IMPACTO Y DE ENTORNO</b>		
Número de obras comenzadas ... ..	Vivienda	380.000
Número de viviendas acabadas ... ..	Vivienda	390.000
Índice del coste de la construcción (4.º trimestre) ... ..	BASE 100 4.º trimestre 1953	673
Superficie media de las viviendas subvencionadas:		
— Individuales de alquiler ... ..	Metros	79,2
— Individuales de acceso ... ..	Metros	90
— Colectivas de alquiler ... ..	Metros	69,1
— Colectivas de acceso ... ..	Metros	76,3
Número de habitaciones por vivienda:		
— Individuales de alquiler ... ..	Habitación	3,8
— Individuales de acceso ... ..	Habitación	4,9
— Colectivas de alquiler ... ..	Habitación	3
— Colectivas de acceso ... ..	Habitación	3,5
Tasa de construcción por 1.000 habitantes ... ..		6,8
Parte de la F. B. C. F. consagrada a vivienda nueva / Total de inversiones ... ..		29
Tasa de construcción por 1.000 habitantes en los D. O. M. ... ..		5,2

**ESQUEMA 39:**  
**INDICACIONES DEL AREA 3: CONSTRUCCION DE VIVIENDAS**  
 (Ministerio de Urbanismo y Vivienda de Francia. Tomado del P-P 1983).

de un programa, sin embargo, hace referencia a aquel subsistema del entorno general que interacciona *directamente* con el programa de referencia. En suma, nuestro concepto de entorno de un programa viene a expresar todo aquello que puede tener influencia sobre el funcionamiento del programa o sobre la utilización de sus resultados, pero sin que ese todo esté controlado por dicho programa.

Los elementos constitutivos del entorno de un programa suelen ser muy variados. Frecuentemente se trata de otros programas y de una gran parte del medio exterior, material y humano.

Los indicadores de entorno recogen datos exógenos al programa, pero que influyen sobre él, particularmente sobre la cantidad de medios que se deben utilizar. Como ya hemos señalado, el programa no posee capacidad alguna de control sobre tales datos. Se trata de datos demográficos (evolución de la población), físicos (características climáticas de una zona), económicos (evolución del precio de la energía, evolución del poder de compra), culturales (evolución del analfabetismo), sanitarios, etc.

La misión de los indicadores de entorno es describir las influencias entorno-programa cuando tienen lugar. Los esquemas 36 a 39 revelan algunos indicadores de este tipo.

### *Indicadores de gestión*

Aparte de los indicadores que acabamos de definir, otra familia no considerada inicialmente completa el caudal informativo del programa: los indicadores de gestión.

En esencia los indicadores de gestión tratan de establecer una relación entre flujos o bien una confrontación entre varias magnitudes: por una parte, los medios (inputs, costes) con los resultados (outputs), con lo cual estamos hablando de eficiencia; por otra parte, las realizaciones con las previsiones. Es posible distinguir, entre otros, los indicadores de *distribu-*

INDICADORES	1978	1979	1980	1981	1982 estimados	1983 estimados
<i>Número de cursos organizados para la formación de bomberos:</i>						
— A nivel local ... ..	130	215	300	341	323	350
— A nivel central ... ..	15	15	20	20	24	26
<i>Número de oficiales formados en la Escuela Nacional de Nainville (1) ... ..</i>	—	106	210	180	200	220
<i>Número de cursos organizados en los centros de estudios de la Seguridad Civil (2):</i>						
— En el Centro Nacional de Nainville ... ..	68	45	41	45	59	73
— En otros centros ... ..	120	105	97	101	135	169
<i>Número total de cursillistas ... ..</i>	8.000	8.610	7.615	8.700	9.000	9.000
<i>Número de especialistas formados en materia de socorrismo:</i>						
— Diploma nacional de socorrista ... ..	143.328	135.740	128.611	136.256	143.900	151.546
— Diploma de monitor ... ..	1.439	2.976	3.200	2.095	2.272	2.449
— Reanimación ... ..	12.972	23.588	25.062	26.700	28.149	29.598
— Socorro en carreteras ... ..	3.221	9.737	6.597	7.150	7.580	8.010
<i>Número de diplomas nacionales de instructores de perros de nieve expedidos en el centro de Estudios de la Seguridad Civil (Alta Saboya) ... ..</i>	30	34	28	28	30	35

(1) La Escuela Nacional de Bomberos de Nainville funciona desde 1979.

(2) Desde 1979 la política en materia de formación se orienta a organizar cursos menos numerosos, pero de una duración más prolongada.

ESQUEMA 40:

**INDICADORES DE RESULTADO (REALIZACION) DEL GRUPO DE PROGRAMAS 2.3:  
ADMINISTRACION GENERAL EN MATERIA DE SEGURIDAD CIVIL.**

(Ministerio del Interior de Francia. Tomada del P. P. para 1983).

*ción de recursos* que permiten enjuiciar la carencia de los medios y la uniformidad o equilibrado de su asignación y los indicadores de *productividad parcial o global*. Dentro de este último tipo de indicadores sería muy importante la utilización, en los casos en donde fuera posible, del excedente de productividad global (EPG).

La vida administrativa, la variedad de la fenomenología específica del gran universo de las administraciones públicas, es en verdad muy extensa. No es posible, por ello, elaborar un cuerpo preciso, determinado, definitivo de indicadores por cuanto esa variedad lo imposibilita. Entre la educación y la sanidad hay grandes diferencias. Igual que entre la seguridad y las obras públicas, entre la defensa y la justicia o entre la cultura y las finanzas. Por eso nosotros no hemos podido penetrar aquí más allá de los límites en que nos hemos movido. Pero es necesario hacerlo, y hacerlo con profundidad para todo tipo de administraciones, porque si tales administraciones tienen como atributo la variedad, también el control, la auditoría externa deberá tenerla. Y para ello hace falta contar con los indicadores apropiados para cada caso. Ello exige, naturalmente, investigar. La investigación es, pues, un desafío básico para el desarrollo de la auditoría externa de la gestión pública. Nosotros nos consideramos satisfechos si en este terreno hemos podido brindar, aunque tan sólo sea una pequeña idea, un poco de luz, sólo eso.

### 3. BIBLIOGRAFIA Y DOCUMENTACION CONSULTADA

- ALBOU, A.: «La régulation dans l'entreprise», París, Dunod, 1972.  
ALLEN, R. F.-HIGGINS, M.: «The Absenteeism Culture: Becoming Attendance Oriented», *Personnel*, jan.-feb. 1979.  
ANASTASSOPOULOS, J. P.: «La stratégie des entreprises publiques: l'efficiencia au service de l'intérêt général», Dalloz, París, 1980.  
ANDREANI, E.: «Des instruments pour la politique de la santé. Les indicateurs sociaux», *Economie et Statistique*, núm. 72-73, 1975.  
ASHBY, W.: «Introduction à la cybernétique», París, Dunod, 1958.  
BADIOU, A.: «Le concept de modèle», Maspero, París, 1972.  
BAUER, R. (ed.): «Social indicators», *Mass. University Press*, Cambridge, 1966.  
BEER, S.: «The heart of enterprise», John Wiley-Sons, London, 1979.

- BEER, S.: «Neurologie de l'entreprise», PUF, Paris, 1979.
- BERTALANFFY, L. v.: «Teoria General de los Sistemas», Fondo de Cultura Económica, Madrid, 1976.
- BLAIS, A.: «Le Public Choice et la croissance de l'Etat», *Revue Canadienne de Science Politique*, déc. 1982.
- BOSCHE, M.: «Corporate Culture, la culture sans histoire», *Revue Française de Gestion*, sep.-oct. 1984.
- BRAVO, J.-WALLISER, B.: «Les systèmes d'indicateurs de programmes», *Statistiques et Études Financières*, Serie Orange, núm. 19.
- BROWN, R. E.-GALLAGHER, T. P.-WILLIAMS, M. C.: «Auditing Performance in Government. Concepts and cases», John Wiley, N. York, 1982.
- CAYLA, J. S.: «Utilisation d'indicateurs pour la mesure indirecte des conséquences économiques de la Santé Publique», *Bulletin de l'Ecole National de Santé Publique*, núm. 2, avril-mai-juin 1971.
- C. E. R. C.: «Productivité globale et comptes de surplus», Documents du Centre d'Études de Revenus et des coûts, Paris, 1981.
- CGP-INSEE: «Indicateurs sociaux et économiques», *La Documentation Française*, Paris, 1972.
- CHARNES, A.-COOPER, W.: «Auditing and Accounting for Program Efficiency and Management Efficiency in Not-for-Profit Entities», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, núm. 1, 1980.
- COTTA, A.: «Éléments pour une théorie des objectifs dans une organisation», IRIA, 1976.
- CROZIER, M.: «Le phénomène, bureaucratique», Le Seuil, Paris, 1964.
- CROZIER, H.: Préface de l'oeuvre de BALLE, C.-PEAUCELLE, J. L., «Le pouvoir informatique dans l'entreprise». Les Editions d'Organisation, Paris, 1972.
- DEAL, T.-KENNEDY, A.: «Culturas corporativas», Fondo Educativo Interamericano, México, 1985.
- DEGOT, V.: «L'entreprise comme système culturel», *Revue Française de Gestion*, nov.-déc. 1981.
- DELATRE, P.: «Système, structure, fonction, evolution», Maloine-Doin, Paris, 1971.
- DELORS, J.: «Les indicateurs sociaux», SEDEIS, Paris, 1971.
- FOLL, J. LE: «Le rôle des indicateurs d'impact dans une analyse de programme», Congrès International des Sciences Administratives, octobre 1976.
- F. O. R. S.: «Les indicateurs sociaux. Problèmes methodologiques», *Recherche Social*, núm. 42, juill.-août 1972.
- FORTET, R.-LE BOULANGER, H.: «Elements pour une synthèse sur les systèmes à auto-organisation», *Metra*, série special, núm. 12, 1967.
- FREUDENTHAL, M.: «The concept and the role of the model in mathematics and natural and social sciences», Reikel Publishing Co., Dordrecht, Holand, 1961.
- GIBERT, P.: «Le contrôle de gestion dans les organisations publiques» (Titre II), Les Editions d'Organisation, Paris, 1980.
- GIRARDEAU, C.: «Indicateurs sociaux», Collections de l'INSEE, Paris, 1974.

- GUILLAUME, M.: «Modèles économiques», PUF, Paris, 1971.
- GRAVITZ, M.: «Méthodes des sciences sociales», Dalloz, Paris, 1974.
- GRENIOWSKI, H.: «Cybernetique sans mathématiques», Gauthier-Villard, Paris, 1965.
- GRENIOWSKI, H.: «La cybernetique et la planification», *Revue Française de Recherche Opérationnelle*, núm. 23, 1962.
- HERNÁNDEZ VILLALÓN, A.: «El Control Administrativo del Gasto Público», Tesis de Licenciatura dirigida por el Dr. M. Ortigueira, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla, 1978.
- HICMAN, G.-SILVA, M.: «Creating Excellence. Managing Corporate Culture, Strategy and Change in the New Age», George Allen and Unwin Publishersm, London, 1984.
- HUSSENOT, Ph.: «Budget et management public aux Etats-Unis», *Revue Française de Gestion*, mars-avril 1983.
- KAST, F. E.-ROSENZWEIG, J. E.: «Administración en las organizaciones», McGraw-Hill, México, 1979.
- KLIR, G. J.: «Teoría General de Sistemas», ICE, Madrid, 1980.
- KUHN, Th. S.: «La estructura de las revoluciones científicas», Fondo de Cultura Económica, México, 1971.
- KUHN, Th. S.: «Segundos pensamientos sobre paradigmas», Tecnos. Barcelona, 1978.
- LAGADEC, P.: «L'étude d'impact: instrument d'évaluation des décisions lourdes», *Futuribles*, núm. 9, 1976.
- LEMAÎTRE, N.: «La culture d'entreprise, facteur de performance», *Revue Française de Gestion*, sep.-oct. 1984; *Direction et Gestion*, núm. 5, 1984.
- LEMAÎTRE, N.: «Culture d'entreprise: outil de gestion?», *Direction et Gestion*, núm. 6, 1984.
- LE MOIGNE, J. L.: «La théorie du système général, théorie de la modélisation», *Presses Universitaires de France (PUF)*, Paris, 1977.
- LE MOIGNE, J. L.: «Los sistemas de decisión en las organizaciones», Tecniban, Madrid, 1976.
- LE MOIGNE, J. L.: «Les systèmes d'information dans les organisations», PUF, Paris, 1973.
- LEVY, E.: «Indicateurs de santé et analyse de systèmes, U. E. R.», *Sciences des organisations*, Paris IX-Dauphine, cahier núm. 11.
- MCKENZIE, A.: «Management Process in 3-D», *Harvard Business Review*, nov.-déc. 1969.
- MEHL, L.: «Pour une théorie cybernetique de l'action administrative», en *Traité de Science Administrative*, Mouton, Paris, 1966.
- MÉLÈSE, J.: «Approches systémiques des organisations», Editions Hommes et Techniques, Suresnes, 1979.
- MÉLÈSE, J.: «Culture organisationnelle: un déficit à surmonter», *Revue Française de Gestion*, sep.-déc. 1985.
- MESAROVIC, M. D.-MACKO, D.-TAKAHARA, Y.: «Theorie des systèmes hierarchiques a niveaux multiples», *Economica*, Paris, 1980.
- MILLER, J.: «Living Systems», McGraw-Hill, N. York, 1979.
- MILES, R. H.: «Coffin Nails and Corporate Strategies», *Englewood Cliffs*, New Jersey, Prentice Hall, 1982.

- MILSUM, J. H. (ed.): «Positive Feedback», *Pergamon Press*, London, 1968.
- MONTIS, J. B.: «Analyse et mesure du climat social de l'entreprise», *Entreprise Moderne d'Édition*, Paris, 1976.
- NEWMAN, W.: «Croyances culturelles et pratiques du management», *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai, 1985.
- OLSON, M.: «La logique de l'action collective», *PUF*, Paris, 1978.
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: «La Corporación Cibernética», Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial de las Diputaciones de Almería, Granada, Jaén y Málaga, Granada, 1984.
- OUCHI, W.: «Teoría Z», Ediciones Orbis, Barcelona, 1984.
- PASQUALE, R. T.-ATHOS, A. G.: «The Art of Japanese Management», New York, Warner, 1981.
- PETERS, Th.-WATERMAN, R.: «En busca de la excelencia», Plaza y Janés, Barcelona, 1984.
- PIAGET, J., «El estructuralismo», Proteo, Buenos Aires, 1969.
- POINSARD, R.: «Les indicateurs de programme», Ministère de l'Economie et des Finances, juin 1977.
- PRICOGINE, L.-LANSFORFF, P.: «Structure, stabilité et fluctuation», Masson, Paris, 1971.
- PRESTON, L. E.-POST, J. E.: «Private management and Public Policy: the principle of Public Responsibility», Prentice-Hall, New Jersey, 1975.
- RIBEIL, G.: «Modèles et sciences humaines», *Metra*, vol. XII, núm. 2, juin 1973.
- RILEY, P.: «A Structurationist Account of Political Culture», *Administrative Science Quarterly*, núm. 28, 1983.
- ROSENBLUTH, A.-WIENER, N.: «The role of models in Science», *Philosophy of Science*, vol. 12, 1945.
- ROSNAY, J.: «Le microscope: vers une vision globale», Editions du Seuil, Paris, 1975.
- SAPIN, C.: «Le contrôle de l'efficacité dans un système de budget de programmes», Congrès International des Sciences Administratives, mars 1974.
- SFEZ, L.: «Critique de la decision», *Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques*, Paris, 1976.
- SMIRCICH, L.: «Concept of culture and Organizational Analysis», *Administrative Science Quarterly*, núm. 28, sept. 1983.
- SORMUNEN, J.-ZEITHAML, P.: «Environmental volatility strategic flexibility and organizational performance», Conferencia Mundial de la Sociedad de Dirección Estratégica, Barcelona, octubre 1985.
- SUÁREZ SUÁREZ, A. S.: «La Empresa Pública y su Control», Tribunal de Cuentas, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1984.
- SUÁREZ SUÁREZ, A. S.: «El Control o fiscalización del sector público. Auditorias de eficiencia», Tribunal de Cuentas, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1986.
- TERNIER, M.: «Les indicateurs de budget de programme», RCB, mars 1975.
- TERNY, G.-BARACLE, P.: «Elements d'une théorie économique des organisations publiques non marchandes: bilan et perspectives», Rapport pour le Commissariat du Plan, Université Paris X-Nanterre, 1980.

- THEVENET, M.: «La culture d'entreprise en neuf questions», *Revue Française de Gestion*, sept.-oct. 1984.
- THOENING, J. C.: «Les apports du management public», *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre 1979.
- THOM, R.: «D'un modèle de la Science à la Science des modèles», *Synthese*, vol. 3, 1975.
- THOM, R.: «Modélisation et scientificité en Elaboration et justification des modèles», Delattre, P.-Thellier, M. (eds.), Maloine Doin, Paris, 1979.
- VACHETTE, J. L.: «Peut-on mettre en évidence la culture de l'entreprise?», *Revue Française de Gestion*, sept.-oct. 1984.
- VALLEE, R.: «Cours de théorie des systèmes», Séminaire DEA, Université de Paris I, Centre de Mathématiques Economiques, 1979.
- WALLISER, B.: «Modèles économiques», Ministère de l'Économie et des Finances, Paris, juin 1976.
- WALLISER, B.: «Théorie des systèmes et régulation économique», Communication au Colloque interdisciplinaire du Collège de France sur l'idée de régulation dans le mouvement des sciences, 5-10 déc. 1977.
- WALLISER, B.: «Indicateurs», Ministère de l'Économie et des Finances, Paris, juin 1977.
- WALLISER, B.: «Systèmes et modèles», Seuil, Paris, 1977.
- WHORTON, J. W.-WORTHLEY, J. A.: «A perspective on the challenge of public management: Environmental paradox and organizational culture», *Academy of Management Review*, num. 6, 1981.
- WILKINS, A. L.-OUCHI, W. G.: «Efficient Cultures: Exploring the Relationship between Culture and Organizational Performance», *Administrative Science Quarterly*, sept. 1983.

**OBJETIVOS Y METODOLOGIA  
DE UN SISTEMA DE INDICADORES**

**JUAN RAMON JIMENEZ**  
*Economista de la Mancomunidad de Aguas  
de la Comarca de Pamplona*

# SUMARIO

---

1. INTRODUCCIÓN
2. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE INDICADORES
3. OBJETIVOS DEL ESTABLECIMIENTO DE UN SISTEMA DE INDICADORES
4. CONSIDERACIONES METODOLÓGICAS PARA SU OBTENCIÓN
5. CONCLUSIONES

## 1. INTRODUCCIÓN

Desde hace ya un tiempo se viene observando un creciente interés por el estudio de las posibilidades de un sistema de indicadores como instrumento de evaluación de las actividades emprendidas por el conjunto de las administraciones públicas en su sentido más amplio. La organización de seminarios y comisiones de trabajo por iniciativa de entidades tales como I. E. A. L., Federación Catalana de Municipios-Diputación de Barcelona-Esade, Federación Navarra de Municipios, Tribunal de Cuentas en este caso y otros muchos Ayuntamientos que nos consta están avanzando en el estudio de sistemas indicadores específicos, nos hacen concebir esperanzas de que en poco tiempo la implantación efectiva de estos sistemas sea una realidad.

A mi entender, dos hechos explican predominantemente el considerable retraso que la administración pública lleva respecto al sector privado en el estudio de un sistema de indicadores. Son los siguientes:

— La empresa privada dispone de instrumentos contables y de planificación —Plan de Gestión Anual, presupuestos operativos, contabilidad financiera y analítica, sistemas de control de gestión, etc.— que le proporciona un volumen amplio de información básica para el cálculo posterior de indicadores de gestión. En la administración pública subsisten todavía esquemas tradicionales del control de gasto desde un punto de vista

de legalidad y financiero con un déficit evidente de otro tipo de información necesaria para evidenciar aspectos de eficiencia en sus actividades.

— Por otra parte, es evidente la dificultad de establecer un sistema de indicadores preciso y fiable que nos permita enjuiciar y comparar con rigor el grado de calidad en la prestación de un servicio público, y ello, además, por las propias especificidades que presenta la gestión pública.

Sin embargo, pensamos que es precisamente en el sector de servicios públicos donde se hace patente una mayor necesidad de su uso. Las razones son las siguientes:

— Creciente protagonismo del sector público, en sus aspectos cualitativo y cuantitativo, en la vida económica de nuestro país. Por la envergadura de sus actividades directas y efectos derivados sobre otros sectores de la economía, pequeñas mejoras en la eficiencia del sistema pueden provocar importantes economías de escala.

— El carácter monopolístico que generalmente caracteriza la gestión de los servicios públicos suprime la competencia, que es un estímulo básico de la productividad.

— El establecimiento de precios no siempre se ajusta a la ley de la oferta y demanda con funcionamiento automático, sino que, en ocasiones, puede ser función de criterios con connotaciones externas al servicio.

— Tradicionalmente el sector público se ha caracterizado por su escasa transparencia. Las nuevas corrientes democráticas exigen dar una respuesta satisfactoria a las legítimas demandas de información y participación en la gestión pública que caracterizan a una sociedad avanzada. El ciudadano, entre otras cosas, necesita conocer el grado de cobertura que le facilita la Administración a su demanda de servicios públicos.

— Se ha de tener en cuenta que en nuestro país existen más de ocho mil Ayuntamientos y, por tanto, miles de políticos

y técnicos se enfrentan diariamente a problemas similares. Es seguro que la gran mayoría de ellos echan de menos determinadas informaciones o adoptan decisiones de forma intuitiva sin conocer la experiencia de los resultados producidos por otras decisiones semejantes.

— Hay otro aspecto importante en todo lo referente a los indicadores, que se refiere al volumen de información que llega a aquellas personas que han de adoptar las decisiones más importantes. Es indudable que la complejidad de los problemas va aumentando a medida que se desciende en ellos y que siendo el tiempo limitado para aquellas personas que ejercen responsabilidades de gestión muy amplias, es imprescindible para el rendimiento adecuado de su labor priorizar los temas a

abordar en función de la importancia de los mismos.

En definitiva, cada profesional ha de poder disponer de aquellos indicadores que le aporten datos que son necesarios para el ejercicio de sus propias responsabilidades políticas o técnicas.

En este sentido, los indicadores nos permiten visualizar aquellos problemas que han de ser resueltos con atención prioritaria.

— Existe, por último, un deseo explícito de las autoridades políticas de disponer de un conjunto de instrumentos de información —indicadores— que de una manera fácil y comprensible permitan presentar a los ciudadanos el balance de su gestión en el período de legislatura y su comparación con períodos anteriores.

No es menor el interés de otros muchos técnicos de la Administración comprometidos en imprimir constantes mejoras en sus sistemas de organización y favorecedores de la implantación de un sistema de indicadores por el que se pueda detectar y solucionar problemas de ineficiencias en la prestación de servicios públicos.

## 2. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE INDICADORES

Podemos definir un indicador como aquella magnitud física o financiera que permite apreciar el grado de consecución de los objetivos planteados (eficacia), de utilización de los recursos (eficiencia) y de satisfacción de las demandas públicas planteadas por los ciudadanos (efectividad).

En cada servicio o centro definido se podrán contemplar y elegir los siguientes indicadores:

Indicadores primarios e indicadores secundarios.

Todos los indicadores pueden clasificarse ante todo en estos dos grandes grupos.

*Los indicadores primarios* son valores absolutos, de carácter cuantitativo, obtenidos directamente y como resultado de observaciones simples.

Se les puede considerar como datos estadísticos pues son suma de hechos homogéneos tales como el número de expedientes, personas de un colectivo, análisis realizados, operaciones efectuadas, etc.

*Los indicadores secundarios* son el resultado de un cociente o ratio entre dos variables o indicadores primarios, como camas de hospital por habitantes de la ciudad, número de expedientes por empleado, número de médicos por plazas hospitalarias, etc.

Tienen un marcado carácter cualitativo y son auténticos indicadores de gestión, capaces de cualquier comparación inter-institucional.

Un indicador primario tendrá distintas denominaciones según los hechos o flujos que describa:

Indicadores de demanda pretenden medir la demanda real, potencial y futura de servicios por parte de los usuarios. Siem-

pre que sea posible, habrá de ponerse en relación con el número de habitantes.

Son denominados también indicadores de entrada, ya que tratan de expresar los estímulos exteriores de solicitud de servicios a los que hay que dar respuesta.

Indicadores de *inputs* son unidades de medida que permiten conocer la naturaleza y cuantía de los recursos susceptibles de ser utilizados y consumidos en la prestación de un servicio. Sirven de base para detectar el costo unitario de la actividad realizada.

Son indicadores que nos permitirán evaluar la eficiencia de los medios dispuestos en la gestión de un programa en relación a los objetivos realmente obtenidos.

Indicadores de actividad nos deben informar sobre la realidad física o económica de las distintas actividades o fases desarrolladas para que puedan prestarse los servicios finales. Se trata de asignar a cada actividad el indicador que refleje más adecuadamente el concepto o contenido de la misma.

Indicadores de oferta real pretenden medir el grado de disponibilidad y utilización de los servicios públicos en las condiciones de precio y calidad en que se ofrecen, así como los problemas de prestación del servicio que se detectan en la realidad.

Los indicadores de oferta potencial pretenden medir, sin embargo, la oferta teórica que resultaría con el máximo aprovechamiento de los recursos destinados al centro y la organización adecuada de las condiciones de oferta.

Indicadores de calidad pretenden medir el nivel de calidad de los servicios prestados o bienes producidos. Son indicadores de un gran interés para evaluar la eficiencia del centro, ya que si no se tienen en cuenta podría resultar una aparente alta eficiencia con niveles bajos de calidad o una aparente baja eficiencia con altos niveles de calidad.

Indicadores de entorno ofrecen información sobre determinadas variables ajenas al servicio en sí y que pueden condicionar la prestación del mismo.

Los principales indicadores secundarios se pueden agrupar en la siguiente clasificación:

Indicadores de dotación. Expresan las disponibilidades existentes para afrontar un determinado nivel de demanda. Se obtienen relacionando indicadores de demanda con indicadores de *inputs*.

Indicadores de productividad. Se obtienen relacionando indicadores de oferta o resultados con los de *inputs* o recursos. Intentan medir la productividad de los distintos recursos utilizados dando la idea más exacta posible sobre el nivel de eficiencia del centro.

Indicadores de efectividad. Permiten apreciar el grado de cobertura o satisfacción a los indicadores de demanda que se establezcan para cada uno de los servicios públicos. Su cálculo se efectuará mediante la comparación para cada servicio de sus correspondientes indicadores de oferta y demanda.

Indicadores de impacto. Pretenden reflejar las consecuencias económicas o sociales, favorables o desfavorables, que conlleva la ejecución de un programa de actividades. Ponen en relación la población o colectivos específicos de población con hechos o acontecimientos en los que incide la oferta del servicio estudiado. La información que nos deben ofrecer tanto los indicadores de impacto como los de efectividad debe servir fundamentalmente al nivel político para que tome sus decisiones estratégicas sobre las principales variables que influyen sobre la oferta y demanda de servicios.

Ejemplo. En un servicio de seguridad ciudadana:

Porcentaje de accidentes urbanos por cada 1.000 habitantes.

Porcentaje de robos por 100.000 habitantes.

Porcentaje de robos según zonas de ciudad.

### *Objetivos del establecimiento de un sistema de indicadores*

— Es preciso concretar con absoluta claridad los objetivos de un sistema de indicadores, y es totalmente vago y difuso decir que debe servir para mejorar la gestión municipal. El conjunto de indicadores que definamos debe servirnos básicamente para *facilitarnos una visión sintética, objetiva y cuantificable del SISTEMA DE INFORMACION* que se establezca para cada servicio público.

Este sistema de información debe contener todo aquello que al gestor político o técnico le interesa conocer sobre las actividades que gestiona. Nos proporcionará datos acerca de variables, tales como:

- Condiciones de demanda del servicio.
- Concreción de parámetros *standard* en torno a las mismas.
- Costes de actuación teóricos, *standard* y reales.
- Dimensionamientos teóricos, *standard* y reales de los recursos para lograr los objetivos marcados.
- Rendimientos teóricos, *standard* y reales.
- Características del entorno.

El disponer en cada servicio público de un sistema de información con las variables que se citan va a permitir al gestor adoptar decisiones más racionales y coherentes en un marco de certidumbre. Esta es condición necesaria pero no suficiente para conseguir una mejora en la gestión pública. Posteriormente deberá cerciorarse de la ejecución de su decisión en los términos establecidos y que los resultados producidos sean los deseados y, si así no sucede, tomar las medidas correctoras que se consideren convenientes.

*Definición de las bases de datos de información sobre la gestión municipal a nivel nacional y local*

La dispersión y escasa calidad que sobre la información municipal existe actualmente es uno de los problemas que han de resolverse con carácter de urgencia.

Definir por tanto la estructura que deberá tener esa base de datos a nivel nacional, la institución encargada de gestionarla, la forma de coordinarse de las distintas entidades y administraciones en cuanto a la alimentación y uso de esas bases de datos constituye una necesidad de urgente solución.

Otro aspecto es el de la estructura de la propia base de datos que a nivel municipal debiera existir y que queda condicionada en función de los sistemas de información y de indicadores definidos.

— *Establecimientos de un cuadro de mando*

En él estarían representadas aquellas variables del sistema de información con una mayor trascendencia o peso específico en la gestión del servicio.

Este sistema ha de servir para ser utilizado a dos niveles distintos: el político, que fundamentalmente ha de adoptar decisiones sobre la oferta que el servicio supone para los ciudadanos a los que él representa, y el técnico, cuya responsabilidad es producir ese servicio con la mayor eficiencia y en las mejores condiciones posibles una vez definidas las condiciones de la oferta.

En definitiva, las decisiones políticas o sobre la oferta del servicio deberán referirse a los aspectos relativos a la cantidad y calidad del servicio final prestado, así como a su forma de financiación. Las decisiones técnicas se adaptarán sobre las condiciones internas de explotación del servicio.

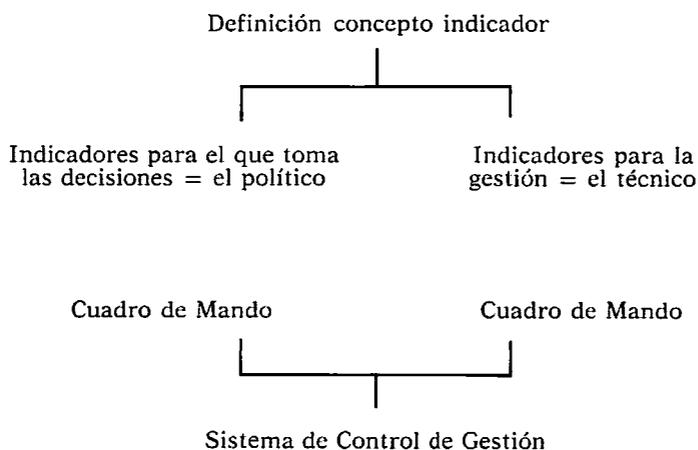
Cualquier empresa, y el Ayuntamiento lo es en parte, funciona por inercia, y es tarea de los responsables de su direc-

ción el detectar las desviaciones que puedan producirse respecto de la consecución de los objetivos marcados.

Con un sistema de indicadores definidos en el cuadro de mando obtendremos una respuesta objetiva para:

- a) Conocer la realidad.
- b) Fijar los objetivos.
- c) Medir el cumplimiento de estos objetivos.
- d) Adoptar medidas correctivas.

En definitiva, para formular un *sistema de control de gestión*.



— *Mejorar la transparencia de la gestión pública local*

Objetivar y concretar la información que puede ofrecerse a los ciudadanos sobre el funcionamiento de los servicios, y por ende aumentar la transparencia de la gestión pública, puede ser otro de los logros importantes del establecimiento del sistema que se propugna.

Es evidente que la implantación y seguimiento de un sistema de información cuantificado y susceptible de ser sometido a comparación en la evolución de una Corporación o con otras similares a ella aumenta la transparencia de la gestión de una Corporación local al ofrecer un sistema objetivo de valoración de la misma.

— *Realizar análisis comparativos de un sistema de información en el tiempo y en el espacio*

La evaluación de la gestión de una empresa o de una Corporación necesita contar siempre con un sistema de referencias. La gestión de un Ayuntamiento en un período determinado ha de compararse necesariamente para poder ser evaluada con la gestión de ese mismo Ayuntamiento en otro período de tiempo o con la gestión de otros Ayuntamientos similares al suyo.

Es evidente que para poder establecer las *comparaciones* referidas los sistemas de información han de referirse y abarcar los mismos conceptos y comprender todas las circunstancias que explican la producción de los resultados obtenidos, acotando con la máxima perfección las relaciones causa-efecto.

En el supuesto de comparar la gestión de dos Corporaciones distintas es importante que haya una *homogeneidad básica* en todas las circunstancias que pueden incidir relevantemente en el fenómeno sometido a estudio.

Indicadores del tipo:

- Número de policías municipales por 1.000 habitantes.
- Número de puestos escolares por 1.000 habitantes.
- Número de litros de agua por habitante.
- Número de plazas de aparcamiento por 1.000 vehículos.
- Etcétera.

Pueden resultar un *instrumento muy válido a la hora de decidir una correcta asignación de los escasos recursos municipales entre distintas funciones de gasto.*

Esta tarea, eminentemente política, puede encontrar un apoyo sustancial en todos los indicadores de efectividad que pongan en relación la demanda de servicios públicos con la oferta que efectúa de los mismos la Corporación.

— *Definir los ámbitos humanos y físicos para la prestación de un servicio y, en consecuencia, determinar la administración que puede prestar un servicio de forma más eficaz y eficiente*

La lucha competencial entre los distintos niveles de Administración en los que se estructura el Estado es una de las constantes de los últimos años, en los que nuestro país vive un proceso de consolidación de un nuevo modelo de Estado. Un sistema de información objetivo y comparable se convierte en el mejor instrumento para definir la Administración que debe ejercer o prestar un determinado servicio público, en función de su mayor eficacia y eficiencia.

Tras la aprobación de la Ley 7/1985, todas las CCAA se enfrentan con el problema de concretar el mapa idóneo de su administración local. La definición de la unidad operativa mínima que un determinado servicio necesita, así como su rendimiento *standard*, nos dará como resultado el ámbito idóneo de prestación del servicio en unas determinadas condiciones.

— Un sistema de indicadores puede ser de enorme importancia a fin de seleccionar aquellos servicios o corporaciones en los que *a priori* es más necesaria una *auditoría*, así como para disponer de parámetros de objetivación de las mismas.

Los indicadores de una entidad pueden servir al auditor en una doble vertiente:

Por un lado, su comparación con los indicadores *standard* la permite centrar su tarea en aquellos puntos en los que se

producen las mayores desviaciones. En el caso concreto de Navarra, dado el enorme número de entidades locales (800), esta tarea de selección previa puede hacer que aumente sobremanera el rendimiento de auditoría.

En un segundo aspecto, el análisis comparativo entre el sistema de indicadores propio y *standard* permite al auditor objetivar el contenido de la auditoría estudiando la existencia o no de variables que justifiquen las desviaciones observadas y, en su caso, proponiendo medidas concretas en las propuestas de mejora que se efectúen.

— *Racionalización de criterios y distribución del Fondo de Cooperación Municipal para gastos por cuenta corriente y por cuenta de capital*

Como consecuencia del escaso poder recaudatorio de las Haciendas locales, una gran parte de sus ingresos proviene de transferencias realizadas por otros niveles de administración que ostentan las competencias para recaudar los tributos que por su naturaleza más progresiva y su mecánica de gestión obtienen mayores recursos.

Admitiendo la tradicional clasificación de las transferencias en corrientes y de capital, y sin pretender realizar un análisis exhaustivo, las segundas deberían tender principalmente a dotar a todas las entidades de unos mismos niveles de equipamientos e infraestructuras que permitan prestar una serie de servicios públicos mínimos, previamente definidos en base a unas directrices de ordenación del territorio. Las primeras tratarían de conseguir que con un mismo nivel de presión fiscal autónoma y las transferencias, cada Corporación pudiera financiar adecuadamente la prestación correcta de los servicios obligatorios y mínimos a ella encomendados.

El problema para la consecución de este objetivo radica fundamentalmente en la dificultad de concreción de aquellas fórmulas que nos definan cuánto de cada servicio ha de prestar una entidad local, con qué calidad y cuál debería ser el coste teórico de dicha prestación. De esta forma obtendríamos

las necesidades de gasto de una entidad local, cantidad que disminuida en el potencial medio de obtención de ingresos que puede calcularse por otros procedimientos, nos determinaría el importe de las transferencias corrientes a percibir por cada entidad.

Se ha de tener en cuenta además que los *ratios* teóricos que se determinen en los indicadores de efectividad, o de adecuación de la oferta de servicios de una Corporación a las necesidades públicas de los mismos, nos darán por comparación con los *ratios* reales de una Corporación concreta, elementos válidos para la planificación y objetivación de la concesión de subvenciones para inversiones con cargo a transferencias de capital.

— *Consideraciones metodológicas en la elaboración de un sistema de indicadores*

— En primer lugar deberemos abordar el problema de la *precisión terminológica*. Se trata de clarificar semánticamente todos los conceptos que vamos a utilizar al objeto de que todas las personas que intervengan en el estudio se expresen en un lenguaje común, homogéneo e inteligible. Términos como eficiencia, efectividad, indicador de impacto, coste *standar*, etc., deben quedar inequívocamente conceptualizados mediante sus correspondientes definiciones.

— Un sistema de indicadores que persiga evaluar la eficiencia con la que se gestionan determinados servicios públicos necesita como soporte la *implantación del Presupuesto por Programas y del Plan General de Contabilidad Pública con el desarrollo del Grupo 9 (Contabilidad Analítica)*.

Toda la información relativa a los análisis de eficiencia en la gestión de los servicios públicos se refiere fundamentalmente a información sobre costos. No cabe duda que los elementos a emplear para obtener una información válida son los ya enunciados. El Presupuesto por Programas nos facilitará información pormenorizada sobre la asignación de medios al cumplimiento de objetivos, así como sobre la definición de los cen-

tros de coste y de rendimiento de una Corporación. La Contabilidad General nos dará una información más amplia que la Contabilidad Presupuestaria y tendremos datos sobre gastos e ingresos en lugar de datos sobre pagos y cobros que nos ofrece la Contabilidad Presupuestaria. Por último, la Contabilidad Analítica nos permitirá disponer de datos de costes de prestación de servicios y, por ende, realizar un control más real y efectivo de la gestión.

— El ámbito de gestión que debe cubrir un sistema de indicadores depende del tipo de información que requiera el destinatario —político o técnico— para la toma de decisiones. Descartando aquellos indicadores de servicios que tomen como referencia la entidad globalmente considerada o, en el extremo opuesto, se refieran a una actividad singular de escasa significación, parece aconsejable adoptar el siguiente criterio:

<i>Ambito de referencia</i>	<i>Destinatario del Sistema de Indicadores</i>
-----------------------------	--

SERVICIO, dentro de la Clasificación	
Funcional del Gasto	Cuadro de mando gestión política

33.1. Enseñanza preescolar

53.2. Residencia de ancianos

65.1. Abastecimiento de agua

Etcétera.

PROGRAMA, dentro de la Clasificación	
Programática del Presupuesto por Programas	Cuadro de mando gestión técnica

Dentro del Servicio 65.1, Abastecimiento de agua, podríamos distinguir los siguientes Programas de Actividades:

- 651.1. Captación de agua potable.
- 651.2. Tratamiento de agua potable.
- 651.3. Distribución de agua potable.
- 651.4. Mantenimiento instalaciones de abastecimiento.
- 651.5. Investigación y estudios obras de abastecimiento.
- 651.6. Proyectos obras de abastecimiento.
- 651.7. Dirección obras de abastecimiento.
- 651.8. Ejecución obras de abastecimiento.

.....

- 651.4. Compras de materiales y suministros.

— La disgregación de un Servicio en Programas de Trabajo puede obtenerse en función de que las actividades que comprenda se presenten siguiendo un ciclo lógico y secuencial —Servicio 65.1, Abastecimiento de agua— o por diferenciación del *output* que producen —Servicio 43.1, Hospitales, clínicas y sanatorios.

— Una vez establecida la estructura programática que mejor se adapte a nuestras necesidades de información y resultando el Programa la categoría presupuestaria que va a actuar como ámbito de referencia del sistema de indicadores que definamos, ya que los indicadores a nivel de Servicio serán los más significativos de cada uno de los programas que comprende, se realizará una descripción de las características de gestión y condiciones internas de explotación en las que se ejecuta el Programa.

Deberán estudiarse aspectos tales como:

- Objetivos programáticos.
- Forma de gestión del programa: directa, indirecta, empresa mixta.
- Descripción y cuantificación *outputs* del programa = finales e intermedios.
- Descripción y cuantificación *inputs* = humanos, materiales y financieros.
- Descripción del proceso de producción/prestación del bien/servicio.
- Parámetro de evaluación de calidad del servicio prestado.
- Marcar pautas claras de asignación de costes de estructura.

— Acotado el Sistema de Información para cada Programa de Actividades deberemos decidir qué parámetros nos interesa conocer para evaluar correctamente la realización del Programa, constituyendo los mismos la expresión o DENOMINACION DEL INDICADOR que posteriormente situaremos en el Cuadro de Mando político o técnico, según corresponda.

— Una vez definido el concepto que quiere expresar el indicador, si es secundario, expresaremos claramente el método concreto de obtención, explicitando y acotando las variables que intervienen en la relación.

— Al objeto de proceder a una interpretación correcta del valor que arroje el indicador se recomienda especificar claramente el grado de calidad objetiva en la prestación del servicio.

Por ejemplo, la correcta valoración del indicador

$$\text{Coste de explotación por m}^3 \text{ de agua facturada} = \frac{\text{Coste Programa Explotación}}{\text{m}^3 \text{ de agua facturada}}$$

dependerá, entre otras causas, de:

- Número de limpiezas efectuadas en depósitos.
- Número de limpiezas de redes y locales de saneamiento.
- Número de fugas localizadas y arregladas.
- Etcétera.

— Para finalizar, será preciso proceder a una institucionalización de la obtención, tratamiento y conservación de los datos estadísticos de que se nutra el Sistema de Información establecido, marcando la frecuencia de cálculo del indicador, organización de procesos administrativos, registros y archivos y asegurando su continuidad en el tiempo.

## CONCLUSIONES

A modo de síntesis, mencionamos las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> Creciente interés para el estudio de un sistema de indicadores como instrumento de evaluación de la gestión pública.
- 2.<sup>a</sup> Por varias razones que se explicitan es precisamente en el sector de servicios públicos donde se hace patente una mayor necesidad de su uso.
- 3.<sup>a</sup> Disponer en cada servicio público de un SISTEMA DE INFORMACIÓN bien estructurado, paso previo en la obtención de un sistema de indicadores.

4.<sup>a</sup> Urge la configuración de una base de datos de información sobre la gestión municipal a nivel nacional y local.

5.<sup>a</sup> El sistema de indicadores como instrumento que nutre de datos al cuadro de mando a dos niveles, político y técnico, y posibilita un control de gestión adecuado.

6.<sup>a</sup> Elemento de selección de aquellos Servicios o Corporaciones en los que *a priori* es más necesaria una auditoría, así como para disponer de parámetros de objetivación de las mismas.

7.<sup>a</sup> Necesidad de disponer como instrumentos de aporte de información un Sistema Presupuestario Integrado de objetivos y Programa, y el Plan General de Contabilidad Pública con el desarrollo del Grupo 9 relativo a la Contabilidad Analítica.

El Programa a nivel técnico y la Función a nivel político se constituyen como marco de aplicación del sistema de indicadores.

8.<sup>a</sup> Se ha de tener en cuenta que un procedimiento costoso y específico para la obtención de un indicador hace peligrar la tarea de obtención del mismo.

No se nos debe ocultar que la validez y utilidad del sistema de indicadores dependerá en gran medida de su calidad y fiabilidad para medir correctamente los aspectos de la gestión.

9.<sup>a</sup> Estimular a los políticos y técnicos de las instituciones locales a normalizar sus Sistemas de Indicadores y de este modo no sólo les sirva para su gestión y control interno, sino que también se puedan utilizar para efectuar comparaciones interinstitucionales.

La extensión del sistema a todos los municipios españoles, objetivo que podrá lograrse a través de instituciones tales como el Tribunal de Cuentas, IEAL, Ministerio de Administración Territorial, FEMP, etc., daría muchas más posibilidades

de realización de gestiones realizadas por diversas entidades y en consecuencia, con ello, de mejora de experiencias y resultados.

10.<sup>a</sup> La tarea es absolutamente audaz, novedosa y necesaria; por todo ello no estará exenta de dificultades y no pueden plantearse excesivas expectativas en estas primeras aproximaciones. Sin embargo, está en la mente de todos que la mejora de la gestión pública pasa sin duda por una evolución constante de la misma que hasta la fecha sólo se realiza de forma intuitiva.

INDICADORES DE EFICIENCIA  
Y ECONOMIA EN EL CONTROL  
DE LOS ORGANISMOS AUTONOMOS  
ADMINISTRATIVOS. HACIA UNA  
ESTIMACION DEL COSTE DE LOS  
SERVICIOS PUBLICOS

ANGEL PRADEL ALFARO  
*Censor del Tribunal de Cuentas*

# SUMARIO

---

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. DISTINCIÓN CONCEPTUAL ENTRE EFICIENCIA Y EFICACIA.
  - II.1. *Tipos de auditoría.*
  - II.2. *Indicadores. Su fundamentación.*
  - II.3. *Los presupuestos por programas.*
- III. EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA Y ECONOMÍA EN EL CONTROL EXTERNO.
  - III.1. *Los organismos autónomos administrativos.*
    - III.1.1. *Aplicación de indicadores.*
  - III.2. *Aproximación al coste de los servicios públicos.*

## I. INTRODUCCIÓN

Definidos los indicadores por el profesor Ortigueira como «magnitudes asociadas a un sistema o fenómeno», pueden distinguirse en ellos dos funciones claramente diferenciadas:

- La descriptiva, que permite el conocimiento y la evolución de un sistema.
- La valorativa, que posibilita la apreciación de los efectos de una acción sobre el sistema.

En la aplicación de indicadores al control de eficiencia y economía de los organismos autónomos de carácter administrativo hay que considerar únicamente la función valorativa de los indicadores como vía de análisis de unos determinados efectos.

## II. DISTINCIÓN CONCEPTUAL ENTRE EFICIENCIA Y EFICACIA

Previo al tratamiento que, desde la óptica del control externo, vamos a dar a estos indicadores, convendrá matizar, desde una perspectiva fiscalizadora, los conceptos de eficiencia, eficacia y economía.

### A) *Eficiencia*

Para el profesor Suárez el concepto de eficiencia es prácticamente análogo al de economicidad. La eficiencia, desde un ángulo económico, «relaciona los medios disponibles con los fines que se han designado como objetivos o metas a alcanzar» (1).

Para evaluar la eficiencia de una entidad, según Rafael Muñoz, será necesario conocer:

- a) El proceso de la planificación del organismo.
- b) Sus controles operacionales.
- c) Sistema de información acerca del grado de eficiencia.
- d) Medidas de los gestores para mejorar la eficiencia.

### B) *Eficacia*

La eficacia, en cambio, presenta una concepción distinta. La eficacia va referida al grado de cumplimiento de los objetivos propuestos. De aquí se desprende de inmediato la aplicación que en un terreno eminentemente práctico presenta este concepto en relación con los Presupuestos por Programas o PPBS (Planning Programming Budgeting System), en los que se hace preciso un tratamiento de control que de alguna manera intente «medir» el grado de cumplimiento de los objetivos.

El modelo 3PC (Planificación, Programación Presupuestación, Control), basado en un presupuesto por objetivos, que propone el profesor Ortigueira para las corporaciones locales, contempla los conceptos de eficiencia y eficacia como criterios en base a los cuales se realiza la elección de programas.

---

(1) La Oficina del Auditor general del Canadá diferencia conceptualmente los términos «economía» y «eficiencia».

En consecuencia, mientras la eficiencia apunta fundamentalmente a la utilización de los medios, la eficacia se refiere al cumplimiento de los fines.

El principio de economía ha sido asumido por el concepto de eficiencia. Por ende, este control de eficiencia y economía aplicado en un proceso fiscalizador viene a demostrar cuál habrá sido el grado de cumplimiento de la gestión y los programas.

## **II.1. Tipos de auditoría**

Todo ello permite clasificar, con el profesor Suárez, las auditorías en los siguientes tipos, entre otros:

*a)* Auditorías de eficiencia y economía, también llamadas auditorías de gestión o de racionalidad económica.

*b)* Auditorías con eficacia, conocidas también por las denominaciones de auditorías de efectividad o de resultados de programas.

En estas últimas se investiga si se han alcanzado los resultados programados o se han cumplido los objetivos impuestos por autoridad competente, cuantificando las desviaciones y analizando sus posibles causas.

Ambas constituyen el grupo de la auditoría operativa.

En el terreno de la «praxis», la fiscalización de un organismo autónomo suele requerir tanto la previa realización de una auditoría de regularidad legal y contable como la evaluación de la eficacia alcanzada en la gestión de los programas o áreas funcionales del organismo. Y ello porque la «eficiencia» de un organismo de la Administración depende tanto de la correcta («eficiente») utilización de los recursos humanos cuanto de la política de inversiones, en la línea de una racionalidad administrativa de todo su sistema operativo.

## II.2. Indicadores. Su fundamentación

Lo expuesto hace que consideremos la programación presupuestaria como un sistema integrado de gestión que comprende la total actividad administrativa del Estado. Y al objeto de realizar una valoración o evaluación de los programas más «eficientes» (convenientes), se necesita disponer de una serie de indicadores porque, al igual que en el presupuesto tradicional, en la utilización de programas a la fase de presupuestación le siguen las de ejecución y control. En este sentido hay que tener en cuenta que el conjunto de actividades de los organismos autónomos se pueden clasificar en grandes bloques funcionales, desagregándose de cada función un conjunto de subfunciones a las que se afectan los programas determinados.

La implantación efectiva del presupuesto por programas se verá facilitada considerablemente a través del desarrollo del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, dedicado a la Contabilidad Analítica, que permitirá conocer con fiabilidad los costes de los servicios públicos estatales, posibilitando la realización de un auténtico control de eficiencia del sector público, dentro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

En este orden de cosas, sería muy conveniente, como dice el profesor Suárez, que al igual que en las auditorías financieras existen unos principios de contabilidad generalmente aceptados, para las auditorías de eficiencia existieran también unos principios de economía y administración generalmente admitidos, que harían de estas auditorías de gestión un poderoso instrumento de control del sector público, contemplado a la luz fluctuante de los numerosos recursos que emplea. Esto sería particularmente deseable en el tratamiento fiscalizador de organismos con presupuesto independiente.

Hay que considerar que en los organismos autónomos, aun en los de carácter administrativo, el montante de las inversiones suele ser muy elevado, estando sujeto, en consecuencia, a las fluctuaciones de los precios, sobre todo teniendo en cuenta los que R. H. Coase, en su obra *The Problem of Social Cost*, llama «costes de transacción» o costes derivados de la utiliza-

ción del sistema de precios, cuya incidencia sobre la eficiencia general del sistema se pretende minimizar. Es decir, un organismo que acumule un elevado *stock* de bienes para su posterior distribución (2) debe contemplar la evolución de los precios de adquisición, en orden a conseguir una minimización del coste del servicio público, dentro de un control de eficiencia o de racionalidad económica del gasto público.

Esta eficiencia ha de ser motivo de control desde una perspectiva global, contemplando las actuaciones del organismo a lo largo de su gestión, que puede abarcar, en lo temporal, un esporio mayor que el de un ejercicio económico. De ahí la falta de rigor de un control de eficiencia sobre una gestión presupuestaria que aunque comparte algunas de las ideas del presupuesto por programas es una técnica menos ambiciosa. Me refiero al «Presupuesto base cero» o ZBB (Zero Base Budgeting), según el cual cada año se reducen a cero cada uno de los conceptos presupuestarios, sin tener en cuenta los resultados de la gestión y liquidación presupuestarias del año anterior.

### **II.3. Los presupuestos por programas**

De la importancia de la programación presupuestaria da idea el hecho de que en la cuenta de liquidación del presupuesto de los organismos autónomos se incluye, en su primera parte, un apartado que, recogiendo la realización de las autorizaciones y previsiones presupuestarias, vertiente de gastos, se refiere al desarrollo por programas, siguiendo la capitulación presupuestaria convencional.

Si se consigue afectar a los diversos programas la actividad del sector público se habrá dado un gran paso adelante en orden a conseguir un conocimiento bastante aproximado del coste de los servicios públicos. Y ello porque dos presupuestos

---

(2) Existen Organismos Autónomos Administrativos que adquieren y distribuyen determinados bienes de equipo. Así, la Junta de Construcciones, Instalaciones y Equipo Escolar.

por programas ofrecen mejores perspectivas que los tradicionales a la hora de aplicar los distintos indicadores que, de alguna forma, arrojan una información veraz sobre el grado de cumplimiento de los precitados programas, con el consiguiente conocimiento sobre el nivel de eficiencia y eficacia que se pretende en la realización de una auditoría integral, dentro de un proceso de fiscalización.

Por otra parte, conocer con un grado de fiabilidad aceptable la tasa de cumplimiento de cada programa supone una información estimable no sólo de la gestión del organismo, sino también de su presupuestación, datos éstos a tener muy en cuenta a la hora de previsiones futuras y en el momento de iniciar un proceso de fiscalización. Y en este sentido se encuentra un poderoso argumento que sustenta la utilización de los diversos indicadores, que, de una u otra forma, evidencian la eficacia de la actividad gestonaria de un organismo.

El Real Decreto 1124/1978 pone de manifiesto que el ejercicio del control de eficacia requiere el establecimiento y dirección de un sistema de contabilidad analítica, coherente con la contabilidad presupuestaria, que permita, además de obtener una más completa información económica y financiera, facilitar los datos que sobre el coste de los servicios públicos sean precisos para conocer el grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados y el coste de los mismos, según determina el artículo 134 del citado texto legal.

Y en orden a establecer sistemas de medición de eficacia, parece que no caben más que dos soluciones:

*a)* Establecimiento normativo de unos módulos o indicadores programados con carácter general, que permitan su contrastación con toda clase de gestiones.

*b)* Establecimiento presupuestario de unos programas cuya estructura posibilite la discusión de su eficacia y su posterior crítica por el órgano de control externo.

La segunda solución encaja plenamente en la necesaria racionalidad de la programación y ejecución de una gestión económica pública y presupuestaria, deducida del mandato del artículo 31.2 de la Constitución, y sintoniza plenamente con los condicionantes de los artículos 9 y 13.C de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

### III. EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA Y ECONOMÍA EN EL CONTROL EXTERNO

El artículo 31.2 de la Constitución determina 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».

Y el artículo 9.º de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece que «la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía».

En este contexto, por eficiencia cabe entender la capacidad para formar y realizar un programa. Cuando este programa lo gestiona un órgano del sector público la función de enjuiciar la realización de ese programa corresponde al Tribunal de Cuentas. Nos movemos entonces en el campo de la fiscalización como exponente del control externo. Pero es una actuación *a posteriori* y, por ende, el órgano fiscalizador necesita conocer una serie de datos para poder estimar el grado de eficiencia alcanzado en la gestión y realización de un programa por un organismo oficial. Con ello hemos llegado al núcleo de la cuestión: *el grado de eficiencia*. Al hablar de «grado» estamos situando el término eficiencia en una escala axiológica, donde será preciso evaluar, en términos numéricos, la estimación objetiva de aquella. De aquí surge la necesidad de utilización de unos indicadores que, de algún modo, informen sobre la eficiencia de un determinado programa, analizando el grado de cumplimiento de sus objetivos.

### **III.1. Los organismos autónomos administrativos**

Volviendo al terreno de la «praxis» nos fijaremos en las cuentas rendidas por los Organismos Autónomos Administrativos al Tribunal de Cuentas. A los efectos de un análisis o control de eficiencia, las cifras recogidas en las cuentas rendidas aparecen rodeadas de una gran frialdad. Son cantidades que por sí mismas no ofrecen una información completa a los efectos de valorar la realización de un programa. Será recurriendo a la comparación con otras magnitudes como se consiga una evaluación relativa de la eficiencia de la gestión de un programa desarrollada por uno de estos Organismos.

Así, para determinar el grado de cumplimiento de un programa utilizaremos el indicador siguiente:

$$D = \frac{\text{Pagos realizados}}{\text{Obligaciones reconocidas}}$$

cuyo valor no puede exceder de la unidad. Si, como ocurre frecuentemente, el valor de este indicador es inferior a uno, basta con multiplicar por 100 para obtener el grado de cumplimiento del programa o de la inversión en términos porcentuales al cierre del ejercicio.

#### **III.1.1. Aplicación de indicadores**

En la aplicación de indicadores al análisis fiscalizador de los Organismos Autónomos habría que distinguir entre los de carácter administrativo de aquellos otros de índole comercial, industrial, financiero o análogos, toda vez que las finalidades de unos y otros son totalmente distintas. Así, mientras en los comerciales, por alinearse en la vía lucrativa, con la existencia de unos resultados económicos, se pueden emplear unos determinados indicadores, como los diversos ratios de autonomía financiera, de solvencia, etc., en los administrativos, por el contrario, no cabe la utilización de los referidos ratios.

Sin embargo, existen otros indicadores de propia aplicación a los Organismos Autónomos Administrativos que ponen de manifiesto el grado de cumplimiento de sus presupuestos y, en suma, la misma gestión de las previsiones del Organismo.

En el estudio conjunto de la liquidación del presupuesto de un Organismo Autónomo es interesante conocer un indicador simple que pone de manifiesto el porcentaje que sobre el total (de ingresos o gastos) representa cada capítulo del presupuesto. Si se desea una visión más completa, se puede calcular este indicador referido a los artículos sobre el total de cada capítulo. Estos indicadores elementales ofrecen un particular interés a la hora de fiscalizar la gestión de un Organismo, toda vez que expresan claramente la mayor incidencia del gasto sobre determinadas partidas presupuestarias.

En el análisis de un presupuesto con cuantías elevadas, donde las cifras ofrecen una frialdad contable que no propicia su estudio, se hacen necesarios estos indicadores como medio de relacionar el montante de unos gastos con otros. Si en un determinado presupuesto se observa que el capítulo VI, por vía de ejemplo, asciende a cinco mil millones de pesetas, nada podemos concluir respecto al capítulo indicado; pero si, además de conocer esta cantidad, se nos informa que el total del capítulo VI representa un 82,38 por 100 del importe total presupuestado, se ha añadido una información importante a la hora de iniciar una fiscalización, porque el equipo auditor queda enterado que las inversiones (capítulo VI) del Organismo en cuestión presentan un volumen notable, sobre el que habrá que dirigir las preferencias controladoras de la fiscalización. E incluso en la composición del equipo auditor, a la vista de la importancia cuantitativa de dicho capítulo VI, convendrá incluir un experto en materia de contratación, por la presumible absorción del gasto en obras, servicios o suministros.

Pero al margen de este tipo de indicadores al que nos hemos referido, cabe tratar de otra especie de relaciones, que presentan la novedad, con respecto a los anteriores, que sobre los mismos es posible deducir algunas consecuencias interesantes

desde el punto de vista presupuestario-contable. Entre otros, cabría destacar los siguientes indicadores:

$$I_R = \frac{\text{Modificaciones netas}}{\text{Remanentes de crédito anulados}}$$

significando que las modificaciones netas son el resultado de manejar los aumentos menos las bajas advertidas en el presupuesto.

El análisis de este indicador ofrece las siguientes conclusiones:

- Si  $I_R = 1$                       Existen deficiencias en la presupuestación.  
Si  $I_R < 1$

En efecto, si  $I_R \leq 1$ , estamos en presencia de un presupuesto en el que las modificaciones presupuestarias realizadas carecieron de fundamento, toda vez que los remanentes de crédito anulados a la liquidación del ejercicio fueron iguales o superiores a las mencionadas modificaciones.

Otro tipo de indicador a emplear en el análisis de un Organismo Autónomo Administrativo es el siguiente:

$$I'_R = \frac{\text{Remanentes de crédito anulados}}{\text{Créditos presupuestos iniciales}} \times 100$$

siendo tanto más incorrecta la presupuestación cuanto más se acerque el indicador al valor 100.

En una aproximación a la realidad presupuestaria de un Organismo se emplearía el siguiente indicador:

$$I''_R = \frac{\text{Remanentes de crédito anulados}}{\text{Créditos presupuestos definitivos}}$$

en el que han quedado subsumidos los créditos iniciales y las modificaciones en los créditos presupuestarios definitivos. Los posibles valores del indicador son:

$$O = I''_R < 1$$

Hasta aquí quedan expuestos algunos indicadores correspondientes a la primera parte de la cuenta de liquidación del presupuesto de un Organismo Autónomo Administrativo.

Respecto de la segunda parte de la cuenta referida, «Realización de las obligaciones y derechos reconocidos», tanto en obligaciones como en derechos, se calculan los siguientes indicadores:

$$P_1 = \frac{\text{Pagos líquidos}}{\text{Obligaciones netas}}$$

$$P_2 = \frac{\text{Ingresos líquidos}}{\text{Derechos netos}}$$

El valor ideal de cualquiera de estos indicadores es la unidad, lo que supondría que no existen obligaciones o derechos pendientes que pasen a ejercicios cerrados. El valor de estos indicadores revela el grado de satisfacción de las obligaciones y el de liquidación de derechos, y no podrá ser nunca mayor que la unidad en ambos casos, siendo deseable que estos indicadores arrojaran un resultado igual a uno, pues ello significaría que se había pagado e ingresado justamente lo que estaba presupuestado.

En las fiscalizaciones que actualmente se están realizando en el Departamento de Organismos Autónomos Administrativos de este Tribunal se vienen empleando unos indicadores que se basan en las diferencias o desviaciones observadas entre distintos conceptos presupuestarios, evaluadas estas desviaciones en términos monetarios.

Por lo que respecta a los ingresos, utilizamos el siguiente indicador, que recoge la desviación relativa:

$$D_i = \frac{(IPD) - (DR)}{(IPD)} \times 100$$

en la que

$D_i$  = Coeficiente de desviación relativa de los ingresos.

IPD = Ingresos previstos definitivos.

DR = Derechos reconocidos.

Este indicador permite observar lo que las modificaciones presupuestarias, por capítulos, representan sobre los créditos iniciales y la confrontación con los demás capítulos del presupuesto. E igualmente posibilita comparar información entre el valor del indicador para el total de operaciones corrientes y el correspondiente a operaciones de capital. A efectos de fiscalización importa conocer en qué capítulo del presupuesto de un Organismo han tenido mayor incidencia las modificaciones computadas en el mismo y también el valor del indicador para la totalidad de las obligaciones.

El análisis de la tesorería es un punto de obligada inclusión en un proceso de fiscalización, enmarcado en un control no sólo de legalidad, sino también de eficiencia y economía. El estudio de la liquidez o tesorería de un Organismo Autónomo Administrativo se realiza a través de dos cauces:

- Acta de arqueo.
- Circularización bancaria, que permite conocer saldos mínimos, medios, etc.

Pero al intentar una comparación homogénea entre distintos Organismos o entre varios períodos de tiempo de un mismo Organismo, surge la necesidad de utilizar un indicador o ratio de liquidez. En aquellos casos en que sea posible y convenient-

te se emplea el llamado «test ácido», que se define como se indica seguidamente:

$$T = \frac{\text{Valores disponibles y realizables}}{\text{Exigible a corto plazo}}$$

### III.2. Aproximación al coste de los Servicios Públicos

Como intento de aproximación al cálculo del coste sectorial de un Servicio Público (pensiones de jubilación), cabe una referencia al trabajo publicado por este Tribunal sobre control de la Seguridad Social (1) en 1981, en el que se proponía la creación «ex novo» de los siguientes coeficientes:

\* El «coeficiente social de pensiones», que definimos como el porcentaje que las prestaciones representan sobre las cotizaciones, referidas ambas a los trabajadores. Su cálculo se realiza según la formulación siguiente:

$$S = \frac{N \times P \times 100}{C}$$

en la que S representa a dicho coeficiente social de pensiones, N es el número de pensionistas, P la pensión media y C representa las cuotas satisfechas por los trabajadores.

\* El «índice de financiación», definido como la relación existente entre los recursos propios del Sistema de la Seguridad Social, y los gastos de dicho Sistema. Su fórmula es la siguiente:

$$I_f = \frac{R}{G}$$

---

(1) Francisco FERNÁNDEZ VICTORIO y Angel PRADEL ALFARO: «El control de la Seguridad Social por el Tribunal de Cuentas. Perspectivas jurídicas y económicas».

en la que  $I_f$  representa el mencionado índice de financiación, R recoge los recursos y G los gastos. El valor de este índice se moverá normalmente entre cero y uno, ya que si el índice arrojará el valor unidad estaríamos en presencia de un presupuesto totalmente nivelado en base a los recursos propios, lo que debería anular las transferencias del Estado al Sistema de la Seguridad Social.

El cálculo de este indicador permite contemplar las siguientes conclusiones:

Si  $I_f = 0$  : no existen recursos propios

Si  $I_f = 1$  : nivelación presupuestaria

Si  $1 > I_f > 0$  : existen recursos propios insuficientes

Si  $I_f > 1$  : hay exceso de recursos propios.

Entendida la eficiencia como «medida» de gestión de los recursos públicos, según queda expuesto, hay que admitir que un control de eficiencia y economía sería el cauce adecuado para conocer, con un grado de aproximación aceptable, el coste de los servicios públicos, desmontando, siquiera sea parcialmente, la complejidad que su estimación plantea.

Por ello, la utilización de indicadores que agrupen macrodatos, reduciendo a coeficientes, índices o ratios toda la gestión del sector público, e incluyéndolos en un procesamiento adecuado, arrojaría unos resultados fiables sobre el coste de los servicios públicos.

**DOCUMENTACION**  
**NORMATIVAS REGULADORAS**  
**(1437-1934)**

Continuamos, en DOCUMENTACION, la tarea iniciada en anteriores años. Con ella pretendemos facilitar los trabajos de investigadores y estudiosos sobre el Control externo.

Las páginas que siguen recogen información y extractos sobre las **NORMATIVAS DE CONTROL EN ESPAÑA**, desde la Ordenanza de Juan II.

MANUEL NOFUENTES G. MONTORO  
*Censor Letrado del Tribunal (jub.)*

I. ORDENANZAS DADAS POR EL REY D. JUAN II EN 2 DE NOVIEMBRE DE 1437 Y EN 30 DE SEPTIEMBRE DE 1442

Estas Ordenanzas, dirigidas a los Contadores Mayores, Lugartenientes y Oficiales como consecuencia de peticiones, formuladas al Rey, por los Procuradores de Ciudades y villas, declaran que la facultad de los Contadores —delegada de la del Rey— se entiende a tomar, e recibir, e fenecer las cuentas que los mis Tesoreros e Recabdadores de cualquier Concejos e Universidades, e personas de cualquier estado o condición, preeminencia o dignidad que an a mí an.

Es notable —como abrevia Corrales— que multitud de disposiciones que hoy están en vigor en nuestro Tribunal de Cuentas se hallen con extensión o en germen en esta primera Ordenanza. Queriendo «atajar las luengas, e dar vía para que las cuentas en breve sean fenescidas e acabadas, e los alcances de ellas queden ciertos e determinados» ordena que los cuentadantes sean emplazados, y si no acudieren a dar sus cuentas en el plazo, «sean luego traídos presos e bien recabdados a dar las dichas cuentas». Se establece orden para el examen de cuentas, documentos justificativos que deben acompañarlas y medios de sustituir los extraviados; se determinan los sujetos obligados a rendir cuentas y se establece un registro de cuentadantes; se dan plazos para finiquitar las atrasadas; se determinan las penas en que incurren los que adjuntan a las cuentas documentos falsos; se fijan debates diferentes en el juicio de las cuentas, pues si no hay acuerdo entre los Conta-

dores Mayores, se examina el asunto, asesorándose de ello, por el Consejo del Rey; trátase de remoción de empleados, de la celebración de subastas para servicios públicos, días de audiencia, plazo para el juicio de las cuentas, establecimiento y liberación de fianzas de los Recabdadores, y por último, incompatibilidad de los Contadores con el examen de cuentas de sus parientes.

En estas últimas apreciaciones coincide Fernández Victorio.

## II. ORDENANZA DE LOS REYES CATÓLICOS DE 9 DE ENERO DE 1478

«Al hallar establecida, por mi antecesor la Contaduría Mayor de Cuentas —que confirma por Ordenanza de 1476—, procuran por esta Ordenanza dada en Sevilla su ampliación y mejora.» Aun dicen: «es nuestra merced e voluntad que éstos e cada uno de ellos den sus cuentas, e se cobren de ellos, e den sus bienes para Nos todo lo que se fallare por buena cuenta que deben, e que vosotros —los Contadores— e vuestros Lugares Tenientes tomades e averiguades, e fenescades las dichas cuentas; por vos mandemos que de aquí adelante asentendes vuestro oficio de cuentas en nuestra Corte.»

*Establece, para asegurar la rendición de cuentas,* «so las penas e los apercibimientos que a vosotros pareciere que se deben poner: las cuales penas Nos por la presente les ponemos, e para que según el tenor e forma de las dichas leyes paguen las tales personas e Concejos lo que así les fuere alcanzado sin embargo, de los tales finiquitos, e mercedes, y donaciones que del dicho señor Rey e de Nos tienen: e así declaramos e interpretamos la ley por nos sobre esto fecha en las Cortes de Madrigal. E otro sí, que si dedes e libredes vuestras cartas para aprender, e sean traídos presos a la nuestra Corte doquier que vos estuviéredes con el dicho vuestro oficio de cuentas cualquier, ó cualquier personas de las que tovieron, e tovieren de aquí adelante los dichos cargos, e a sus herederos e fiadores, e deudores, e tenedores de bienes, e a cualquier de ellos, para que den a averiguen dichas cuentas, e paguen lo que así debieren».

*Para hacer efectivos los débitos, la Ordenanza señala «a los nuestros Contadores Mayores, que luego que con ella fuérede requeridos, busquen e fagan buscar con toda diligencia, los libros de Hacienda del dicho señor Rey nuestro hermano, y saquen las receipts de todos ellos desde el año de 54 a esta parte, y vos la den, e entreguen firmadas de sus nombres por donde tomedes las dichas cuentas. E otrosí, mandamos que vos den, e fagan dar las receipts e la forma susodicha, sacadas por los nuestros libros de los años pasados desde que nos reinamos acá. E eso mismo de este presente año, e de los años venideros en cada uno, según lo disponen las leyes e ordenanzas de nuestros reinos. E porque a nos es fecha relación que en los libros del Sr. Rey D. Henrique nuestro hermano no se podría dar razón de todos los dichos cargos por la desorden e movimiento que en estos nuestros Reinos en su tiempo hobo, mandamos al nuestro Escribano de Rentas, que vos dé, é entregue copia, é razón de los Recaudadores é Arrendadores, é otras personas que han tenido cualesquier cargos fasta aquí tocantes á la dicha Hacienda».*

Por último señala —para todos los efectos— quedan bajo la jurisdicción de los Contadores a los «Alcaldes, Alguaciles é otras justicias, é Oficiales cualquiera de nuestra Casa y Corte é Chancillerías, é á los Concejos, é Asistentes, Corregidores é Alcaldes é Alguaciles merinos é Regidores, Caballeros, Escuderos, é Oficiales é homes buenos de todos é cualesquier Ciudades, Villas é Logares de los nuestros Reinos é Señoríos».

Durante el reinado de los Reyes Católicos se dictan otras Ordenanzas —1490, 1499 y 1500— recordando y confirmando las anteriores. En 1480 se celebran Cortes en Toledo en las que los Procuradores solicitan, una vez más, medidas para evitar y corregir la desorganización aún existente como secuela del reinado anterior.

### III. ORDENANZA DEL EMPERADOR CARLOS I DE 10 DE JULIO DE 1554

Esta Ordenanza dada en La Coruña tiende a proveer y remediar algunos fallos advertidos en la normativa y funcionamiento de la Contaduría Mayor de Cuentas. En ellas se dispone:

— *En orden al nombramiento de Lugartenientes y Oficiales de la Contaduría, se establece que* «como quiera que los Contadores mayores de Cuentas fasta agora han acostumbrado nombrar sus Lugares Tenientes se han nombrado los otros Oficiales de la Contaduría, es nuestra merced é voluntad que ansí los Tenientes como los otros Oficiales de la Contaduría se nombren de aquí en adelante por Nos, y nó por los dichos Contadores mayores, ni por otra persona alguna».

— *El examen de cuentas se realiza en lugar de actuación de los cuentadantes. Así, se establece en la Ordenanza* «mandamos que los dichos nuestros Contadores mayores de Cuentas, y a sus Lugares Tenientes y Oficiales, luego que lleguen á cualquiera ciudad ó Villa donde hubiere de estar y residir, señalen iglesia, ó monasterio, ó casa que les pareciese que más conviene, donde se junten á tomar las cuentas y hacer despachar las otras cosas que convienen tocantes á sus oficios, y allí tengan cargo de ellos en arcas cerradas y á buen recaudo, como se ha acostumbrado».

— *Para asegurarse la rendición* «mandamos que tres veces en el año, conviene á a saber á veinte de abril hasta fin del, y 20 de agosto hasta el fin del, y á quince de diciembre hasta veinte y cinco, se junten todos y revean y pasen los libros de receipts, cargos y memoriales, para ver y averiguar los que han sido llamados a dar cuentas, á los que lo han sido y no han venido, y se saque un memorial de todo y provean lo que convenga y se deba, y que el Fiscal que entiende en los negocios de dicha Contaduría por el dicho memorial haga las diligencias y pedimentos que parecieren deben hacer».

— *Se regulan los apercibimientos y sus correspondientes penalidades:* «por ende mandamos que las cartas de llamamientos que se hubiesen de dar se den con término limitado y conveniente para poder venir a dar las dichas cuentas, poniéndoles la pena que a los dichos nuestros Contadores mayores de Cuentas y sus Tenientes les pareciere; y si dentro del término que les asignasen no pareciesen, se dé segunda carta con otra pena, apercibiéndolos que si en el término que en la segunda se pusiese no viniere, no teniendo justo impedimento ó

excusa, den tercera carta para ejecutar en ellos la pena que les fuere puesta en la segunda carta; de manera que todos vengan a dar y fenecer las dichas cuentas y pagar lo que de sus cargos debiere».

— *Las cuentas rendidas tendrán, según las Ordenanzas, el carácter de juradas:* «por ende ordenamos y mandamos que de aquí adelante al tiempo que tomaren cuentas extraordinarias, donde ésto puede suceder, tomen juramento en forma de las personas á cuyo cargo hubiere seído que el cargo y data de su cuenta es cierta y verdadera, é que en ella no hay fraude ni engaño».

— *Quedan regulados los finiquitos:* «los finiquitos que hubieren de dar y dieren los dichos Contadores de cuentas y sus Lugares Tenientes los den declarando y especificando el cargo que se hace á cada uno, y de qué, y cómo, y lo que se recibiere en cuenta y data á quien se pagó, y por virtud de qué, por manera que el cargo y data vaya bien declarado y especificado, y si adelante naciere alguna duda de ello se pueda averiguar por los dichos finiquitos».

— *En orden a los alcances y su control, se establece que* «somos informados que con los alcances que se hacen en las dichas cuentas se acude con parte de ellas al Receptor, que paga las quitaciones y otras cosas de la dicha audiencia de las cuentas, y con lo demás al nuestro Tesorero; y porque conviene á nuestro servicio saber qué alcances se hacen, ordenamos y mandamos que al Receptor que ahora es y adelante fuere de los dichos alcances se acuda cada año con todos los alcances que se hicieren, y él pague las quitaciones y otras cosas que se le libraren en los dichos alcances, y con lo que restare en su poder al cabo de cada año acuda al dicho Tesorero, á quien Nos mandaremos, con el cual se tenga un libro aparte de esto, y se le tome cuenta cada de un año».

— *Por lo que respecta al procedimiento, la Ordenanza regula:*

1. «Que por cuanto algunas personas que han de dar cuentas las traen bien ordenadas para poderse dar, en tal caso, man-

damos que sean admitidas, y por ellas no paguen cosa alguna sino del finiquito que hubieren de llevar; pero que no las trayendo bien ordenadas, los Contadores mayores y sus Lugares Tenientes nombren uno de los Oficiales de dicha Contaduría que orden la tal cuenta, y que ningún Oficial pueda tomar ni tome cargo de ordenar las tales cuentas, sino por nombramiento de los Contadores mayores y sus Lugares Tenientes, y al dicho Oficial se le pague lo que conforme al arancel que se le dará se tasaren, é que la tal cuenta la tomen los dichos Contadores ó sus Lugares Tenientes, ó los Oficiales, y no el mismo que la ordenó.»

2. «Puede suceder que cerca de las dudas y dificultades que en el tomar de las cuentas nacen, los dichos nuestros Contadores y Oficiales no se conformen y tengan diferentes pareceres é votos, é por esta causa las cuentas se dejen de acabar y fenecer, no estando declarado lo que en tal caso se deba hacer; mandamos que cuando entre los Oficiales de la dicha Contaduría hubiere alguna duda en que no se concordaren, ocurran á los Contadores mayores ó sus Lugares Tenientes, y los que ellos determinaren se ejecute y cumpla, y si los dichos Contadores ó sus Lugares Tenientes no se concordaran, el Asesor de la dicha Contaduría lo vea, y lo que él con uno de los dichos Contadores acordaren se cumpla; pero que siendo cosa de importancia é calidad, ocurran á nuestro Consejo para que nombre del dicho Consejo ó de fuera, según les parecerá, quien se junte con los dichos Contadores é Asesor, é se efectúe y cumpla lo que á la mayor parte pareciere, y que la dicha determinación en cualquier manera no haya suplicación sino para ante ellos mismos, y que lo susodicho se guarde en cualquier manera que suceda la dicha duda y diferencia, ahora sobre lo que los dichos Oficiales dudasen, ahora sobre las dudas que entre los mismos Contadores y sus Lugares Tenientes sucedieran é nacieren».

— *Para asegurarse la independencia y rectitud de los Contadores, establece, además de una serie de incompatibilidades, «mandamos que ninguno de los dichos Contadores, ni sus Tenientes, ni Asesor ni Fiscal, ni Oficiales, no puedan recibir ni reciban, directa ni indirectamente ninguna dádiva ni servicio*

ni agradecimiento de persona alguna que tenga, ó se espere que verosíblemente tenga negocio ante ellos, aunque sea después de fenecidos los negocios, so las penas contenidas en la ley ó ordenanza de la dicha Contaduría, las cuales mandamos que se guarden y ejecuten inviolablemente, sin embargo de cualquier uso y costumbre, y otra excusa alguna que para ello aleguen».

— *Reflejando el respeto que al Emperador merece la función de la Contaduría, se ordena* «mandamos que si Nos con sus señales y acuerdo firmáremos y despacháramos alguna cosa que les parezca que no es justicia ni se debe pasar, é de que no fuyamos bien informados, ni lo pasen, ni por virtud de las tales cédulas y mandamientos hagan cosa sin lo consultar con Nos, y nos lo hacer saber primeramente, para que proveamos en ello lo que más convenga».

Este último aspecto es destacado por Fernández Victorio y Linos Lago en los trabajos antes mencionados.

Hemos de hacer observar que esta Contaduría Mayor de Cuentas fue, de hecho, llamado Consejo de Hacienda, pese a que tal nombre no le había sido dado, hasta entonces, por Ley alguna.

En este Organismo se puede distinguir: los Contadores para asuntos administrativos, los tres Oidores para judiciales y una especie de Pleno, con dos Consejeros de Castilla, para las revisiones.

#### IV. ORDENANZAS DADAS POR EL REY D. FELIPE II EN 20 DE AGOSTO DE 1569

En esta Ordenanza, dada en Madrid, se ratifican las dadas en La Coruña en 10 de julio de 1554 —antes estudiada—, señalando ha habido alguna omisión y descuido, mandando se cumplan y guarden. Se señalan, asimismo, una serie de innovaciones cuyo cumplimiento se establece.

— *En orden a la residencia de los Contadores Mãyores:* «Asimismo ordenamos y mandamos que los dichos nuestros Contadores mayores de la dicha nuestra Contaduría mayor residan y no se ausenten de nuestra Corte sin nuestra licencia y mandato».

— *Para la gobernación y repartimiento de Cuentas —insistiendo en anteriores normas— se establece:* «Porque por Ordenanza de la dicha Contaduría mayor está mandado que los dichos nuestros Contadores mayores, Tenientes y de Resultas y de los demás Oficiales se junten cada cuatro meses y hagan un acuerdo general y en él una tabla y memorial de las cuentas más importantes y que más conviene á nuestro servicio que se tomen para que por la orden del ansí se haga, y parece que no se ha cumplido, mandamos que de aquí adelante por principio de enero a mayo y septiembre de cada año ansí se cumpla, y para que con menos embarazo se pueda hacer, se junten á ello las tardes que fueren necesarias, y que el nuestro Fiscal tenga especial cargo y cuidado de acordar el cumplimiento de ella.

Parece que entre los dichos nuestros Contadores mayores y Tenientes por Nos nombrados ha habido algunas dudas y diferencias sobre qué cosas se deben despachar por el Tribunal, y cuáles por sólo el Contador mayor más antiguo; y para que todos cesen, mandamos que las provisiones y Libranzas que en el dicho Tribunal se acordaren y se despacharen por los que se hallaren presentes cuando se proveyeren, y lo mismo se haga en los nombramientos de personas para las comisiones de cobranza y otras cosas; y en el dicho Tribunal se repartan las cuentas que se han de dar á los Ordenadores y á los Contadores de Resultas, y en lo tocante al Gobierno y orden del dicho Tribunal lo haga el Contador mayor ó Teniente más antiguo que en él presidiere, como se acostumbra en los otros nuestros Tribunales».

Respecto a las cuentas —que serán privadas— se establece: «porque por Ordenanza de la dicha nuestra Contaduría mayor está mandado que las partes que dieren cuentas den relación jurada del cargo y data, y parece que de aquí adelante se guar-

de y cumpla precisamente así en las cuentas ordinarias como en las extraordinarias; y que los dichos nuestros Contadores no den lugar á que la dicha relación sea obscura ni cautelosa; y asimismo mandamos que cuando las partes entregaren sus cuentas para que se den á ordenar, aclaren con juramentos los recados que les faltan para ellas, y se les asigne término para trahellas; y mandamos que los alcances líquidos que de las dichas relaciones resultaren se cobren luego, y como si las cuentas fuesen acabadas; pero si las cuentas fuesen de difuntos, y tales que no haya persona que no pueda y deba jurar las dichas, mandamos que en tal caso se ocurra al Tribunal de la dicha nuestra Contaduría mayor para que se provea lo que convenga sobre ello».

— *Ordenando que las cuentas ordinarias se rindan cada diez años se establece para control de esta obligación:* «Porque á la dicha Contaduría mayor deben venir todos á cuyo cargo fuere cualquiera hacienda nuestra á dar cuenta de ella, se ha de tener noticia de todos los que la debieren; ordenamos y mandamos, que las personas á cuyo cargo fuere el libro de la razón de nuestra hacienda saquen en cada un año de ellas receta general, y la entregue en la dicha Contaduría mayor, donde se vea qué personas deben dar cuenta, y se provea lo que convenga, y mandamos que el Secretario de nuestro Consejo de Hacienda, y nuestros Escribanos de Cámara, que residen en nuestra Contaduría mayor de ella, en las libranzas que dieren declaren de dónde es vecino, y qué oficio tiene aquel á quien se librase; de manera que se entienda y sepa dónde se hallará para ser llamado á cuentas. Y mandamos que los dichos nuestros Contadores mayores y Tenientes tengan cuidado de mandar despachar las provisiones necesarias para que los Contadores y otros Oficiales de la nuestra hacienda que residen fuera de nuestra Corte en fronteras, puertos de mar y Africa, y otras partes, envíen cada año, á la dicha Contaduría mayor recetas generales de su cargo con las resultas de ellas, para que con tiempo se pueda proveer lo que cerca de todo convenga; y que las dichas recetas que envíen se comprueben con las del dicho libro de la razón, y si en ellas hubiere algunas partidas que no estén en el dicho libro, se dé de ellas luego noticia á las personas que le tuvieren para que las pongan en él, y haya de todo

razón; ya mandamos que el nuestro Tribunal asista y tenga cuidado para que esto se cumpla».

— *Se regula el secreto en las funciones de los Contadores:* «Y porque conviene á nuestro servicio y bien de nuestra hacienda que los nuestros Oficiales de ella como los demás nuestra justicia tengan entera libertad sin ocasión ninguna de lo contrario; ordenamos y mandamos que todos los de dicha nuestra Contaduría mayor sean obligados á guardar secreto de los negocios que en ella se traten de determinación de intereses de parte, y como se guarda por los nuestros Jueces de los Tribunales de justicia, y que todos los que al presente son y adelante fueren Ministros nuestros en ella juren el secreto y le guarden so pena de privación de sus oficios, y que al tiempo que hayan de determinar cualquier negocio manden salir las partes, y queden de manera que puedan votar secretamente, y sin que de nadie se pueda entender. Y asimismo mandamos que ninguno de los dichos Ministros en la dicha nuestra Contaduría mayor sea Agente, Solicitador, ni Procurador, ni lleve salario, ni interese alguno de Grande, Prelado, ni Caballero, ni de otra persona alguna directa ni indirectamente, so pena de suspensión de su oficio por tiempo de dos años; y asimismo les mandamos y defendemos que so cargo del dicho juramento y de la fidelidad de sus oficios no den avisos por sí, ni por interpuesta persona en manera alguna de alcances que se hayan hecho, ni de otra cosa alguna de Real Hacienda á persona alguna de cualquier calidad que sea, sola dicha pena de privación de sus oficios».

— *El derecho de visita —aun para el Ramo de Guerra— queda establecido* «Porque de la visita resulta que hay algunas cuentas menudas que á causa de serlo no se llaman las personas que las deben dar, y que por ser muchas conviene que no se dejen de tomar; ordenamos y mandamos que los nuestros Contadores mayores y Tenientes provean como vaya un Oficial suficiente para ello que las tome á lo que deben dar, y que sea persona de confianza á quien se pueda ordenar y ordene que visite las fortalezas y municiones y bastimientos que estén en las fortalezas y vean si tienen los alcances de manifiestos como

son obligados, para que tengamos de ellos noticia y, lo mandamos proveer como convenga; y mandamos a los dichos nuestros Contadores mayores y Tenientes, que provean acerca de lo susodicho con mucho cuidado lo que sea necesario».

— *Por lo que respecta a las funciones del Fiscal:* «Asimismo mandamos que el nuestro Fiscal de la dicha nuestra Contaduría mayor tenga libro y memorial en el de los pleitos y negocios tocantes a su oficio, y cuidado de siempre advertir en el Tribunal lo que le pareciere convenir á nuestro servicio, y que cada sábado dé cuenta en él de lo que se le hoviese hecho, para con noticia de todo se provea lo que á nuestro servicio convenga».

— *El recurrir a los Contadores Mayores de Cuentas en caso de discrepancia entre los Contadores de Cuentas y Oficiales, se regula:* «Por cuanto en la ley de 27 del tít. 5.º del libro 9 de la Nueva Recopilación de las leyes está dispuesto y ordenado que cuando hoviese diversos pareceres y votos entre los nuevos Contadores de Cuentas y Oficiales, y no fueren conformes, se ocurra á los Contadores mayores de Hacienda o sus Lugares Tenientes, y que lo que ellos determinaren se ejecute y cumpla: declaramos y mandamos, que habiendo la dicha diversidad de votos, se ocurra á los Contadores mayores de Cuentas, y no á los de la Hacienda ni á sus Lugares Tenientes, sin embargo de lo contenido y dispuesto en la dicha ley, la cual en cuanto á lo susodicho revocamos, quedando en todo lo demás en su fuerza y vigor».

#### V. ORDENANZAS DADAS POR EL REY FELIPE II EN 20 DE NOVIEMBRE DE 1593

Estas Ordenanzas, fechadas en El Pardo, crean el Consejo de Hacienda, suprimen la Contaduría Mayor de Hacienda —subsistiendo la de Cuentas— y constituyen un Tribunal de Oidores para juzgar los asuntos de aquel carácter y que continuarían las funciones atribuidas a los tres oidores de la Contaduría Mayor de Hacienda que se suprimía.

— *Se delimita, en primer lugar, la competencia del Consejo de Hacienda.*

Así se establece: «En el dicho Consejo, y no en otro Tribunal alguno, se ha de tratar é trate de administrar por mayor mi Hacienda Real, y se den las formas y órdenes que pareciere se deben tener para administración de ello, y todos los negocios y cosas de Hacienda en general, y todas las que tocaren é concernieren al acrecentamiento y buen gobierno de ella, y fueren en su beneficio, conservación y buena administración en general, é por mayor se haga por el dicho Consejo todas las provisiones de dinero que fueren necesarias y mandáremos hacer, así de la dicha Hacienda como por asientos con hombres de negocios y otras personas».

— *Se establece la competencia del Tribunal de Oidores:* «Porque de tratarse en el dicho Consejo de Hacienda pleitos de justicia entre partes, se impide y embaraza lo que toca á la administración é beneficio de mi Real Hacienda, que es lo que principalmente se ha de tratar en él; mando que en el dicho Consejo no se admite pleito alguno entre partes tocantes á arrendadores y rentas ordinarias ni extraordinarias, ni en otra manera alguna, ni se conozca ni trate de ellos, sino que todos se remitan y traten en la Contaduría mayor de Hacienda por los Oidores de ella, y lo mismo se haga en los que están pendientes, de presente en ella, donde conforme á las Leyes y Ordenanzas de aquel Tribunal toca y pertenece conocer é tratar de ellos».

— *La competencia de la Contaduría Mayor de Cuentas es establecida por la Ordenanza estableciéndose que* «Ordenamos é mandamos que en la nuestra Contaduría mayor de Cuentas haya de aquí adelante cuatro Contadores, y no haya Tenientes, y porque puedan asistir más continuamente, y hacer que ellos y los de Resultas y demás Oficiales del dicho Tribunal hagan y asistan al suyo, y no se embaracen en pleito entre dichas partes; mandamos que de aquí adelante los dichos Contadores no admitan ni conozcan ni el dicho Tribunal se conozcan de pleitos de justicia entre partes, aunque sean y procedan, e resulten de las cuentas que se tomaren ó hubieren tomado en el dicho

Tribunal en primera instancia en grado de apelación de los egccutores ó Jueces de comisión que enviaren á la cobranza de lo que se debiere de nuestras Rentas, sino que así los que de aquí adelante hobiere, como los que de presente estuvieren pendientes, los remitan todos á los Oidores de nuestra Contaduría mayor de Hacienda, adonde se han de tratar y se ha de conocer de ellos; con lo cual mando que cesen é no hayan en el dicho Tribunal el Fiscal y Asesores Letrados que hasta aquí ha habido con ocasión de los dichos pleitos; pero si por los dichos Oidores se viere algún pleito de importancia aunque parezca conviene que asista uno de los dichos Contadores a la vista é determinación de él para informarles de lo que conviene, lo hagan por la forma é orden que para el efecto, que por estas Ordenanzas mandamos que lo pueda hacer uno de los cuatro Contadores de la Contaduría mayor de Hacienda, dando primero cuenta de ello al que presidiere en el Consejo de ella, y teniendo orden suya para ello».

— *Se regula la Presidencia de los Altos Cuerpos citados:* «Ordenamos y mandamos que el que presidiere en el Consejo de Hacienda presida también en las dos Contadurías mayores y en el Tribunal de los Oidores de la dicha Contaduría de Hacienda».

— *En orden a la Contaduría Mayor de Cuentas se confirma sus Ordenanzas reguladoras de 1554 y 1568:* «por cuanto en lo que toca á la jurisdicción de los Contadores y Oidores de la mi Contaduría mayor de Hacienda, forma y ejercicio de sus oficios, ha habido duda general, cómo, y en qué casos se han y deban entender las Leyes y Ordenanzas que mandamos hacer e hicimos por la dicha Contaduría mayor en la Ciudad de la Coruña a diez días del mes de julio del año pasado de mil quinientos cincuenta y cuatro, y en el Pardo á veinte y ocho de octubre de mil quinientos sesenta y ocho, de que ha nacido entre ellos debate y diferencia en mucho daño de los negocios y de las partes, y aun desautoridad del dicho Tribunal e Ministros; mando que las dichas Leyes e Ordenanzas se guarden y cumplan enteramente, é casi como en ellas se contiene, las cuales si necesario es, las aprobamos y reconocemos, y de nuevo hacemos excepto en lo que por estas nuevas Ordenanzas

se mudare e innovare ó alterare, ó á ellas fuere contrario, porque en cuanto á esto se han de guardar estas nuevas, y no aquéllas».

— Por lo que respecta al procedimiento de examen de cuentas se establece:

«1. Las cuentas que hasta aquí se han acostumbrado tomar por el dicho Tribunal se tomen en él, y las que conviniere que se tomen fuera de él, se haga y tomen por comisión de los dichos Contadores, y del que presidiere en el Consejo de Hacienda.

2. Otro sí: Porque se pueda tomar más breve é mejor resolución en los pleitos de dudas de cuentas que se hicieren en la dicha Contaduría mayor de ellas, mandamos que los Contadores llamen á los que hobieren tomado las cuentas y pusieren las dudas, é informen de los motivos que tuvieren para ponerlas, no obstante que hayan dado por escrito los fundamentos que tuvieron para dudar de ellas.

3. Y porque es de mucho inconveniente que las cuentas comenzadas á tomar en una mesa se muden á otra, y se dé á los que tienen tanta noticia de ellas, mando que las que estuvieren comentadas en una mesa se acaben en ellas, y no se pasen á otra, si no fuere con causa muy legítima é bastante que haya para hacerlo, y las cuentas que se comenzaren no se dejen hasta que se acaben é fenezcan del todo, ni se entremetan otras con ellas, sino en caso que las comenzadas hayan de pasar por faltar ó esperar algunos recaudos para proseguirlas.

4. Y porque en el tomar de las dichas cuentas haya el orden que conviene, y no se entremetan ni confundan las unas con las otras, mandamos que se haga y haya siempre memorial de las cuentas atrasadas que están por tomar é fenecer, y de las cuentas corrientes, y señalen Contadores que tomen las atrasadas, y otros para las corrientes, y los unos y los otros la tomen, prosigan y acaben, como tenemos proveído que lo hagan.

— Por último se ordena que el Fiscal de la Hacienda ayude a los pleitos de la de Cuentas.»

«Y porque en todo haya el buen recaudo que conviene á nuestra Hacienda y bien de los negocios; mandamos que el Fiscal de nuestra Hacienda y Contaduría mayor, además de la asistencia que ha de hacer en ella, la haga también y ayude á los pleitos de la de Cuentas, y el Tribunal particular de la Contaduría mayor de Cuentas tenga libro y memorial puntual de los cargos que resultaren de las cuentas que se tomaren en el dicho Tribunal, y razón de todos los alcances de ellas, y de los pleitos que sobre ellos hobiere, y diligencias que en ello se hicieren é debieren de hacer, y asista continuamente en todo lo tocante á su oficio en la dicha Contaduría mayor de Cuentas, y á los negocios y pleitos tocantes á las cuentas del dicho Tribunal que se tratare en él de los Oidores del de la Hacienda, siempre que sea necesario y conveniente, el cual tenga un Solicitador Fiscal con salario competente, que sea desocupado de otros negocios confidentes, é inteligente de los que se tratan en los dichos Tribunales, el cual nombren los dichos Contadores de Cuentas, con consulta del que presidiere en el Consejo de Hacienda.»

#### VI. ORDENANZA DADA POR EL REY FELIPE III EN 26 DE OCTUBRE DE 1602

— *Refundición en un solo Consejo del de Hacienda y la Contaduría Mayor.* La Ordenanza establece: «Que de aquí adelante, por el tiempo que fuere mi voluntad, el Consejo de Hacienda y la Contaduría mayor de ella, sea todo un Tribunal, y que se llame Consejo de Hacienda y Contaduría mayor de ella, pues son unos mismos negocios los que se tratan en ambos Tribunales, y de una misma sustancia, y por la experiencia se ha visto que de estar divididos, diciendo que un Tribunal se trate de la Real Hacienda por mayor, y en otro por menor, han resultado muchos inconvenientes.»

— *Presidencia única confirmando la Ordenanza de 1593:* «Que el Presidente presida en el Consejo de Hacienda y en to-

dos los Tribunales de ella como se contiene en el título de su oficio y disponen las Ordenanzas del año 93, haciendo con mucha diligencia todo lo que conviene á la buena disposición de los Tribunales y egecuciones de lo que en ello se debe hacer.»

— *A esta Presidencia se le atribuye la facultad de* «Que cuando hubiere alguna diferencia entre los dichos Tribunales de mi Real Hacienda sobre á cuál de ellos toca algún negocio, ó dónde se ha de tratar y conocer de ello, ó por qué Ministro se ha de despachar, lo determine sólo el Presidente, y por su determinación se pase y se esté sin haber pleito ni diferencia más sobre ello.»

— *Se excluye de la competencia del Consejo de Hacienda y Contaduría Mayor el entender de pleitos. Así se establece que* «en el Consejo de Hacienda en que está incorporada la Contaduría mayor de Hacienda, ni en la Contaduría mayor de Cuentas no se trate ni conozca de pleitos, pues es justo que se abstengan de ellos para que les quede más tiempo para tratar de los negocios, para que los dichos Tribunales son instruidos, y porque en la administración de la Hacienda, gobierno y cobranza de ella, y en el tomar de las cuentas suele haber malicias y dilaciones que embarazan el buen expediente con hacer pleitos de lo que no es; mando al Presidente y Consejo de Hacienda y Contaduría mayor de Cuentas, que excusen semejantes dilaciones procurando que no las haya ni se admitan con color de pleitos, porque no se venga á perjudicar por este camino la administración y cobranza de mi Real Hacienda, y el tomar de las cuentas, pues importa tanto la brevedad en lo uno y en lo otro».

— *El Tribunal de Oidores y Fiscal de la Contaduría Mayor queda subsistente, estableciéndose que* «el Tribunal de los Oidores y Fiscal de la Contaduría mayor de Hacienda manda que se continúe y proceda como hasta aquí; pero porque los pleitos fiscales son muchos, y no hay más de cuatro Oidores, y se suelen remitir algunos pleitos, conviene que de aquí adelante haya cinco Oidores en el dicho Tribunal».

— *En orden al procedimiento de examen de cuentas se ordena:*

«1. Y en el tomar de las cuentas conviene que no intervingan ni se hallen presentes sólo los Contadores de Resultas y Entretenidos á quien tocara, y que puedan llamar á las partes, para ser informados de los recaudos y papeles que para el fenecimiento de las dichas cuentas fueren examinando: y habiéndose informado las partes y sus solicitadores y agentes se salgan fuera; y los dichos Contadores y Entretenidos prosigan sus cuentas, y tomen la resolución que convinieren en ellas, en la cual los Contadores y Fiscal tengan cuenta, porque se ha entendido que conviene proveerse así.

2. Que el Presidente tenga gran cuenta de saber si hay alguna cuenta que convenga reverse, por no haberse hecho también como era menester, y conviniendo las haga rever por los Contadores de la Contaduría mayor que le pareciere; y el mismo cuidado tenga en las cuentas atrasadas, para que se despachen con gran brevedad.

3. En cuanto al capítulo 43 de las dichas Ordenanzas que trata de que hay muchas cuentas que no están vistas ni comenzadas á tomar, y otras comenzadas y por fenecer, y que se hagan ver y fenecer, mando que se guarde y egecute, con que para ello no se nombren personas de fuera de la dicha Contaduría, como lo decía la dicha Ordenanza, y el Presidente tenga gran cuenta de tratar y conferir en la dicha Contaduría lo que convenga hacerse para que las dichas cuentas se vean, tomen y fenezcan, y no se consulte lo que para ello pareciere que de nuevo convenga proveerse.»

— Por último se declaran en vigor —salvo innovaciones establecidas— por la Ordenanza que comentamos: «Todas las Ordenanzas antiguas quedan en su fuerza en vigor que por éstas no estuvieren mudadas, innovadas ó alteradas en todo ó en parte, y fueren contrarias á ellas, porque en cuanto á esto se han de guardar estas nuevas y no aquéllas; pero en todo lo demás las Ordenanzas antiguas del año de 54, las de 68 y las de 93 se han de guardar y cumplir enteramente, bien así como

en ellas se contiene, que siendo necesario las apruebo y renuevo en lo que no estuvieren innovadas por éstas.»

VII. ORDENANZAS DE CARLOS II —17 DE JULIO DE 1691—, DE FELIPE V —25 DE FEBRERO DE 1701— Y DEL MISMO REY DE 4 DE AGOSTO DE 1715

Estas tres Ordenanzas responden a la necesidad de disminuir la planta del Consejo de Hacienda y Contaduría mayor, justificada —en las de 1691 y 1701— por «lo mucho que importa minorar en todo lo posible el número de los Ministros de los Tribunales, por los inconvenientes que resultan de su multiplicidad en el ahorro de los negocios, en la mayor molestia de las partes, y por aliviar a la Hacienda para acudir a las urgencias de la defensa y conservación de la Monarquía.

De esta forma queda reducida la planta del Consejo por la Ordenanza 1701 al Presidente, el Gran Canciller, ocho Consejeros de capa y espada, cinco Oidores para la Sala de Justicia y un Consejero y cuatro Contadores para la Contaduría de Cuentas.

En la Ordenanza de 1715 se señala que «habiendo sido siempre la principal atención de mi deseo el procurar á mis vasallos todo lo que pudiese influir en su mejor gobierno, para que de él experimentasen los beneficios que tan justamente tiene merecidos, y han podido y debido prometerse de mi amor, correspondiente á su constante fidelidad; me pareció establecer en los Tribunales de la Corte el método y forma de despacho que expresan los Decretos de la nueva planta expedidos en 10 de noviembre de 1713, persuadido y aconsejado que el Reglamento dado en ellos facilitaría el mejor y más breve expediente de los negocios, el alivio de las partes, y la plena satisfacción de la justicia; y no habiéndose logrado ninguno de estos fines, antes bien manifestado la experiencia que aquella disposición frustraba mis deseos, quise oír á los Ministros más desapasionados é inteligentes sobre el importante remedio de estos daños; y en vista de lo que me representaron, por orden mía de 31 de julio pasado, he resuelto, por lo que mira el Con-

sejo de Hacienda y los demás Tribunales comprendidos en este nombre, anular lo primero los citados Decretos de 10 de noviembre de 1713 y Declaraciones posteriores hechas en su consecuencia, y que se gobierne en adelante sobre el mismo método y regla, y con el propio número de Ministros que se señalaron por él por los Decretos de reforma de 17 de julio de 1691 y 6 de marzo de 1701, á excepción de lo que en éste irá expresado, añadido y declarado, y que en ellos no se consideró necesario prevenir por las varias circunstancias que hoy ocurren y no hubo entonces».

En virtud de esta última Ordenanza queda reducida a una todas las Salas, con un Gobernador, seis Ministros de capa y espada, seis Togados, dos Fiscales, un Secretario y Contadores generales y subalternos, suprimiéndose la asociación de los dos Consejeros de Castilla.

Como hace observar Fernández Victorio, son dictadas por el primer Rey de la dinastía Borbón una serie de Ordenanzas —que a continuación estudiamos— que se distinguen por las medidas dispares y que tan pronto merma, amplía, mutila o añade, las atribuciones específicas de la institución que estudiamos.

#### VIII. ORDENANZA DEL REY FELIPE V DE 3 DE JULIO DE 1718

En esta Ordenanza el Rey «conviniendo poner esté —el Consejo de Hacienda— y la Contaduría Mayor, en una disposición correspondiente a la armonía, con que se ha de manejar la Administración y recaudación, buscando siempre el más breve éxito y decisión de todos los expedientes» establece:

«A la Sala del Gobierno del Consejo de Hacienda resuelve se agreguen é incorporen la de Justicia, Millones y Tribunales de Cuentas, compuesta del Gobernador, seis Ministros de Capa y Espada, seis Togados, dos Fiscales, un Secretario y dos Contadores, generales de Hacienda, á quien se ha de agregar la Contaduría general de Millones y la Secretaría á la de Hacienda, quedando extinguidos estos dos empleos.»

— *Designación de un Contador Fiscal. Así dispone:* «Que en la Contaduría mayor haya un Contador Fiscal general de Cuentas por cabeza de ella cuyo empleo ha de recaer siempre en Contador y no en otro; proponiendo el Consejo en ocasión de vacante.»

Señalándole sus funciones: «El cargo del expresado Contador Fiscal en el Gobierno de la comunidad de Contadores será celar sobre su trabajo y operaciones, y visitar y reconocer las mesas, y lo que se adelanta en las cuentas, con el cual podrán los Contadores comunicar las dudas que se les ofrecieren; y en las que se necesite de decisión del Consejo, dar cuenta en él concurriendo él para la más clara expedición en los casos que conviniere para la determinación respecto de lo que por la misma, como antes se practicaba, harán recurso las partes en lo que les tocare.»

— *En cuanto al procedimiento de examen de cuentas, ordena:* «Las cuentas se deberán presentar en la Contaduría general de Cuentas, en las cuales pondrá el Contador general Fiscal los días de la presentación, y las verá y adicionará éste, como lo hacía el Fiscal, pidiendo sobre ellas y sus finiquitos lo que convenga al derecho de mi Real Hacienda, y después las repartirá y destinará a la mesa o Contadores que las hayan de tomar, según la calidad de cada una, dándose por los mismos Contadores los finiquitos, después de haberle dado cuenta del estado de ellas; y también ha de ver el referido Contador general todo género de informes que se hicieren por los Contadores, así de finiquitos con otros cualesquiera en los cuales ha de poner su aprobación, añadiendo su parecer en aquellos que se le ofrezca que prevenir para el mayor resguardo de mi Real Hacienda; y todo lo que después de estas circunstancias sea necesario de vista fiscal, lo ha de ejecutar y despachar uno de los del Consejo.»

Como hace observar Linos Lage, resuelve que se agregue a la Sala de Gobierno del Consejo de Hacienda la de Justicia y Tribunal de Cuentas (primera vez que hallamos esta denominación concreta), crea el cargo de Contador Fiscal General de Cuentas y establece los contadores provinciales y las cate-

gorías de Contadores de nombramiento, título y resultas, superior o última. Merece especial mención esta orden, por constituir la única solución de continuidad que ha experimentado esta institución en los largos siglos de su existencia, y aún ésta fue más aparente que real, puesto que sus funciones, aunque más limitadas, se confiaron al contador general fiscal, que simultáneamente se creó.

No obstante —según Fernández Victorio—, Felipe V fue un paladín de la institución creando también la Contaduría de Valores, de Distribución y Millones.

#### IX. ORDENANZA DEL REY FELIPE V DE 18 DE MARZO DE 1720

Esta Ordenanza se establece partiendo de la consideración de «algunos inconvenientes que se han reconocido en la práctica de la última planta del Consejo de Hacienda»; en consecuencia, se ordena:

— *Se crean en el Consejo dos Salas, una de Gobierno y otra de Justicia:* «Compuestas de los Ministros que Yo señalare al principio de cada año á proposición del Presidente ó Gobernador de él: la de Gobierno se ha de componer del Presidente ó Gobernador, dos ó más Ministros, según Yo mandare, de Capa y Espada, y dos Togados; la de Justicia de cuatro Ministros Togados, y uno precisamente de Capa y Espada; y si se ofreciesen algunos negocios arduos concurrirán dos, según lo ordenare el Presidente ó Gobernador. Establecidas así las dos Salas de Justicia y Gobierno, mando que todos los Ministros se junten en Consejo pleno todos los días al principio de la audiencia y que en él se lean mis Decretos y Resoluciones, y leídos se entreguen al Secretario.»

— *En orden a la antes suprimida Sala de Millones, establece:* «Atendiendo también a la representación que me ha hecho la Diputación del Reino, y a la fidelidad y amor con que me ha servido y sirve mando que se vuelva a establecer la Sala de Millones, como estaba antes de la referida planta del año

de 1718, con el número de Ministros, y el mismo Secretario, facultades y modo de gobierno que entonces tenía.»

#### X. ORDENANZA DEL REY FELIPE V DE 6 DE MARZO DE 1726

En esta Ordenanza se establece por el Rey: «bien sabéis que por Cédula mía de 3 de julio de 1718 tuve por bien de extinguir el Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas». Realmente en el texto correspondiente no aparece tal supresión, sí el nombrar un Contador Fiscal General para la dirección y gobierno de la Contaduría Mayor.

La Ordenanza que comentamos reconoce que «no habiendo producido esta providencia el beneficio que deseaba, y reconocido que la multitud y gravedad de los negocios que allí ocurren requieren más extensión que la de un solo Ministro, por orden mía de 28 de febrero próximo pasado de este año de 1726, he resuelto restablecer el Tribunal de la Contaduría mayor de Cuentas debajo de las reglas y ordenanzas que se gobernó hasta 9 de noviembre de 1713; observándose para su régimen las formalidades que hasta entonces se practicaron».

#### XI. ORDENANZA DEL REY FELIPE V DE 11 DE JUNIO DE 1739

Esta Ordenanza responde a la necesidad —como señala su preámbulo— que las diversas plazas de gobierno que «ha habido en mi Consejo de Hacienda desde la de 10 de noviembre de 1713 en que se alteró la antigua (por cuyo motivo he mandado recopilar y unir las Ordenanzas, Autos acordados y otras posteriores declaraciones) han ido introduciendo en la práctica, y en la inteligencia de lo que he mandado observar, por lo respectivo al mismo Consejo, sus Tribunales y Ministros de tabla y Subalternos, muchas dudas y confusiones, que como contrarias á mi servicio, y al mejor y más breve curso de los negocios, obligan á que se aclaren, y á que también se muden y alteren en parte algunas de las que se establecieron en los decretos y resoluciones últimas, para que en todo se camine con el acierto que siempre he deseado».

En relación con la función de control de los gastos públicos atribuida al Consejo de Hacienda y Contaduría Mayor se establece que «el Tribunal de la Contaduría mayor de Cuentas se ceñirá puntualmente a la observancia de sus Ordenanzas; y porque en ellas no se le da facultad para consultar, se abstendrá de hacerlo, si no en el caso de que se halle en él personalmente el Presidente o Gobernador, que entonces por su autoridad podrá ejecutarlo; pero sin que éste concurra no le ha de ser lícito tomar su nombre para consultar: y mando vuelva á reintegrarse en la facultad que tuvo antes de la planta de 10 de noviembre de 1713 de dar por sí todos los finiquitos de cuentas, sean de la calidad y cantidad que fuere, sin necesitar de informar al Consejo para que me consulte; porque en cuanto a ésto tampoco se ha de hacer por él, pues estoy informado de que además de ser inútil, es de mucho gasto y perjuicio á las partes por la dilación. Y la comunidad de Contadores continuará su egercicio con la subordinación que siempre tuvo al Tribunal, observando las mismas Ordenanzas y las órdenes mías que después hubiere dado con los autos acordados para su régimen y método en tomar las cuentas; todo puntualmente».

Esta Ordenanza es desarrollada —al modo de los reglamentos de la técnica administrativa moderna— por otra dictada por el sucesor de Felipe V que estudiamos a continuación.

## XII. ORDENANZA DEL REY CARLOS III DE 6 DE MAYO DE 1761

Esta Ordenanza, dada en Aranjuez, reduce la planta del Consejo de Hacienda y Contaduría Mayor. En ella se establece:

— *En orden al número de sus componentes:* «Hallándome informado del exceso que hay en el número de los Ministros de Capa y Espada de mi Consejo de Hacienda, y de los de la tabla del Tribunal de mi Contaduría mayor contra lo prevenido en las plantas que se le dieron desde el año de 1691 hasta el de 1744, en cuya observancia se interesa tanto mi Real servicio: he resuelto que el Consejo de Hacienda, por lo tocante á Ministros de Capa y Espada, se componga de sólo ocho, con

los que, y los tres Contadores generales de Valores, Distribución y Millones, como Ministros que son del mismo Consejo, se doten sus Salas, y el que ha de presidir el Tribunal de Contaduría mayor de Cuentas, proponiendo el Gobernador su destino según práctica como juzgare conveniente, sin exceptuar á los Contadores generales en los casos que lo considere útil á mi servicio; pero es mi voluntad que en el ínterin queda reducido el número á los ocho Ministros continúen sirviendo los que actualmente se hallan sin novedad en su egercicio y goce, quedando á mi cuidado para su tiempo dar nueva asignación de sueldo á los de número, con que puedan mantener el honor de sus ocupaciones. Que el número de Ministros del Tribunal se reduzca á sólo cinco, según lo dispuesto en la planta de 4 de agosto de 1715, sirviendo por ahora seis, con calidad de extinguir la primera vacante, y quedan de jubilados con sus honores y sueldo los demás de que se compone el Tribunal en la forma y modo que se expresa en el Reglamento que he mandado formar á este fin. Y siendo consiguiente á esta disposición la regulación de Contadores en las tres clases de Resultas, Título y Nombramiento de mi Contaduría Mayor, y teniendo presente los que eran suficientes al puntual despacho de los negocios de oficio y partes, quiero que aquellas plazas se reduzcan á treinta, diez de cada clase, continuando en su egercicio los que sirven actualmente, según se prescribe en su nuevo Reglamento.

— *Se establece un nuevo Reglamento de la Contaduría Mayor de Cuentas en el que se destacan:*

«1. Por el Tribunal se hará el repartimiento de los negocios y asuntos de la Contaduría Mayor entre los Contadores, y mesas que hoy existen, con la proporción que juzgare más conveniente, reduciendo las mesas, y destinando los encargos con arreglo á las vacantes que ocurran hasta que se verifique quedar en los treinta Contadores y diez mesas de su nuevo reglamento y planta, como en él se previene; y llegando este caso, y con conocimiento de los asuntos que competen á la Contaduría Mayor, y la calidad y suficiencia de sus Contadores, formará el Tribunal el repartimiento de los negocios que deberán respectivamente despacharse en cada una de las diez

mesas de número, y en fin de cada año informará al Gobernador del Consejo sobre el destino que deberá dar para el siguiente á los Contadores.

2. Siendo el Real ánimo de S. M. que á sus Contadores de la Contaduría Mayor de ningún modo se les permita tener otro empleo, comisión ó encargo, ni sirvan en otras Contadurías, Secretarías ni Oficinas de casas de Grandes, Títulos ni hombres de negocios; manda S. M. que vigilen el Tribunal y Fiscal la más puntual observancia de este capítulo; y averiguándose que tengan otros encargos, comisiones ó Contadurías, se les separe y recojan los títulos que tuvieren, dando cuenta á S. M.»

### XIII. LAS CORTES DE CÁDIZ Y SU CONSTITUCIÓN DE 1812

Entramos ya en el período constitucional. El discurso preliminar leído en las Cortes al presentarse el proyecto de Constitución en la sesión de 24 de diciembre de 1811 contiene acerca de él las siguientes frases, cuya elocuencia, y cuya severa y racional doctrina no hay para qué encarecer, pues el principio en que la institución se asienta queda en ellas para siempre establecido.

«Decretadas por las Cortes las contribuciones y cuanto ocurriere á la distribución entre las provincias de las directas, su recaudación ó inversión debe quedar á cargo del Gobierno bajo su responsabilidad. Para que ésta sea efectiva en cualquier caso, nada es más á propósito que el que todos los fondos destinados al servicio del Estado se reúnan en una sola Tesorería. Este sistema evita el desorden, facilita las operaciones y asegura la cuenta y razón, sin cuyos requisitos no puede haber confianza. El Rey, como Jefe del Estado, podrá aplicar según lo crea conveniente al mejor servicio de la Nación los fondos públicos puestos á su disposición por las Cortes. Pero éstas no pueden desentenderse de vigilar sobre la justa inversión de lo que verdaderamente constituye la sustancia de los pueblos. Para ello es indispensable que el Tesorero mayor haga pago alguno que no sea en virtud de decreto del Rey, refrendado por

el Secretario del Despacho de Hacienda, de cuyo arreglo depende quedar asegurada la responsabilidad de cualquier malversación. La Tesorería mayor, por su parte, intervenida en las cuentas generales por las Contadurías de valores y de distribución, las presentará para su examen á la Contaduría Mayor de Cuentas, sin cuya formalidad no merecerán fé alguna de las Cortes. Estos establecimientos deben arreglarse con toda escrupulosidad por leyes especiales, no perteneciendo á la Constitución sino indicar sus atributos.

Aprobada por las Cortes la cuenta general de Tesorería Mayor en que han de comprenderse el rendimiento anual de todas las contribuciones y su inversión, se imprimirá y publicará para que la Nación se entere por sí misma del mérito y extensión de sus sacrificios, de su utilidad y necesidad. De este juicio comparativo podrá además deducir el verdadero estado de su prosperidad, su tendencia y progreso, como también la seguridad ó peligro en que puedan hallarse su libertad ó independencia.»

En consecuencia con estos principios, dispone la Constitución de 1812:

Para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una Contaduría Mayor de Cuentas, que se organizará por una ley especial.

La cuenta de Tesorería General, que comprenderá el rendimiento anual de todas las contribuciones y rentas y su inversión, luego que reciba la aprobación final de las Cortes, se imprimirá, publicará y circulará á las Diputaciones provinciales y á los Ayuntamientos.

Del mismo modo se imprimirán, publicarán y circularán las cuentas que rindan los Secretarios del Despacho de los gastos hechos en sus respectivos ramos.

La Constitución centraliza la gestión de la Hacienda Pública en el Ministerio de Hacienda y también organiza, como vi-

mos, la Contaduría Mayor de Cuentas para examinar las que deben rendirse no sólo por la Tesorería General, sino también por los respectivos Ministerios.

#### XIV. INSTRUCCIONES DEL REY FERNANDO VII DADA EN CUMPLIMIENTO DEL DECRETO DE LAS CORTES GENERALES Y EXTRAORDINARIAS DE 7 DE AGOSTO DE 1813

Esta Instrucción fue dada de acuerdo con el Decreto citado con el fin de regular las funciones y facultades de la Contaduría Mayor de Cuentas.

Constituyen sus líneas generales:

*Organización y rango.* La Contaduría Mayor constará, según el Decreto de las Cortes de 7 de agosto de 1813, de un Presidente, cinco Contadores mayores, un Secretario, quince Contadores de primera clase, quince de segunda y quince de tercera, cuyo número máximo señala el artículo 22 de dicho Decreto, y se considera absolutamente necesario para el desempeño de las obligaciones que le están confiadas; además tendrá un Archivero, ocho Oficiales de Libros y dos Porteros.

La Contaduría mayor de Cuentas es una Oficina superior en su clase.

*Incompatibilidades.* Ningún individuo de la Contaduría Mayor podrá ser Agente, servir á Prelado, Grande ó Título, ni tener otro salario más que el de su empleo.

Tampoco podrá recibir directa ni indirectamente dádiva, servicio ni agradecimiento de persona alguna que tenga ó espere tener negocio ante ellos, ni aun después de su finalización.

Cuando ocurriese que algún individuo de Contaduría mayor sea pariente hasta el cuarto grado de alguno de los que presenten cuentas, les será prohibido examinarla, ni tener en ella el menor conocimiento.

— *Como requisito previo a la toma de posesión de los nombrados titulares en la Contaduría Mayor:* «Si tuviese cuentas que dar á la Hacienda nacional algún individuo que fuese promovido á plaza de cualquiera de los Tribunales de la Nación, ó se le confiriese en la misma Contaduría Mayor, ó en cualquiera otro establecimiento que tenga que manejar ó intervenir caudales públicos, no podrá tomar posesión de su destino hasta haber rendido sus cuentas, para lo cual no se podrá expedir título á los agraciados sin que preceda oficio á la Contaduría Mayor, la que informará si el interesado tiene cuenta que dar, cargos ó alcances que satisfacer á los caudales públicos, como se ha practicado y practica actualmente con los empleados de Indias y otros de la Península.

— *En cuanto al procedimiento de examen de cuentas, finiquitos y Alcances, se establece:*

«1. Si las cuentas que presentaren á la Contaduría Mayor no estuvieren arregladas á las Instrucciones y Reglamentos vigentes de las respectivas dependencias á que pertenezcan, ó no vinieren ordenadas como previenen estas Ordenanzas, es decir, con relación jurada y firmada, clara y sin sospecha, y sujetas á la pena del tres tanto, no se admitirán, devolviéndose á la persona interesada para que las forme de nuevo.

2. Si de las cuentas que se presentaren resultasen alcances, ya sean confesados, ó procedentes de partidas testadas ó excluidas, los Contadores encargados de su examen los sacará á la mesa de ellos, para que por ésta se practiquen inmediatamente las diligencias necesarias para su cobro e ingreso en el Tesoro Público, recogiendo por el interesado carta de pago, que presentarán en la Contaduría Mayor, para que se una al expediente, y quede testado el alcance.

3. Los cargos que resultaren de las cuentas examinadas ó que se examinare, ya sean de caudales ó de efectos contra alguna persona ó corporación, se sacarán á la mesa de ellos, para que se pueda pedir cuenta y razón á quien la debiera dar, y se ponga en todas partes el buen recaudo que conviene á la Hacienda pública.

4. En todos los casos en que los Contadores de las tres clases conceptuasen necesario que se haga comprobación del cargo de las cuentas que se les hubiesen repartido, y también lo juzgasen útil el Presidente y Contadores mayores, se expedirán por éstos las órdenes convenientes; y los Intendentes, Contadores y demás Gefes de cualquiera dependencia de la Nación las obedecerán y cumplirán, verificando exactamente cuanto se les ordenare y mandare.

5. Para resolver las dudas que ocurrieren al tomar las cuentas los Contadores de las tres clases las expondrán por escrito al Presidente y Contadores mayores, quienes no podrán determinarlas sin oír á los que las hubiesen puesto; y si éstos creyesen que su resolución es opuesta al cumplimiento de la ley, podrán manifestarlo á la Superioridad, fundando los motivos que tengan para ello en descargo de su responsabilidad.

6. Si para el mejor servicio público considerase necesario la Contaduría Mayor enviar alguno de los Contadores de las tres clases, ú otra persona, á comisión fuera de la Corte, el Presidente y Contadores mayores lo harán presente al Gobierno con exposición de las causas, y propondrán al que creyeren adornado de las mejores circunstancias para su desempeño.

7. No se podrá fenecer cuenta alguna sin que haya precedido sacar los cargos y alcances que de ella resultaren, ejecutándolo los Contadores de su letra, y rubricándolo.

8. En las certificaciones de finiquito se prevendrá haberse comprobado y sacado los cargos que de las cuentas dimanaren, y notando su fenecimiento en la mesa de Memorias, con cuya advertencia por uno de los Contadores de ella se pondrá y rubricará al pie de la certificación el notado, y el Archivero lo ejecutará del puesta en libros.

9. En las certificaciones de finiquito que se expidan de las cuentas en que resulta alcance á favor de los interesados, se pondrá la cláusula de que no será este satisfecho sin que primero haga constar en la Contaduría Mayor no tener otra cuenta que dar, cargo ni resulta que satisfacer; verificado lo cual,

se entregará á las partes por la misma Contaduría un nuevo documento que exprese las mencionadas circunstancias, para que se verifique el cobro del alcance; sin perjuicio de esto las fianzas se cancelarán y alzarán inmediatamente, mediante la expedición del finiquito.»

— *Por lo que respecta a cuestiones de que sea competente a otros Tribunales, se establece: «Si del examen de las cuentas resultare algún incidente que deba ventilarse en Tribunal de Justicia, el Presidente nombrará uno de los individuos de la Contaduría Mayor para que asista á su vista y determinación con voto consultivo, con arreglo á lo prevenido en el Decreto especial de Cortes de 7 de agosto de 1813.»*

— *La competencia de la Contaduría Mayor queda determinada:*

«1. La Contaduría Mayor examinará y fenecerá las cuentas que se presenten, y por su determinación definitiva declarará si los que las han rendido se hallan solventes, y si hay alcance en su favor ó contra: en los dos primeros casos les dará la certificación de finiquito, y podrán continuar en el ejercicio de sus empleos; y en el tercero providenciará lo conveniente á satisfacer su alcance en la Tesorería Nacional en el término prevenido por la ley, dando cuenta al Gobierno de los morosos, para que pueda imponerlos la pena de suspensión de empleo, y proceder á los demás que corresponda.

2. Si en el examen de las cuentas hallase la Contaduría mayor falsedades ó defectos de mala versación de caudales que induzcan al dolo, por el que deba declararse la exacción del tres tanto, procederá la Contaduría á la debida declaración para imponerla á los sujetos que hubiesen cometido fraudes.

3. La Contaduría Mayor tendrá la facultad de pedir á cualquiera cuerpo ó personas, por privilegiadas que sean, todas las noticias que creyese necesarias para el puntual desempeño de las obligaciones que se la imponen, y no podrán excusarse de darlas por motivo alguno.

4. La Contaduría Mayor no expedirá finiquito alguno de las cuentas de que resulte alcance contra los que las den hasta que se haya realizado su total reintegro; y pondrá en noticia del Gobierno las personas ó cuerpos que fueren responsables, para que no puedan continuar en sus destinos, así como para lo demás que sea precedente.»

— *Las apelaciones son reguladas de la forma que sigue:*

«1. Las providencias de la Contaduría Mayor contra los que diesen cuentas, y en todo lo relativo á su examen y feneamiento serán decisivas; pero en el caso de que las partes se crean con derecho para reclamarlas, se determinará en la Audiencia territorial; y en este caso el Presidente de la Contaduría Mayor nombrará uno de sus individuos para que asista á su vista y determinación con voto consultivo.

2. Como puede suceder que el Presidente y Contadores mayores tengan por conveniente pasar á la Audiencia territorial para su determinación alguno ó algunos asuntos en que se verse el derecho sin que intervenga solicitud de parte, lo remitirán de oficio, nombrando el Presidente de la Contaduría uno de sus individuos para que asista á su determinación, como previene el artículo anterior.»

— *Para asegurarse la presentación de cuentas a la Contaduría se establece que* «en las órdenes que se expidieren para llamar á los responsables á la presentación de las cuentas, se han de poner las precisas circunstancias de que se hagan saber á los interesados ó sus herederos, y por falta de éstos á sus fiadores y nominadores, para que las cumplan y ejecuten, y á su tiempo les pare el perjuicio que haya lugar; y dentro de los quince días precisos remitan los Intendentes, que son los que han de hacer cumplir las órdenes por medio de los Jueces de primera instancia, testimonio de las diligencias obradas, con inserción de las fianzas que dieren».

— *En orden a las fianzas, se ordena:* «Siendo muy conveniente al mayor resguardo y seguridad de los intereses de la Nación que los que manejen caudales ó efectos de la Hacien-

da pública, y deban dar fianzas por la calidad de sus destinos, las den antes de tomar posesión de ellos, y que conste cuáles sean en la Contaduría Mayor, para proceder contra los que resultaren alcanzados, y evitar las grandes dilaciones y entorpecimiento en la cobranza, y aun extravío de las mismas fianzas que se ha notado en algunos, cuya utilidad y necesidad ha hecho conocer la experiencia, se remitirá testimonio de ellas a la Contaduría Mayor, y no podrán desglosarse sin que los interesados hagan constar su solvencia por certificación ó finiquito de la misma Contaduría Mayor.»

— *Al Secretario de la Contaduría Mayor se le señalan una serie de funciones, destacando entre ellas, en relación con las Cortes: «El Secretario formará los estados generales de las cuentas de que hubiere dado finiquito la Contaduría Mayor, y la nota que con ellos debe pasarse á las Cortes de las cuentas atrasadas que quedan por examinar, con arreglo á los artículos 19 y 20, capítulo 3.º del citado Decreto de 7 de agosto, cuyos estados presentará al Presidente y Contadores mayores para que acuerden su remisión á las Cortes, la que se ejecutará con oficio firmado del Presidente.»*

#### XV. ORDENANZA DEL TRIBUNAL MAYOR DE CUENTAS DADA EN MADRID A 10 DE NOVIEMBRE DE 1828

La Ordenanza del Tribunal Mayor de Cuentas dada en Madrid a 10 de noviembre de 1828, refrendada por el Secretario de Estado y del Despacho Universal de Hacienda, don Luis López Ballesteros. En su artículo 3.º se determinaba que el Tribunal tuviera «los dos conceptos de autoridad gubernativa y judicial». Según su artículo 4.º, el Tribunal se componía, en concepto de autoridad gubernativa, de un Presidente, tres Ministros Contadores mayores, un Fiscal de Contabilidad y un Secretario; y en el judicial, del mismo Presidente, de un Ministro togado, de los tres expresados Contadores mayores y de un Fiscal togado. Abolida la Constitución de 1812, en plena reacción política, esta Ordenanza recogía, como se ve, las tradiciones de una institución que, como repetidas veces hemos dicho, lo mismo en España que en Europa, nacida en la Mo-

narquía absoluta, con su triple carácter político, administrativo y judicial, es función esencial del sistema parlamentario.

## XVI. LEY ORGÁNICA DE 25 DE AGOSTO DE 1851

### **Líneas generales de la Ley**

La Real Cédula de 10 de noviembre de 1828 da fin, como ya indicamos, al régimen tradicional de la fiscalización y jurisdicción contable. Esta tendencia es confirmada con la desaparición de la Cámara de Cómputos navarra por Ley de 16 de agosto de 1841. De esta forma, hasta la aparición de la Ley que va a ser objeto de nuestro estudio en el presente capítulo actúa en el ejercicio de aquellas funciones el Tribunal Mayor de Cuentas —creado por la Real Cédula de 1828— con jurisdicción en todo el territorio nacional. Asimismo funcionan en los territorios respectivos los Tribunales de Cuentas de Cuba, Puerto Rico y Filipinas.

La primera ley orgánica del Tribunal de Cuentas es promulgada el 25 de agosto de 1851, siendo su reglamento de aplicación de 2 de septiembre de 1853 y permanece en vigor hasta 1870. Esta ley, en opinión de Mendizábal Allende, es quizá en conjunto la más perfecta técnicamente entre todas aquellas que han regido el Tribunal.

Constituyen sus líneas generales:

1. El Tribunal de Cuentas es calificado como supremo, si bien con carácter honorífico. Actúa en única instancia en orden a la contabilidad del Estado y como órgano de apelación respecto a las contabilidades provincial y municipal, cuya primera instancia se solventa ante los Consejos provinciales. En uno y otro caso, las sentencias del Tribunal pueden ser recurridas en casación ante el Consejo Real, luego —desde 1858— Consejo de Estado. Vemos, pues, que en esta etapa la jurisdicción del Tribunal no puede definirse como plena y sustantiva; los recursos de casación contra las resoluciones del Tribunal son resueltos por el Rey, oído el Consejo Real.

2. Al Tribunal le corresponde con carácter privativo el enjuiciamiento de los actos relativos al manejo de fondos públicos. Su jurisdicción alcanza a recaudadores, liquidadores, interventores, pagadores, ordenadores y, en general, a todos los que manejan caudales públicos. Se exceptúa a los Ministros de la Corona y, por tanto, no serán responsables los que hubieren ordenado o ejecutado un pago con autorización previa o aprobación posterior de dichos Ministros. Aquí puede advertirse la influencia francesa —como en toda la ley— que diferencia a efectos de responsabilidad entre contables y ordenadores. Estos quedan excluidos de la jurisdicción.

La ley —arts. 20 y 21— distinguía su propia jurisdicción de la civil y criminal señalando los actos que a éstos le son privativos.

### **Funciones del Tribunal**

En orden a las funciones del Tribunal, la ley en su artículo 16 y el reglamento señalan la competencia de aquél, que podemos clasificar en:

1. *Función fiscalizadora de la actividad financiera de la Administración pública.* Según el citado artículo, el Tribunal «podrá» hacer observaciones y promover las reformas a que dieran lugar los abusos advertidos en la recaudación y distribución de fondos públicos y los vicios notados en la contabilidad por resultado del examen anual de cuentas.

2. *Función jurisdiccional,* referida a:

a) Enjuiciamiento de cuentas del Estado y entidades locales.

b) Reintegro de los alcances.

c) Cancelación de fianzas.

*d)* Recursos contra las resoluciones de las Salas del Tribunal en las materias anteriores. Estos recursos son de aclaración, revisión y súplica.

*e)* Recursos de queja contra las resoluciones de los Consejos provinciales o Delegados-Instructores de expedientes de reintegro.

*f)* Recursos de apelación contra los fallos de los Consejos provinciales, dictados en expedientes de reintegro.

3. *Funciones gubernativas*, referidas al personal e inspección de servicios.

### **Organización**

El Tribunal, integrado por un Presidente, siete Ministros, el Fiscal y el Secretario —designados por Real Decreto—, estaba constituido bien en Pleno o en Salas. Estas, en principio, eran dos y a partir del Decreto de 28 de marzo de 1867 se constituyó la Sala de Indias para el enjuiciamiento de las provincias de ultramar.

*a)* Correspondía al Pleno exigir la presentación de cuentas y adoptar los medios de apremio; el enjuiciamiento de las cuentas ministeriales y generales; la fiscalización de la actividad financiera de la Administración y las funciones gubernativas relativas a los servicios del Tribunal y régimen de su personal.

*b)* Correspondía a las Salas el enjuiciamiento de las cuentas parciales y el de los alcances; cancelación de fianzas y la resolución de los recursos de apelación, queja, aclaración y revisión.

*c)* Correspondía al Fiscal —como representante del Gobierno y de la Hacienda Pública— intervenir y ser parte en aquellos asuntos cuyo conocimiento era atribuido al Tribunal en pleno o a cualquiera de sus Salas, y de modo especial en los expedientes de reintegro y en las instancias de apelación y re-

visión. La ley autorizaba al Gobierno para nombrar un Comisionado especial que ejerciera las funciones citadas en determinados negocios.

*d)* Correspondía al Secretario general la redacción de las Actas; registro de presentación, curso y fenecimiento de las cuentas; custodia de los fallos y expedición de certificaciones; formación del estado general que anualmente debía rendir el Tribunal y la instrucción de los expedientes de cancelación de fianzas.

### **Función jurisdiccional**

Independientemente de la función fiscalizadora —regulada, como hemos visto, en el artículo 16-8.º de la Ley—, la función jurisdiccional, desarrollada por el Tribunal con un indudable carácter procesal y judicial, se concretaba en la regulación de los siguientes procesos:

#### *1. En primera instancia:*

*a)* Juicio de cuentas, regulado en el articulado en el artículo 33 y siguientes de la Ley y 36 y siguientes de su Reglamento.

*b)* Expedientes judiciales sobre alcances y desfalcos (artículo 70 L. y siguientes y 98 R. y siguientes).

*c)* Expedientes de cancelación de fianzas (art. 138 R. y siguientes).

*d)* Proceso de ejecución para conseguir el reintegro de los alcances, descubiertos durante el examen de cuentas y fuera de ellas (art. 96 L. y siguientes y 112 R. y siguientes).

#### *2. En segunda instancia:*

*a)* En materia de cuentas.

Recursos de aclaración, de revisión, de nulidad, de apelación y queja (art. 47 L. y siguientes y 145 R. y siguientes).

*b)* En materia de alcances.

Recursos de súplica (arts. 65 L. y 155-158 R.), de apelación (arts. 64 L. y 159 R. y siguientes), de queja (arts. 161 R. y siguientes).

*c)* En materia de cancelación de fianzas. Recurso de súplica (arts. 143 y 155 del Reglamento).

*d)* Recurso de casación.

Procedían estos recursos —que lo serán por infracción de ley o violación de formas sustanciales— en los siguientes casos:

— De las sentencias de las Salas del Tribunal que pongan fin al juicio de cuentas o decidan los recursos de apelación contra los fallos de los Consejos provinciales.

— De las sentencias dictadas por las Salas en materia de alcances y cancelación de fianzas (deducido del contenido amplio del art. 186 del Reglamento).

La sustanciación del recurso de casación se realizaba siguiendo el procedimiento previsto para la revisión de las providencias del Consejo Real. Declarada la nulidad del fallo del Tribunal de Cuentas, por el Rey, oído el Consejo, la cuenta será nuevamente examinada por el Tribunal en el caso de vicio de forma. Tratándose de infracción de ley, la cuenta era examinada por el Consejo Real.

### **Procedimientos y régimen de personal**

En cuanto al procedimiento para el desarrollo de las funciones encomendadas al Tribunal de Cuentas, la Ley en sus títulos IV (arts. 27 a 66) y V (arts. 61 a 69) y el Reglamento en sus títulos II (arts. 36 a 144) y III (arts. 145 a 188) lo regulan minuciosamente.

Como fórmula supletoria establece (art. 211 R.) que las fórmulas, trámites, términos y actuaciones que en el curso de estos

negocios puedan ser precisos y no están previstos en la Ley Orgánica ni en el Reglamento, se arreglarán a las prescripciones del Derecho común y a las prácticas de los Tribunales ordinarios, acelerándolas y limitándolas cuanto sea posible.

El estatuto del personal queda regulado en orden al nombramiento y selección; derechos y deberes; y régimen disciplinario, en una serie de normas incorporadas al articulado de la Ley Orgánica, y especialmente de su Reglamento de aplicación.

## XVII. LEY ORGÁNICA DE 25 DE JULIO DE 1870

### **Líneas generales de la Ley**

Constituyen las líneas generales de la Ley de 25 de julio de 1870 del Tribunal de Cuentas:

1. El Tribunal de Cuentas es calificado como Supremo y contra sus ejecutorias no se da recurso alguno, salvo las facultades reconocidas a las Cortes a los efectos de los artículos 61 y 73 de la Ley de Administración y Contabilidad.

2. Al Tribunal le corresponde con carácter privativo el enjuiciamiento de los actos relativos al manejo de fondos públicos. Su jurisdicción alcanza a recaudadores, liquidadores, interventores, pagadores, ordenadores y, en general, a todos los que manejan caudales públicos y a los herederos y causahabientes suyos.

La Ley —art. 20— delimita su propia jurisdicción de la civil y criminal, señalándonos los actos que a éstos le son privativos.

### **Funciones del Tribunal**

En orden a las funciones del Tribunal, la Ley en su artículo 16 y el Reglamento señalan la competencia del mismo que enumeramos a continuación:

1.º Requerir la presentación de todas las cuentas que deban someterse a su calificación en la forma y época prescritas por las leyes, reglamentos e instrucciones, compeliendo a los morosos en presentarlas por los medios que se establecen en esta Ley.

2.º Revisar el examen que de las cuentas sometidas a su calificación hubieren hecho la Dirección General de Contabilidad Pública y la Sección que en el Ministerio de la Gobernación tenga a su cargo la contabilidad provincial y municipal; exigir de quien corresponda los documentos que las expresadas cuentas requieran; poner los reparos que cada una ofrezca, oyendo las contestaciones de los interesados, y confirmar o reponer el acuerdo adoptado por la Administración activa en los términos y por los trámites que esta Ley establece.

3.º Conocer los expedientes de reintegro a la Hacienda por alcances o malversaciones de fondos públicos descubiertos fuera del examen de las cuentas.

4.º Declarar la absolución de responsabilidad y cancelación de sus obligaciones en favor de los que tengan fianzas presentadas para el manejo de caudales pertenecientes al Estado o a los fondos provinciales y municipales de que trata el artículo 1.º

5.º Conocer, en la forma que se determine por reglamento, de los recursos de apelación que de los fallos de las Diputaciones provinciales interpusieren los Depositarios de Ayuntamientos y los Administradores de fondos de beneficencia que resulten alcanzados en sus cuentas respectivas con arreglo a lo que disponga la Ley.

6.º Examinar y comprobar las cuentas generales del Estado que redacte la Dirección General de Contabilidad Pública, y declarar su conformidad o las diferencias que ofrezcan, cotejadas con las particulares presentadas al Tribunal y con las disposiciones del presupuesto correspondiente.

7.º Exigir de todas las dependencias del Estado, sin distinción de ramos ni Ministerios, o de quien corresponda, cuantos

informes, estados, documentos u otros comprobantes considere útiles o conducentes a los fines de su institución, ya se trate del examen de las cuentas o de la instrucción de los expedientes de alcances, desfalcos o liberación de fianzas, y tanto en estos casos como en los de rendición y presentación de cuentas por los centros, oficinas o particulares sujetos a darlas, compeler a los morosos por los medios de apremio gradual que se establecen por esta Ley.

8.º Librar y pasar al Gobierno certificación del resultado que ofreciera el examen y comprobación de las cuentas generales del Estado.

9.º Redactar y presentar a las Cortes, dentro de los plazos señalados en la Ley de Administración y Contabilidad, una Memoria relativa a la cuenta general de cada presupuesto, haciendo las observaciones y proponiendo las reformas que dieren lugar los abusos advertidos en la recaudación y distribución de los fondos públicos.

Esta Memoria se publicará en la «Gaceta» del día siguiente a aquel en que sea presentada a las Cortes.

10. Pasar al Gobierno copia de la Memoria expresada en el caso anterior en la misma fecha en que ésta sea entregada a las Cortes, a fin de que dentro del plazo de dos meses puedan los Ministros responsables presentar a las mismas Cortes la oportuna contestación de descargos.

11. Tomar razón de los expedientes sobre concesión de créditos extraordinarios o suplementos de créditos que le pase el Gobierno y presentar a las Cortes dentro del primer mes de su reunión una Memoria relativa a los créditos concedidos por el Gobierno durante la suspensión de sesiones, con las observaciones que juzgue oportunas respecto a la legalidad de cada uno de los créditos.

12. Examinar los expedientes de contratos para la adquisición de fondos que le pase el Gobierno y dar cuenta a las Cortes en Memoria extraordinaria siempre que, a su juicio,

se hubieran cometido en ellos faltas, como abusos o ilegalidades.

13. Dar cuenta a las Cortes en Memoria extraordinaria de todo acto ilegal que los Ordenadores e Interventores de la Administración del Estado pongan en su conocimiento en descargo de su responsabilidad.

### **Organización**

El Tribunal se componía de:

Un Presidente.

Nueve Ministros.

Un Fiscal.

Un Secretario general.

El artículo 27 de la Ley establecía que el Tribunal de Cuentas despachará en pleno y dividido en tres Salas. El pleno lo compondrá el Presidente, los Ministros, el Fiscal y el Secretario, éste con voto informativo.

Cada una de las Salas se compondrá de tres Ministros, uno de ellos Letrado. El Presidente del Tribunal podrá asistir con voto a cualquiera de las Salas cuando lo estime conveniente. En este caso la presidirá, y en su ausencia lo hará el Ministro más antiguo.

En cada Sala hará de Secretario un Contador o un Auxiliar nombrado por el Tribunal.

Las dos Salas primeras del Tribunal conocerán de todas las cuentas y expedientes que procedan de la Península e islas adyacentes, y la tercera, de las pertenecientes a las provincias de ultramar.

El Tribunal en pleno ejercerá las atribuciones contenidas en los párrafos 1.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10, 11, 12 y 13 de la competencia del Tribunal, antes señaladas en el epígrafe II, y además resolverá los recursos de casación o súplica que se interpongan por el Ministerio Fiscal o por los interesados de los fallos de las Salas de cuentas y expedientes.

El Tribunal, dividido en Salas, entenderá en los asuntos a que se refieren los párrafos segundo, cuarto, quinto y séptimo de las citadas competencias y en la revisión de los expedientes de reintegro por desfalcos y alcances.

Para que el Tribunal en pleno pueda preparar el informe anual, las Salas estarán obligadas a remitir a Secretaría, según vayan fallando, sobre las cuentas, una copia autorizada de los cargos relativos a los pagos no conformes con el presupuesto, aunque se hubiese autorizado por disposición del Gobierno.

Si los Contadores no encontrasen abusos de esta clase que denunciar, lo certificarán así bajo su responsabilidad en la última censura.

Las decisiones, así del pleno como de las Salas, se adoptarán por mayoría de votos.

Para los fallos definitivos de cada Sala se requieren tres votos conformes, a lo menos, y no reuniéndose esta conformidad en la Sala que conociese del negocio, asistirán para resolverlo Ministros de las otras Salas por el orden de su antigüedad, empezando por el más moderno en cualquiera de ellas.

Correspondía al Fiscal, según el artículo 24 de la Ley:

1.º Vigilar sobre la presentación de cuentas al Tribunal, revisando el estado actual de los obligados a rendir las que forme la Secretaría, dando dictamen sobre él antes que se apruebe por el Tribunal, y promoviendo los apremios correspondientes contra los morosos en presentarlas en las épocas prescritas por las instrucciones de Contabilidad.

2.º Consignar por escrito su censura en las cuentas que al efecto disponga pasarle las Salas del Tribunal, y también en las que él solicite examinar antes de formado el juicio sobre ellas. Para este último objeto bastará que requiera por oficio al Ministro que haga de Juez Ponente en el examen de cuentas.

3.º Ser oído en todos los casos de alzamiento o cancelación de fianzas y en los que sobre declaración de responsabilidad directa o subsidiaria ofrezcan los expedientes de alcances y desfalcos.

4.º Promover la gestión criminal correspondiente cuando se observen en las cuentas o expedientes indicios de malversación, falsificación u otro delito, pidiendo que se pase al Tribunal competente el tanto de culpas, si no constase que ya se había hecho por las dependencias interventoras de la Administración activa del Estado.

5.º Representar a la Hacienda Pública en todas las instancias de apelación ante el Tribunal en pleno.

6.º Promover la observación de los reglamentos del Tribunal y sostener su jurisdicción administrativa.

7.º Asistir y ser oído en todos los actos del Tribunal en pleno y consignar por escrito su opinión, así sobre la comprobación de las cuentas generales del Estado como sobre los informes y Memorias que debe dirigir a las Cortes el Tribunal.

8.º Evacuar los informes que se le pidan por el Gobierno o por las Cortes, y dirigirles las consultas que crea convenientes en todo lo relativo al ejercicio de su Ministerio.

9.º Resolver las consultas que pueden hacerle las dependencias interventoras de la Administración del Estado que conozcan en primer grado el examen y fallo de las cuentas y de los expedientes de reintegro por desfalcos y alcances.

Correspondía al Secretario general —art. 25 de la Ley— la redacción de las Actas; registro de presentación; curso y fenecimiento de las cuentas; custodia de los fallos y expedición de

certificaciones; formación del estado general que anualmente debía rendir el Tribunal y la instrucción de los expedientes de cancelación de fianzas.

### **Función jurisdiccional**

Independientemente de la función fiscalizadora regulada por la Ley en el artículo 16, como hemos visto, la función jurisdiccional se concertaba en la regulación de los siguientes procedimientos:

1. *En primera instancia:*

— Juicio de cuentas, regulado en el capítulo IV de la Ley y en el Reglamento.

— Expedientes judiciales sobre alcances y desfalcos (artículos 59 y siguientes de la Ley).

Para hacer efectivos los alcances que resulten de las cuentas se procedía en estos términos:

Cuando sea descubierto el alcance en el examen que han de hacer las dependencias interventoras de la Administración del Estado, procederán desde luego las mismas, sin perjuicio de lo que acuerde el Tribunal, por la vía de apremio contra las fianzas y bienes del alcanzado y contra los demás fiadores, testigos de abono o como Jefes de aquél, puedan tener responsabilidad subsidiaria, guardando el orden correspondiente, y obrando con arreglo a las leyes administrativas y órdenes sobre la materia. Las referidas dependencias interventoras podrán delegar, para la tramitación del expediente, en sus agentes provinciales, los cuales procederán con estricta sujeción a las órdenes que aquéllas les comuniquen.

Cuando el alcance se descubra en la revisión que corresponda al Tribunal, la Sala respectiva comunicará la sentencia o fallo de la cuenta a la dependencia interventora de la Administración para que proceda contra el alcanzado en los mismos términos indicados respecto a los alcances descubiertos por

ella. En uno y otro caso se dará cuenta al Tribunal de la solvencia de los alcanzados cuando termine la recaudación de los descubiertos.

La Sala respectiva del Tribunal vigilará sobre el curso de los expedientes de reintegro y exigirá el exacto cumplimiento de las prescripciones que contiene el artículo anterior.

En los procedimientos de cobranza y responsabilidad de desfalcos causados por empleados y descubiertos antes de que las cuentas o fuera de ellas, del Tribunal; debiendo dar parte sin demora a la Dirección de Contabilidad Pública, o sea a la dependencia interventora de la Administración del Estado, de la formación del oportuno expediente, y proceder en ellos como en los de alcance con arreglo a las instrucciones que aquella oficina les comunique. Los Jefes de los alcanzados entenderán en estos expedientes hasta ponerlos en estado de dictar el fallo ejecutivo. Este corresponde a la Dirección expresada.

De las providencias que dicte la Dirección de Contabilidad Pública en los expedientes de alcance y en los desfalcos podrán los interesados responsables apelar para ante la Sala correspondiente del Tribunal, interponiendo recurso dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se les hubiese hecho saber.

Una vez pronunciada la sentencia de la Sala será cumplimentado lo que disponga en ella; pero si en la decisión ejecutoria hubiese infracción manifiesta de disposiciones legales o se hubiesen violado las formas sustanciales de la actuación establecidas por esta Ley podrá suplicarse ante el Tribunal en pleno dentro de los diez días siguientes al de la notificación.

El recurso expresado en el anterior solamente suspenderá la ejecución cuando los que la interpongan consignen el importe del descubierto por que se proceda en la Caja general del Depósito o sus sucursales, o cuando al admitirlos acordare el Tribunal la suspensión por estimar segura la fianza.

En las instancias de apelación o de súplica anteriores se declarará conclusa la actuación con un escrito por cada parte,

y si se ofreciese prueba, cuando no la hubiere, la Sala o el Tribunal, respectivamente, señalará para practicarla el término que estime prudente, pasado el cual se dictará la resolución que proceda.

— Expedientes de cancelación de fianzas (art. 67 de la Ley).

2. *En segunda instancia:*

— En materia de cuentas.

Recursos de aclaración y de revisión (art. 47 de la Ley).

— En materia de alcances.

Recursos de súplica (art. 63 de la Ley), de apelación (artículo 62 de la Ley).

— En materia de cancelación de fianzas. Recurso de súplica (art. 70 de la Ley).

3. *Recurso de casación:*

Procedían estos recursos —que lo serán por infracción de la Ley o violación de formas sustanciales— en las sentencias de las Salas del Tribunal que compongan fin al juicio (art. 49 de la Ley).

Si el Tribunal en pleno declarase la nulidad de un fallo de las Salas por haberse violado las formas sustanciales de la actuación, o porque en la decisión hubiese infracción manifiesta de disposiciones legales, la cuenta objeto del fallo será de nuevo examinada y juzgada por otra Sección y Sala del Tribunal, subsanándose ante todas cosas los vicios del anterior procedimiento.

4. *Ejecución de sentencias:*

Las decisiones del Tribunal de Cuentas se llevarán a efecto, desde luego, no obstante los recursos de revisión o de casación

que contra ellas se interpongan. Sólo se suspenderá su cumplimiento cuando se consignase a las resultas del recurso en la Caja General de Depósitos la cantidad en metálico que fuere materia del mismo.

Cuando el fallo definitivo sea absolutorio, la cuenta se archivará con las actuaciones y la minuta original que deben correr unidas, y la copia firmada del mismo se conservará en la Secretaría para expedir la certificación que ha de causar los efectos del finiquito y para su custodia en lo sucesivo.

Siempre que el fallo sea condenatorio, la cuenta permanecerá en la Sala hasta la ejecución de lo fallado, debiéndose comunicar por la misma a la Dirección de Contabilidad Pública para que se proceda a la cobranza de descubiertos.

Realizados que sean éstos en su totalidad, se participará así a la Sala, y ésta aprobará definitivamente la cuenta en la forma ordinaria.

## XVIII. TRIBUNAL SUPREMO DE LA HACIENDA PÚBLICA

### **Fundamentación del Tribunal**

El Real Decreto de 19 de junio de 1924 —bajo el Directorio Militar del General Primo de Rivera— da vida al Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, norma por la brevemente y complementada por el Reglamento Orgánico de 3 de marzo del año siguiente, se regula la jurisdicción contable que hasta entonces había desenvuelto su actividad bajo la Ley de 1870.

Hemos de resaltar que el aspecto orgánico y de procedimiento de esta jurisdicción, bajo el imperio de la Ley citada y su Reglamento, criticado por Mendizábal Allende, constituye «un conjunto farragoso, casuístico y reiterativo de normas; tan abigarrada prolijidad aparece sustentada por una sintaxis enrevesada y confusa, en un estilo literario que ofrece la consistencia pastosa del engrudo. Es, sin duda, la obra maestra de

un probo funcionario puesto al límite de su capacidad expresiva».

La justificación del Tribunal —a quien por vez primera se da el nombre de Supremo de la Hacienda Pública— se encuentra en el preámbulo del Estatuto. «Reside —dice— en las Cortes con el Rey la facultad de dictar normas a la actividad financiera del Poder Ejecutivo, y como lógica consecuencia de esta manifestación de soberanía, la de apreciar el uso que de sus mandatos se hace por dicho poder. Pero la actividad de éste es constante, ininterrumpida, en armónica concordancia con la vida del Estado, mientras que la actuación de las Cortes es intermitente, periódica, concordante con el carácter de sus egregias facultades; surgiendo de estas diferentes actividades la necesidad de que exista un nexo entre ambas que realice la función ejecutiva. Este nexo es el órgano fiscalizador. Pero como sólo al Poder Legislativo le es dado ejercer dicha función por serle privativa, y ésta recae sobre otro Poder, el Ejecutivo, cualquier organismo que la practique, forzoso es considerarle como un delegado de aquél y atribuirle prestigios, facultades y consideraciones que al enaltecerlo le haga digno de su representación, de la importancia de la función de la categoría del órgano que la realiza.»

### **Líneas generales del ordenamiento**

Consideremos ahora las líneas fundamentales del ordenamiento.

1. Vinculado a las Cortes, como hemos visto en el párrafo transcrito de su exposición de motivos, se le reconoce al Tribunal de modo explícito su categoría de Supremo. Contra sus ejecuciones no se da recurso alguno.

2. El Tribunal tanto en su organización como en el enfoque de sus funciones y en la organización adquiere rasgos y estructura netamente judiciales. Ello se manifiesta en la denominación, categorías, inamovilidad, responsabilidad, remuneraciones, etc., de sus funcionarios; los procedimientos adquieren

un carácter contradictorio, de verdaderos juicios; los Delegados-Instructores son designados por el Tribunal, dotándolos de cierta independencia, e incluso la de terminología propia de lo procesal se incorpora a los diferentes actos del procedimiento.

3. Como instrumento adecuado para dar oportunidad a «la crítica ciudadana en la labor económica del Poder Ejecutivo», se constituye, en el seno del Tribunal, un Consejo Interventor de las Cuentas del Estado, constituido por las colectividades de contribuyentes —Cámaras, Asociaciones de profesionales liberales, Asociaciones obreras— elegidos por dichos organismos por períodos de cinco años. Las funciones de este Consejo eran las de participar en la preparación de la Memoria referente a la Cuenta General del citado y resolver las consultas que le solicitaran las Cortes (arts. 15 del Estatuto y 8, 181 y siguientes del Reglamento).

4. Respondiendo a la orientación italiana y abandonando con ello no sólo la tradición de las antiguas Contadurías, sino la influencia francesa, hasta entonces predominante en las leyes orgánicas del Tribunal, éste queda constituido en órgano que ha de desenvolver funciones fiscalizadoras de las hasta entonces ejercidas por la Intervención General del Estado y judiciales. Ello coloca al Presidente del Tribunal en difícil posición de reo y juez de sí mismo, situación apenas salvada con el contenido de los artículos 8, 25 y 250 del Reglamento.

5. Al Tribunal, en el ejercicio de su jurisdicción especial y privativa, alcanza, con derogación de todo fuero, a los que, por su empleo o por comisión temporal y especial, administren, recauden o custodien efectos, caudales o pertenencias del Estado, así como a los Ordenadores, Delegados, Interventores y Pagadores e incluso a los herederos y causahabientes de todos ellos (arts. 1, 2 y 9 del Estatuto y 1 del Reglamento). No obstante, si entre quienes pudieran resultar responsables estuviera algún Ministro de la Corona, el Tribunal se abstendrá de proceder contra él, sin perjuicio de hacerlo contra los demás funcionarios (art. 33 del Reglamento). Esta exención de responsabilidad constituye una regresión al sistema establecido en

la Ley Orgánica de 1851. La acción del Tribunal y de sus Delegados es exclusiva e independiente de la que corresponde a la Administración activa, para juzgar de la conducta de los alcanzados e imponerles las correcciones disciplinarias aplicables y obtener el reintegro de los particulares que hubieren mediado en el hecho (art. 77 del Reglamento), los expedientes sobre cobranza de alcances y descubiertos se instruirán por el Tribunal o por sus Delegados, independientemente de los expedientes gubernativos que procedan (art. 11 del Estatuto). Por último hemos de señalar que el Estatuto y Reglamento deslinda la propia jurisdicción del Tribunal de lo civil y criminal (arts. 11 y 165 del Estatuto y 30, 77, 78, 79, 80 y 96 del Reglamento). Los artículos 89, 253-6.º y 322 del Reglamento establecen normas en orden a los conflictos de jurisdicción.

### **Funciones del Tribunal y competencias**

Considerando las distintas funciones atribuidas por el Estatuto (arts. 4, 6 y 8) y el Reglamento (art. 1.º) al Tribunal podemos clasificarlas en:

1. *Funciones interventoras*, relativas a la fiscalización previa, administrativa, de los diferentes actos de gestión económica y financiera de la Administración y que hasta entonces habían estado atribuidas a la Intervención General del Estado. Los resultados de esta fiscalización en su conjunto serán expuestos a las Cortes a través de Memorias ordinarias o extraordinarias.

2. *Función jurisdiccional*, referida a:

a) Enjuiciamiento de las Cuentas Generales del Estado, cuyo examen y comprobación con las parciales y con las normas presupuestarias dan lugar, en su caso, a la declaración de conformidad comunicada al Gobierno.

b) Enjuiciamiento de las cuentas parciales de la Administración del Estado, entidades locales y de las fundaciones benéficas y benéfico-docentes.

c) Enjuiciamiento de la responsabilidad por alcances, descubiertos en el examen de cuentas o fuera de ellas.

d) Cancelación de fianzas, constituidas en garantía del recto manejo de caudales del Estado, provincias e instituciones benéficas sujetas al patronato del Gobierno.

e) Resolución de recursos de aclaración, apelación, casación, nulidad, revisión y los de apelación que interpongan los Depositarios de Ayuntamientos y administradores de fondos de beneficencia.

3. *Función fiscalizadora y de asesoramiento.* Se desarrolla a través de Memorias ordinarias o extraordinarias, elevadas a las Cortes y que podrá referirse a los siguientes supuestos:

— A la Cuenta General del Estado de cada ejercicio.

— Al examen crítico de los contratos del Estado.

— A las transferencias, suplementos de crédito o créditos extraordinarios, cuya toma de razón fiscalizadora corresponde al Tribunal.

— La falta de rendición de cuentas parciales y General del Estado en los plazos reglamentarios.

— El desconocimiento y la usurpación de la jurisdicción del Tribunal.

— La infracción de un texto constitucional o legal apreciada en una orden ministerial que diera lugar a un pago indebido.

— La renuncia al nombramiento de Delegados para el Consejo Interventor, realizado por cualquiera de las corporaciones o asociaciones con derecho a ser representadas.

— La responsabilidad del Presidente del Tribunal en su actuación como Interventor general de la Administración del Estado.

— La desestimación por el Gobierno de la propuesta de suspensión de empleo y sueldo respecto de los Directores generales de los Ministerios.

4. *Funciones gubernativas*, que hacen referencia al régimen de personal, económico y en general al régimen interno del Tribunal.

### **Nombramientos y selección del personal**

La función interventora del Tribunal se realiza a través de los siguientes órganos:

— El Presidente como Interventor general a quien, por delegación de las Cortes, le corresponde el ejercicio de esta función de modo exclusivo y propio, con jurisdicción especial y privativa.

— Los Interventores —Delegados permanentes centrales, provinciales y de servicios— designados por el Presidente.

La función jurisdiccional es desarrollada por los órganos que siguen:

— Con carácter ordinario los Magistrados y Jueces de Cuentas.

— Con carácter extraordinario y colegiado se constituyen dos Salas de Justicia, la Sala de Apelación —constituida por tres Magistrados— y la Sala de Casación, integrada por el Presidente y los siete Magistrados de primera clase.

Las funciones de las Salas quedan reguladas en el artículo 31 del Estatuto y artículos 3, 4, 5 y 11 del Reglamento.

— Como órganos accidentales los Delegados del Tribunal que se nombre por éste o por el Magistrado, o bien encargado de cualquiera de los asuntos de orden judicial. Sus funciones son instructoras y referidas fundamentalmente a los expedientes de reintegro.

— Tenemos, por último, la figura del Magistrado Censor, que constituye el tradicional cargo Fiscal. El Censor forma parte de la Junta de Gobierno y de la Comisión Permanente, representa a la Ley y a la Hacienda Pública en todos los asuntos en que intervenga, debe ser oído en el juicio de cuentas, en los expedientes de reintegro y en los de cancelación de fianzas, promueve las oportunas acciones criminales y sostiene la jurisdicción del Tribunal, vigila la rendición de cuentas, interviene en las cuestiones disciplinarias y en todos los actos de relación con las Cortes.

La función asesora y de fiscalización la realiza fundamentalmente el Consejo Interventor de las Cuentas del Estado, integrado por el Presidente del Tribunal, los Magistrados de primera clase y los Delegados representantes de corporaciones y asociaciones, como portavoces de la «masa ciudadana» a que antes hemos aludido y cuya función ha sido señalada. El Consejo se halla regulado en los artículos 1, 12 a 15 y 18 del Estatuto y 1, 2, 3, 181 y siguientes del Reglamento.

Las funciones gubernativas —con alguna actuación judicial o de auxilio a la misma— corresponde a la Junta de Gobierno que actuaba en pleno o Comisión Permanente. Las atribuciones de la Junta son, en síntesis: la exigencia coactiva de la rendición de cuentas, el enjuiciamiento de las generales del Estado, con la certificación y Memoria en que se exterioriza, la fiscalización de las modificaciones presupuestarias y de los contratos del Estado, las propuestas para el nombramiento de Magistrados, Secretario general, Censor y Jueces de Cuentas; asimismo las propuestas para la suspensión de empleo y sueldo y para la destitución de funcionarios y cuentadantes; la imposición de correcciones disciplinarias graves y muy graves; la constitución del Consejo Interventor y la resolución acerca de la responsabilidad del Presidente del Tribunal en su calidad de Interventor general.

Una mención especial debe hacerse de las normas de selección de personal —tanto directivo como de ejecución— que, alejándose del sistema establecido en la Ley Orgánica de 1850, se profesionaliza por entero.

El Presidente, el Secretario general, el Censor y los Magistrados de Cuentas, en cualquiera de sus clases, serán nombrados por los Presidentes de los Cuerpos Colegisladores (Congreso y Senado), previa propuesta de la Junta de Gobierno, si se realiza libremente o por concurso, y de la Comisión Permanente, si se trata de ascenso reglamentario mediante antigüedad; el título se expedirá por Real Decreto de la Presidencia del Gobierno, en virtud de las comunicaciones que le dirijan los Presidentes de las Cámaras.

Los Magistrados de tercera clase procedentes del Cuerpo de Contadores del suprimido Tribunal de Cuentas y los Jueces eran nombrados directamente mediante Real Decreto, que referendará el Presidente del Gobierno, a propuesta de la Junta, los nombramientos de Oficiales se realizarán por Real Orden de la Presidencia del Gobierno, previa propuesta del Tribunal de oposiciones, si se trata de nuevo ingreso, o de la Comisión Permanente en caso de ascenso.

El régimen de personal es establecido en el capítulo V, con referencia al directivo en el VI, del Estatuto. El título del Reglamento trata de esta materia en los artículos 186 y 303.

### **Procedimiento**

El ejercicio de la función jurisdiccional —cuyo alcance hemos visto en apartado anterior— determina la regulación de los correspondientes procesos por parte del Reglamento orgánico del Tribunal, en los capítulos y artículos que señalamos a continuación.

Del examen, juicio y fallo de las cuentas (arts. 43-74).—De los expedientes de reintegro por alcances conocidos fuera del juicio de las cuentas (arts. 75-99).—VII. De los expedientes de cancelación de fianzas (arts. 100-115).—VIII. De los recursos contra las resoluciones dictadas en los expedientes de las cuentas, en los de reintegro y en los de cancelación de fianzas (artículos 116-148): A) Recurso de reposición (art. 117). B) Recurso de aclaración (art. 118). C) Recurso de apelación (art. 119).

D) Recurso de casación (arts. 120-135): a) Por infracción de ley (arts. 122-126). b) Por quebrantamiento de forma (arts. 127-129). c) Por quebrantamiento de forma y por infracción de ley (arts. 130-135). E) El recurso de nulidad (arts. 136-137). F) Recursos de revisión (arts. 138-147): a) Ordinario (arts. 138-143). b) Extraordinario (arts. 144-147). G) De la audiencia en el procedimiento a los particulares interesados (art. 148).—IX. De la ejecución de las sentencias dictadas en los juicios de las cuentas y en los expedientes de reintegro (arts. 149-169).—X. De los expedientes de modificación de los presupuestos generales de gastos (arts. 170-175): A) Intervención previa (arts. 170-173). B) Fiscalización judicial (arts. 174-175).—XI. De los expedientes de contratos de adquisición de fondos y de obras y servicios públicos (arts. 176-177).—XII. Del examen y comprobación de las Cuentas Generales del Estado y del ejercicio de la función asesora del Consejo Interventor (arts. 178-183).—XIII. Del desglose, devolución, exhibición y cotejo de documentos (arts. 184-185).

#### XIX. LEY ORGÁNICA DE 29 DE JUNIO DE 1934

##### **Líneas fundamentales**

Las Cortes de la República por Ley de 29 de junio de 1934 regulan la organización y funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Son sus líneas fundamentales las señaladas en los apartados que siguen.

Al Tribunal se le reconoce la condición de supremo, estableciéndose que contra sus ejecutorias no se da recurso alguno. Así resolverá en Sala de Justicia los recursos de casación que se interpongan por el Ministerio Fiscal o por los interesados de los fallos de las Salas en cuentas o en expedientes de reintegro.

Una de las misiones que se atribuye al Tribunal es la de velar por el fuero y jurisdicción del Tribunal y someter ante el de Garantías Constitucionales sus conflictos con otros organismos.

La vinculación con las Cortes se ofrece patente en cuanto el nombramiento de sus miembros —según el art. 3.º de la Ley— se hará por las Cortes a propuesta de una Comisión especial de la misma, y su actuación se relacione íntimamente con ella. Cuenta general. Memorias. Créditos extraordinarios y suplementos, etc., a que hace referencia el artículo 11 de aquélla.

La fiscalización de la gestión económica del Estado, Regiones Autónomas y Corporaciones Locales —dentro de los límites de la Ley Municipal— le es encomendada con jurisdicción especial y privativa. Esta jurisdicción alcanza, con derogación de todo fuero, a todos los que por su empleo o por comisión temporal y especial, administren, recauden o custodien efectos, caudales o pertenencias del Estado; a los funcionarios que actúen como Ordenadores, Interventores o Pagadores y a los herederos y causahabientes de todos ellos. En los casos de responsabilidad por abusos, infracciones o faltas, ningún empleado o comisionado podrá excusarse por obediencia debida si no acreditara inmediatamente ante el Tribunal que hizo observar por escrito a su Jefe superior inmediato la ilegalidad del acto, y que éste repitió, sin embargo, orden escrita para su ejecución. Cuando concurren estas circunstancias, el Tribunal exigirá la responsabilidad a los Jefes que impusieron el acto ilegal.

La Ley delimita la competencia del Tribunal en cuanto a la jurisdicción ordinaria y así establece:

— Sin perjuicio del procedimiento que corresponda para el reintegro de los descubiertos el conocimiento de los delitos de falsificación o malversación y cualesquiera otros que puedan cometerse por los empleados en el manejo de fondos públicos, corresponde a los Tribunales competentes, a quienes el de Cuentas remitirá el tanto de culpa que aparezca cuando en las cuentas o expedientes de alcances hallare indicios de aquellos delitos y no constase que se había ya pasado el tanto de culpa por las dependencias interventoras de la Administración activa.

— Se reservará a los Tribunales de Justicia a quienes corresponda las cuestiones que se suscitaren sobre tercería de

dominio o prelación de créditos sobre legitimidad de las escrituras de fianza o extensión de las obligaciones generales contraídas por los fiadores sobre la calidad de herederos de los responsables y, en general, sobre todas las cuestiones que puedan suscitarse en los expedientes de alcances o de cuentas en que haya de hacerse la declaración de un derecho civil.

### **Función jurisdiccional y fiscalizadora**

En orden a las funciones del Tribunal hemos de distinguir las jurisdiccionales y las de tipo fiscalizador.

#### *1. Función jurisdiccional referida a:*

1. Examinar y comprobar las cuentas generales del Estado que redacte la Intervención General y declarar su conformidad o las diferencias que ofrezcan, cotejadas con las particulares presentadas al Tribunal y con las disposiciones del presupuesto correspondiente.

2. Librar y pasar al Gobierno certificación del resultado que ofreciera el examen y comprobación de las cuentas generales del Estado.

3. Revisar el examen que de las cuentas sometidas a su calificación hubiera hecho la Intervención General de la Administración del Estado o las dependencias oficiales por cuyo conducto deban ser recibidas; exigir de quien corresponda los documentos que las expresadas requieran; poner los reparos que cada una ofrezca, oyendo las contestaciones de los interesados, y adoptar las resoluciones que procedan en los términos y por los trámites que esta Ley y su Reglamento establezcan.

4. Conocer de los expedientes de reintegro por alcances o malversación de fondos públicos, descubiertos fuera del examen de las cuentas.

5. Resolver en Sala de Justicia los recursos de casación que se interpongan por el Ministerio Fiscal o por los interesados de los fallos de las Salas en cuentas o expedientes de reintegro.

6. Declarar la solvencia de responsabilidad y cancelación de sus obligaciones en favor de los que tengan constituidas fianzas para garantizar el manejo de caudales pertenecientes al Estado.

2. *Función fiscalizadora, relativa a:*

1. Redactar y presentar a las Cortes, dentro de los plazos señalados en la Ley de la Administración y Contabilidad, una Memoria relativa a la cuenta general de cada presupuesto, haciendo las observaciones y proponiendo las reformas a que dieren lugar los abusos advertidos en la recaudación y disminución de los fondos públicos. Esta Memoria se publicará en la «Gaceta de Madrid» del día siguiente a aquel en que sea presentada a las Cortes.

2. Pasar al Gobierno copia de la Memoria expresada en el caso anterior, en la misma fecha en que ésta sea entregada a las Cortes a fin de que dentro del plazo de dos meses puedan los Ministros responsables presentar a las mismas Cortes la oportuna contestación de descargo.

3. Poner en conocimiento de las Cortes, por medio de Memoria extraordinaria, todo acto ilegal que los funcionarios ordenadores o interventores pongan en su conocimiento en descargo de su responsabilidad.

4. Fiscalizar anualmente la gestión de los organismos de las regiones autónomas, con arreglo a sus respectivos Estatutos.

5. Censurar, calificar y reparar las cuentas de los Ayuntamientos en los casos que determine la Ley Municipal.

6. Examinar los expedientes de contratos para la adquisición de fondos que le pase el Gobierno, y dar cuenta a las Cortes en Memoria extraordinaria, siempre que, a su juicio, se hubieran cometido en ellos faltas, abusos o ilegalidades.

7. Examinar y tomar razón de todos los contratos que se le comuniquen por el Gobierno, cuyo importe llegue a la cuan-

tía fijada en la Ley de Contabilidad y a los efectos previstos en la misma.

8. Tomar razón de los expedientes sobre concesión de créditos o suplementos de créditos que el Gobierno acuerde, en uso de la facultad que le reserva el artículo 114 de la Constitución, y presentar a las Cortes, dentro del primer mes de su reunión, Memoria con las observaciones que juzgue oportunas respecto a la legalidad de cada uno de los créditos.

### **Composición**

El Tribunal queda constituido por un Presidente, seis Ministros, el Fiscal y un Secretario general, designados, como hemos visto, por las Cortes, a propuesta de la Comisión que determine el Reglamento de la Cámara. La Ley —arts. 4 y 5— establece las condiciones que han de reunir las personas que se designen para aquellos cargos, como sus incompatibilidades.

El Tribunal de Cuentas despachará en Pleno y dividido en dos Salas.

El Pleno estará constituido por el Presidente, los Ministros, el Fiscal y el Secretario general, éste como voto informativo.

Cada una de las Salas estará formada por tres Ministros, uno de ellos Letrado, presidida por el más antiguo.

El Presidente del Tribunal podrá asistir, con voto, a cualquiera de las Salas cuando lo estime conveniente, en cuyo caso será quien la presida.

En cada Sala actuará de Secretario uno de los Contadores Decanos más antiguos.

Las decisiones, tanto del Pleno como de las Salas, serán adoptadas por mayoría de votos.

Corresponde al Tribunal en Pleno, constituido en Salas de justicia, conocer de los recursos de casación que se interpon-

gan contra las sentencias que dicten las Salas del Tribunal en los asuntos de su competencia y del recurso de súplica que se utilice en los expedientes de cancelación de fianzas.

El Tribunal se dividirá en dos Salas; cada una estará constituida por tres Ministros y un Secretario, y será presidida por el Ministro más antiguo de ellas, cuando no asistiere el Presidente del Tribunal, a quien en todo caso corresponde presidirla cuando concurra.

De los tres Ministros, uno tendrá la cualidad de Letrado y otro procederá del Cuerpo de funcionarios del Tribunal cuando haya dos de esta procedencia.

Las Salas funcionan y ejercen la jurisdicción en el grado que les corresponde en los asuntos a que se refieren los párrafos segundo, tercero, cuarto, sexto, decimoquinto, decimoctavo y decimonoveno del artículo 11 y sus concordantes de la Ley Orgánica; entendiéndose que el párrafo tercero se extiende a todos los expedientes por alcances, desfalcos o malversación de fondos o efectos, o faltas en los mismos, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación, tanto en el caso de los alcances, desfalcos, malversaciones o faltas que se hayan descubierto fuera del examen de las cuentas como en el de que se haya declarado la pérdida de alcance en el fallo de éstas, y que el cuarto hace relación no sólo a las fianzas prestadas para el manejo de caudales, sino para el de efectos.

A la jurisdicción de las Salas, mediante propuesta de la Sección que entienda en el asunto, corresponde la facultad que la Ley Orgánica confiere al Tribunal para la depuración de los saldos en las cuentas de toda clase, a fin de que puedan datarse en las mismas cuantas cantidades estén representadas por existencia en documentos y efectos que no sean valores realizables o efectos públicos en circulación, hasta conseguir que queden solamente figurando en ellas los créditos o débitos verdaderamente exigibles o realizables.

La tramitación para esta depuración se hará en pieza separada, a fin de que la cuenta pueda ser fallada, y antes de

dictar resolución definitiva la Sala deberá oír a la intervención general y al centro administrativo de donde proceda el asunto.

Todos los acuerdos se adoptarán por mayoría de votos.

En cada Sala habrá tres Secciones, cada una de ellas a cargo de un Ministro, asistida en sus funciones del Ministerio Fiscal, cuando proceda. Formarán parte de las Salas la Secretaría de cada una de ellas y los Negociados de Reintegros que el Pleno estime necesario establecer.

En cada Sección habrá un segundo jefe, que deberá ser Contador decano.

Serán funciones peculiares del Ministerio Fiscal:

1.º Ejercer sobre los funcionarios de Fiscalía la autoridad de jefe, sin perjuicio de las superiores que correspondan al Presidente del Tribunal.

2.º Vigilar sobre la presentación de cuentas al Tribunal, revisando el estado anual de los obligados a rendir las que forme la Secretaría, dando dictamen sobre él antes que se apruebe por el Tribunal y promoviendo los apremios correspondientes contra los morosos en presentarlas en las épocas prescritas por las disposiciones legales.

3.º Consignar por escrito su censura en las cuentas que al efecto dispongan pasarle las Salas del Tribunal y también en las que él solicite examinar antes de formado el juicio sobre ellas. Para este último objeto bastará que requiera por oficio al Ministro que haga de Juez ponente en el examen de cuentas.

4.º Ser oído en todos los casos de alzamiento o cancelación de fianzas y en los que sobre declaración de responsabilidad directa o subsidiaria ofrezcan los expedientes de alcances y desfalcos.

5.º Representar a la Hacienda Pública en todas las instancias de apelación ante el Tribunal en pleno.

6.º Asistir y ser oído en todos los actos del Tribunal en pleno y consignar por escrito su opinión, así sobre la comprobación de las cuentas generales del Estado como sobre los informes y Memorias que debe dirigir a las Cortes el Tribunal.

El Secretario general tendrá a su cargo:

La redacción de las actas y acuerdos del Tribunal en pleno.

La comunicación de las providencias que se acuerden por el Presidente, según sus atribuciones.

La redacción del estado general que anualmente se formará de las cuentas que deben presentarse al Tribunal.

El registro de su presentación, curso y fenecimiento.

La correspondencia con las autoridades y oficinas públicas.

La formación de estados y noticia anual de los trabajos del Tribunal.

Tendrá también a su cargo la custodia de los fallos que dicten las Salas y expedirá certificación de ellos de oficio a petición de los interesados y con autorización del Presidente.

### **Procedimientos**

Por lo que respecta a la función jurisdiccional del Tribunal, se concentraba en los siguientes procesos:

1. *En primera instancia:*

1. Juicio de cuentas, regulado en el artículo 19 y siguientes de la Ley y 51 y siguientes de su Reglamento.

2. Expedientes judiciales sobre alcances y desfalcos (artículos 33 y ss. de la L. y 83 y ss. del R.).

3. Expedientes de cancelación de fianzas (arts. 38 de la L. y 156 y ss. del R.).

4. Proceso de ejecución de sentencias dictadas en juicio de cuentas y expedientes de reintegro (arts. 149 y ss. del R.).

2. *En segunda instancia:*

Contra toda decisión definitiva podrán interponerse los recursos que se establecen y regulan en los artículos 27 y siguientes de la Ley y 107 y siguientes del Reglamento. Estos recursos son:

a) Recurso de aclaración ante la Sala que la haya decretado, siempre que fuese oscura o ambigua en sus cláusulas.

b) Recurso de revisión ante la misma Sala en los casos siguientes:

1.º Cuando después de haber recaído decisión definitiva sobre una cuenta hubiere el interesado obtenido documentos nuevos que justifiquen las partidas desechadas.

2.º Cuando por el examen de otras cuentas se descubran en la que haya sido objeto de una decisión definitiva errores trascendentales, omisiones de cargos o dobles datos y falsas aplicaciones de los fondos públicos.

Este recurso se promoverá, respectivamente, por los interesados en las cuentas o por el Fiscal, en virtud de denuncia, que estarán obligados a iniciar los Contadores.

c) Recursos de casación ante el Tribunal en pleno, cuando en la decisión ejecutoria hubiere infracción manifiesta de disposiciones legales o cuando en la tramitación del juicio se hubiesen quebrantado las formas sustanciales de la actuación establecida por esta Ley. Este recurso deberá prepararse en la Sala que dictó la resolución, en el término de diez días, cuan-

do las partes hubiesen comparecido ante el Tribunal, y de treinta en caso contrario.

Las decisiones del Tribunal de Cuentas se llevarán a efecto, desde luego, no obstante los recursos de revisión o de casación que contra ellas se interpongan. Sólo se suspenderá su cumplimiento cuando se consignase a las resultas del recurso en la Caja general de depósitos la cantidad en metálico que fuese material del mismo.

### **Personal**

Para el ejercicio de su misión se dota al Tribunal de una serie de medios de carácter compulsorio concretados en:

— Los medios de apremio regulados en los artículos 12 de la Ley y 190 del Reglamento de aplicación.

— El Tribunal podrá exigir de todas las dependencias del Estado, sin distinción de ramos ni Ministerios, o de quien corresponda cuantos informes, estados, documentos u otros comprobantes considere útiles o conducentes a los fines de su institución, ya se trate de examen de las cuentas o de la instrucción de los expedientes de alcance, desfalcos o liberación de fianzas; y tanto en estos casos como en los de rendición y presentación de cuentas por los Centros, oficinas o particulares sujetos a darlas, compeler a los morosos por los medios de apremio gradual, a que antes se hace referencia.

— El Tribunal podrá inspeccionar, cuando lo crea oportuno, para el esclarecimiento de los hechos que luzcan en las cuentas, por funcionarios del Tribunal o por otros en quienes especialmente delegue, toda la documentación de las oficinas públicas, libros y valores y las dependencias, depósitos, almacenes, arsenales u otros establecimientos del Estado en cuanto fuere preciso, para comprobar las existencias, o se refiera a servicios que produzcan liquidación o pago de obligaciones.

## **Regulación del Estatuto del personal**

El Estatuto del personal del Tribunal queda regulado en los artículos 5 al 8 de la Ley reguladora y capítulo III del Reglamento para su aplicación. Estas normas establecen las relativas a nombramientos, remoción y jubilación; ascensos, excedencias, incompatibilidades y licencias.