

EFICACIA Y LEGALIDAD EN LA GESTION PUBLICA

X JORNADAS
DE CONTROL INTERNO
EN EL SECTOR PUBLICO



X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO

I CENTENARIO DE LA CREACION DEL CUERPO PERICIAL DE CONTABILIDAD DEL ESTADO

ORGANIZADAS POR

✓ **INTERVENCION GENERAL DE LA
ADMINISTRACION DEL ESTADO**



**ASOCIACION PROFESIONAL DE INSPECTORES
DE FINANZAS DEL ESTADO, ESPECIALIDAD DE
INTERVENCION, CONTROL PRESUPUESTARIO
Y FINANCIERO DEL SECTOR PUBLICO Y
CONTABILIDAD PUBLICA**

NIPO: 101-93-150-7
ISBN: 84-7975-038-3
Depósito legal: M. 35.108-1993
Impreso en Closas-Orcoyen, S. L.

INDICE

	PRESENTACION	7
	APERTURA DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO. <i>Excmo. Sr. D. Carlos Solchaga Catalán</i>	9
	PRESENTACION DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO. <i>Ilma. Sra. D.ª Purificación Esteso Ruiz</i>	13
	PONENCIAS	19
370	LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL CONTROL INTERNO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO. <i>Excmo. Sr. D. Alvaro Rodríguez Bereijo</i>	21
	I. Introducción	21
	II. Los principios constitucionales del control de la actividad financiera	23
371	ORIGEN Y EVOLUCION DEL CUERPO PERICIAL DE CONTABILIDAD DEL ESTADO. <i>D. Augusto Gutiérrez Robles</i>	33
	CONTROL DE LEGALIDAD Y EFICACIA EN EL SECTOR PUBLICO	49
372	EL CONTROL DE LEGALIDAD FINANCIERA: CRISIS Y NUEVAS VIAS DE ACTUACION. <i>D. Juan Alfonso Santamaría Pastor</i>	51
373	REFORMAS EN EL CONTROL DE LEGALIDAD EN ARAS DE UNA MAYOR AGILIDAD. <i>D. Santiago Fuentes Vega</i>	57
	I. Nota introductoria	57
	II. La actividad financiera	57
	III. El control de la actividad financiera.....	58
374	LA LEGALIDAD EN LA GESTION DEL GASTO PUBLICO Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. <i>D. Angel Bizcarrondo Ibáñez</i>	65

INDICE

	EL CONTROL FINANCIERO: SU UTILIDAD EN LA OBTENCION DE INFORMACION ECONOMICO-FINANCIERA Y PARA LA ASIGNACION DE RECURSOS	71
	EL CONTROL DE SUBVENCIONES Y LA MEJORA EN SU ASIGNACION.	
375	<i>D. Mariano Casado González</i>	73
	EL CONTROL Y SEGUIMIENTO DE OBJETIVOS Y SU INTERACCION CON LA ASIGNACION DE RECURSOS. BALANCE DE UNA EXPERIENCIA. D. Julio Viñuela Díaz	79
376	1. Introducción. Justificación de la necesidad del control de objetivos	79
	2. Sistema vigente de seguimiento de objetivos.....	81
	3. Implicaciones, significado, finalidad y requerimientos	82
	4. Problemática para la implantación del modelo de gestión.....	83
	5. Balance de una experiencia y perspectivas	85
	EL CONTROL DE FONDOS COMUNITARIOS Y SU CONTRIBUCION A LA UNION EUROPEA. D.ª Purificación Esteso Ruiz	87
377	1. La importancia de los fondos comunitarios en España	88
	2. Valoración del peligro real de freno en la cohesión por las críticas de los países financiadores netos sobre el uso de los fondos comunitarios	89
	3. Las exigencias al sistema de control que ayude a garantizar el uso adecuado de los recursos y que, por tanto, disipe los temores antes mencionados.....	90
	LAS AUDITORIAS Y LA MEJORA DE LA INFORMACION CONTABLE <i>D.ª Mercedes Vega García, D. Rafael Muñoz López-Carmona, D. José Juan Blasco Lang, D. Enrique Llano Cueto, D. Antonio Tejerina Castellanos.....</i>	97
378	I. Introducción por D. Rafael Muñoz López-Carmona	99
379	II. Intervención correspondiente a D. José Juan Blasco Lang	101
380	III. Intervención correspondiente a D. Enrique Llano Cueto. "El informe de auditoría en el Sector Público y en el Privado. Algunas diferencias notables".....	105
379	IV. Intervención correspondiente a D. Antonio Tejerina Castellanos	107
	EVALUACION DE PROGRAMAS Y POLITICAS PUBLICAS.	
382	METODOLOGIA DE EVALUACION. AVANCES EN CONTABILIDAD ANALITICA. <i>D. Julián Arcos Alcaraz, D. Jesús del Barco Fernández-Molina, D. Jaime Pou Díaz.....</i>	113
	I. Introducción	115
	II. Sistema de Seguimiento de objetivos y control financiero de programas	117
	III. Control financiero de programas: balance de una experiencia	123
	IV. Contabilidad analítica	126
	V. Introducción a la evaluación de programas y políticas públicas.....	145
	VI. Evaluación de programas y políticas públicas	147
	VII. Introducción a la metodología IGAE sobre evaluación de programas y políticas públicas	150
	VIII. Metodología de la evaluación de programas.....	151

INDICE

	LA ACTUACION DEL SECTOR PUBLICO A TRAVES DE LA INFORMACION ECONOMICO-FINANCIERA. EXIGENCIAS DEL PROGRAMA DE CONVERGENCIA.....	159
383	EL SECTOR PUBLICO EN TERMINOS DE CONTABILIDAD NACIONAL Y SU PAPEL DE INFORMACION A LA SOCIEDAD Y A LAS INSTITUCIONES. <i>D.ª Rosario Martínez Manzanedo</i>	161
	LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO: PRESENTACION, CALIDAD Y FUTURO <i>D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez, D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrer</i>	169
384	I. Intervención correspondiente a D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez.....	171
	II. Intervención correspondiente a D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrer	186
385	NORMALIZACION CONTABLE EN EL SECTOR PUBLICO Y PROGRAMA DE CONVERGENCIA. <i>D. Jaime Pou Díaz</i>	189
	I. Evolución de la normalización contable pública	189
	II. Modernización de la contabilidad pública en España	191
	III. Internacionalización de la información contable pública.....	193
	IV. Tratado de la Unión Europea	194
	V. Comentarios desde la óptica de la normalización contable	195
	SISTEMAS COMPARADOS DE CONTROL INTERNO	199
386	EL CONTROL INTERNO EN CANADA. <i>Mr. James Q. McCrindell</i>	201
	I. La función del parlamento en el marco de gestión del Gobierno de Canadá	202
	II. La función del ejecutivo en el marco de gestión del Gobierno de Canadá	204
	III. Un marco de gestión departamental renovado	206
387	EL CONTROL FINANCIERO EN EL PRESUPUESTO COMUNITARIO: LA DIRECCION GENERAL DE CONTROL FINANCIERO Y LA SUBSIDIARIEDAD. <i>M. Lucien de Moor</i>	211
394	EL CONTROL DE LOS GASTOS EN BELGICA. <i>Conferencia redactada por M. Emile Geulette, presentada por M. Alain Bouchat</i>	215
388	CONTROL SOBRE LOS INGRESOS Y GASTOS DEL SECTOR PUBLICO EN LOS PAISES BAJOS E INDEPENDENCIA DE LOS DEPARTAMENTOS DENTRO DE LA ORGANIZACION MINISTERIAL. <i>DRS. G. H. O. van Maanen</i>	219
	1. Introducción	219
	2. El desarrollo del Sistema de Control dentro del sector público holandés	220
	3. Independencia organizativa de las unidades gestoras en el sector público holandés: Agencias.....	222
389	CLAUSURA DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO. <i>D. Antonio Zabalza Martí</i>	227
	COMUNICACIONES	233

INDICE

	LA GESTION FINANCIERA PUBLICA: CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD	
390	Y CONCIENCIA SOCIAL. <i>D. Francisco Bohoyo Castañar</i>	235
	I. Introducción	235
	II. La convivencia bajo el imperio de la ley	237
	III. La conciencia social	240
	IV. Mutaciones de la conciencia social	241
	V. Un esquema lógico de los cambios en la conciencia social.....	243
	ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE DUDAS RELATIVAS AL CONTROL DE LAS	
391	FINANZAS PUBLICAS. <i>D. Silvano Calle Calvo</i>	247
	I. Prólogo.....	247
	II. Precisiones terminológicas	247
	III. El control financiero tradicional y sus condicionantes.....	249
	IV. Nuevos condicionantes y evolución del control financiero.....	252
	V. Las funciones actuales de control ejercidas por la Intervención General de la Administración del Estado	254
	VI. Epílogo.....	260
392	EVOLUCION DEL CONTROL DE LEGALIDAD EN ESPAÑA. <i>D. Fernando Sales Gargallo</i>	261
	1. Antecedentes previos a la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977: Introducción	261
	2. Sistema implantado por la Ley General Presupuestaria.....	262
	3. Fiscalización por muestreo: evolución del ámbito objetivo.....	263
	4. Sistema de fiscalización artículos 95.3 y 95.5 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria	264
	5. Sistema actual.....	265
	6. Incidencia de la evolución del control de legalidad en la consecución del principio de eficacia	266
	CONTROL DE LEGALIDAD Y FUNCION ASESORA. <i>D.ª M.ª Nieves Villar Alvarez,</i>	
393	<i>D. Fernando Sales Gargallo</i>	269
	1. Diferenciación entre función fiscalizadora y función asesora	269
	2. Función asesora ejercida por la intervención: Informes preceptivos por Ley.....	271
	3. Asesoramiento implícito en los actos de fiscalización.....	273
	4. Asesoramiento indirecto.....	275
	5. Asesoramiento directo: materias y órganos.....	278
	6. Consecuencias del asesoramiento de la IGAE	279
	INDICE	281

PRESENTACION

La Intervención General de la Administración del Estado, como órgano que tiene atribuida la función de control interno de la actividad económico-financiera del Sector Público Estatal, ha venido tradicionalmente promoviendo el intercambio de ideas y el debate constructivo sobre los objetivos y las técnicas más apropiadas para el mejor desarrollo de la función de control interno.

Uno de los instrumentos utilizados para este fin ha sido la organización de jornadas y seminarios. En ellos se ha llamado a participar, mediante la presentación de ponencias y comunicaciones, a los profesionales del control de todos los ámbitos institucionales, públicos y privados, que han podido de este modo conectar conocimientos y experiencias desde diferentes perspectivas y con enriquecimiento mutuo.

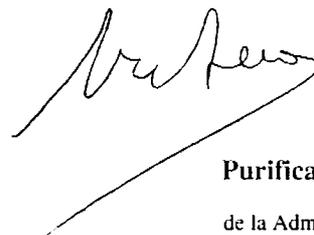
Tras un paréntesis de siete años, durante los días 22 a 24 del mes de marzo del presente año se han celebrado las Jornadas de Control Interno del Sector Público en su décima edición.

La celebración de las X Jornadas ha tenido un doble objetivo. Por una parte, se ha reanudado la realización de estos encuentros, consiguiendo involucrar a los diferentes colectivos profesionales y técnicos vinculados al ejercicio del control interno, así como a gestores responsables de la actividad controlada. La presencia de profesionales de los distintos niveles de nuestras Administraciones Públicas, así como de autoridades comunitarias y responsables máximos del control de otros países ha permitido contrastar con el español los modelos existentes en el seno de la propia Comisión Europea y en países como Bélgica, Países Bajos y Canadá.

La presencia de docentes universitarios y de profesionales del sector privado ha completado la perspectiva de conjunto de la organización y funciones del control interno.

El segundo objetivo era resaltar con estos actos el centenario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, antecesor de la especialidad de Intervención, Control Presupuestario y Financiero y Contabilidad Pública del Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado. La Intervención General de la Administración del Estado, cuyas funciones y competencias la hacen el principal destinatario de los funcionarios de dicha especialidad, ha querido unirse de este modo a la conmemoración del centenario como la más expresiva forma de reconocer la vigencia y actualidad de las funciones entonces encomendadas al Cuerpo Pericial.

Sirva esta presentación, finalmente, para agradecer a todos los participantes en las distintas sesiones sus valiosas aportaciones. La materialización de todas ellas en la publicación que ahora se presenta permitirá ensanchar el ámbito de sus destinatarios y, por ello, la mayor difusión de las ideas y propuestas recogidas.



Purificación Esteso Ruiz
Interventora General
de la Administración del Estado

APERTURA DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO

Excmo. Sr. D. Carlos Solchaga Catalán
Ministro de Economía y Hacienda

Permítanme, ante todo, agradecer a los organizadores de estas X Jornadas de Control Interno en el Sector Público la invitación que me han hecho para intervenir en el acto de apertura, al tiempo que aprovecho la ocasión para felicitarles por la celebración del I Centenario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. Invitación que acepto complacido, no sólo para corresponder, aunque sea mínimamente, a la dedicación y profesionalidad con que viene desempeñando sus funciones el Cuerpo de Interventores del Estado, sino también porque ello me permitirá transmitirles, en un momento oportuno, una serie de reflexiones sobre los temas a que van a dedicar su actividad durante el período de duración de estas Jornadas.

La década de los setenta presenció una fuerte expansión del Sector Público en la mayoría de los países europeos como consecuencia de la ampliación de los servicios sociales y de las exigencias que las políticas anticíclicas de tipo keynesiano, de gestión de la demanda, impusieron sobre las inversiones públicas.

Durante la década de los ochenta, esa expansión, unida a la menor tasa de crecimiento de los ingresos públicos y el consiguiente crecimiento de los déficit públicos, generó un conjunto de críticas a la actuación del Sector Público, en las que se comenzaron a cuestionar su dimensión y los resultados de su actuación.

El debate teórico y político que se originó como consecuencia de estas críticas ha llevado a diversos países a la adopción de políticas dirigidas a reducir el tamaño de su Sector Público, bien mediante la reducción del peso relativo de los ingresos y gastos públicos en el producto nacional, bien mediante el trasvase de la titularidad de los derechos de empresas y servicios públicos al sector privado de la economía.

También en nuestro país, aunque con diferentes ritmo y calendario, han comenzado a escucharse críticas similares que coinciden con demandas de mejora en la organización de las Administraciones Públicas y en sus procedimientos de gestión y de control.

Hoy día se exige a la actuación pública no sólo que se desarrolle en cumplimiento de los mandatos legales establecidos por el poder legislativo en respuesta a las demandas sociales, sino además que los servicios públicos se presten de forma eficaz. Los recursos escasos que los ciudadanos entregan al Sector Público deben utilizarse de la mejor manera posible.

A la tradicional legitimidad que los ciudadanos exigen de los actos administrativos, en cuanto que deben producirse conforme la Ley y los Reglamentos establecen, debe añadirse la legitimidad social que se deriva de

trabajar eficiente y eficazmente. La sociedad exige del Sector Público no sólo que cumpla las leyes, sino que lo haga utilizando menores recursos y ofreciendo los mejores resultados posibles.

La evolución reciente de nuestro Sector Público y el acercamiento o convergencia a Europa, tal y como se recoge en el Programa de Convergencia de mayo de 1992, justifican esta demanda de eficacia a nuestras organizaciones públicas.

España tenía a finales de los años setenta no sólo un Sector Público de pequeña dimensión, en comparación con otros países de la OCDE, sino además desequilibrado, con un gran peso relativo de los recursos destinados a financiar empresas públicas y una escasa relevancia de los dirigidos a cubrir las necesidades asistenciales, redistributivas y de infraestructuras de la población española. Por todo ello, no es sorprendente que durante los años ochenta se produjera una fuerte presión social para obtener más y mejores bienes y servicios públicos y una distribución más equitativa de la renta; presión que hizo crecer el gasto público total en porcentaje del PIB, hasta un 43 % en 1991, frente al 25 % de quince años antes y el 49 % que dicha magnitud representaba, en promedio, en los países de la CEE.

Este acelerado y necesario crecimiento del peso y de la presencia del Sector Público en la economía ha venido acompañado por una serie de factores a destacar.

En primer lugar, un importante aumento de la presión fiscal, con un carácter fuertemente redistributivo, en el marco de un proceso de generalización de la carga tributaria. Al utilizar la imposición personal como uno de los instrumentos de redistribución de rentas, cada cambio fiscal durante los años ochenta ha conducido a una menor tributación efectiva de los niveles económicos más bajos, compensada con una mayor tributación de los más elevados.

En segundo lugar, un mayor peso de la vertiente asistencial y prestadora de servicios del Sector Público, frente a su componente de actividad reguladora o tradicional. Ello se ha traducido en un mayor protagonismo de las actividades netamente asistenciales o de servicio al ciudadano, como la Educación, la Sanidad y la Administración de Justicia.

En tercer lugar, la realización de un importante esfuerzo inversor en infraestructuras públicas, posibilitado por una asignación de recursos próxima al 5 % del PIB, que ha permitido cubrir buena parte del déficit en capital público existente a comienzos de la década.

En cuarto lugar, un intenso proceso de descentralización territorial del gasto público que ha supuesto el desplazamiento a unas Administraciones Públicas de nueva creación, las Comunidades Autónomas, de un volumen de gasto superior al 25 % del gasto público total a lo largo de la década.

Finalmente, un proceso de integración de España en la CEE, iniciado en 1986 con nuestra adhesión a esta Organización, que ha implicado la adopción de profundas transformaciones en la estructura presupuestaria y en el diseño y gestión de importantes parcelas de la política de gasto.

Si se tiene en cuenta lo anterior, no es exagerado afirmar que el Sector Público español ha vivido durante los diez últimos años uno de los procesos de cambio más rápidos ocurridos en la historia reciente.

Un cambio tan rápido e importante en la dimensión y estructura del Sector Público, acometido con un aparato administrativo diseñado para desempeñar unas funciones menores en su cuantía y más simples en su naturaleza, ha generado tensiones que pueden derivar en ineficiencias de gestión, a menos que se aborde un proceso de modernización de las Administraciones Públicas.

Esta modernización es tanto más acuciante como consecuencia de las exigencias que derivarán para nuestro país de la firma del Tratado de Unión Económica y Monetaria y del Programa de Convergencia aprobado por el Gobierno. En particular, el objetivo de alcanzar una necesidad de financiación de las Administraciones Públicas del 1 % del PIB en 1996 tiene un carácter crucial no sólo para cumplir los requisitos de convergencia exigidos de la tasa de inflación y de los tipos de interés españoles, sino también para generar una tasa de ahorro suficiente que permita mejorar la situación de la balanza en cuenta corriente y el curso del cambio de la peseta.

El logro de un objetivo de déficit público como el previsto en el Programa de Convergencia es una tarea que habrá de afrontar fuertes obstáculos derivados, en primer lugar, del hecho de que en un Estado de las

Autonomías la política presupuestaria es la resultante de decisiones adoptadas por diferentes niveles de gobierno con intereses no siempre totalmente convergentes. A este respecto, las negociaciones mantenidas entre el Gobierno y las Comunidades Autónomas para la reforma del sistema de financiación autonómica en el período 1992-1996 permitieron llegar a un acuerdo sobre un escenario de consolidación presupuestaria que permitirá alcanzar el objetivo del déficit previsto. En segundo lugar, el crecimiento de la presión fiscal durante esta década habrá de ser muy inferior al logrado durante los ochenta y derivarse primordialmente de las mejoras en la gestión tributaria. Finalmente, la presión social sobre la demanda de servicios públicos probablemente se va a mantener y, en algunos casos, incrementar. Los cambios demográficos, el mantenimiento al menos de los avances realizados en materia de protección social y las necesarias inversiones en infraestructuras y educación para mejorar la competitividad de nuestra economía introducen rigideces notorias en la reducción de los gastos públicos. La experiencia de lo ocurrido en la década anterior en otros países europeos, en los que los deseos expresos de reducir el peso del gasto público se han traducido en el mejor de los casos en congelar los niveles de partida, avala esta visión de la rigidez del gasto y de la dificultad de su disminución.

A la vista de estas circunstancias es necesario llevar a cabo un control estricto de los recursos públicos e introducir dosis importantes de racionalidad en la priorización y asignación de los mismos a las distintas políticas. Un control que debe iniciarse con los procesos de planificación estratégica a medio plazo, continuar con una rigurosa presupuestación anual y culminar con una disciplina en la gestión que reduzca al máximo las desviaciones de los gastos realizados respecto de los previstos.

¿Cómo responder a las demandas de eficacia que tal y como he mencionado se nos están planteando en este marco de rigor presupuestario?

En mi opinión, mejorar las condiciones en que actualmente nuestro Sector Público presta sus servicios requiere trabajar sobre dos aspectos básicos: las formas organizativas de la Administración y los controles y procedimientos de evaluación que puedan permitir una mayor responsabilidad ante los ciudadanos.

La excesiva rigidez que caracteriza los procedimientos tradicionales de actuación en la Administración Pública ha conducido a los gestores a intentar escapar hacia posiciones más independientes del control directo, mediante la creación de nuevos Organismos Autónomos y Entes Públicos. Este proceso puede considerarse como una manifestación de tensiones centrífugas, orientadas a colocar fuera de la órbita del control departamental directo a algunas unidades administrativas demandantes de una mayor autonomía en la gestión, si bien el incentivo más interesante suele ser una regulación más flexible en los campos de la gestión de tesorería, la presupuestación, el control y la contratación. Esta mayor flexibilidad no supone una condición suficiente para garantizar la eficacia en la gestión de las unidades que la alcanzan. De hecho, en una buena parte de los casos, parece reducirse a una opacidad de la gestión sin mayores repercusiones en la calidad del servicio prestado. Se pierden así las ventajas de la centralización sin ganar con claridad las propias de unidades descentralizadas.

En esta situación, hoy día nos enfrentamos a una heterogeneidad de Entes Públicos, no siempre justificable y compatible con una organización capaz de responder eficazmente a las demandas sociales de servicios públicos.

Parece imprescindible introducir ciertos márgenes de flexibilidad organizativa que permitan ordenar el mapa de Entes y Organismos Públicos que hoy tenemos. Simultáneamente, deberán reformarse los mecanismos de control adecuados que hagan compatible esta mayor flexibilidad con el rigor presupuestario que debe exigirse en los próximos años.

El control del Sector Público debe insistir en dos aspectos que ya han venido desarrollándose en años anteriores, pero que demandarán mayor insistencia en los próximos: ser compatible con mecanismos de gestión flexibles, lo que implica acentuar los mecanismos de exigencia de responsabilidades, y hacer una evaluación de políticas públicas que permita mejorar la asignación de recursos.

En cuanto al primero de los aspectos citados, compatibilidad entre flexibilidad organizativa y control, los mecanismos tradicionales han ido evolucionando y adaptándose a las nuevas realidades organizativas. De unos procedimientos de control apoyados en la intervención previa, en el control de legalidad casi exclusivamente, hemos evolucionado a unos controles donde las auditorías "a posteriori" y el control mediante muestreo, van ganando cada vez más peso y presencia.

A medida que ha aumentado la dimensión del Sector Público y la naturaleza de sus actividades ha evolucionado, se ha puesto de manifiesto la insuficiencia de este tipo de controles para garantizar la eficacia de la actividad pública. Por otro lado, mayor descentralización o flexibilidad organizativa puede generar mayor descontrol si no existen mecanismos adecuados para controlar estructuras organizativas con importantes grados de autonomía en el poder de decisión.

En consecuencia, sería necesario desarrollar, mediante la utilización de técnicas de auditoría, el control "a posteriori" de objetivos, estrechamente vinculado al proceso de presupuestación y, por otro lado, potenciar las unidades de control interno dependientes del gestor público en aquellas unidades que vayan ganando flexibilidad organizativa.

Por último, como ya indiqué, una mayor eficacia en la prestación de servicios requiere también, además de controles que sean compatibles con un marco de flexibilidad organizativa y responsabilidad en la gestión, insistir en la evaluación de políticas públicas como mecanismo de apoyo a las decisiones.

En este sentido, potenciar estos mecanismos de control "a priori" exige insistir en los siguientes aspectos:

- a) ¿Cuál es el coste oportunidad de las decisiones adoptadas? Esto es, qué proyectos alternativos dejan de ser posibles cuando se aborda uno determinado.
- b) ¿Cuáles son las externalidades de los diferentes proyectos públicos? ¿Qué efecto genera sobre los beneficiarios indirectos y sobre la propia organización pública?
- c) ¿Cuáles son los costes totales, de inversión y mantenimiento, de las obras y los servicios públicos? En todo proyecto deben considerarse los costes no sólo de inversión, sino también de mantenimiento, así como los de carácter general que habrán de repartirse entre diferentes proyectos. Debemos desarrollar los mecanismos de información y contabilidad para poder afrontar estas cuestiones.
- d) ¿Cuáles son los efectos redistributivos de cada programa de actuación pública? Antes de dotar presupuestariamente un programa, poder responder acerca de su eficacia requiere no sólo conocer los costes y beneficios esperados de carácter directo e inmediato. Cuestiones como, por ejemplo, los efectos sobre la redistribución de rentas, o identificar con claridad a los beneficiarios o perjudicados últimos, son aspectos difíciles pero no imposibles que deben abordarse.

Responder a estas preguntas requiere unos sistemas de información y unas previsiones de coste que hagan posible la aplicación de técnicas de análisis de coste-beneficio y similares, antes de tomar la decisión correspondiente, que quizás aún hoy no estén suficientemente desarrolladas en nuestra Administración Pública. Si queremos desarrollar un verdadero control de eficacia, este análisis previo de políticas y programas públicos debe ser una de las piezas básicas del mismo.

Cuando en realidad este tipo de técnicas de análisis tienen sentido es antes de que se tomen las decisiones, ya que pueden corregir el sentido de las mismas y hacerlas más eficaces. Una vez que la decisión ha sido tomada es más costoso corregirla y el análisis o evaluación pierde gran parte de su sentido.

En definitiva, un Sector Público eficaz, exige que seamos capaces de ordenar las estructuras organizativas hoy existentes y de desarrollar y reforzar mecanismos de control y evaluación de políticas públicas que nos permitan dar respuesta a las demandas sociales que hoy se nos plantean.

En esta dirección, el Ministerio de Economía y Hacienda, en colaboración con el de Administraciones, ha venido trabajando en un Libro Blanco sobre la Gestión Económico Financiera del Gasto Público en España y en sendos Anteproyectos de Ley General Presupuestaria y de Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado. El avanzado estado de estos trabajos es un reflejo de la importancia que el Gobierno concede a los temas que he tratado a lo largo de esta intervención y sobre los que ustedes sin duda profundizarán a lo largo de las diferentes sesiones de estas Jornadas.

Quedan inauguradas las X Jornadas de Control Interno en el Sector Público.

PRESENTACION DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO

Ilma. Sra. D.^a Purificación Estesó Ruiz
Interventora General de la Administración del Estado

Celebrar el Centenario de un Cuerpo tiene sentido en cuanto significa celebrar también que mantienen su vigencia. después de cien años, las causas que motivaron su creación y, por tanto, las funciones que se le asignaron.

Cien años después, las funciones que desempeña, el ahora Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado, especialidad de Intervención, Control presupuestario y financiero del sector público y Contabilidad pública, han aumentado en cantidad y calidad, acompañando necesariamente, e incluso anticipándose a la evolución registrada en la organización y funcionamiento de nuestras Administraciones Públicas. La contabilidad y el control están engarzados en el propio proceso de decisiones públicas, de gestión pública y han de ir respondiendo, con las reformas e innovaciones precisas, al momento que vive la organización.

Repasemos, siquiera sea brevemente, la evolución en las Administraciones Públicas resultado del conjunto de tensiones y vicisitudes vividas por el Sector Público, si queremos comprender mejor cuáles y cómo pueden ser las aportaciones de las funciones que desempeña nuestro colectivo para contribuir a que el Sector Público responda correctamente a las demandas que le plantea la sociedad.

Pocos organismos o estructuras de la sociedad han sido objeto de críticas tan vivas en los últimos años como el Estado. Quizá tanto más vivas por cuanto ha habido un largo período durante el cual no se han puesto en cuestión.

El Estado hoy está implicado en muchos frentes y contestado en su legitimidad económica, especialmente en los aspectos de gestión. Se le atribuye: mala gestión, demasiado proteccionista, exceso de centralización, disfunciones en la Administración, lentitud de los procedimientos en materia presupuestaria y financiera.

Junto al cuestionamiento de la legitimidad económica se pone en causa la legitimidad política, como lógica continuación. La desafección de los ciudadanos respecto a la política es un lugar común. Este estado de opinión actúa sobre la noción de servicio público, estrechamente unida al Estado y que es también cuestionada.

Está en causa la eficacia de los sistemas administrativos: reglas incomprensibles; opacidad de las decisiones, relaciones autoritarias, unilaterales, burocráticas.

Parece necesario dotar de nuevo al Estado de legitimidad, pensando no en menos Estado sino en mejor Estado, punto de encuentro éste en el que coinciden todas las críticas.

Los diferentes papeles jugados por el Estado no tienen el mismo origen, ni la misma historia y, por tanto, tampoco el mismo porvenir.

El papel regulador, esencial en el crecimiento económico se está desplazando desde los Estados nacionales a agencias reguladoras internacionales. Habría que hablar de transferencia más que de disminución de la función reguladora.

El Estado creador social ha tenido un papel decisivo para organizar la nación, pero hoy está en crisis profunda.

El Estado providencia está en crisis, desde que el pensamiento de la solidaridad está en claro retroceso. Si no disuelto totalmente. Está en duda cómo organizar lo que puede llamarse «deuda social» y con qué normas de justicia generar redistribución.

Dotar de nuevo al Estado de legitimidad exigirá la reorientación de sus funciones y la reestructuración parcial del Sector Público. Los nuevos órganos de regulación deberán ser más pequeños, con personal altamente cualificado.

El Estado hoy no puede aplicar sólo procedimientos clásicos de rebajar enfermedades o financiar el desempleo. Debe colaborar a la reinserción. El Estado providencia se confunde cada vez más con el Estado creador de lo social: producir cohesión será el primer objetivo. El papel del Estado providencia viene así condicionado por la mutación de lo social que se ha producido.

También implica aplicar procedimientos diferentes. Debe abandonarse el estilo dirigista clásico de la burocracia y dar lugar a la concertación con beneficiarios, clientes y personal propio. Es preciso reducir la distancia entre el Estado y el público.

La sociedad pide más transparencia: hay que hacer conocer los motivos de las decisiones, facilitar el acceso a documentos y hacer leyes comprensibles y fácilmente explicables. La sociedad debe percibir que vive en un Estado de derecho.

— ¿Cómo evolucionará el sistema administrativo? ¿Cómo hacer más efectiva la noción de servicio público?

El problema, para poder hacer un análisis sereno, no sesgado del cuestionamiento del Estado y sus consecuencias para el servicio público, es que la polémica viene marcada por: la presunción de que el peso del Estado, y por tanto, su coste, es el resultado de una serie de disfunciones y de una acumulación de cargas. Si bien es verdad que es indispensable gestionar mejor, también lo es que la cuestión del Estado no se reduce a una cuestión de *gestión*.

La denuncia ritual de la burocratización constituye un obstáculo a una verdadera reflexión sobre el porvenir del Estado. Dicha denuncia hace perder de vista que *la inflación de reglas y la complicación de procedimientos están directamente unidos al desarrollo de la democracia*.

Más equidad, más justicia, más imparcialidad significan lógicamente más objetividad en el tratamiento de las situaciones y un carácter más impersonal a la gestión. Más Estado de derecho genera automáticamente más burocracia en sentido técnico y weberiano del término.

Limitar el terreno de la regla es automáticamente aumentar el poder y la autonomía de los funcionarios, abrir la puerta a un cierto riesgo de arbitrariedad.

La pregunta clave es, por tanto:

¿Se pueden simplificar las reglas y evitar la arbitrariedad? La sociedad americana se ha puesto como ejemplo: un derecho sin Estado. Son autoridades administrativas independientes lo que se interpreta como un desbloqueo, pero es simplista. No puede aceptarse que la mala regulación siempre proviene del Estado y la buena por el derecho sin Estado. Se ha producido allá realmente una hipertrofia de la esfera jurídica, un paraíso para *juristas*, una *cuasiburocracia social*.

Lo cierto es que no hay una alternativa simple y global a los efectos *perversos* engendrados por la multiplicación de reglas en las sociedades democráticas. En este terreno, sólo se puede avanzar con *pragmatismo*.

Pragmatismo que nos tiene que llevar a reconocer que seguramente hay enormes márgenes de aumentar la productividad y hacer la administración más flexible y racional. Pragmatismo que nos tiene que llevar a ahondar en esa dirección por cuanto el gasto público absorbe hoy en las sociedades democráticas entre un 40 y un 50 % del PIB y difícilmente puede justificarse un conocimiento no exacto y no puntual de su utilización ni una Administración que no responda a buenos principios de gestión financiera.

La Administración se encuentra en la década de los noventa con el importante reto de compaginar restricciones financieras fuertes y deseos prioritarios. Hay que hacer elecciones técnicas que mejoren la eficacia de los sistemas junto a elecciones políticas que contribuyan a la mayor solidaridad en las sociedades.

Las críticas sobre deficiencias de la Administración Pública en materias de gestión económica han llevado al Sector Público a la búsqueda de modelos de gestión más apropiados que puedan contrarrestarlas. Modelos que acentúan la necesidad de que la gestión pública adopte criterios de economía y eficacia en la gestión de los recursos. Son modelos que configuran a la Administración como una organización que busca alcanzar objetivos más que administrar recursos.

En esa búsqueda de modelo de funcionamiento que se adecúe a sus necesidades, el Sector Público ha tenido, tiene aún, que encontrar la fórmula que mejor se adapte a sus especificidades. La tentación de trasponer miméticamente los sistemas y procedimientos del Sector privado impediría recoger esas especificidades y, en consecuencia, equivocar el diseño. El modelo de gestión por objetivos en el Sector Público, tiene que incorporar:

- Multifuncionalidad de los servicios administrativos respecto a objetivos.
- Diversidad profunda en la Administración en cuanto a misiones perseguidas y modos de intervención.
- Objetivos normalmente múltiples, externos y difíciles de definir.
- Incidencia reglas propias del Sector Público: contabilidad pública, presupuesto, estatuto de función pública, reglamentación de los mercados públicos.

El título genérico de estas Jornadas pretende responder al momento que viven los Sectores públicos y sus Administraciones en los países más avanzados, consecuencia de las tensiones que he tratado de sintetizar en lo dicho hasta ahora. Tensión entre la necesidad de respetar un complejo entramado de normas, que pretende garantizar el sometimiento a la ley de las actuaciones del Sector Público y la gestión por objetivos que busca la aplicación económica, eficaz y eficiente de los recursos en un marco de objetivos frecuentemente contradictorios y a veces de muy difícil realización con los medios disponibles dada la restricción financiera.

Nuestra tesis, como columna vertebral de todas las sesiones, es que se ha de encontrar el equilibrio entre respetar leyes y gestionar con eficacia en la citada tensión, evitando que eficacia se identifique con libertad y ausencia de normas y legalidad con burocracia y retardos. En la búsqueda de ese equilibrio el control y la contabilidad son elementos integrantes de la gestión, fundamentales para conocer y cuantificar adecuadamente las distintas fases de la gestión y profundizar en nuevos instrumentos, como contabilidad analítica, así como servir de elemento de autodisciplina. Sin una información económica y financiera adaptada a la naturaleza pública de las funciones y respondiendo a las innovaciones precisas y sin el elemento detector y corrector de actuaciones no deseadas legal o económicamente, no puede hablarse de una Administración democrática que responda a las exigencias que tiene planteadas.

Las economías occidentales están embarcadas en dos grandes retos: control macroeconómico del gasto público (para detectar desviaciones y poder así evitar incrementos indeseados de déficit). Y control microeconómico de la gestión pública (para detectar conductas irregulares o antieconómicas), ambos contienen exigencias actuales, vivas, a la contabilidad y el control, muy relacionadas entre sí y absolutamente imprescindibles en una etapa de fuertes restricciones presupuestarias que han de compatibilizarse con crecientes demandas ciudadanas de cantidad y calidad de prestaciones.

Tras la conferencia a cargo de Don Alvaro Rodríguez Bereijo, que después tendré la satisfacción de presentar, comenzaremos nuestros trabajos con una sesión dedicada al control previo de legalidad con tres aporta-

ciones. El control de legalidad consigue detectar la existencia de normas que impiden una gestión eficaz. Ello puede producirse dado el espíritu generalista que suelen tener y su escasa sensibilidad a veces para recoger una realidad compleja o por la imposibilidad quizá de abordar toda esa realidad en un esquema más simple.

El control de legalidad detecta la disfunción y puede proponer redacciones alternativas más convenientes para hacer compatible el respeto a la norma con unas decisiones ágiles.

El control previo de legalidad ha sido modificado en los últimos años, aligerándose de contenido y logrando así, rebajar sensiblemente los tiempos absorbidos por el control, como demuestran las estadísticas disponibles. Se ha ganado en flexibilidad y en aumento de responsabilidad por parte del gestor, una de las premisas de la gestión por objetivos.

La eficacia, podríamos llamar, de primer orden, básica, *sine qua non*, para la propia existencia del gasto público, es la recaudación de impuestos, función clásica del Sector Público. Sin una administración tributaria equitativa, eficaz y eficiente peligrarían las tareas públicas. La principal faceta recaudadora reside en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, pues la actuación inspectora, por propia economía (es antieconómico inspeccionar a todos los incumplidores) sólo puede tener efecto disuasorio y ejemplarizador, no recaudatorio. El cumplimiento voluntario de las obligaciones está suficientemente teorizado y suele ser necesaria una mezcla de actuación positiva con otras sancionadoras. La positiva pretende estimular los resortes que a algunos contribuyentes les hacen cumplir sus obligaciones. Van desde la mayor facilidad en ese cumplimiento correspondiendo a su faceta de servicio público hasta hacerles ver qué y cómo proporciona la Administración servicios y bienes útiles al ciudadano. En esta faceta, demostrar que la Administración trata de ofrecer los mejores y mayores servicios, sin violentar las normas por las que a través del legislativo o el ejecutivo se manifiesta la voluntad popular, ha de mejorar la conciencia ciudadana social y de ahí aumentar el cumplimiento voluntario. El control de legalidad, al verificar el cumplimiento de las leyes e impedir, en su caso, actos ilegales, coadyuva a la obtención de recursos públicos necesarios para la cobertura del gasto público.

Por su parte, el control financiero, por su actuación a posteriori y su más amplio alcance tiene tres grandes objetivos: comprueba la legalidad de los actos y sirve para poner en marcha los mecanismos previstos de exigencia de responsabilidad administrativa o penal, ya que los actos que se controlan ya han sido realizados; informa de la regularidad financiera de las actuaciones, permitiendo la corrección de los estados y cuentas en el sentido de reflejar correctamente la realidad económica, ofreciendo esa información a todos los agentes que deban conocer de ella para tomar decisiones; colabora en la mejor asignación de recursos, aspecto éste de especial interés en una etapa de primacía de la función asignativa para la Hacienda Pública (la gestión por objetivos materializados en programas permite al ser controlada juzgar de la correcta utilización de unos recursos dados para un determinado fin; analizar el uso de las subvenciones, colaborando con el gestor para detectar posibles ineficiencias o ineficacias o investigando soluciones alternativas para alcanzar unos determinados resultados, es otra importante colaboración del control).

La rendición de cuentas al legislativo, cerrando el ciclo presupuestario y justificando el uso de los recursos públicos es una importante obligación del Ejecutivo. El momento de nuestra cuenta general, superando tradicionales retrasos y mejorando la calidad de la información contenida va a ser analizado a la luz de las exigencias actuales a una pieza de responsabilidad de tanta transcendencia incluso para la sociedad no especializada. (eco de los informes del Tribunal de Cuentas).

Los compromisos nacionales e internacionales de nuestro país han exigido y exigen esfuerzos de homogeneización, calidad y de puntualidad en la información a suministrar por los agentes de las Administraciones Públicas. La normalización contable con las Comunidades Autónomas, surgida en el seno de la Comisión de Política Fiscal y Financiera, y pilotada por esta Intervención General de la Administración del Estado el avance en la implantación de contabilidad analítica y, en definitiva, nuevas definiciones para la contabilidad pública más acordes con el gran avance de la técnica contable. Son aspectos de gran relevancia para el momento que vive nuestro Sector Público, consolidando a un tiempo una organización nacional útil y racional y respondiendo seria y dignamente a los compromisos internacionales.

La profundización en grandes contrastes que hoy existen en la organización y funcionamiento del control interno en países, por otra parte, más próximos en otros indicadores políticos y económicos, nos deberá permitir reflexionar sobre cómo diversas formas organizativas pueden alcanzar resultados parecidos en los necesarios

estándares de control y cómo las diferentes soluciones son un producto histórico de la evolución de las Administraciones Públicas, del Sector Público y, en definitiva, de la sociedad que es de donde emanan los modelos y las personas que han de ponerlos en marcha. Hemos elegido ejemplos en los extremos para apreciar mejor los contrastes sin perder el referente del control a cargo de la propia Comisión Europea y la necesaria y actual referencia a la subsidiariedad en el ejercicio del control.

Los trabajos realizados para la adaptación de la LGP, fruto de las reflexiones del Libro Blanco del Gasto Público producido en la Secretaría de Estado de Hacienda, serán comentados por el Secretario de Estado en la sesión de clausura. La nueva redacción de la ley responde a las modificaciones que habrán de introducirse en los sistemas de presupuestación, contabilidad y control para responder a la necesaria adaptación en todos los mecanismos de gestión, que habrán de permitir hacer compatible la autonomía y flexibilidad en la gestión con la necesaria nueva definición de responsabilidad en el Sector Público. Responsabilidad que rebasa el concepto clásico de regularidad y ajuste a Derecho para incorporar mecanismos que comprueben la buena gestión en el uso de los recursos. Responsabilidad, en definitiva, que habrá de hacer compatible legalidad y eficacia, lema de nuestras Jornadas.

PONENCIAS

LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL CONTROL INTERNO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO (*)

Excmo. Sr. D. Alvaro Rodríguez Bereijo
Magistrado del Tribunal Constitucional

I. INTRODUCCION

1. Estado democrático, separación de poderes y equilibrio constitucional

La idea de control, en sentido jurídico-político, es consustancial al Estado democrático de Derecho. A ello responde el principio de separación de poderes con su sistema de «frenos» y «contrapesos» (no es bueno *otorgar* demasiado poder a uno solo) y el principio general de sometimiento de los ciudadanos y de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 C.E.).

En la actividad financiera, aspecto esencial en toda organización política, esta idea se manifiesta en una distribución equilibrada de las competencias en materia de ingresos y de gastos públicos entre los distintos poderes para evitar su concentración en uno solo de los órganos del Estado.

El Presupuesto, institución basilar del sistema parlamentario, en el que se refleja esta idea de control y de compromiso entre poderes, constituye uno de los instrumentos más importantes de *equilibrio constitucional*, cuya correcta utilización asegura la conservación del Estado democrático. En primer lugar, asegura el control democrático por la representación popular no sólo de la actividad financiera del Estado, sino también de las directrices y de la orientación de la política del Gobierno. En segundo lugar, a través del Presupuesto y de la Ley que lo aprueba se confiere al Poder Ejecutivo la potestad para realizar actos jurídicos en materia financiera y, al propio tiempo, se *limita* el ejercicio de esas potestades, condicionando así la actuación de la legislación sustantiva preexistente (leyes que crean gastos).

Hasta tal punto ésto es así, que a través del examen del sistema presupuestario puede reconocerse fácilmente la conformación y características de un determinado sistema político. Pues el Presupuesto, expresión de la política del Gobierno en cifras, refleja «el esqueleto del Estado desprovisto de todas las ideologías engañosas» como decía de manera expresiva Goldscheid.

La distribución de competencias en materia presupuestaria (los distintos momentos del proceso presupuestario de elaboración, aprobación, ejecución y control del Presupuesto) entre los distintos poderes del Estado

(*) Conferencia inaugural de las X Jornadas de Control Interno en el Sector Público organizadas por la Intervención General de la Administración del Estado con motivo del I Centenario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, pronunciada el 22 de marzo de 1993.

y la definición del contenido constitucionalmente posible de la Ley de Presupuestos de una parte, así como la delimitación del poder tributario de otra, son cuestiones centrales en la organización y reparto del poder en un Estado de Derecho. El órgano que tiene potestad de orientar previamente los gastos públicos y de distribuir su cobertura mediante el sistema impositivo detenta el poder y la supremacía del Estado. Por ello, el reparto del poder financiero (el poder de gravar con los impuestos y el poder de gastar) constituye uno de los instrumentos clave del equilibrio político del sistema democrático.

Este sistema de distribución de competencias —que se contiene en los artículos 133 y 134.1 de la Constitución— puede estimarse suficiente para garantizar la legalidad de la imposición de los tributos y de la realización del gasto público siempre que exista una efectiva separación e independencia entre los distintos poderes.

2. El deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como razón última del control de la actividad financiera

La razón última del control de la actividad financiera arranca, en el Estado de Derecho de democracia parlamentaria, del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que nuestra Constitución consagra en el artículo 31.1, puesto que el volumen de los gastos públicos determina la medida o cuantía de los impuestos que todos deben pagar. Y si uno defrauda en sus impuestos o bien despilfarra o malgasta el dinero público ello se traducirá en nuevos o mayores impuestos que deberán soportar los ciudadanos, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar (STC 110/1984, F.J. 3º). Y la parte de gasto público que no se pueda cubrir con los ingresos se cubrirá con las diversas formas del *endeudamiento público* o con ese *impuesto oculto* que es la inflación o con otros impuestos en el futuro a medida que haya que ir haciendo frente al servicio de la deuda contraída para financiar el déficit público. En la Hacienda Pública, sea en el lado de los ingresos como en el lado de los gastos, no existen *juegos de suma cero*: el beneficio o ventaja de uno, otro lo paga. Y pese a la percepción a menudo contraria, a la que es tan proclive la opinión pública de nuestra sociedad en tanto consumidora de bienes y servicios públicos, los bienes ofrecidos por el gasto público no son gratuitos o sin coste.

Así pues, el control de la actividad financiera tanto en el lado de los ingresos públicos como en el lado del gasto es imprescindible para garantizar el cumplimiento y la eficacia de *una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido* que consagra el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Una de las repercusiones más trascendentes que ha tenido la formulación constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tal y como se contiene en el artículo 31 en sus apartados 1 y 2 de la Constitución es, sin duda, la constatación de la *conexión e interdependencia* entre los ingresos y los gastos públicos, superadora de la tradicional asimetría en el estudio de los problemas de la Hacienda Pública, centrado casi exclusivamente en la distribución de los impuestos con total abandono de los problemas correlativos de la asignación del gasto público.

Desde la perspectiva del control, de esta formulación constitucional se deriva una importante consecuencia: que no tiene sentido el control de los ingresos públicos a través de un poderoso servicio de gestión tributaria, si no va acompañado del correlativo control del gasto público. Una separación entre ambos lados del control conduce a una *visión esquizofrénica* en que la Hacienda puede destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto.

Este deber constitucional comporta también para la Administración financiera vinculaciones específicas: atribución de concretas potestades administrativas para la obtención de los tributos y para la realización de los gastos, cuyo ejercicio no constituye una mera facultad otorgada a la Administración, sino un *poder-deber* en orden al cumplimiento de ese deber constitucional de sostenimiento de los gastos públicos mediante la contribución de todos. Se trata, en todo caso, de potestades *tasadas* en su contenido y en su finalidad, cuya correcta utilización es susceptible de control jurisdiccional por los Tribunales de justicia en garantía de los ciudadanos-contribuyentes, bien porque las potestades ejercitadas en el caso concreto carecen de la necesaria habilitación legal (o no se sujetan al procedimiento legalmente establecido), bien porque la Administración se haya excedido de los límites materiales dentro de los cuales le han sido con-

feridas o se ejercen más allá de los fines que la justifican o con desviación de los mismos (desviación de poder). La finalidad de las potestades que se confieren a la Administración en materia de *ingresos y de gastos* se encuentra vinculada a la garantía y consecución del interés público en el cumplimiento efectivo del deber de sostenimiento de los gastos públicos, que no es el interés propio del aparato burocrático-administrativo, sino el interés de la comunidad del cual la Administración es una simple servidora (art. 103.1 C.E.).

II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

1. Necesidad e importancia del control interno del gasto público

Toda la normativa presupuestaria está presidida por la idea de control y, efectivamente, a controlar el origen y destino que el Gobierno da a los recursos públicos que detrae de las economías particulares se enderezan todas las *instituciones* del control, sea éste *interno* (Intervención General de la Administración del Estado) o externo (Parlamento y Tribunal de Cuentas). Asimismo, la incorporación al texto de la Constitución de los principios del Presupuesto y la constitucionalización del proceso presupuestario (art. 134 C.E.) constituye la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la Ley, característico del Estado de Derecho, e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, en el manejo de la Hacienda Pública.

Existen muchas y buenas razones que explican y justifican la necesidad e importancia del control de la actividad financiera:

a) La creciente expansión de la actividad económica del Estado social de Derecho, a consecuencia de la ampliación de sus funciones y fines constitucionales, tanto prestacionales (Capítulo III del Título I de la C.E.) como de intervención directa o indirecta en la economía (arts. 40, 128, 130 y 131 de la C.E.), y en la que la Hacienda Pública asume un papel protagonista.

En consecuencia, las decisiones de gasto público no sólo han de ajustarse escrupulosamente a los límites que marcan las normas legales y reglamentarias que disciplinan el manejo de los fondos públicos (control de legalidad, imprescindible y que hay que defender vigorosamente), sino que deben responder también a otro valor primordial (junto al valor garantista que asegura el control de la legalidad): la eficacia, la eficiencia o economía en el empleo de los recursos públicos. No basta saber *quién gasta y cuánto gasta*, sino también *cómo se gasta*, esto es si los recursos públicos disponibles, que son cada vez más escasos y onerosos, se emplean de la mejor manera posible con la máxima eficiencia económica. De ahí que medir el coste-beneficio o el coste alternativo o de oportunidad de los programas de gasto público es hoy imprescindible para llevar a cabo una buena elección financiera.

b) Las nuevas estructuras y técnicas presupuestarias, como el Presupuesto por Programas o por objetivos, el Presupuesto de Base Cero, etc., que exigen para su eficaz implantación formas de control más allá del tradicional control de legalidad.

c) La necesidad de limitar la discrecionalidad del Poder Ejecutivo en el proceso de decisión del gasto público, lo que requiere tipos de control que permitan valorar el rendimiento de la gestión y cuestionar la conveniencia u oportunidad de una determinada decisión de gasto.

Y en este sentido, las tareas de control interno llevadas a cabo por órganos de la propia Administración dotados de la necesaria *independencia funcional* y no integrados en la línea jerárquica de la misma ocupan un lugar preeminente. Ante todo, por las características de *inmediatez y proximidad* a los actos que han de ser objeto de fiscalización. En otro orden de consideraciones, por la decadencia del control político externo, que se ejerce a través del debate parlamentario de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado que, por diversas causas de cuya mención hemos prescindido ahora, se ha convertido en un *acto de ratificación parlamentaria* de un Presupuesto que se limita a sumar o consolidar el gasto público ya comprometido previamente a través de la legislación sustantiva (extrapresupuestaria) de creación del gasto y que el Parlamento, a fin de cuentas, no tiene más remedio, tanto jurídica como políticamente, que aprobar.

2. Naturaleza y valor jurídico de los principios constitucionales

Antes de exponer los principios constitucionales que presiden la función de control de la actividad financiera, es preciso hacer algunas consideraciones acerca de su valor y eficacia en cuanto *límite jurídico* al poder financiero.

El Tribunal Constitucional ha subrayado, desde sus primeras sentencias (SSTC 16/1982 y 80/1982), el carácter normativo de la Constitución y el efecto jurídico vinculante de *todas* las normas contenidas en ella (art. 9.1 C.E.), sin que quepa establecer distinciones entre preceptos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros meramente programáticos o de valor declarativo y orientador. Así pues, entre los «*principios*» y las «*normas*» *strictu sensu* de la Constitución no hay diferencia de naturaleza, sino sólo de estructura y de función. Ambos tipos de preceptos forman parte del ordenamiento jurídico y son, por ello, en igual medida Derecho objetivo.

Sin embargo los principios constitucionales —y en lo que aquí interesa, los principios presupuestarios del artículo 134 de la C.E. y los criterios rectores del gasto público del artículo 31.2 de la C.E.— son una clase especial de reglas jurídicas, pues más que un mandato de directa aplicación por sí mismos son la *base o justificación* de un mandato que se concreta en ulteriores normas y decisiones. Para decirlo con la frase de Karl Larenz, los principios constitucionales son «pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un Derecho más justo».

Hay pues en ellos, inevitablemente, algo de indeterminado, abierto o de contornos imprecisos, que se refleja en la función que cumplen en el ordenamiento jurídico como límites al ejercicio del poder financiero y en su grado de nivel de eficacia. Este carácter «esquemático, abstracto, indeterminado y elástico» de los principios constitucionales en materia presupuestaria y de gasto público, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitado, hace que sea su *función negativa* (de exclusión de los valores contrapuestos a ellos y de las normas o decisiones que manifiestamente los contradigan) la que prevalezca sobre su función positiva (de predeterminación del contenido de las decisiones y de la regulación que tales decisiones crean); pues ha de reconocerse a los Poderes Públicos, aplicadores del Derecho, un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios. O para expresarlo de otra manera, que es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales financieros que definir aquello que los cumple o realiza plenamente. El *carácter normativamente abierto* que tiene la Constitución cuando formula los principios constitucionales es, en parte, un instrumento conscientemente utilizado a fin de no sustraer a las fuerzas políticas, al Legislador ordinario y al Gobierno el margen de maniobra necesario para las decisiones que son de su responsabilidad. Como ha declarado el Tribunal Constitucional, «la Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo. La labor de interpretación de la Constitución no consiste *necesariamente* en cerrar el paso a las opciones o variantes imponiendo autoritariamente una de ellas. A esta conclusión habrá que llegar únicamente cuando el carácter unívoco de la interpretación se imponga por el juego de los criterios hermenéuticos. Queremos decir que las opciones políticas y de gobierno no están previamente programadas de una vez por todas, de manera tal que lo único que cabe hacer en adelante es desarrollar ese programa previo». (STC 11/1981, F.J. 7º).

De ahí el especial valor que para la determinación del contenido de los principios constitucionales adquiere la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. «A diferencia del Tribunal ordinario —ha escrito el Profesor A. Nieto— el Constitucional se mueve entre dos puntos de referencia inestables: por un lado, leyes que mantienen su libre capacidad de creación, y por otro, un Texto constitucional sumario, abstracto, neutral incluso y abierto a todas las posibilidades». Este carácter *comprimido* de la Constitución cuando enuncia meros principios a los que, sin embargo, reconoce fuerza normativa de aplicación directa y derogatoria de las leyes que los contradigan, determina la *peculiaridad interpretativa* de las normas constitucionales seguida por el Tribunal Constitucional por la vía de los *criterios de valor o jurisprudencia de valores* (interpretación principialista y de valores).

Al carácter indeterminado y abierto de los principios constitucionales se añade la especificidad de la materia propia de la Hacienda Pública, que —como señala Klaus Vogel— forma una «cierta zona gris» del Derecho Constitucional, porque «una intervención de los Jueces para dar protección contra acciones financieras que afecten a los derechos y libertades de los ciudadanos tiene una base mucho menos segura que la protección

contra limitaciones directas de la libertad». En el campo del Derecho Financiero es mayor y más frecuente (y también de más difícil ponderación) el *self-restraint* del Tribunal para no invadir la legítima libertad de opción política que, dentro de la Constitución, corresponde al Legislador en su tarea de configuración de las instituciones o relaciones jurídico-financieras.

La formulación de los principios constitucionales en materia financiera es, pues, un campo de estudio tan trascendental para el jurista como evanescente, en cuanto se encierra en ellos toda la enorme carga de *ideales e ideologías* que se traslucen en los preceptos que componen lo que puede denominarse «Constitución financiera o fiscal»: de contraposición de valores e intereses en juego que lleva consigo la lucha de la sociedad por una justa distribución de la carga fiscal y del gasto público, o lo que es lo mismo por un Derecho Financiero y tributario justo.

3. Los principios presupuestarios del artículo 134 de la Constitución Española, como fundamento del control

Es preciso advertir que los principios presupuestarios constitucionales han sufrido una constante erosión en su significación y alcance como resultado de la profunda transformación de la institución del Presupuesto, paralela a la crisis del régimen parlamentario que le dio vida, para acomodarse a la evolución de las funciones del Estado social de Derecho antes apuntada. Los principios presupuestarios están en una permanente *tensión dialéctica* que se refleja, en ocasiones, en un vaciamiento de contenido y pérdida de su virtualidad jurídica, que ha reducido notablemente su función como fundamento del control y garantía típica del Estado de Derecho.

a) *Legalidad y especialidad presupuestaria*

El principio de legalidad presupuestaria o de competencia, según el cual corresponde al Parlamento el derecho *exclusivo* de aprobar el Presupuesto constituye no sólo una regla fundamental del Estado constitucional moderno y origen del Parlamento como institución de representación política, sino también el eje sobre el que ha girado toda la construcción del Derecho Presupuestario.

La Constitución recoge la formulación de este principio, en su doble acepción de atribución de competencia y de reserva de Ley, en los artículos 134.1 y 66.2. Declaración que se completa con la contenida en el artículo 133.4, a cuyo tenor «las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones y realizar gastos de acuerdo con las Leyes».

En materia presupuestaria el principio de legalidad no ha sido históricamente, ni tampoco lo es hoy, únicamente una regla de competencia (aunque también haya sido eso), sino algo más: el reconocimiento a nivel constitucional de un dominio reservado *materialmente* a la Ley, esto es de una esfera —la fijación anual del *cuánto, quién, cómo y para qué* de los gastos públicos— cuya cobertura jurídica es indispensable para proteger a los ciudadanos frente a las intervenciones del Poder Ejecutivo en la esfera de la «*libertad y propiedad*». Cuya garantía mediante el principio de legalidad tributaria sería totalmente precaria si no se controlase el volumen y el destino de los gastos, que inevitablemente se traducen en nuevos y mayores impuestos. *El control del ingreso exige, por propia lógica, el control de los gastos a cuyo sostenimiento se destinan*. Esa es la unidad esencial del fenómeno financiero, que se refleja en la institución del Presupuesto y se consagra constitucionalmente en el artículo 31 de la Constitución.

En lo que aquí interesa, el principio de legalidad significa el sometimiento pleno y vinculación de la Administración a la Ley y al ordenamiento jurídico (arts. 9.1 y 103.1 de la C.E.). Vinculación que en el Estado de Derecho basado en la división de poderes no es posible entender en forma negativa, de modo que a la Administración, en el manejo de los fondos públicos, le estaría permitido hacer todo aquello que la ley no prohíbe, sino por el contrario como *vinculación positiva*: sólo está presupuestariamente permitido lo que por Ley está expresamente autorizado. El principio de legalidad opera, pues, en la forma de una cobertura o habilitación legal de toda la actuación administrativa; sólo cuando la Administración cuenta con esa cobertura legal previa su actuación es legítima. No hay ningún espacio franco o libre de ley en el que la Administración pueda actuar con un poder autónomo o libre. El Derecho (el bloque de la legalidad financiera y presupuestaria) no es, pues, para la Administración un límite externo que señala hacia afuera una zona de prohibición y dentro de la cual puede la Administración conducirse con entera libertad y arbitrio. Al contrario, el Derecho objetivo condiciona y deter-

mina, *de manera positiva*, la acción administrativa que no será legal si no responde a una previsión normativa, si carece de una previa habilitación o cobertura legal.

El concepto de «autorización legislativa presupuestaria de créditos», en cuanto norma jurídica de habilitación de medios económicos a la Administración y de fijación de límites a la disposición de los mismos en un triple sentido cualitativo, cuantitativo y temporal (arts. 59.1, 60 y 63.1 de la LGP), es el concepto nuclear en torno al cual gira el control de legalidad del gasto público.

Pero esta vinculación de la potestad administrativa de gasto público a la autorización presupuestaria de gasto no agota, desde luego, toda la problemática del control de legalidad, pues debe tenerse presente como punto de arranque en todo examen de legalidad (o de inconstitucionalidad de las partidas presupuestarias de gastos), como ha señalado el Tribunal Constitucional (STC 63/1986, F.J. 6º y STC 13/1992, F.J. 5º), «la distinción entre la fuente jurídica del gasto público —normalmente la Ley de Presupuestos— y la fuente de las obligaciones del Estado. Los créditos consignados en los estados de gastos de los Presupuestos Generales del Estado no son fuente alguna de las obligaciones; sólo constituyen autorizaciones legislativas para que dentro de unos determinados límites la Administración del Estado pueda disponer de los fondos públicos para hacer frente a sus obligaciones. La fuente de éstas debe buscarse fuera de dichas consignaciones presupuestarias, ya sea en la Ley, ya en los negocios jurídicos o en los actos o hechos que según Derecho las generen, tal como señala el artículo 42 de la Ley General Presupuestaria».

Pero no es posible referirse al principio de legalidad presupuestaria como fundamento del control sin aludir a la incidencia que en él y en otros principios presupuestarios como el de especialidad o especificación tienen algunos fenómenos recientes. Me refiero al proceso de reforma presupuestaria iniciada en 1984 para la implantación de nuevas técnicas de Presupuestación por Programas y objetivos, dirigida a transformar el tradicional sistema o estructura del Presupuesto orgánico o administrativo en un verdadero Presupuesto por objetivos, a fin de mejorar la racionalidad y eficacia en la asignación de los recursos públicos —tal y como demanda, por demás, la Constitución al consagrar los principios rectores del gasto público en el artículo 31, párrafo 2.º— y, al propio tiempo, llevar a cabo un proceso paralelo de reforma en la propia organización administrativa y en las técnicas de control. Tarea esta última, ciertamente indispensable pues no cabe una reforma presupuestaria y del proceso de asignación del gasto público sin una reforma de la Administración a la que corresponde la gestión o ejecución del mismo.

Este ambicioso proceso de reforma ha traído, sin embargo, como consecuencia un progresivo vaciamiento de contenido de los clásicos —que no viejos— principios del Presupuesto: singularmente, el de legalidad y el de especialidad o especificación presupuestaria, debido sobre todo a la extensión creciente de la potestad reglamentaria en materia presupuestaria. Lo que se advierte fácilmente en la enorme amplitud y alcance de las *modificaciones presupuestarias* de los créditos por programas; la vaguedad e indeterminación jurídica del concepto mismo de programa... dentro de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año, lo que otorga al Poder Ejecutivo una flexibilidad tal en la ejecución presupuestaria que convierte en una mera formalidad, casi en un rito inútil, no sólo el poder de aprobación que la Constitución atribuye al Legislativo sino el control sobre la ejecución del Presupuesto, que apenas guarda relación alguna con el Presupuesto inicialmente aprobado por las Cámaras.

Por otra parte, ello viene a sumarse a las «facultades exorbitantes» del Poder Ejecutivo en la disposición de ciertos créditos: Créditos ampliables y anticipos de Tesorería (arts. 65 y 66 de la LGP); Transferencias de créditos y la redistribución de créditos (arts. 67, 68, 69 y 70 de la LGP); los Créditos globales (art. 67 de la LGP), de especial significación en la política de subvenciones y transferencias; los Fondos especiales y Cajas especiales (art. 57 de la LGP); los Créditos plurianuales; y las «fugas presupuestarias», verdaderas huidas del régimen del Presupuesto público y de sus mecanismos de control. Todo ello, que nació como una excepción a los principios presupuestarios clásicos, han adquirido ya carta de naturaleza en la Ley General Presupuestaria y amenazan con desbordar la finalidad que los justificaba.

El control de legalidad, dirigido a verificar el exacto cumplimiento de la normativa reguladora de la gestión presupuestaria y su fiel aplicación a los fines establecidos en la Ley de Presupuestos, se ve sometido en el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 de la C.E.) a una constante *tensión dialéctica* fruto, en buena medida, no sólo de las funciones que le están encomendadas, no siempre fácilmente compatibles, como *agente económico* (regulación e intervención en la economía para asegurar el crecimiento y el pleno empleo) y como

poder público (que asume una función social de prestación de bienes y servicios y de redistribución de la renta y de la riqueza), sino también de la contraposición de las culturas de lo público y de lo privado en las técnicas de gestión. Y así, desde una contraposición *maniquea* de «legalidad» *versus* «eficacia», se llega a decir que hoy más que la acción estatal jurídicamente correcta importa su gestión eficaz, sus resultados. Y a veces se reprocha a los órganos del control interno que su tarea de fiscalización y control del sometimiento de toda acción financiera a la legalidad entorpece una gestión ágil y eficaz no sólo del gasto público sino del servicio mismo, al someterlo a unas reglas excesivamente rígidas, incompatibles con una acción pronta y eficaz.

Este planteamiento encierra, en mi opinión, *un falso problema* tanto en lo que respecta a una inexistente incompatibilidad o contraposición entre Estado social y Estado de Derecho, como en lo que hace a la renuncia —si ello fuera constitucionalmente posible— a la legalidad en aras de la eficacia. En nuestro ordenamiento tal renuncia sería clara y frontalmente inconstitucional. El artículo 103.1 de la Constitución Española es terminante al respecto: la eficacia administrativa se impone como principio de actuación de la Administración sin merma alguna del *sometimiento pleno* de ésta a la Ley y al Derecho. El problema no consiste, pues, en elegir uno de los elementos de una disyuntiva, sino en establecer las condiciones para que —mediante las oportunas reformas legales— la actuación de la Administración, siendo conforme a Derecho, sea también efectiva desde el punto de vista de la satisfacción de los intereses generales.

Pero el enorme poder burocrático que *de facto* se acumula en los órganos de control interno, al que se atribuyen potestades decisivas sobre el manejo de «los cordones de la bolsa», hace que no sea en modo alguno imaginario el riesgo de que tiendan, por inercia, a asumir el papel de dirección de la política de gasto que en modo alguno les corresponde. Por consiguiente, el ejercicio de las potestades de intervención y control debe ser prudente y equilibrado de modo que no exceda de los límites propios de la función específica a la que sirven ni sustituyan a la unidad gestora del gasto a quien corresponde la dirección y orientación de la acción administrativa.

b) *Unidad y universalidad presupuestaria*

Estrechamente ligado al principio de competencia o de legalidad, el principio de unidad presupuestaria exige un único Presupuesto en el que se incluya la totalidad de los ingresos y gastos públicos (art. 134.2 C.E.). Y cumple la finalidad política de hacer posible el control de la actividad financiera del Gobierno.

Este principio engloba tres aspectos:

- En cuanto a la forma de presentación del documento presupuestario, el Presupuesto debe ser único (principio de unidad en sentido propio).
- Desde el punto de vista contable, todos los ingresos han de afluir a una Caja única (principio de unidad de Caja) y han de ser destinados a financiar indistintamente todos los gastos públicos (principio de no afectación de los ingresos y los gastos).

Fácilmente se comprende que un control presupuestario eficaz sólo es posible si se respeta este principio y los gastos e ingresos públicos no aparecen desmembrados en diferentes documentos presupuestarios, o consignados por sus importes netos... mediante lo que se haría posible la ocultación del gasto.

Hoy la efectividad de este principio constitucional está amenazada por el fenómeno de las «*fugas presupuestarias*» de numerosos entes y organismos públicos, amparándose en nuevas personificaciones jurídicas que no siempre responden a la verdadera naturaleza de la actividad (enteramente administrativa) que desarrollan y a su modo de financiación (enteramente a través de dotaciones presupuestarias en los Presupuestos Generales del Estado). Si en el pasado se trataba de la fuga de los organismos administrativos generales hacia la forma de organismos autónomos de carácter comercial, industrial o financiero; y más tarde, fue la huida hacia las sociedades estatales o las empresas públicas, ahora asistimos a una fuga masiva, a través de las Leyes anuales de Presupuestos, hacia las «*entidades de Derecho público*» con doble personalidad jurídica pública y privada, sujetas en buena parte de sus actividades al ordenamiento privado. Pero el fenómeno continúa respondiendo al mismo propósito: escapar, en aras de la flexibilidad y de la eficacia administrativa, al régimen y control del Presupuesto público y también al régimen de Derecho Administrativo tratando de crear «*áreas de inmunidad presupuestaria*» extramuros del Derecho público (Derecho Administrativo y Derecho Financiero). El fenómeno está subvirtiendo toda la realidad organizativa pública, fragmentándola de tal modo que si en 1958 fue necesario abordar una pro-

funda reforma legislativa (Ley de Entidades Estatales Autónomas y Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales) para ordenar y someter a Derecho la pluralidad y heterogeneidad de las nuevas personificaciones jurídico-públicas, hoy es, asimismo, una tarea urgente —visto el desbordamiento de la «nueva» Ley General Presupuestaria, necesitada ya de una imperiosa reforma— un replanteamiento en profundidad de todo régimen jurídico del Sector Público Estatal que ponga coto a esta auténtica «*huida del Derecho Administrativo*» hacia formas de gestión sometidas al Derecho privado que no aparece justificada por la índole de la actividad que se desarrolla, con riesgo de la efectividad de los mecanismos públicos de intervención y control propios del Estado de Derecho.

Por otra parte, la *pérdida de información*, base de todo control eficaz, que sufre el documento presupuestario como consecuencia de este fenómeno, se ve agravado por otro que es consecuencia de la estructura compleja del Estado que la Constitución consagra, al reconocer la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales. La dimensión que ha adquirido el gasto público descentralizado de las Haciendas territoriales, no incluido en los Presupuestos Generales del Estado, y las transferencias presupuestarias del Estado hacia las Comunidades Autónomas y Municipios como forma principal de financiación de las Haciendas territoriales está convirtiendo al Presupuesto del Estado en una enorme *caja de reparto o de distribución de fondos* en lugar del documento jurídico expresivo de toda la actividad financiera y que suministra una información jurídica y económica exhaustiva sobre la misma y con ello los instrumentos básicos para controlarla.

4. Los principios rectores del gasto público del artículo 31, párrafo 2º de la Constitución Española, como fundamento del control

El mandato constitucional contenido en el artículo 31.2 de la Constitución Española según el cual «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía», ha sido recibido por la doctrina como una de las innovaciones más importantes y originales de nuestro Texto Constitucional en lo referente a la ordenación de la Hacienda Pública, sin precedentes en el Derecho Constitucional comparado.

Para explicar el sentido de este precepto constitucional es importante notar su ubicación sistemática en la Constitución dentro del artículo 31, situado a su vez dentro del Título I, «De los Derechos y Deberes fundamentales». Capítulo II. «Derechos y Libertades», Sección 2.ª, «De los Derechos y Deberes de los ciudadanos», en que se condensan los principios tanto formales como materiales de la imposición para un justo reparto de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta circunstancia y el hecho de que los principios rectores del gasto público no se hayan incluido dentro del Título VII dedicado a la «Economía y Hacienda» junto con los principios presupuestarios es significativa del propósito del precepto de consagrar constitucionalmente la consideración *unitaria* del fenómeno financiero como un proceso de conexión o interdependencia entre los ingresos y gastos públicos.

Dentro de la tipología de normas que se contienen en la Constitución —derechos fundamentales, garantías institucionales, mandatos al Legislador, preceptos que positivizan principios fundamentales o establecen finalidades concretas a la acción estatal— la contenida en el artículo 31.2 de la Constitución Española no se configura como un verdadero derecho subjetivo de los ciudadanos sino como una *norma principal*, que, si bien no goza de la defensa reforzada y más enérgica que para los derechos fundamentales contempla el artículo 53.2 de la Constitución Española, tiene una significativa protección y eficacia, a tenor del artículo 53. párrafo 1.º: efecto vinculante para todos los Poderes Públicos; garantía de la reserva de ley para la materia, cuya regulación, además, debe respetar en todo caso su «contenido esencial»; tutela jurisdiccional mediante el recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Grado de protección superior, desde luego, al de los «principios rectores de la política económica y social» del Capítulo III (arts. 39 a 52), de eficacia simplemente «informativa» y sólo alegables de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollan.

En tanto norma *principal*, el artículo 31.2 de la Constitución Española incorpora un mandato al Legislador que contiene dos distintas determinaciones en orden al gasto público:

a) «Una asignación equitativa de los recursos públicos», un *mandato de justicia* que incorpora, por su conexión con el artículo 9.2 de la Constitución Española y sobre todo con los derechos económicos y sociales del Capítulo III, un mandato de igualdad que conlleva medidas de acción positiva o de discriminación para corregir y superar las desigualdades de origen y lograr la igualdad «*real y efectiva*».

En este sentido, el precepto constitucional está mirando al ciudadano en cuanto sujeto de prestaciones públicas que el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.), en coherencia con sus fines, debe garantizar. Es, en definitiva, la función redistributiva de la Hacienda Pública, de modo que funcione de manera desigual en sus dos brazos, el del tributo y el del gasto, para conseguir una distribución más igualitaria y más justa de los recursos públicos. Vinculación, pues, del gasto público a los fines constitucionales que se asignan al Estado.

No cabe desconocer las dificultades con que tropieza la aplicación de un principio material de justicia en el gasto y de fijar su contenido constitucional preciso. Y es significativo, al respecto, que hasta ahora el Tribunal Constitucional no ha sido llamado a pronunciarse sobre el artículo 31.2 invocado directamente como fundamento de una demanda de inconstitucionalidad (recurso o cuestión).

No obstante, tampoco puede desconocerse su virtualidad y aplicación frente a Leyes o normas, generalmente presupuestarias y de gastos, claramente arbitrarias o irracionales desde el contenido del mencionado precepto o que manifiestamente contradigan o vulneren su mandato. La vinculación, primordialmente del Legislador, a este principio *material* del gasto público se manifiesta en los contenidos de la Ley (Presupuestaria, generalmente) que no puede ser divergente respecto de los fines que se asignan en el Texto constitucional a la definición de la naturaleza y carácter del Estado social de Derecho (art. 1.1 C.E.) y que se plasman en un conjunto de derechos y libertades entre los que ocupan un lugar de primer orden los derechos económicos y sociales en sus variadas formulaciones (arts. 39 a 52 de la C.E.).

Pero la virtualidad y eficacia de este principio constitucional no se agota en su protección jurisdiccional ante el Tribunal Constitucional, por dificultosa que ésta pueda resultar. Su enorme fuerza expansiva se proyecta además y de modo particular al ámbito del control externo del Presupuesto, expresión de toda la acción estatal, posibilitando un control jurídico-político de la misma según parámetros constitucionales concretos. En este sentido, tanto el control político del Parlamento como, sobre todo, el control externo del Tribunal de Cuentas adquieren, merced a este precepto, una *nueva dimensión*, hasta ahora desconocida, en la protección de las necesidades colectivas implicadas inevitablemente en las decisiones presupuestarias y de gasto público. Posibilitándose, con apoyo en criterios constitucionales, un examen tanto de la interrelación entre los ingresos y los gastos públicos, como de la relación de éstos con la protección de los intereses colectivos, con la justicia, con la ética..., pero también —como seguidamente veremos— con la economía, esto es con el empleo óptimo, racional y eficaz, de los recursos públicos disponibles, siempre limitados frente a las necesidades colectivas.

b) «Su programación y ejecución (del gasto público) responderán a los criterios de eficiencia y economía», en esta segunda determinación el precepto proclama dos principios económico-financieros de buena gestión económica del gasto público. Se ha subrayado con acierto (L. Cazorla) que estos «criterios» se presentan como instrumentales respecto del principio de justicia o equidad en la asignación del gasto público. Lo que el constituyente ha querido decir es que fijados los fines de la actividad financiera de gasto público, su consecución ha de realizarse con el empleo del menor número posible de recursos económicos y que la relación entre el objetivo propuesto y el conseguido sea la óptima posible.

En su acepción técnica, los términos «eficiencia y economía» que se emplean en el Texto constitucional tienen una significación similar, como puso de relieve el Profesor Andrés S. Suárez y son, en este sentido, intercambiables. El control de *eficiencia* o de *economía* o *economicidad* trata de determinar si la asignación de los recursos se ha realizado minimizando los costes o maximizando el beneficio, esto es que se esté obteniendo la máxima productividad de acuerdo con los recursos empleados o, alternativamente, que el coste de obtener el nivel de producción sea mínimo. Por el contrario, el concepto de *eficacia*, que se sitúa en el ámbito de la programación, se refiere al grado de consecución de los objetivos propuestos dentro de las restricciones del plan sin considerar la economía de medios para alcanzarlos, esto es sin considerar ni el coste, ni los beneficios de la consecución del objetivo ni si existen modos alternativos de conseguirlo. O dicho de otro modo, que una gestión eficaz puede ser o no eficiente; lo será si alcanza sus objetivos con el mínimo coste con una combinación dada de factores. De ahí que en la doctrina (A. Antonaya, J. J. Blasco Lang), interpretando la «*voluntas legis*» del precepto se haya sostenido que sería preferible emplear el término «eficacia» en vez de «eficiencia» para contraponerlo al de «economía».

Puede pensarse, sin embargo, que «el criterio de “economía” es más amplio (E. Albi); que se refiere a una *gestión económica* óptima con respeto a la ética o a la legalidad empresarial (mercantil, contable, administrativa), y donde la maximización del bienestar colectivo constituye un objetivo específico. Se trataría de que el conjunto de bienes y servicios públicos obtenidos de unos recursos dados maximizará el bienestar de los ciudadanos, o de que ese bienestar se lograra a un coste mínimo».

Aunque, así entendido, su aplicación práctica al campo de la gestión óptima es más bien escasa.

Así pues, ambos contenidos o determinaciones operan en momentos distintos de la dinámica del gasto público, que no tiene el Legislador presupuestario, a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, como único *destinatario*. La Ley de Presupuestos, ya lo apuntábamos antes, se ha convertido en gran medida en una ley adjetiva, procesal por así decir, del gasto público que se dirige a poner en acción las leyes sustantivas (extrapresupuestarias) que originan el gasto público. Cabe distinguir, pues, entre «leyes sustantivas o materiales del gasto público» (leyes de servicios públicos o de prestaciones sociales...) y «legislación presupuestaria», habilitadora de los créditos necesarios para la aplicación de aquellas decisiones de gastos ya tomadas.

El mandato de «asignación equitativa de los recursos públicos», vinculado, como hemos dicho, a la realización de los fines del Estado social de Derecho reconocidos constitucionalmente, se refiere al primero de los momentos; mientras que el mandato de «eficiencia y economía» de la programación y ejecución del gasto se refiere al segundo.

Dicho esto, hay que subrayar la *relación hermenéutica* que cabe establecer entre ambos principios contenidos en el artículo 31.2 de la Constitución Española. La segunda de las determinaciones del precepto tiene una proyección de racionalidad práctica («realista», dice F. Pérez Royo) correctora de la programación irresponsable del gasto público que resultaría de una aplicación mecánica y expansiva del principio de «asignación equitativa» de los recursos en razón exclusivamente a los objetivos igualitarios constitucionalmente implícitos en el mismo. Asignación equitativa que se ve ceñida dentro de los límites no sólo de lo financieramente posible sino también de lo económicamente viable. Se matizan así los postulados de la justicia según los criterios de la economía.

La relación instrumental y supuestamente ancilar que algunos han querido ver en los criterios de eficiencia y economía del gasto respecto del principio de justicia material, como si se tratasen de un principio de menor rango o jerarquía, se nos presenta bajo otra perspectiva, más ajustada, según creo, a la *ratio legis* del precepto constitucional, como medida de contrapeso y de equilibrio que remite a una necesaria ponderación, según las circunstancias concretas de cada caso, entre ambas exigencias o mandatos constitucionales. No existe entre las dos determinaciones normativas (principales) que se contienen en el artículo 31.2 de la Constitución Española la separación o estanqueidad que parece sugerirse cuando se afirma (L. Cazorla Prieto) que «en el período de la concreción de los objetivos nunca los criterios de eficiencia y economía deberán perjudicar a la exigencia de equidad. Una vez perfilados aquéllos, con arreglo a la directriz de la asignación equitativa del gasto público, es cuando los criterios de eficiencia y economía desempeñan un papel trascendental en su programación y ejecución».

La virtualidad del principio constitucional de «eficiencia y economía» del gasto público se proyecta también sobre el ejercicio de la función de control tanto interno como externo. Y a estos efectos es irrelevante que haya desaparecido del texto del precepto la mención expresa del término «control» que sí figuraba, en cambio, junto a la programación y ejecución en el texto definitivo elaborado por la Comisión Constitucional del Senado. Porque, a fin de cuentas, el control se ejerce siempre, a través de sus diferentes modalidades, sobre el gasto público tal y como ha sido ejecutado y éste, a su vez, lo es de conformidad con la programación que al mismo le ha dado la Ley de Presupuestos. El mandato vinculante de este precepto abarca, pues, todo el denominado *ciclo presupuestario* de la elaboración, aprobación, ejecución y control del Presupuesto de gastos. Pero su operatividad se manifiesta *de manera decisiva* en dos momentos de la actividad financiera:

- El de *elaboración del Presupuesto*, cuya estructura y técnicas de programación han de ajustarse a los criterios constitucionales aquí enunciados. El Presupuesto por Programas y por Objetivos, en proceso reciente de implantación en coherencia con el mandato constitucional, ha de establecer, sin embargo, definiciones suficientemente claras y concretas de los objetivos perseguidos que permitan comprobar y medir el grado de realización de los mismos e incluir indicadores económicos de objetivos que hagan posible un análisis de los costes de los servicios realizados.

- El del *control de la ejecución presupuestaria*, estimulando una ampliación de las funciones y técnicas de control tradicionales, de legalidad y de regularidad financiera y contable —imprescindibles en un Estado de Derecho y que es preciso mantener— hacia modalidades de control de eficiencia (análisis coste-beneficio y análisis coste-eficacia) y control operativo o de gestión que permitan verificar si la actividad de empleo de los recursos públicos se ha ejercido de la forma más productiva y al menor coste posible, y si con dicha gestión económico-financiera se han alcanzado los objetivos previstos.

El Tribunal Constitucional, en el ATC 982/1986 se ha apoyado en el artículo 31.2 de la Constitución Española para fundamentar la legitimidad constitucional de un requerimiento de determinada información contable (aportación de extractos de cuentas bancarias) por la Intervención General de la Administración del Estado a una entidad privada perceptora de subvenciones públicas, relevante a los efectos de realizar el control financiero de las subvenciones corrientes previsto en el artículo 18 de la LGP, a fin de determinar la situación económico-financiera de la entidad perceptora de la ayuda, y que ésta había impugnado por supuesta vulneración del derecho fundamental a la intimidad personal del artículo 18.1 de la Constitución Española. Y el Tribunal Constitucional rechaza tal vulneración con el siguiente razonamiento: si en los casos contemplados en la STC 110/1984 y el ATC 642/1982 (referentes a la inspección tributaria de las cuentas corrientes bancarias de los contribuyentes) «este Tribunal consideró que era el artículo 31.1 de la Constitución Española, referente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el que tenía apoyo constitucional la actividad inspectora de la Administración, sería ahora el apartado dos de ese mismo artículo 31, referente al gasto público, en el que encontraría su fundamento la actividad de control financiero frente a una Entidad perceptora de ayudas o subvenciones públicas».

No faltan en la jurisprudencia constitucional otras referencias puntuales a los principios del gasto público del artículo 31.2 de la Constitución Española para fundamentar el razonamiento de algunas decisiones. Así ocurre con el deslinde del ámbito de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas del Estado respecto de los órganos de control externo propios de las Comunidades Autónomas (Sindicaturas o Cámaras de Cuentas) cuando inciden sobre un ámbito competencialmente controvertido, cual es la actividad financiera de las Corporaciones Locales. En la STC 187/1988, F.J. 12º, se concluye que «la coexistencia y superposición» sobre una misma actividad financiera objeto de control (la de las Corporaciones Locales) de la respectiva competencia de los órganos externos de fiscalización del Estado y de las Comunidades Autónomas no es constitucionalmente reprochable; «todo ello sin perjuicio —se añade— de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores y del empleo, en su caso, de las *técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de uno y otros, y a evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades que serían contrarias a los criterios de eficacia y economía enunciados en el artículo 31.2 de la Constitución Española*» (doctrina que se reitera en la STC 18/1991, F.J. 3º).

5. El principio de eficacia de la Administración Pública del artículo 103.1 de la Constitución Española, como fundamento del control. Breve alusión

Para finalizar el examen de los fundamentos constitucionales del control debemos hacer al menos una mención al principio general de eficacia de la Administración Pública consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución Española, por la estrecha relación que guarda con los criterios de buena gestión o administración del gasto público del artículo 31.2 de la Constitución Española.

Establece el citado precepto constitucional que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los *principios de eficacia*, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho».

Dicho principio configura un mandato para la Administración, en la medida en que ésta ha de actuar de acuerdo con él, que alcanza tanto a la organización misma de la Administración, incluido el estatuto de sus medios personales, como a las potestades generales que por su régimen jurídico tiene atribuidas.

De este precepto se deduce (L. Parejo): de una parte, un valor o bien constitucionalmente protegido, consistente en la realización efectiva de los intereses generales (los servicios públicos) tal como éstos sean predeterminados y encomendados al poder público administrativo por el ordenamiento jurídico. El servicio a los intereses generales conforme a determinados principios, entre ellos el de eficacia, dentro del sometimiento pleno a la

Ley y al Derecho, integran una misma norma carente de sentido si se prescinde de cualquiera de sus elementos o determinaciones.

De otra, dos condiciones: la de la correcta predeterminación de los fines a realizar (los intereses generales de cuyo servicio se trata) y la de la articulación organizativa y dotación de medios adecuados por el sujeto responsable de la verificación de la situación (el eficaz servicio de los intereses generales).

Por último, el sujeto, la Administración Pública y su actuación administrativa.

El Tribunal Constitucional ha admitido en numerosas sentencias el principio general de eficacia referido a la Administración Pública (SSTC 22/1984; 27/1987; 178/1989; 13/1992, y 204/1992). Pero una invocación significativa, para lo que aquí interesa, del principio general de eficacia administrativa por su relación con los principios de «eficiencia y economía» del gasto público, a fin de evitar duplicidades innecesarias de servicios o disfuncionalidades contrarias a los criterios constitucionales de asignación de los recursos públicos, es la que contiene en la STC 13/1992, F.J. 7º para precisar el modo en que constitucionalmente ha de desarrollarse el «poder de gastar» (*spending power*) del Estado dentro del orden constitucional y estatutario de competencias, cuando se trata del ejercicio de la actividad subvencional en acciones de fomento sobre materias cuya competencia exclusiva corresponde a las Comunidades Autónomas y el Estado no invoque título competencial alguno. Y la conclusión del Tribunal de que en tal caso los fondos presupuestarios para tales subvenciones deben atribuirse directa e incondicionalmente a las Comunidades Autónomas, mediante su distribución global y descentralizada («territorialización») entre las mismas, se refuerza con el argumento de que «desde la perspectiva de la asignación racional de los recursos escasos, *por las exigencias que resultan del mandato constitucional sobre los criterios de “eficiencia y economía” a que debe responder la programación y ejecución del gasto público en orden a la realización del principio de una asignación equitativa de los recursos públicos* enunciado en el artículo 31.2 de la Constitución y de acuerdo, además, con los principios propios del Estado autonómico y, entre ellos, los de descentralización y *eficacia administrativa* (art. 103.1 C.E.), *que obligan a evitar, en lo posible, administraciones paralelas o duplicidades innecesarias de servicios y disfuncionalidades que serían contrarias a los criterios que la Constitución propugna*».

ORIGEN Y EVOLUCION DEL CUERPO PERICIAL DE CONTABILIDAD DEL ESTADO

D. Augusto Gutiérrez Robles
Inspector de Finanzas del Estado (jubilado)

I

La Intervención General de la Administración del Estado y la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas, especialidad de Intervención, Control presupuestario y financiero del sector público y Contabilidad pública han tenido el acierto de hacer coincidir estas Jornadas de Control Interno en el Sector Público con una efemérides tan entrañable para la Institución y para la Asociación como es el primer centenario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. Y aunque, como es lógico, la temática de las Jornadas está girando en torno a la problemática que hoy y ahora presenta el control de la actividad económico-financiera del complejo Sector Público de nuestros días, han querido que en el programa figurase una ponencia dedicada a glosar el origen y evolución del Cuerpo cuyo centenario se conmemora. Ponencia que me han asignado a mí: distinción que agradezco, ya que me ha proporcionado este agradable reencuentro con los compañeros de ayer, de hoy y de siempre y con los temas a los que dediqué durante muchos años mis afanes y desvelos profesionales.

Aún a sabiendas de que se vulneran los límites permisibles, en la ponencia se tratan, aunque sea de forma muy concisa, a veces telegráfica, como cuestiones previas o complementarias al tema específico de la misma, por una parte, los antecedentes, el tiempo histórico y el momento político que condujeron a la creación del Cuerpo, y, por otra, los que permiten contemplar su evolución dentro de un ámbito más amplio: el referente a la evolución tanto de las funciones que ha venido ejerciendo el Cuerpo como de la Institución a la que ha estado adscrito: la Intervención General de la Administración del Estado.

Y para su exposición hemos considerado oportuno seguir el itinerario de los distintos regímenes políticos que se han ido sucediendo desde su creación:

- Primera Restauración: 1893-1923.
- Dictadura del General Primo de Rivera: 1923-1930.
- Segunda República: 1931-1936.
- Dictadura del General Franco: 1939-1975.
- Segunda Restauración: 1975-1993.

Y ello por considerar que es el más ilustrativo, dada la vinculación de las Instituciones Públicas y los Cuerpos de Funcionarios a los regímenes políticos que los crean y a través del tiempo los modifican, suprimen o transforman.

II

La Constitución de 1812, promulgada en Cádiz el día 19 de marzo de dicho año, representa el hito fundamental que inició la dialéctica constitucional que llega hasta nuestros días e insta en España los postulados sobre los que se asentaba el Estado liberal.

En el ámbito de la Hacienda Pública establece los principios fundamentales y básicos reguladores de la misma. Entre los que pueden destacarse los referentes a:

- Las contribuciones.
- El presupuesto.
- La unidad de caja.
- Las Cuentas Generales del Estado.
- La autonomía de la Hacienda Pública.

Y en relación con el control de la actividad financiera del Estado, establece ya, de forma clara e inequívoca, las tres clases de control que, salvo en el período 1924-1930, iban a subsistir, perfeccionándolos y actualizándolos, como es lógico, hasta nuestros días:

- Control político o parlamentario, atribuido a las Cortes.
- Control interno, a cargo de las Contadurías de Valores y de Distribución.
- Control jurisdiccional, de la competencia de la Contaduría Mayor de Cuentas.

Ahora bien, durante el reinado de Fernando VII y de las Regencias de María Cristina y del General Espartero (1812-1843), tanto el desarrollo legislativo como la aplicación práctica de los referidos principios se vieron obstaculizados, entre otros motivos y principalmente, por la inestabilidad política que caracterizó al período: cambios radicales del régimen constitucional al absolutista y viceversa, pérdida de las colonias americanas, primera guerra civil entre carlistas y liberales.

De esta época procede reseñar el reiterado interés en resaltar la jerarquía e independencia de los Organos de control y de sus titulares. Así, por ejemplo:

- En la Constitución de Cádiz: el manejo de la Hacienda Pública actuará siempre independiente de toda otra autoridad que aquélla a la que esté encomendado (Art. 353).
- Real Decreto de 8 de febrero de 1819: el Contador General será nombrado por el Rey y formará parte del Consejo de Hacienda.
- Real Decreto de 3 de julio de 1824: define tanto a la Contaduría General de Valores como a la de Distribución, como la Autoridad superior en todo lo relativo a la contabilidad, fiscalización e intervención, dentro del ámbito de sus respectivas competencias.

El reinado de Isabel II (1833-1868) se suele considerar dividido en tres décadas y un quinquenio de disolución. Las décadas son: la de las Regencias (1833-1843), a la que acabamos de referirnos, la década moderada (1844-1854) y la históricamente denominada de la Unión Liberal (1854-1863).

La administración y contabilidad de la Hacienda Pública y la estructuración de su sistema fiscal constituirán uno de los campos más necesitados de reformas profundas y urgentes. Reformas que se abordan paralelamente por los Gobiernos de la década moderada, y que se deben principalmente a Ramón de Santillán, figura preclara de nuestra Hacienda Pública del siglo XIX, a quien se debe la primacía de iniciativa y laboriosidad en el establecimiento de la moderna organización de la Hacienda Pública Española.

El Ministro García Carrasco, siguiendo las sugerencias e iniciativas de Santillán, nombraba, con fecha 18 de diciembre de 1843, una Comisión, presidida por Javier de Burgos e integrada, entre otros, por el propio Santillán, encargada de elaborar, por una parte, un Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, y, por otra, un Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Ahora bien, mientras que dicha Comisión, trabajando sobre textos elaborados por Santillán, proyectó la Reforma Tributaria que se aprobó por Ley de 28 de mayo de 1845 (Reforma Alejandro Mon), estableciendo las bases del Sistema tributario que, en esencia, ha permanecido hasta fechas recientes; la elaboración y aprobación de la primera Ley de Administración y Contabilidad tuvo que recorrer un camino más largo, hasta 1850 no se promulgaría la primera Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (Ley Bravo Murillo).

Y es a partir de este año cuando se aprueba el primer Presupuesto y se elabora la primera Cuenta General del Estado.

Con el triunfo de la Revolución de septiembre de 1868, que destronó a Isabel II, se inicia el denominado Sexenio democrático, seis años de apretada y compleja dinámica política, durante los cuales se sucederían: un régimen provisional, una regencia, una monarquía democrática (la de Amadeo I de Saboya), una república federal, una república unitaria y un nuevo régimen provisional que conduciría a la restauración borbónica en la persona del Rey don Alfonso XII, hijo de Isabel II.

Años éstos que iban a resultar trascendentales para el perfeccionamiento de las funciones interventoras y contables. Ya que es la Ley Provisional de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 20 de junio de 1870 (Ley Figuerola), promulgada para adaptar la Ley Básica de la Hacienda a los principios contenidos en la Constitución de 1869, la que, aunque con algunas imprecisiones terminológicas, crea la Intervención General de la Administración del Estado.

La innovación más importante de esta Ley es precisamente la de incorporar a su parte dispositiva un capítulo dedicado a la Intervención. En el que, entre otros extremos, se disponía:

- Se confiere al Director General de Contabilidad el carácter de Interventor General de la Administración del Estado. La Dirección General de Contabilidad fiscalizará todos los actos de la Administración Pública que produzcan ingresos o gastos, intervendrá la ordenación y ejecución de los ingresos y pagos y llevará toda la contabilidad del Estado (Art. 52).
- La Intervención General ejercerá sus funciones por medio de agentes directos, establecidos cerca de todas las dependencias encargadas de los diferentes ramos de la Administración Pública y de las ordenaciones generales y secundarias de pagos (Art. 53).

Posteriormente, el Decreto de Echegaray, de 7 de enero de 1874, procedería a:

- Confirmar como Centro con singularidad propia dentro del organigrama del Ministerio de Hacienda, a la Intervención General de la Administración del Estado, creada por la Ley de Administración y Contabilidad de 1870, aclarando las imprecisiones terminológicas contenidas en la misma.
- Otorgar al Interventor General de la Administración del Estado la máxima categoría administrativa.

Por tanto, si las instituciones son hijas del tiempo histórico y del momento político en que fueron concebidas y creadas, la Intervención General de la Administración del Estado es hija de las ideas democráticas y liberales que enarbolaron los hombres de la Revolución septembrina de 1868 y que asumieron los políticos del Sexenio. Institución que, como otras, respetaría la Restauración y que, salvando cuantos escollos y dificultades ha encontrado en su larga singladura, sigue ejerciendo, en nuestros días, con las debidas adaptaciones a la organización política y administrativa del Estado y a las exigencias de la Hacienda Pública contemporánea, las funciones que le atribuyó la Ley de Administración y Contabilidad de 1870.

La urgencia en promulgar el referido Decreto de Echegaray, lleva fecha de 7 de enero, tres días después del pronunciamiento del General Pavía, así como la prosa de su texto, que delata a su autor —a la Intervención General de la Administración del Estado corresponde la alta y noble misión de velar por la exacta aplicación de las leyes y por la guarda y legítima inversión de los caudales, de las rentas y de toda clase de pertenencias del país... (se decía en su preámbulo)—, obedece, a nuestro juicio, a una noble motivación:

- La situación de quiebra virtual en que encontraba la Hacienda Pública.
- La idiosincrasia del Ministro, D. José Echegaray, hombre polifacético: Ingeniero de Caminos, matemático, dramaturgo, académico, Premio Nobel de Literatura, político, diputado, ministro de Hacienda y de Fomento, pasaría a la historia de nuestra Hacienda Pública como el Ministro del santo temor al déficit: *...para todo ministro de Hacienda, para los Gobiernos, para las Cámaras, para el país, la salvación está en el santo temor al déficit.*

Sin duda, pensaría Echegaray, que el procedimiento más adecuado para encauzar y disciplinar la Hacienda Pública, era el de confirmar y potenciar la Institución que la Ley de Administración y Contabilidad ponía a disposición del Poder Ejecutivo para ejercer el control interno de su actividad económico-financiera: la Intervención General de la Administración del Estado.

III

Establecidas las funciones y creado el Centro, para completar la trilogía que, importada del Derecho administrativo francés, iba a caracterizar la organización de nuestra Administración hasta fechas recientes —unas funciones, un Centro, un Cuerpo— faltaba el Cuerpo.

Fracasado el intento que supuso la creación, por Ley de 14 de marzo de 1870, de un Cuerpo especial de Contabilidad y Tesorería del Estado, la obra se completaría en el período siguiente de nuestra historia: la Restauración.

Al partido liberal, que en sus anteriores etapas de gobierno se había anotado en su haber, entre otros logros, la Ley de Asociaciones (1887), el Código Civil (1889), la creación de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (1888), y la implantación del sufragio universal (1890), se debe asimismo, la iniciativa de la presentación a las Cortes de un Proyecto de nueva Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, así como la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado.

Don Germán Gamazo, a la sazón militante del partido liberal y Ministro de Hacienda en el Gobierno que forma Sagasta en diciembre de 1892, presentaba a la firma de la Reina Regente un Real Decreto por el que se creaba el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado y se aprobaba su Reglamento provisional. En este Real Decreto, que lleva fecha de 28 de marzo de 1893, entre otros extremos se establecía:

- Se crea un Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, cuyas plazas serán cubiertas por medio de oposición pública (Art. 2).
- Se aprueba el adjunto Reglamento Orgánico del Cuerpo que regirá con carácter provisional hasta que oído el Consejo de Estado se dicte el definitivo (Art. 4).

Y pocas fechas después, el 9 de mayo de 1893, elevaba a las Cortes un Proyecto de nueva Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Proyecto en el que incluía la autorización al Gobierno para constituir definitivamente el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, creado por Real Decreto de 28 de marzo de aquel año.

La creación del Cuerpo sin esperar a la autorización de las Cortes y la aprobación con carácter provisional de su Reglamento, sin aguardar a conocer el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, reflejan hasta qué punto se consideraba urgente e indispensable la creación de un Cuerpo en el que, como se decía en el preámbulo del Real Decreto, sólo ingresen aquellas personas poseedoras de títulos profesionales, universitarios o de enseñanza superior y con condiciones probadas en pública oposición ante un Tribunal competente.

En cuanto al Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de 1893 (Proyecto Gamazo), puede considerarse como el más completo y perfecto de todos los que se elaboraron en el siglo XIX, incluidos los que fueron aprobados como Leyes de Administración y Contabilidad de 1850 y 1870. Así se reconoce en el Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad que en 1 de octubre de 1910, presentaba a las Cortes el Ministro de Hacienda D. Eduardo Cobián: *«Modelo de lo que debe hacerse en un Proyecto de Ley de Contabilidad, fue el presentado en 9 de mayo de 1893 por D. Germán Gamazo, que respetó y reprodujo literalmente, para incluirlos en su oportuno lugar, multitud de preceptos que estaban vigentes; compiló otros que se hallaban dispersos, y re-*

servó su inteligente iniciativa para otros que estimó convenientes, muchos de los cuales fueron puestos en vigor por el artículo 26 de la Ley de Presupuestos, de fecha 5 de agosto de aquél año, determinando beneficio evidente en la marcha de la contabilidad y que, estando vigentes, casi en su totalidad se reproducen en el proyecto adjunto.»

Lamentablemente, por causas que desconocemos —posiblemente por la disolución de las Cortes y el consiguiente cambio de Gobierno acaecido el 23 de marzo de 1895 y por la repercusión que en todos los órdenes de la vida nacional tuvo el estallido y desenlace final de la guerra de Cuba—, el Proyecto Gamazo no llegaría a transformarse en Ley, y, por tanto, algunas de las reformas que contenía, como las referentes a la regulación *De la contratación de los servicios y obras públicas*, quedarían congeladas hasta que, con muy ligeras modificaciones, las incorporase a su texto la Ley de Administración y Contabilidad de 1911. Peor suerte correrían otras, de signo claramente innovador, como las referentes a la transformación y potenciación de la Intervención General, a la creación de una Comisión especial de las Cortes y la que establecía la inamovilidad de los directivos de la Intervención General. Sobre este particular, en el artículo 79 del Proyecto se disponía: *El Interventor General, los Ministros del Tribunal Administrativo y los Jefes de Sección son inamovibles y no podrán ser destituidos ni suspensos sin previa instrucción de expediente, en el que se oiga al interesado y al Consejo de Estado.*

Afortunadamente, entre las normas contenidas en el Proyecto de Ley Gamazo que se incorporaron a nuestro ordenamiento a través de la Ley de Presupuestos del Estado de 5 de agosto de 1893, se encontraba su disposición transitoria tercera, por la que se autorizaba al Gobierno a constituir definitivamente el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado.

Y basándose en dicha autorización, a propuesta del Ministro de Hacienda D. Amós Salvador, se promulgó el Real Decreto de 6 de diciembre de 1894, por el que se constituía con carácter definitivo el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado.

Entre las innovaciones de este Real Decreto, en relación con el de 28 de marzo de 1893, destacan las referentes a la categoría de facultativo que se otorga al Cuerpo y a la ampliación de las funciones que se le asignaban a las de carácter fiscal e interventor: *Los servicios de Intervención y Contabilidad del Estado constituyen una carrera especial, y los empleados que los desempeñen formarán un Cuerpo que se denominará Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado (Art. 1). Los funcionarios del Cuerpo no estarán sujetos a las limitaciones impuestas por la Ley de 21 de julio de 1876 (Art. 17).*

Con más claridad y justeza que la que pudiéramos emplear nosotros para justificar la ampliación de las funciones que se asignaban al Cuerpo, lo hace el preámbulo del citado Real Decreto en los siguientes términos:

La constitución definitiva del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, creado por Real Decreto de 28 de marzo de 1893, ha sido objeto de largo y meditado estudio, encaminado a depurar la forma que de mejor modo responda a los fines de su creación.

Entre el referido Decreto y el adjunto hay diferencias esenciales. Limitase aquél única y exclusivamente al servicio de Contabilidad; pero no comprendía la parte interventora y fiscal, de aquí resulta que un solo organismo administrativo se halla sometido a dos organizaciones distintas. En el adjunto Proyecto de Decreto, el Cuerpo facultativo comprende ambos servicios, y para ello se ha tenido en cuenta que tanto las funciones de contabilidad como las interventoras y fiscales se ejercen por el mismo centro superior y por el mismo funcionario; que al tratar de la contabilidad no es posible prescindir de la sección fiscal, ejercida principalmente con presencia de los resultados de la contabilidad y de los expedientes y asuntos en los que por ministerio de la ley es indispensable el concurso de la Intervención, y que esta misión fiscal no puede limitarse, a riesgo de resultar estéril, a intervenir los actos administrativos, sino que ha de extenderse a ejercer una minuciosa y enérgica iniciativa que señale deficiencias, rectifique errores y subsane los procedimientos liquidatorios y recaudatorios, patentice responsabilidades, siendo de este modo sólida y eficaz garantía de la acertada gestión de la Hacienda.

IV

En la misma fecha en que se constituía definitivamente el Cuerpo, 6 de diciembre de 1894, se aprobaba su Reglamento y se convocaban las primeras oposiciones para ingreso en el mismo. A estas oposiciones concurrían

ron cientos de aspirantes, y la rigurosidad del Tribunal que juzgó los ejercicios la atestigua el hecho de que de las cuarenta y nueve plazas convocadas únicamente se cubrieron cuarenta, lo que obligó a realizar una nueva convocatoria, limitada a las nueve plazas vacantes.

Esta rigurosa selección, basada en los principios de igualdad, mérito y capacidad; actualizando y perfeccionando los programas de las oposiciones, se iba a mantener a través de los años; constituyendo, sin duda, uno de los pilares sobre los que se asentaría el prestigio profesional de los miembros del Cuerpo.

El éxito profesional de las primeras promociones lo expone Aced y Bartrina en los párrafos siguientes:

Realizadas éstas —se refiere a las oposiciones— y distribuido el personal en oficinas centrales y provinciales no se hicieron esperar sus efectos, a pesar de no haber encontrado tan expedita su gestión como hubiera sido de desear, de no existir más que un solo funcionario técnico por centro y provincia rodeado de un personal tal vez más hostil que competente, no haberse implantado el sistema de teneduría que ordenó el Real Decreto, con un presupuesto que empezó a regir con retraso, con implantación de tributos y con carencia de material por las reformas introducidas en documentos, libros y cuentas.

Aún así, en medio de tales dificultades, supo triunfar; las cuentas se empezaron a rendir con puntualidad; los defectos graves en las mismas comenzaron a desaparecer y la habilidad y acierto de estos funcionarios, consiguieron limar asperezas y provocar loas, no sólo del Centro de que dependían, lo que hubiera podido tildarse de interesado, sino hasta de organismo tan alto e imparcial como el Tribunal de Cuentas del Reino.

Tan evidente fue el éxito al año de su existencia, que la Intervención General pudo realizar su peculiar cometido dentro de los plazos reglamentarios, el Tribunal de Cuentas ejerció sus elevadas funciones, y el Gobierno tuvo que reconocerlo, haciendo pública su profunda satisfacción al observar el progreso realizado por el importante servicio de Contabilidad del Estado, y dando las reales gracias al personal del Tribunal de Cuentas del Reino y de la Intervención General, Central y provincial ¹.

Las felicitaciones del Tribunal de Cuentas se reiteran en sus Memorias referentes a las Cuentas Generales del Estado de aquellos años. Así, por ejemplo, en la del ejercicio de 1902: *Ese progreso de la Contabilidad, que honra al Ministro que inspiró la reforma y a las Cortes que la aprobaron ha tomado carta de naturaleza en nuestra Administración. Demostrándolo la puntualidad de la formación de la Cuenta General del Estado durante los diez años transcurridos.*

Ahora bien, los venturosos presagios que anunciaban tanto las esperanzas puestas en su creación como la brillante andadura de los primeros años, se truncarían muy pronto, como consecuencia de una simple Orden Ministerial, la de 23 de julio de 1895. Por esta Orden se suspendían las oposiciones para ingreso en el Cuerpo en razón a que el Gobierno se proponía *organizar sobre meditadas, justas y sólidas bases la carrera de la Administración pública, de la cual forma parte importante el personal dependiente de la Intervención General...*

La meditación duraría dieciocho años, nada más y nada menos. Una larga travesía del desierto para unos funcionarios cuyo único pecado era el haber ingresado al servicio de la Administración por oposición directa y libre, en una época en la que el procedimiento normal de ingreso era el de la dedocracia, y el haber conseguido, como queda anotado, éxitos evidentes en el desempeño de sus funciones. Según un testigo excepcional —D. Enrique Labrador de la Fuente, número uno de la primera promoción para ingreso en el Cuerpo e Intendente General del Ejército—, la causa de este proceder, en principio inexplicable, hay que buscarla en el hecho de que el Cuerpo Pericial de Contabilidad nació con la enemiga de una parte del personal de Hacienda ². O sea, que las luchas e intereses corporativos prevalecieron sobre los de la Administración.

La disminución de efectivos de un Cuerpo si no de derecho de hecho declarado a extinguir, y del que iban desertando en busca de más definidos horizontes parte de sus componentes, repercutió en los servicios que tenía a su cargo y que paulatinamente se fueron deteriorando.

Los aires revisionistas que, alentados por nuestros intelectuales regeneracionistas, caracterizaron a los años de la primera década del siglo xx, llegaron, asimismo, a la Administración económica del Estado y de un

¹ En obra citada en reseña bibliográfica. Págs. 104, 105 y 106.

² En discurso citado en reseña bibliográfica. Pág. 5.

modo muy especial a la regulación de la fiscalización de su actividad económica. Surgió un movimiento que defendía que el Organismo Superior Fiscal no podía depender del Ministerio de Hacienda, que era el Departamento gestor por excelencia.

Se propugnaba la separación total de las funciones interventoras y fiscalizadoras de las de gestión.

Y en esta línea de pensamiento político D. Augusto González Besada, Ministro de Hacienda en el Gobierno conservador presidido por D. Antonio Maura, presentaba a las Cortes, el 12 de abril de 1909, un Proyecto de Ley que tiene la particularidad de ser el único que hasta la fecha se ha dedicado a regular única y exclusivamente a la Intervención General de la Administración del Estado.

Entre las innovaciones que presentaba sobresalían:

- La que establecía que la Intervención General de la Administración del Estado funcionaría en lo sucesivo como Centro dependiente de la Presidencia del Consejo de Ministros.
- Las que se referían a las atribuciones y categoría del Interventor General.
- La creación del Cuerpo especial de Intervención de la Administración del Estado.

Y la creación del Cuerpo especial de Intervención —que se establecía y regulaba de acuerdo con las bases que se contenían en el artículo 7 del Proyecto de Ley— se justificaba en el preámbulo en los términos siguientes: No bastaría ciertamente para prometerse eficaces resultados un cambio de domicilio si no fuera aparejado de unas bases sobre las cuales se asiente el organismo que en el porvenir ha de fiscalizar e intervenir los derechos y obligaciones del Estado. Para ello existe un medio que tiene la ventaja de haber sido contrastado por la experiencia. El Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, creado en 1893, con reducidos límites, ha dado excelentes resultados, en el ejercicio de las funciones, recogiendo ese personal, alguna parte de él dedicado en la actualidad a funciones administrativas y de inspección, sumándole el que ha ingresado por medio de oposición e integrándole con el que en la actualidad se halle afecto a los servicios de Intervención de Hacienda, es de presumir que se constituya un Cuerpo seleccionado, en el cual se conserve y transmita aquel espíritu profesional tan preciso al ejercer funciones que suponen la garantía de la escrupulosidad y del acierto al administrar los intereses públicos.

Para nutrir el Cuerpo que así se forma habrá de establecerse la oposición entre individuos con títulos facultativo o profesional que por analogía de los estudios que hubieren hecho para alcanzarlo con la clase de cometido que se le encomienda al Cuerpo, supone, desde luego, con la variedad de materias que sean objeto de los ejercicios de oposición, que tengan la adecuada preparación y especial aptitud que demanda lo delicado y escrupuloso de los cargos que hubiesen de ejercer.

Asimismo, es preciso dejar constancia de la importancia y trascendencia que para la eficacia de los intereses públicos se atribuyan a las funciones interventoras y fiscalizadoras de la actividad financiera del Estado. En este sentido se manifestaba en el preámbulo: Casi unánime es el convencimiento de que por inteligente y pura que sea una administración, precisa para estimularla una intervención que a la continua le recuerde el ordenado desarrollo de su gestión y fiscalice todos y cada uno de sus actos para advertirla de sus desmayos y negligencias. Hasta tal punto se cuida de organismos semejantes en algunos países que los créditos que se consignan en el presupuesto de gastos con tal aplicación se consideran como formando parte del fondo consolidado, créditos indiscutibles, así podrían calificarse, que las Cámaras disputan intangibles.

La disolución de las Cortes y el correspondiente cambio de Gobierno, que con frecuencia propiciaba el sistema de partidos turnantes que caracterizó a la Restauración, hizo que el Proyecto de Ley del señor González Besada no llegara a la *Gaceta de Madrid*. Con ello se frustraba una reforma que de haber prosperado pudo cambiar el futuro de la Intervención General y del Cuerpo de Intervención.

Al año siguiente, D. Eduardo Cobián, Ministro de Hacienda del Gobierno liberal presidido por Canalejas, presentaba a las Cortes un Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Proyecto que con las modificaciones introducidas en el Congreso y en el Senado durante su tramitación parlamentaria, se transformarían en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911. Ley que nació en el último tramo de la Restauración, si bien a iniciativa del Gobierno presidido por Canalejas, que había alumbrado ilusiones y esperanzas renovadoras, que serían truncadas con su muerte violenta, el 12 de noviembre

de 1912. y que estaba destinada a tener una larga vida: cumpliría 66 años. Con las suspensiones temporales o definitivas de algunos de sus capítulos o artículos, así como con las modificaciones que iban demandando el transcurso de los años, los cambios políticos y las nuevas concepciones de la Hacienda Pública, regiría como norma fundamental de ésta durante el agitado período de nuestra historia contemporánea que transcurre entre 1911 y 1977.

Y por lo que al tema objeto de esta Ponencia se refiere en su disposición transitoria primera se disponía: Queda autorizado el Gobierno para reconstituir el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado sin las limitaciones impuestas por las disposiciones referentes a la carrera administrativa de Hacienda. Y con base en dicha autorización se promulgaba el Real Decreto de 14 de mayo de 1913, por el que se reorganizaba el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado.

Asimismo, por dicho Real Decreto se creaba el Cuerpo Auxiliar de Contabilidad del Estado, que en 1946 y en consonancia con sus funciones pasa a denominarse Cuerpo de Contadores del Estado, y, posteriormente, en 1976, sería el núcleo en torno al cual se constituiría el Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública en el que quedaría integrado.

Desde esta tribuna y dentro del marco del Centenario que conmemoramos, considero de justicia dedicar un emocionado recuerdo al Cuerpo de Contadores del Estado, que tan señalados servicios prestó a la Intervención General y a nuestra Administración Financiera.

V

El 13 de septiembre de 1923 se produce el pronunciamiento del General Primo de Rivera a la sazón Capitán General de Cataluña. Pronunciamiento que con la aquiescencia del Rey D. Alfonso XIII daría paso a la Dictadura que se prolongaría hasta el 30 de enero de 1930.

La Dictadura fue revolucionaria a la hora de organizar los Organos encargados del control de la actividad financiera del Estado. Rompió con el modelo que, establecido por las Cortes de Cádiz en 1812, había permanecido, en esencia, vigente durante más de un siglo y que se fundamentaba en dos Organos de control: el Tribunal de Cuentas, sucesor a partir de 1870, de la Contaduría Mayor de Cuentas, creada por la Constitución de 1812, y la Intervención General de la Administración del Estado, que, a partir de la indicada fecha de 1812 y hasta 1870, fecha de su creación, había tenido como antecesoras a las Contadurías Generales de Valores y de Distribución, a la Contaduría General del Estado y a la Dirección General de Contabilidad.

Por un simple Real Decreto de 19 de junio de 1924, se creaba el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y se suprimían el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado.

Al Tribunal Supremo de la Hacienda Pública se le atribuían, entre otras competencias, las referentes a:

- La fiscalización previa de los actos de la Administración en materia financiera.
- La fiscalización consuntiva de las cuentas del Estado y de la Provincia y de la Beneficencia del Estado.

Y al Presidente de dicho Tribunal se le confería el cargo de Interventor General de la Administración del Estado.

Y por otra parte, la creación del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y supresión simultánea de la Intervención General de la Administración del Estado obligó a reorganizar los servicios centrales y provinciales de la Hacienda Pública, que se llevó a cabo por Real Decreto de 21 de julio de 1924. En la Administración Central, la Dirección General del Tesoro pasó a denominarse Dirección General de Tesorería y Contabilidad con las competencias que tenía atribuidas y las de formar los proyectos de leyes de presupuestos generales del Estado, examinar y ajustar las cuentas parciales y la formación de la Cuenta general del Estado. En la Administración provincial, el Servicio de Contabilidad se integraba en las Tesorerías, que pasaban a denominarse Tesorerías-Contadurías, y los servicios de intervención y fiscalización continuaban en las Intervenciones Provinciales de Hacienda y al Jefe de las mismas se le confería el carácter de Delegado del Presidente del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, Interventor General de la Administración del Estado.

Esta nueva organización dio lugar a una dispersión de los escasos efectivos que integraban el Cuerpo:

- Unos se incorporaron al Tribunal Supremo de la Hacienda Pública como Magistrados o Jueces de Cuentas, o bien, formando parte de su Sección Central de Intervención.
- Otros ejercieron como Interventores Delegados del Presidente del Tribunal Supremo, Interventor General de la Administración del Estado.
- Y a los restantes se les adscribió a la Dirección General de Tesorería y Contabilidad en los Servicios centrales y a las Tesorerías-Contadurías en los provinciales.

Una situación que puso a prueba las cualidades de competencia y laboriosidad que en toda ocasión han adornado a los miembros del Cuerpo.

No es ésta la sede adecuada para glosar el modelo de organización del control de la actividad financiera del Estado que representó el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, organización que ha merecido la atención de nuestros comentaristas, con juicios diversos: unos favorables, otros críticos y otros moderados³.

Caída la Dictadura, uno de los primeros actos del Gobierno presidido por el General Berenguer fue la promulgación del Real Decreto-Ley de 4 de febrero de 1930 —la Dictadura cayó el día 30 de enero—, mediante el cual se suprimían el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y la Dirección General de Tesorería y Contabilidad y se restablecían el Tribunal de Cuentas, la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General del Tesoro, con las funciones que tenían atribuidas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto de 19 de junio de 1924.

La vuelta a la situación anterior, se justificaba en la exposición de motivos del referido Real Decreto-Ley, en la que, entre otros extremos, se decía: *SEÑOR: La práctica de cerca de seis años de vigencia del Real Decreto-Ley de 19 de junio de 1924, entre cuyos preceptos se comprenden los que refundieron los servicios del Tribunal de Cuentas del Reino con los de la Intervención General de la Administración del Estado, demuestra que el alto organismo denominado Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, por la organización que se le dio, es ineficaz para el fin que al crearlo se persiguió.*

La reunión en una sola persona, la del Presidente de ese Tribunal Supremo, de dos funciones tan opuestas como la de Fiscal e Interventor dentro de la Administración activa y la de censor de los actos realizados por la misma Administración intervenida por él y la carencia de medios adecuados para el ejercicio de la función atribuida a los Interventores-Delegados del propio Presidente en las dependencias del Ministerio de Hacienda, de las cuales se halla separada la Contabilidad, verdadera fiscalizadora de los actos administrativos, hace palmaria la ineficacia.

De la reforma de la Dictadura únicamente se salvaría la referente a la regulación de la función interventora, establecida por el Reglamento de 1925, y que, en esencia, sigue vigente en la actualidad.

VI

El 14 de abril de 1931, como consecuencia de unas elecciones municipales, de resultado adverso para la Monarquía en la mayoría de las capitales de provincia y ciudades importantes del país, se proclama la Segunda República Española.

Se ha dicho, con toda razón, que los años de la Segunda República fueron la época dorada de la Intervención General. Calificativo que puede fundamentarse, entre otros, en los hechos siguientes:

a) Se establecen las Intervenciones civiles de Guerra y Marina integradas en la Intervención General de la Administración del Estado, con lo que el ámbito de sus competencias se extiende a toda la Administración del Estado.

³ El tema lo analizamos en extensión y profundidad en nuestro trabajo inédito «Historia de la Intervención General de la Administración del Estado», realizado, por encargo de dicho Centro Superior Fiscal, en el período 1990-1992.

b) La Ley de Bases para la Administración de la Hacienda Pública de 3 de diciembre de 1932 (Ley Carner). entre otras innovaciones, contiene las siguientes:

- Que la Contabilidad del Estado será única y de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda. A este efecto, en todos los Departamentos y organismos del Estado en que el servicio así lo requiera, existirán oficinas de contabilidad dependientes de aquel Ministerio y a cargo del personal técnico del mismo (Base 3ª). Y dado que la Contabilidad estaba incluida entre las funciones que atribuía a la Intervención General la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, a la sazón vigente, se extendían y concretaban sus competencias en materia de Contabilidad Pública.
- Establece la relación íntima de las funciones contables con las fiscalizadoras e interventoras, en la doble vertiente de los gastos y de los ingresos, al disponer:
 - Estas Secciones de Contabilidad —las de los Ministerios y Organismos del Estado— intervendrán, al cumplir sus funciones, la aplicación y desarrollo de los respectivos Presupuestos de Gastos (Base 3ª).
 - La fiscalización previa de los ingresos será sustituida por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por las actuaciones comprobatorias posteriores que de modo sistemático se establezcan.
- Por primera vez en la historia de la Intervención se prevé dotarla del personal técnico necesario para el desempeño de sus funciones, al disponer: Esta organización —se refiere a la Contabilidad y por consiguiente a las funciones interventoras inherentes a la misma— irá estableciéndose a medida que el Ministerio disponga del número suficiente de personal de la especialidad correspondiente (Base 3ª).

c) Se extienden sus competencias a la inspección del gasto público. Primero en la Administración militar (Decreto de 29 de septiembre de 1931) y, posteriormente, por el Decreto de 28 de septiembre de 1935, a toda la Administración del Estado. Completando el ciclo de las funciones relacionadas con el control del gasto público.

d) Se establece la independencia de los Interventores en relación con las Autoridades cuya gestión han de fiscalizar: *La función fiscal se ejercerá por delegación del Interventor General, de cuya autoridad dependerá directamente el personal a quien se haya encomendado, con absoluta independencia de las autoridades cuya gestión fiscalicen, que a tal efecto, carecen de fuero y de jurisdicción sobre dichos funcionarios.* (Art. 1 del Decreto de 28 de septiembre de 1935, sobre Fiscalización e Inspección de Gastos Públicos).

Por otra parte, la independencia con la que la República rodeó a las funciones atribuidas a la Intervención General se pone claramente de manifiesto con el hecho de que, no obstante la inestabilidad gubernamental y el distinto signo político de los Gobiernos que se fueron sucediendo —diecisiete Gobiernos: dos en el período provisional y constituyente; cuatro en el primer bienio; nueve en el segundo y dos en el período del Frente Popular— el Interventor General nombrado por el Gobierno provisional, a propuesta del Ministro de Hacienda, D. Indalecio Prieto, el 27 de abril de 1931, D. Adolfo Sixto Hontán fue el único Interventor General de la República; incluso continuó en el cargo después del 18 de julio de 1936, en la denominada Zona Republicana, hasta el 7 de noviembre de 1938, fecha ésta en la que fue nombrado Subsecretario de Hacienda en el Gobierno presidido por Negrín.

Y entre las causas que dieron lugar a los hechos que se acaban de mencionar pueden destacarse las siguientes:

- El régimen de libertades públicas que se instaura en 1931, y que se caracterizó por la implantación de una mayor transparencia en la gestión de los caudales públicos.
- El deseo de los Ministros de Hacienda de la época —entre los que es de justicia destacar a D. Jaime Carner y D. Joaquín Chapaprieta—, de perfeccionar los sistemas y procedimientos de gestión, recaudación, contabilidad y control de la Administración Económica del Estado, en sus operaciones financieras, presupuestarias y patrimoniales.
- La personalidad del Interventor General, D. Adolfo Sixto Hontán, que puso toda su competencia profesional, capacidad de trabajo y entusiasmo al servicio de la Institución.

Y si los años de la República constituyen la época dorada de la Intervención General, son, asimismo, en los que el Cuerpo llega a todo su esplendor. Y no solamente porque el rango y prestigio de la Institución tras-

ciende a los funcionarios a su servicio, sino porque son llamados a desempeñar las más altas funciones en nuestra Administración Financiera. Obtienen casi en exclusiva las plazas convocadas para cubrir la nueva especialidad de Inspectores de los Servicios —creada por el Ministro Camer para constituir algo así como el Estado Mayor de la Hacienda Pública—, y reiteradamente son nombrados para desempeñar los altos cargos del Ministerio.

Incluso son reclamados para prestar sus servicios en otros Ministerios. Así cuando D. Indalecio Prieto pasa del Ministerio de Hacienda al de Obras Públicas les requiere para que en unión de los Ingenieros de Caminos integren la Inspección de Ferrocarriles, creada para controlar a las Compañías que en régimen de concesión explotaban los ferrocarriles españoles y percibían cuantiosas subvenciones con cargo a los Presupuestos del Estado.

VII

No existe unanimidad a la hora de designar el régimen que, salido de la guerra civil, personificó el General Franco y que se extiende del 1 de abril de 1939 al 20 de noviembre de 1975. Cabe emplear como hace Tusell la expresión *diciadura de Franco* o la de *era de Franco* que acuñó Tamames, aunque es más frecuente hablar del *régimen de Franco* o *régimen franquista*.

En lo que existe mayor coincidencia es en distinguir dos períodos perfectamente diferenciados: El denominado *Primer franquismo*, que transcurre entre 1939 y 1957-59, y el que se ha bautizado con la denominación *Del franquismo a la democracia*, que se extiende entre 1957-59 y 1975.

En el primer período procede resaltar los proyectos del Ministro Larraz destinados a la normalización de la Administración de la Hacienda Pública, según consta expresamente en el *Resumen provisional sobre evolución de la Hacienda Pública*, publicado el 4 de agosto de 1940, que se referían a los extremos siguientes:

- Retorno al régimen de Presupuesto.
- Regular —cuando deban permanecer— las facultades y atribuciones de las llamadas *Cajas especiales*.
- Promulgación de una nueva Ley de Administración y Contabilidad y restauración del Tribunal de Cuentas.

Pero el 18 de mayo de 1941 se hacía efectiva la dimisión de Larraz como Ministro de Hacienda y se inicia una larga etapa que ha merecido el calificativo de *una década que debe considerarse entre las peores de la historia de la Hacienda de España*⁴.

De los proyectos de Larraz únicamente tuvieron efectividad los referentes al *retorno del régimen de Presupuesto y a la regulación de las denominadas Cajas especiales*.

La suspensión de la vigencia del Capítulo V de la Ley de Administración y Contabilidad —el que regula los contratos para la ejecución de las obras y servicios públicos— por un Decreto-Ley de 22 de octubre de 1936, duró hasta que le restableció, con una nueva redacción, la Ley de 20 de diciembre de 1952. O sea, que durante los trece años siguientes a la terminación de la guerra civil la Hacienda Pública careció de la normativa básica reguladora de la contratación administrativa.

Y fue, asimismo, durante los primeros años de la década de los cincuenta cuando se promulgaron:

- El Decreto de 11 de septiembre de 1953, que modificaba y actualizaba el Reglamento de Intervención de 3 de marzo de 1925.
- La Ley de 3 de diciembre de 1953, sobre organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas. Este órgano había sido restablecido, con medios y funciones muy limitados, por un Decreto-Ley de 25 de octubre de 1946.

El panorama que se le ofrecía al Cuerpo en los años siguientes a la terminación de la guerra civil, no era, al menos en principio, muy halagüeño. A la normativa reguladora de la Administración de la Hacienda Pública a

⁴ Enrique Fuentes Quintana, en *“Los principios del reparto de la carga tributaria en España”*, citada en reseña bibliográfica, págs. 281-282.

que acabamos de referirnos, que constituía un marco incompleto e inadecuado para el ejercicio de las funciones interventoras y fiscalizadoras, se unía el hecho de que arrastraba el sambenito de haber sido el Cuerpo de la República. En aquellos días era difícil olvidar que en el Gobierno de Negrín, el Ministro de Hacienda —D. Francisco Méndez-Aspe—, el Subsecretario —D. Adolfo Sixto Hontán— y el Interventor General —D. José María Fábregas del Pilar— eran miembros del Cuerpo. Ahora bien, su formación profesional y el alto prestigio que habían alcanzado cuando el Cuerpo se disponía a celebrar el cincuentenario de su creación, hizo que fueran imprescindibles a la hora de reconstruir la Hacienda Pública, maltrecha como consecuencia de la guerra.

Un dato que pone de manifiesto el alto concepto que se tenía de los funcionarios del Cuerpo, nos le da el propio Larraz en el párrafo siguiente: *Santillán procedía de la burocracia de la Hacienda; fue en sus orígenes lo que hoy llamaríamos un Pericial de Contabilidad. Nombrado en 1825 Oficial de la Contaduría General de Valores, pasó a Contador de la provincia de Madrid en 1833, en 1836 retornó de Jefe de aquella Contaduría General; cesante, luego, un año, por cuestión personal con el Ministro, en 1838 vuelve al servicio activo como Jefe de la Sección de Ultramar; un año después asciende a Contador General de Distribución. En 1840, ya lo hemos visto, fue Ministro. En 1843 —¡oh pasión del servicio público!— no se tuvo a menos de encargarse de la Dirección General de Rentas reunidas. Ministro otra vez en 1847, fue después Gobernador del Banco por designación de Bravo Murillo, permaneciendo en el cargo desde 1849 hasta su óbito en octubre de 1863, con sólo un paréntesis de cuatro meses*⁵.

O sea, que Larraz, a la hora de hacer la semblanza profesional de Ramón de Santillán, el funcionario más distinguido y la figura más preclara de la Hacienda Pública del siglo decimonono, le compara con un Pericial de Contabilidad.

Así se explica que a la hora de implantar la normativa establecida por las Leyes de 5 de noviembre de 1940 y 13 de marzo de 1943, destinadas a disciplinar el régimen económico-financiero del conjunto de fondos, organismos, cajas, juntas y comités nacidos al amparo de las circunstancias especiales de la guerra, se contara con los funcionarios del Cuerpo.

Con el Gobierno formado en febrero de 1957 se inicia el segundo período del franquismo, el bautizado como *De la Dictadura a la Democracia*, o bien, *la etapa tecnocrática o de los tecnócratas*.

A partir de la promulgación del Plan de Estabilización, en 1959, el desarrollo y sus consecuencias de bienestar económico se convirtieron en la pieza clave de la legitimación del régimen.

Este cambio de rumbo y sobre todo la adopción del nuevo modelo económico, basado en las reglas de la economía de mercado, conduciría a la gran transformación social experimentada por España, como resalta Juan Pablo Fusi: *Pocas veces será tan unánime el juicio de los historiadores; a partir de 1959, la sociedad española experimentaría el que probablemente será considerado por mucho tiempo como el proceso de cambio económico-social más formidable y decisivo de su historia. En una década de espectacular desarrollo, la industrialización acelerada, el éxodo rural, el crecimiento desorbitado de las ciudades, las avalanchas turísticas y la nueva prosperidad de los españoles acabarían con aquella España agraria, vieja, y triste que helara el ánimo de los poetas y golpeará la conciencia de los intelectuales regeneracionistas*⁶.

Con la Ley de Presupuestos y Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957, se inaugura en España la época de la Hacienda Pública intervencionista y beligerante dentro del amplio campo de la Economía nacional. Hasta dicha fecha y sorprendentemente, el Estado intervencionista que nace en 1939, había ignorado a la Hacienda Pública que seguía fiel a los principios de neutralidad financiera propios del Estado liberal.

La adecuación de la Administración de la Hacienda Pública a las exigencias que se derivaban de la nueva política económica, se efectuó, asimismo, a través de la citada Ley de Presupuestos y Reformas Tributarias, previa supresión, por el Decreto-Ley de 8 de noviembre de 1957 de la vigencia de determinados artículos de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911.

⁵ En discurso citado en reseña bibliográfica, pág. 95. La negrilla es nuestra.

⁶ En «La década desarrollista», incluido en Historia de España 16.- Tomo 13, Pág. 9.

Al año siguiente, el 26 de diciembre de 1958, se promulgaba la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas —obra de un ilustre Interventor: D. José María Fábregas del Pilar—. Esta Ley, que en parte sigue vigente, supuso un gran avance en la organización y regulación económico-financiera de las Entidades estatales autónomas y tuvo una incidencia positiva sobre las funciones a cargo de los Interventores.

En estos años se inicia la profunda transformación que iba a experimentar la Contabilidad del Estado; que sin dejar de constituir el instrumento básico para el ejercicio del control financiero —en su doble carácter interno y externo—, ha de servir al fin informativo, proporcionando los datos esenciales para fines como la planificación, el análisis y selección de programas, la preparación del presupuesto, la administración y el control de los costes.

Un hecho acaecido en estos años y que es preciso reseñar fue la creación por Decreto 300/1963, de 21 de febrero, de la Dirección General de Presupuestos. Se consumó así la segregación de la Intervención General de los servicios relacionados con la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, y con los expedientes de modificación de los créditos presupuestarios que tenía atribuidos por las sucesivas Leyes de Administración y Contabilidad desde su creación en 1870.

Con independencia de lo doloroso que resulta para una Institución secular el ver reducidas sus competencias tradicionales; si se parte del hecho de que el Presupuesto se encuentra en la cúspide de la vida política y de que en la Hacienda Pública moderna a través del Presupuesto se instrumenta la política económica del Gobierno, parece lógico que las facultades atribuidas al Ministerio de Hacienda —hoy de Economía y Hacienda— en relación con su elaboración y tramitación de las modificaciones presupuestarias se ubiquen en una Dirección General dependiente directamente del Ministro, sin la independencia funcional que debe caracterizar a la Intervención General.

Y en lo que al Cuerpo se refiere, es preciso resaltar que fue el Decreto 2.003/1964, de 13 de julio, el que dispuso que, en consonancia con sus funciones, pasaría a denominarse Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado.

VIII

De la época de la vida de España que se inicia el 20 de noviembre de 1975, con la muerte del general Franco, y que a través de una transición pacífica nos condujo a la promulgación de la Constitución de 1978 y con ella a la restauración de la Monarquía Parlamentaria, únicamente vamos a referirnos a dos Leyes que han incidido de forma decisiva en la Institución y en el Cuerpo de Intervención:

- Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria.
- Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública.

Las innovaciones que la Ley General Presupuestaria incorpora a nuestro ordenamiento en relación con los servicios atribuidos a la Intervención General de la Administración del Estado pueden calificarse de trascendentes.

En el ámbito del control, además de perfeccionar la normativa básica reguladora del control de legalidad, establece dos nuevas modalidades de control: el financiero y el de eficacia.

En relación con la Contabilidad, la Ley da respuesta a la necesidad de adecuarla a la realidad de un Sector Público cuyas funciones se han ido ampliando y ganando en complejidad con el paso del tiempo. A cuyo fin, dispone el marco jurídico que ha permitido realizar las importantes transformaciones que ha experimentado en los últimos años.

Y en lo que al Cuerpo se refiere, la Ley le atribuye el ejercicio de la función interventora en la Administración Civil del Estado.

Ahora bien, la Ley General Presupuestaria que, como acertadamente ha hecho notar la doctrina, llegó en la línea de renovación de la contabilidad pública y de la institución presupuestaria todo lo lejos que le permitía llegar el marco político en que fue concebida, estaba destinada a una vejez prematura. Y ello como consecuen-

cia de que los últimos tramos de su tramitación se recorrieron a caballo entre la agonía de un régimen y el nacimiento de otro; como revela el hecho de que lleva la misma fecha que la Ley para la Reforma Política, que abrió las puertas a un orden político nuevo. Ha tenido menos suerte que sus predecesoras las Leyes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1870 y 1911: la primera, promulgada por los hombres de la Revolución septembrina de 1868, con el carácter de Ley provisional, estuvo vigente durante más de cuarenta años y prácticamente con las únicas modificaciones introducidas en 1893 para incorporar a la misma algunos artículos del Proyecto de Ley Gamazo; y la segunda, rigió nuestra Hacienda Pública durante el dilatado y agitado período de nuestra historia contemporánea que transcurre entre 1911 y 1977; si bien, a partir sobre todo de 1977, sufrió las modificaciones derivadas de la nueva concepción de la Hacienda Pública.

La nueva configuración del Estado establecida por la Constitución, la extensión del ámbito de los Presupuestos Generales del Estado dispuesta por el artículo 134 de la Carta Magna, la política de ampliación de las facultades del Ejecutivo en lo referente a las modificaciones de los créditos presupuestarios, las nuevas técnicas presupuestarias, la conveniencia de agilizar el control de legalidad y la nueva concepción de la Deuda Pública fueron, entre otras, las causas que dieron lugar a importantes modificaciones en el texto primitivo de la Ley General Presupuestaria y obligaron a la promulgación del Texto refundido de la misma, de 23 de septiembre de 1988.

En estos momentos, según informó el Sr. Ministro de Economía y Hacienda en la sesión inaugural de estas Jornadas, se encuentra en elaboración un Anteproyecto de nueva Ley General Presupuestaria. Ley que deberá actualizar nuestro ordenamiento en todo lo referente al régimen económico-financiero del Sector Público estatal; incorporando a su articulado la normativa que están demandando las profundas transformaciones que el mismo ha experimentado en el período que transcurre desde la promulgación de la Constitución de 1978 hasta nuestros días.

La otra Ley a considerar, por lo que incide en la organización de la Administración, es la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública. De un modo general, se abandona el modelo: unas funciones, un Centro, un Cuerpo. Y en el ámbito concreto de la Administración Financiera, supone un giro de ciento ochenta grados en relación con el principio establecido por la Ley de Bases de la Administración de la Hacienda Pública de la República, de 3 de diciembre de 1932, en la que se disponía: *La función encomendada a cada uno de los Cuerpos al servicio del Ministerio de Hacienda no podrá ser otra que la que corresponda estrictamente a la técnica de cada uno de ellos.* (Base 6ª-6).

Y en consonancia con la nueva filosofía la Ley establece una amplia refundición de Cuerpos y Escalas de la Administración General e Institucional del Estado.

Concretamente, por su disposición adicional novena, uno, 2, se crea el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado, por integración de los antiguos Cuerpos de Inspectores de Seguros y Ahorro, Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales, Intervención y Contabilidad de la Administración del Estado e Inspección Financiera y Tributaria.

En consecuencia, el día 23 de agosto de 1984, fecha de entrada en vigor de la Ley, el Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración del Estado perdía su singularidad y quedaba integrado en otro de ámbito más amplio: el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado. Había cumplido 91 años, 4 meses y 25 días.

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 2/1989, de 31 de marzo, creaba las siguientes especialidades:

- a) Inspección Financiera y Tributaria y Gestión y Política Tributaria.
- b) Inspección y Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales.
- c) Intervención, Control Presupuestario y Financiero del Sector Público y Contabilidad Pública.
- d) Inspección de Entidades de Seguros y de Fondos y Planes de Pensiones.

Adscribiendo a la especialidad de «Intervención, Control Presupuestario y Financiero del Sector Público y Contabilidad Pública», a los funcionarios procedentes del Cuerpo de Intervención y Contabilidad y a los que hayan cursado o cursen en la Escuela de la Hacienda Pública las materias propias de dicha especialidad.

Y la creación de las referidas especialidades se justifica en el preámbulo del citado Decreto-Ley, del modo siguiente: *La extraordinaria complejidad del ámbito respecto del cual debían ejercer sus funciones los funcionarios del Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado con la consiguiente necesidad de conocimientos específicos para cada uno de sus distintos aspectos ha impedido en la práctica que pudiera desarrollarse, con todas sus consecuencias, el sistema de Cuerpo único de funcionarios.*

IX

Y ésta es una apretada síntesis, condensada en treinta y tantos folios mecanografiados, la historia del origen y evolución del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, cuyo primer centenario conmemoramos. La historia de un Cuerpo que nació para cubrir unas necesidades ampliamente sentidas y que después de unos primeros años prometedores, le tocó vivir una infancia y una adolescencia azarosas y difíciles. Que reconstruido por la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, cuando se cumplía su mayoría de edad, supo cimentarse sobre las coordenadas de rigurosidad en la selección y de espíritu de superación y dedicación y entrega al servicio, acrecentando su prestigio hasta el extremo de que sin hipérbole puede afirmarse que ha constituido uno de los pilares sobre los que ha descansado la Administración de la Hacienda Pública, uno de los cuerpos de élite de nuestra Administración Financiera.

La historia de la Hacienda Pública española del siglo XX quedaría incompleta si en sus páginas no figurasen, entre otros, los nombres de Arturo Forcart y Rivera, Fernando Aced y Bartrina, José María Fábregas del Pilar y Díaz de Cevallos, Adolfo Sixto Hontán, Francisco Méndez Aspe, Asdrúbal Ferreiro Cid, José Barea Tejeiro, Miguel Martín Fernández. Todos ellos contribuyeron en forma decisiva, tanto desde sus puestos de trabajo como funcionarios como desde los altos cargos que desempeñaron, no sólo al normal funcionamiento y perfeccionamiento de los servicios, sino, además, a la introducción de las innovaciones y reformas que iban reclamando las transformaciones que en este siglo ha experimentado la Hacienda Pública, al pasar de una Hacienda neutral a otra beligerante dentro del amplio campo de la economía nacional.

No podemos prever hoy cuál será el modelo de Estado y su organización en el siglo XXI, ni los fines que dentro del mismo se asignarán a la Hacienda Pública. Ahora bien, lo que sí podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, es que continuará vigente lo que decía va a hacer cien años, en el preámbulo del Real Decreto de 6 de diciembre de 1894, por el que se constituía definitivamente el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, el Ministro D. Amós Salvador: *Sabido es, y el Ministro que suscribe abriga el íntimo convencimiento de que si bien la mayor o menor perfección con que se ejecutan los servicios públicos depende en gran parte de la organización con que se dotan, la mayor garantía de aquella perfección se halla principalmente en la competencia de los funcionarios a quienes se encomiendan.*

Y por tanto, que el buen funcionamiento de nuestra Administración Financiera en la triple vertiente del Presupuesto, el Control financiero interno y la Contabilidad Pública va a depender de que se disponga de unos funcionarios selectos, entusiasmados con su función y con plena dedicación al servicio, dispuestos a programar y ejecutar los objetivos que les marquen los Gobiernos que se vayan sucediendo en el ejercicio del Poder.

RESEÑA BIBLIOGRAFICA

- ACED Y BARTRINA, Francisco: "Curso de Contabilidades oficiales". Instituto Editorial Reus. Madrid. Año 1928.
- ACOSTA ESPAÑA, Rafael; FERNANDEZ ORDOÑEZ, Francisco, y otros: "Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública". Talleres Gráficos Imprenta Núñez. Madrid. Año 1962.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: «La evolución histórica del Presupuesto español». En *Rev. H.P. Española*, núm. 11.
- ALFEREZ MARURI, José María: "La Intervención del Gasto y el Cuerpo Pericial de Contabilidad". Intervención General de la Administración del Estado. Año 1951.
- AROSTEGUI, Julio: «La España de los reformismos». En *Historia de España 16*. Tomo 10. Madrid. Año 1982.
- ARTOLA, Miguel: «La burguesía revolucionaria (1808-1874)». En *Historia de España*. Alfaguara.
- BAHAMONDE, Angel, y TORO, Julián: «El Sexenio Democrático (1868-1874)». En *Historia de España 16*. Tomo 10. Madrid. Año 1982.
- BIESCAS, José, y TUÑON DE LARA, Manuel: «España bajo la Dictadura Franquista». *Historia de España*. Tomo X. Editorial Labor. Año 1980.
- COLLADA ANDREU, Joaquín: «Consideraciones sobre el origen y evolución de la Intervención General de la Administración del Estado». En *Rev. H.P. Española*, núm. 31.
- COMELLAS, José Luis: "Historia breve de España Contemporánea". Ediciones Rialp. Madrid. Año 1989.
- COMIN COMIN, Francisco: "Hacienda y Economía en la España Contemporánea (1800-1936)". Instituto de Estudios Fiscales. Año 1988.
- DE MADARIAGA, Salvador: "España-Ensayo de Historia Contemporánea". Espasa Calpe, S. A. Año 1979.
- DUQUE SAMPAYO, Fernando: Discurso cincuentenario Cuerpo Pericial Contabilidad del Estado. Intervención General de la Administración del Estado. Año 1943.
- FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CEBALLOS, José María: "El control de la actividad fiscal del Estado según el Derecho español". Conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el día 8 de febrero de 1956.
- FERNANDEZ ALMAGRO, Melchor: "Historia política de la España Contemporánea". Alianza Editorial. Año 1969.
- FERNANDEZ ORDOÑEZ, Francisco: "La España necesaria". Tauros Ediciones, S. A. Madrid. Año 1980.
- FUENTES QUINTANA, Enrique: «Los principios del reparto de la carga tributaria». En *Rev. de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública*, núm. 41.
- FUSI, Juan Pablo: «La década desarrollista». En *Historia de España 16*. Tomo 13. Año 1983.
- GOMEZ-FERRER MORANT, Rafael: "La posición de la Ley General Presupuestaria en el ordenamiento jurídico". En IX Jornadas de Control Financiero. Intervención General de la Administración del Estado. Año 1986.
- GUTIERREZ ROBLES, Augusto: "Historia de la Intervención General de la Administración del Estado". Trabajo inédito realizado en 1990-1992, para la Intervención General.
- LABRADOR DE LA FUENTE, Enrique: Discurso Cincuentenario Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. Intervención General de la Administración del Estado. Año 1943.
- LARRAZ LOPEZ, José: Discurso leído en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas el 18 de noviembre de 1952, en el primer centenario de don Juan Bravo Murillo.
- MARTINEZ CUADRADO, Miguel: «La burguesía conservadora (1874-1931)». En *Historia de España*. Alfaguara. Madrid. Año 1973.
- MENDIZABAL ALLENDE, Rafael: «La Contaduría Mayor de Cuentas». En *Rev. de Derecho Judicial*, enero-marzo 1966.
- REQUEJO ALONSO, Antonio: «La Intervención General de la Administración del Estado (1808-1974)». En *Itinerario histórico de la Intervención General de la Administración del Estado*. Instituto de Estudios Fiscales. Año 1976.
- TAMAMES, Ramón: «La República-La era de Franco». En *Historia de España*. Alfaguara. Alianza Editorial.
- TUÑON DE LARA, Manuel: "La España del siglo XX". Editorial Laia. Barcelona. Año 1974.
— «De la quiebra de la Restauración a la República (1917-1936)». En *Historia de España 16*. Tomo 11. Año 1982.

**CONTROL DE LEGALIDAD Y
EFICACIA EN EL SECTOR PUBLICO**

EL CONTROL DE LEGALIDAD FINANCIERA: CRISIS Y NUEVAS VIAS DE ACTUACION

D. Juan Alfonso Santamaría Pastor

Catedrático de Derecho Administrativo. Universidad Complutense
Profesor Ordinario de la Universidad Pontificia Comillàs

Siempre que tengo el honor de ser invitado a alguna celebración del tipo de la que nos congrega el día de hoy suelo formularme dos preguntas. La primera de ellas se refiere a la razón de mi presencia en tal celebración. Invariablemente hay razones de orden subjetivo, que son las que pesan más a la hora de aceptar: en este caso, la amistad y la confianza, amén de la imposibilidad de resistirse a la implacable amabilidad de la actual titular de la Intervención General; por todas estas razones debo expresar a los anfitriones mi agradecimiento sincero, como así lo hago. Pero no me refiero ahora a ellas, claro está, sino a las de naturaleza objetiva: esto es, a lo que se espera que aporte un jurista universitario que, sorprendentemente, no reúne ni uno solo de los requisitos que legitimarían naturalmente su actuación, por cuanto no pertenece al Cuerpo, desconoce la contabilidad y no es funcionario del Ministerio; ni siquiera es profesor de Hacienda Pública o de Derecho Financiero. He de suponer, pues, que mi presencia se debe al deseo de contar con una opinión sobre el tema de hoy que sea lo más ajena posible a los condicionamientos que impone el trabajo diario de la Intervención y la pertenencia a un Cuerpo determinado.

La segunda pregunta a la que me referí al principio es la relativa a la conexión que existe (si es que existe, que no siempre es necesaria) entre el tema a debatir y la ocasión histórica que se celebra, que hoy me parece muy clara. Dentro de muy pocos días se cumplirán cien años de la creación de un Cuerpo de funcionarios que constituye, como es bien sabido, el antecedente de la actual Especialidad de Intervención de esa casa común en que se convirtió hace años el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado. Y la lectura de aquel Real Decreto de 28 de marzo de 1893, que refrenda el Ministro Gamazo, suministra un abundante material para la reflexión sobre el papel actual y los requerimientos que el futuro reserva al colectivo funcional que es depositario de esta memoria histórica.

Como es perfectamente conocido, el Cuerpo cuyo origen remoto hoy celebramos ha sido titular de dos funciones esenciales, que fueron las que integraron su denominación hasta su refundición en 1984: la intervención de los ingresos y gastos y la contabilidad pública. La evolución dialéctica de una y otra función es un hecho de sumo interés, al que no es inoportuno dedicarle unos minutos.

Esta dualidad funcional, conviene recordarlo, es bastante más antigua que el propio Cuerpo Pericial: se pierde, por decirlo de algún modo, en la noche de los tiempos medievales. Ya en la etapa constitucional, ambas tareas aparecen descritas con toda claridad en el Decreto CCLXXX, de 7 de agosto de 1813, que aprobó el de-

nominado Reglamento para la Tesorería General, las de Ejército y de Provincia, y para la Contaduría Mayor de Cuentas: la función interventora, en el artículo 13 del Capítulo I, al establecer que el Contador general de la Distribución «intervendrá todos los pagos que haga o mande hacer el Tesorero general»; y la función contable, en los artículos 26 y 27 del mismo capítulo, que regulan la formación y presentación de las cuentas anuales por los llamados Tesoreros.

Una y otra función fueron objeto de un amplio desarrollo en la Instrucción General de Real Hacienda elaborada por el Ministro López Ballesteros, que fue aprobada por Real Decreto de 3 de julio de 1824: en ella se define a la Contaduría General de Valores como la «Autoridad superior en todo lo relativo a la contabilidad, fiscalización e intervención de la administración y recaudación en todos los ramos de la Real Hacienda» (art. 1 del Capítulo III, Título I). Esta configuración funcional superará todas las vicisitudes históricas: sin intentar agotar las referencias normativas, cabe recordar aquí el Real Decreto de 13 de junio de 1847, que reorganizó la denominada Dirección universal de la Hacienda Pública, y cuyo artículo 16 estableció que «ninguna cantidad podrá recaudarse ni verificarse ningún pago por cuenta del Erario público sin la intervención de la Dirección General de Contabilidad o sus subalternas, y ninguna persona que recaude o administre fondos de la Hacienda Pública dejará de rendir cuenta de la administración a la misma Dirección». La función interventora no es mencionada en la Ley de Contabilidad de Bravo Murillo, de 20 de febrero de 1850, que sólo se ocupa con detalle de la formación y presentación de los estados contables de liquidación del presupuesto al Tribunal de Cuentas: no cabe pensar, sin embargo, en una decisión de suprimirla, puesto que la misma vuelve a aparecer, de manera inequívoca, en el artículo 2, apartado 8, de la Real Orden de 20 de junio de 1850, que aprobó la instrucción sobre las facultades y obligaciones de la Dirección General de Contabilidad de la Hacienda Pública; y es ratificada, ya de modo definitivo, en el artículo 10 de la Ley de Presupuestos para 1870 y 1871 (Ley de 10 de mayo de 1870) y, sobre todo, en los artículos 52 a 56 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, de 25 de junio del mismo año.

No tiene sentido intentar agotar, en esta ocasión, las referencias históricas, cuya exposición sería en este momento innecesariamente tediosa. De ellas resulta, con toda claridad, la diferente preponderancia (y el muy distinto significado) que una y otra función del Cuerpo han poseído a lo largo de la historia, y que puede resumirse, *gráficamente*, como las tres ondas de un ciclo. En una primera fase, el protagonismo corresponde, indiscutiblemente, a la función contable: como es lógico en una Hacienda escasamente desarrollada en sus procedimientos, lo que importa ante todo, en esta primera etapa, es la correcta contabilización de los ingresos y gastos producidos, así como la confección de las cuentas que han de presentarse al Tribunal de este nombre; incluso podría casi asegurarse que la función interventora es, en este período, estrictamente ancilar de la contable (los ingresos y gastos singulares se intervienen no para fiscalizar su legalidad, sino a los meros efectos de la toma de razón contable de los mismos). A esta fase corresponde, con toda nitidez, el Real Decreto de 28 de marzo de 1893, como lo demuestra su explícita exposición de motivos.

La segunda fase, por contrario, se caracteriza por la importancia absorbente que adquiere la función interventora, que muy lentamente se desvincula de su origen contable para convertirse en una genuina técnica de control de la legalidad *ex ante* de los actos generadores de obligaciones de la Hacienda Pública. Tal conversión, preparada muy lentamente a través de múltiples disposiciones reglamentarias, no tuvo lugar plenamente hasta 1925, con motivo de la creación, por la dictadura primorriverista, del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, cuyo Reglamento es todavía aplicado en parte por la función interventora.

Esta fase central del ciclo se prolonga prácticamente hasta nuestros días, hasta los pasados años ochenta, con lo que algunos han llamado crisis del control previo de legalidad. Tal crisis se manifiesta, de un lado, en la implantación de las técnicas de fiscalización limitada (justificadas, como es evidente, en el entorpecimiento que la fiscalización plena y universal producía en ocasiones a la gestión administrativa), y de otro, en la relevancia creciente que adquieren los análisis de auditoría, tanto contable como de eficacia.

Y llegamos al punto fundamental de mi preocupación, que no se centra tanto en este ir y venir pendular de las funciones cuanto en las consecuencias que puedan tener las explicaciones legitimadoras de este último movimiento. Me preocupa, en particular, que la intervención previa como control de legalidad tienda a desaparecer, no sólo en aras de un mal entendido principio constitucional de eficacia, sino también por ser considerado como una actividad formalista, poco enriquecedora y ajena al ámbito de preocupaciones y preparación de la ma-

yor parte de los miembros del Cuerpo; y sobre todo, y dicho con entera franqueza, por considerar que tal función ya no es una fuente de poder tan amplio y decisivo como lo fuera antaño.

Naturalmente, esta preocupación es compleja, y se compone de otras muchas de menor nivel. No tengo tiempo de entrar en todas ellas, por lo que me limitaré a aludir a tres, en orden inverso de importancia.

1. La primera de ellas radica en la alarma que produce el desprestigio sistemático de que está siendo objeto en nuestra Administración el principio de legalidad a manos de ideologías gerencialistas, de rasgos inequívocamente horteras, cuyo «antijuridicismo» se apoya las más de las veces en la ignorancia, cuando no, desdichadamente, en los más variados resentimientos personales. El Derecho no es, desde luego, la técnica administrativa por excelencia; no es, desde luego, la única, ni siquiera la más importante; pero es absolutamente imprescindible, porque la legalidad cumple, respecto de la Administración, un papel semejante al de la ética en los seres humanos. Contemplar el Derecho como un absurdo e improductivo divertimento de los juristas equivale a olvidar algo tan elemental como que los funcionarios no somos los dueños de esta tienda; que esta tienda tiene un propietario ajeno, que es el pueblo o el Parlamento, según se mire; que la Ley y los reglamentos son, precisamente, las instrucciones que imparten los dueños del negocio; instrucciones que podrán ser buenas o malas, pero que no pueden ser desobedecidas gratuitamente por quienes somos, ante todo, servidores, ni tampoco sustituidas por criterios de eficacia gestora de los que pretendemos ser autores y jueces exclusivos.

Ante la generalización de estas tendencias, se comprenderá la preocupación que muchos experimentamos al contemplar la mera posibilidad de que el único Cuerpo de la Administración del Estado que había hecho del control de legalidad su auténtico objetivo, pueda llegar a abandonarlo algún día; y ello, sobre todo, porque no hay otro colectivo que parezca que vaya a cubrir ese vacío.

2. La segunda preocupación apunta a consideraciones de naturaleza muy distinta. El desvanecimiento de los controles internos de legalidad por parte de las Administraciones está ya produciendo dos fenómenos bien conocidos, pero que no suelen ligarse a este dato. De una parte, el creciente y alarmante proceso de deslegitimación que la actividad administrativa está sufriendo ante los ciudadanos, una de cuyas causas más importantes y más olvidadas se halla en la extendida creencia popular acerca de una presunta arbitrariedad general de la actividad pública, fomentada por la apariencia de desprestigio de la legalidad. Y, de otra, el imparable y preocupante crecimiento del activismo judicial, cuya intensidad y ritmo de incremento es, siempre, inversamente *proporcional* al nivel de control interno existente en la Administración: las quejas permanentes que pueden escucharse en las dependencias del Sector Público acerca de la progresiva injerencia de los jueces en las decisiones administrativas son tan fundadas como injustificadas; es un hecho comprobado hasta la saciedad que cuando los Tribunales contenciosos conocen de un asunto previamente sometido a una instancia de control interno con fama de prestigio e independencia (p. ej., el Consejo de Estado, o los mismos tribunales de oposiciones), limitan su fiscalización a extremos que a veces lindan con lo simbólico; pero que, a la inversa, se sienten moralmente obligados a intervenir hasta lo más profundo cuando advierten la existencia de una actividad administrativa carente de todo tipo de fiscalización, porque son conscientes de la verdad que encierra la vieja maldición que formulara Lord Acton.

3. Por fin, la tercera preocupación tiene un carácter más constructivo, y se refiere directamente al ejercicio de las funciones propias de la Intervención. Parte de la creencia inamovible de que legalidad y eficacia no tienen por qué ser valores contrapuestos y potencialmente conflictivos, sino que pueden y deben cohonestarse. Excluirlos recíprocamente lleva a resultados perversos: una actuación eficaz, realizada con apartamiento absoluto de la legalidad es la suma misma del despotismo; pero también a la inversa, una actuación que deviene ineficaz, por causa exclusiva de la observancia estricta de una norma, es una burla.

Naturalmente, como jurista es mi obligación prioritaria preocuparme de esta segunda alternativa, por cuanto es evidente que la norma jurídica es un medio, un instrumento al servicio de unos objetivos determinados; un instrumento importante, pero un instrumento al fin y al cabo que, en cuanto no sea incompatible con principios de justicia, no debe constituir un obstáculo para la consecución de tales objetivos. Y esto hay que decirlo porque el que las normas sean obstáculos para la acción administrativa eficaz, no es, por desgracia, un hecho inusual.

Por lo común, las disfunciones que el material normativo crea a la Administración suelen imputarse a causas bien conocidas; la abundancia de la producción de normas; la velocidad de su confección; la ausencia del

contraste del contenido de la norma con otras opiniones, tanto de origen público como provenientes de los destinatarios; el reglamentismo dirigista, que tiende a diseñar un panorama de cada sector absolutamente ideal y ajeno a sus requerimientos intrínsecos; y la pretensión de exhaustividad en la regulación, son algunas de las circunstancias más citadas. Pero, ante todo, la causa principal de estas deficiencias se encuentra en la ausencia institucional de técnicas de chequeo *ex post* de la calidad del material normativo. Los ordenamientos occidentales carecen casi por completo de este tipo de técnicas (quizá por la sacralización de que ha sido objeto la Ley, como producto directo o indirecto de una voluntad soberana y, por ello, pretendidamente infalible) que son, sin embargo, cada día más precisas. Por más que se derroche esfuerzo, conocimiento, tiempo y minuciosidad en la elaboración de una norma, al final todas plantean dificultades, que sólo su aplicación concreta pone de manifiesto.

Por qué tales disfunciones sólo se corrigen en casos excepcionales, o pasado mucho tiempo, es fácil de comprender. Cuando quien manifiesta sus quejas sobre el particular es el administrado, es casi irresistible la tendencia administrativa a atribuir la protesta a su indolencia o a su rebeldía hacia cualquier tipo de regulación. Por el contrario, si quien advierte y sufre las disfunciones es el personal encargado de la aplicación, dado que éste coincide normalmente con quienes redactaron o inspiraron el texto de la norma, no parece probable que adviertan tales deficiencias al superior jerárquico que corresponda, al objeto de evitar cualquier tipo de reproches. Por su parte, los Tribunales no se encuentran normalmente en situación de apreciar estas disfunciones: no sólo por centrar su atención en los procesos de legalidad, sino porque su conocimiento de la norma es, como ahora se dice, estrictamente puntual.

Creo, por todo ello, que una de las funciones más relevantes que puede corresponder en el futuro a los órganos de la Intervención (sin perjuicio, por supuesto, de todas las demás) radica, justamente, en lo que expresa el rótulo de mi pequeña conferencia: la detección de normas que dificultan o impiden una gestión administrativa eficaz. Creo esto así porque advierto que la labor interventora (entendida ahora en sentido amplio, y comprendiendo, por tanto, la fiscalización previa como la auditoría *ex post*) proporciona una atalaya absolutamente singular para contemplar de modo global y comprensivo todo el proceso de la acción administrativa y para detectar el origen de las disfunciones y cuellos de botella procedimentales (que no siempre han de estar en las normas, claro está).

Que lo que propongo no es mera ciencia ficción lo acredita el que, como es bien conocido de una parte de los presentes, los hallazgos que los órganos de la Intervención han hecho en épocas recientes de normas obstaculizadoras son abundantes y llamativos; y son tantos que permitirían elaborar una primera teoría de las disfunciones normativas. Permítanme que enumere sólo algunas de ellas:

— Hay, en primer lugar, por sorprendente que parezca, *normas intrínsecamente contradictorias*, como sucede con las reguladoras del Plan nacional de Formación e Inserción Profesional, que de una parte establece un régimen de subvenciones basado en baremos y módulos objetivos de coste, y de otra exige una justificación analítica de los gastos efectivamente realizados; es también el caso de la aplicación de los principios de concurrencia propios de la contratación administrativa a profesiones cuyos honorarios se encuentran fijados administrativamente, o a productos de precio igualmente fijo, como los libros;

— Hay, también, *normas de imposible cumplimiento*, como la Disposición Adicional 5.^a.1 del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, que establece la sujeción al procedimiento general del ingreso de las cuotas de Seguridad Social del personal de la Administración del Estado afiliado al régimen general; un procedimiento que se ha revelado inviable y que ha forzado a una singular interpretación *contra legem* por vía de instrucción; o las que regulan el transporte escolar, según las cuales la adjudicación por el MEC de los correspondientes contratos requiere la previa autorización de la ruta por la autoridad de transportes, la cual no la emite en tanto el transportista no tiene adjudicado el contrato por Educación;

— Hay, en tercer lugar, *normas técnicamente obsoletas*, como las que regulan los pagos en el exterior, cuya no modificación ha obligado, también, a desarrollos indispensables, pero de dudosa corrección formal, que contradicen sus términos;

— Hay, además, *normas que imponen a los ciudadanos el suministro de volúmenes de información de magnitud astronómica y de utilidad nula*, habida cuenta de la absoluta imposibilidad de procesarlos, y que, por

el contrario, generan unos altos costes de almacenamiento: es el caso de las justificaciones que se solicitan con carácter general a las entidades receptoras de subvenciones con cargo a la asignación tributaria del IRPF;

— Anotemos, finalmente, la existencia de *normas que crean, contra legem, trámites adicionales*, como sucede con las disposiciones reguladoras de la contratación desconcentrada por las Direcciones provinciales de Educación con cargo al presupuesto de la Junta de Construcciones. Instalaciones y Equipo Escolar, que han establecido una Mesa de Contratación para la adjudicación de los contratos en régimen de contratación directa.

La mera posibilidad de que tales hallazgos continúen justificaría, a mi entender, la permanencia de la función fiscalizadora, que podría prestar así un servicio inapreciable a la depuración del ordenamiento jurídico. Bien cierto es que, para lograrlo, habría que introducir al menos dos modificaciones en la regulación de la función interventora, que me permito sugerir para su estudio por parte de quien corresponda. Por una parte, sería necesario extender el ejercicio de esta función a los ámbitos en los que no se produce una operación de gasto público de modo directo (indirecto, siempre lo hay cuando existen disfunciones), pasando de las meras auditorías contables a las auditorías operativas o de gestión; que tal es un campo enteramente nuevo para la Intervención, es tan evidente como que esta labor tendrá que llevarla a efecto alguien. Y, por otra, es necesario habilitar un cauce formal para que las disfunciones normativas detectadas en el análisis de gestión puedan dar lugar a una propuesta de tipo formal tendente a la modificación que se entienda procedente; de otra forma, la función fiscalizadora se vería privada de surtir los efectos para los que sería establecida.

Creo que, con estos meros ejemplos, queda cumplidamente demostrado que la preocupación por la legalidad no es incompatible con las exigencias de eficacia del Estado social en que vivimos, sino que puede cooperar decisivamente a ella. Sólo resta esperar que este Cuerpo tenga arrosos y ganas para asumir este nuevo reto que se le plantea, en el comienzo mismo de su segunda centuria de vida. Personalmente, confío en que sea así.

REFORMAS EN EL CONTROL DE LEGALIDAD EN ARAS DE UNA MAYOR AGILIDAD

D. Santiago Fuentes Vega

Interventor Delegado en el Ministerio de Obras Públicas y Transportes

1. NOTA INTRODUCTORIA

El tema al que hoy vamos a tratar de aproximarnos es el referente al control de legalidad como instrumento de gestión. Dicha aproximación es interesante en la medida en que, con frecuencia, se ha considerado al control de legalidad más como una rémora que como instrumento auténtico de gestión, y sin embargo como tal debe de ser considerado si partimos de la premisa, hoy incuestionable, de vivir en un Estado de Derecho, sometido a normas tasadas de actuación en especial en el ámbito de lo económico-financiero.

De antemano hay que aceptar la dificultad del tema por dos razones: una válida en sí misma, otra meramente coyuntural. En efecto, el tema es difícil en la medida en que se han polarizado en exceso las posturas en torno a él. Para algunos resulta prácticamente imposible hablar de control previo de legalidad sin imaginarlo de una determinada forma, rígido e inmutable en su ejercicio y guardián eximio de todas las ortodoxias. Para otros, por el contrario se trata del más grave contratiempo que una gestión ágil y competente pueda encontrar. Desde el convencimiento de la exageración de ambas posturas extremas trataremos de hacer un planteamiento racional del tema.

La otra causa de dificultad, en este caso meramente coyuntural, es el hecho mismo de la audiencia a la que me dirijo. En la medida en que se habla para especialistas en la materia ser original resulta difícil y por tanto se debe tratar de ser al menos honesto en la presentación. Al tiempo que os prometo un tratamiento honesto y riguroso del tema, solicito vuestra benevolencia en el juicio sobre lo que desde ya y sin más preámbulos paso a exponer.

2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La actividad financiera es el punto de partida de la exposición que vamos a realizar dado que la misma va a referirse al control de legalidad de dicha actividad.

Por actividad financiera vamos a entender la que realiza la Administración encaminada a la obtención de los medios económicos necesarios para cubrir las necesidades públicas. Esa actividad es llevada a cabo por la llamada Administración financiera y esa Administración para realizarla detrae coactivamente de los ciudadanos unos recursos que por definición son escasos y esos recursos escasos son los que destina a cubrir las necesidades públicas.

La actividad financiera así entendida como consecuencia de los planteamientos teóricos del Estado de bienestar asumidos en las últimas décadas maneja recursos, que si bien siguen siendo escasos son muy cuantiosos y para manejarlos se ve obligada a realizar actos en masa, pero además es una actividad sometida a una regulación normativa siempre minuciosa y que en los últimos años ha crecido hasta llegar a formar un todo profuso y a veces hasta confuso y sin embargo es una actividad que dados los fines que ha de cumplir no debe de ser paralizada sin causas muy justificadas.

Como quiera que los recursos son coactivos y escasos resulta necesario controlar si se utilizan con corrección desde el punto de vista legal y con eficacia y eficiencia desde el punto de vista económico, dado que no puede ser indiferente una utilización ilegal, ineficaz o ineficiente. Igualmente resulta necesario para quienes deciden cómo utilizar los recursos, disponer de información para conocer si sus decisiones han sido correctamente ejecutadas. Finalmente para corregir las conductas que se puedan haber manifestado irregulares o antieconómicas resultan necesarios los datos que facilita un buen sistema de control.

En definitiva, podemos señalar como notas distintivas de la actual actividad financiera las siguientes:

- Utilización de recursos ajenos obtenidos coactivamente.
- Utilización de recursos cuantiosos, pero escasos.
- Realización de actos en masa.
- Separación entre quienes deciden y quienes ejecutan la decisión incluso a nivel directivo.
- Legalidad profusa y, a veces, confusa.
- Necesidad de información exacta sobre el uso de los recursos.
- Necesidad de que la actividad no se paralice salvo por causas muy justificadas.
- Necesidad de mecanismos para corregir conductas irregulares o antieconómicas.

3. EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La actividad financiera así delimitada tiene que ser controlada necesariamente por las razones que se han expuesto. En efecto, sólo una verificación de lo actuado por personas distintas a los propios gestores puede garantizar razonablemente que lo que se ha hecho ha sido realizado con regularidad y economicidad.

Podemos definir el control como la actividad que tiene por objeto verificar que la actuación de la Administración financiera se acomoda a principios de una buena gestión financiera (legalidad, eficacia, eficiencia y economía).

En el momento actual no puede aceptarse la contraposición que en ocasiones se hace entre legalidad y economicidad. Si actuar con economicidad es necesario, no lo es menos actuar dentro de la legalidad. Si la conciencia de la escasez de los recursos utilizados nos induce a exigir una actuación económica, eficaz y eficiente, el vivir en un Estado de Derecho hace irrenunciable que esa actuación se haga con respeto a la legalidad. Si la normativa vigente no es la adecuada deberá ser modificada, pero no puede impunemente ser ignorada, so pena de volver al Estado prepotente que preconiza la ley de la selva.

Debe quedar meridianamente claro que la actuación de la Administración financiera es necesaria y por tanto, esa actuación debe ser considerada de interés público, puesto que conseguir un determinado nivel de prestación de servicios es tarea insoslayable plasmada incluso a nivel constitucional, por lo que la Administración tiene necesariamente que actuar para conseguir ese nivel de prestaciones.

Si el actuar de la Administración financiera es de interés público, del mismo público interés resulta el que esa actuación sea legal y económica y, por tanto, de interés público resulta el hecho mismo de verificar que dicha actuación cumple aquellos requisitos.

De cuanto acabamos de exponer se deduce que la realización de la actividad es antes que su control y esto debe ser recalcado aun cuando pueda parecer innecesario. La actividad financiera es la actividad principal; la

verificación es importante ciertamente, pero accesoria en la medida en que sólo existe porque existe una actividad que debe ser verificada y conviene tener presente que lo accesorio sigue siempre a lo principal y que nunca lo principal podrá verse anulado por lo accesorio.

Hecha la anterior consideración conviene igualmente precisar que existe, sin embargo, una clara tensión dinámica entre el interés público existente en el actuar financiero y el no menor interés público en que dicho actuar se acomode a los principios de la buena gestión financiera, y desde luego a la normativa vigente. Tensión dinámica cuya resolución en la práctica como luego veremos exigirá una ponderación serena para que no cualquier fallo comprobado en la verificación impida la actuación, sino solamente aquellos fallos que por su entidad exijan su paralización por ser mayor el daño que causaría la actuación que el que se sigue de impedirla.

Si como hacíamos en el punto anterior recapitulamos las características y notas del control de la actividad financiera hemos de destacar entre ellas las siguientes:

- Actividad de verificación del cumplimiento de los principios de buena gestión financiera.
- Necesidad de garantía del buen uso de los recursos públicos utilizados por la Administración.
- Actividad accesoria o instrumental.
- Actividad que debe permitir a quienes deciden, conocer cómo se gestiona y, en su caso, qué medidas correctoras deben adoptar.

3.1. El control de legalidad

Al hablar del control de la actividad financiera hemos señalado que tiene por objeto verificar que dicha actividad se acomoda a la legalidad vigente y resulta económica, eficaz y eficiente. Existe por tanto un control de legalidad y existe igualmente un control de economicidad, entendido ahora este término como comprensivo de los tres antes mencionados.

Quede claro que a partir de este momento vamos a centrar nuestra exposición únicamente en el control de legalidad al que se refiere la ponencia que estamos desarrollando. Por control de legalidad hemos de entender de acuerdo con la definición general antes expuesta de control, la verificación de la regularidad de una actuación al objeto de comprobar que se acomoda a la normativa vigente.

El control de legalidad del que estamos hablando, y aunque no hay dudas al respecto conviene hacer esta precisión, es el control interno, entendiendo por tal el realizado por la propia Administración cualquiera que sea el órgano del que depende el encargado de realizarlo.

El control de legalidad interno puede a su vez ser previo y posterior. El control previo de legalidad, llamado tradicionalmente función interventora es como su nombre indica la actividad que tiene por objeto verificar el cumplimiento de la normativa vigente en una actuación concreta, antes de que esa actuación se realice.

El control de legalidad posterior es el que tiene por objeto verificar la regularidad de una determinada actuación, pero con posterioridad a que la actuación esté concluida.

El control interno de legalidad sea previo o posterior debe ser eficaz en sí mismo, es decir debe de ser capaz de conseguir los objetivos que de su existencia se esperan: verificar el acomodo a la legalidad y facilitar información a quien decide de manera que pueda si es preciso corregir las irregularidades observadas.

3.2. Organización racional del control de legalidad

El control de legalidad necesario en cualquier organización y desde luego imprescindible en la Administración tiene que reunir una serie de características precisas de manera que sea capaz de alcanzar los objetivos que de él se esperan. Como notas distintivas de este tipo de control tenemos que destacar las siguientes:

- Independencia, objetividad e imparcialidad del controlador.
- Interacción con respecto al órgano gestor.

- Mínima interferencia en la gestión.
- Garantía suficiente de cumplimiento.
- Claridad y simplicidad en sus planteamientos.

Tal y como acaba de señalarse es fácil constatar que algunas de dichas características son no contradictorias, pero desde luego sí difíciles de conseguir al mismo tiempo. En efecto, la mayor proximidad al órgano gestor al punto de conseguir una clara interacción con la actividad de gestión suele ser difícilmente compatible con la independencia; potenciar una de esas características suele ir en detrimento claro de la otra.

El control de legalidad para que goce de una organización que pueda ser calificada de racional ha de tratar de conseguir las características que acabamos de mencionar.

En atención fundamentalmente a las dos primeras el control de legalidad puede organizarse para que sea realizado:

- a) Por un órgano encuadrado en la disciplina jerárquica del propio controlado.
- b) Por un órgano enclavado jerárquicamente fuera de la disciplina jerárquica del propio órgano controlado aun cuando sea interno en relación con la Administración y dependiente, por tanto, jerárquicamente de un Departamento con competencias horizontales.

En el primero de los casos se trata de un órgano de control cuya interacción con relación a la actuación del gestor es evidente e inmediata, pero cuya independencia e imparcialidad puede quedar en entredicho. En el segundo de los supuestos por el contrario, la independencia del controlador está, sin duda, asegurada, pero en ocasiones la interacción con el órgano gestor puede convertirse con facilidad en interferencia perturbadora.

Como en toda tensión dinámica entre principios necesarios y no coincidentes tiene que valorarse adecuadamente la opción escogida.

Desde un punto de vista aséptico, cabe señalar que un control interno y en dependencia jerárquica del gestor tendrá como ventajas evidentes:

- La mínima interferencia en la propia gestión controlada.
- Relación fluida y sin posibilidad de interferencia entre gestión y control
- Rapidez e inmediatez entre control y gestión.
- Sentir el control como algo propio y no como algo impuesto.

Por su parte un órgano de control interno en relación con la Administración, externo respecto al propio controlado, y por tanto dependiente jerárquicamente de un órgano con competencias horizontales tendrá como evidentes ventajas:

- Actuar de manera más homogénea y general ante los diferentes órganos gestores.
- Garantizar suficientemente el cumplimiento de normas, algunas impuestas al propio gestor (por el Consejo de Ministros, por ejemplo) y a veces contrarias, incluso, a sus intereses.
- Asegurar la independencia directa del gestor al depender de un órgano con competencias horizontales en toda la organización y consecuentemente garantizar un trato igual para todos los que componen dicha organización.
- Asegurar con carácter de generalidad un conocimiento exacto de normas desfasadas o ineficaces.

Cualquiera que sea la forma de organizar el control de legalidad resulta necesario tener en cuenta las ventajas del sistema implantado con objeto de obtener de ellas todas sus virtualidades. De igual modo conviene tener presentes las disfunciones que del sistema implantado se pueden seguir con objeto de minimizarlas. Si a nivel estrictamente teórico es posible una organización del control realizada en torno a cualquiera de los dos sistemas a los que hemos hecho referencia, conviene tener presente que en nuestro país en el momento actual el modelo existente en la Administración General del Estado y en sus Organismos Autónomos Administrativos es

el modelo de control interno en relación con la organización en su conjunto, pero externo frente al propio órgano controlado.

3.3. Objetivos a conseguir

Cualquiera que sea la organización que se dé al control, lo cierto es que con él se pretenden conseguir una serie de objetivos entre los que, sin duda, pueden señalarse los siguientes:

- Conseguir una gestión respetuosa con la legalidad, pero sin merma de la agilidad y rapidez que normalmente se exige de ella.
- Interferir lo menos posible en el propio proceso de gestión.
- Paralizar el proceso de gestión únicamente por causas muy graves.
- Permitir conocer el respeto con el que el proceso de gestión se acomoda a toda la legalidad, incluso la legalidad no esencial.
- Permitir detectar la existencia de normas obsoletas o claramente ineficaces y consecuentemente, ayudar a cambiarlas.
- Resolver las discrepancias que surjan en el proceso entre el órgano de gestión y el de control, con facilidad y con plenas garantías para el interés público que ambos tratan de alcanzar.
- Permitir un tratamiento homogéneo en relación con el cumplimiento de la legalidad a nivel de toda la Administración.

Los objetivos expuestos son en una parte importante evidentes por sí mismos. Así por ejemplo, que el control de legalidad debe conseguir verificar y constatar que la gestión controlada se acomoda a la legalidad vigente, no merece mayor explicación, en la medida que es una afirmación evidente por sí misma. En efecto, el fin primero, primordial, motivo por el que en principio nace el control de legalidad no es otro que el de constatar que la actividad controlada se desarrolla con exquisito acomodo a la normativa que la rige.

De igual modo y por un elemental sentido de racionalidad dentro de una organización resulta evidente que el control de legalidad que se realice debe interferir lo menos posible en el proceso de gestión, ya que las interferencias en cualquier proceso por razones elementales deben de ser evitadas siempre que sea posible.

Aunque no tan evidente resulta igualmente lógico el tercero de los objetivos que al control de legalidad le hemos señalado como referencia. Es cierto que el interés público en un Estado de Derecho exige que la actuación de cualquier órgano se produzca dentro de la legalidad, por lo que el control establecido para realizar esta verificación obedece al más estricto interés público; pero no es menos cierto que realizar una determinada gestión financiera en la medida en que va encaminada a la consecución de fines que la Administración tiene que garantizar, en ocasiones, por mandato constitucional, es también de interés igualmente público. En la medida, por tanto, en que ambos intereses públicos pueden entrar en contradicción es evidente que de primar alguno de ellos debe de ser el de conseguir el fin objeto de la actividad. Dejar por consiguiente de actuar como consecuencia del ejercicio del control previo de legalidad sólo estará justificado cuando el incumplimiento o desacuerdo con la legalidad vigente sea esencial.

Es claro que si sólo debe quedar paralizada una actuación por un incumplimiento de la legalidad esencial, en cambio el órgano gestor debe de tener la posibilidad de conocer cómo cumple en su actuación con toda la legalidad, incluido la que podríamos llamar formal, porque en definitiva sólo conociendo ese cumplimiento está en condiciones de adoptar las medidas adecuadas que le permitan mejorarlo, si en algún momento resulta insatisfactorio.

Es evidente, que en el camino de conocimiento del acomodo de todo lo actuado a la legalidad vigente, incluso a la no esencial, puede el órgano de control llegar a la convicción de que determinados incumplimientos, obedecen más a lo inadecuado u obsoleto de la norma incumplida, que a un incorrecto funcionamiento. En estos supuestos el órgano de control debería ayudar a que la norma en cuestión fuese modificada o derogada.

Para la realización de esta tarea resulta sumamente importante la existencia de un órgano de control horizontal ya que su conocimiento de toda la Administración le permite una mayor eficacia a la hora de detectar la existencia de normas de esas características en la medida en que dicha inadecuación es general y no está normalmente circunscrita a un solo órgano.

Cuando en un proceso cualquiera intervienen varias personas es lógico y natural que surjan discrepancias entre ellas. En la realización del control de legalidad es, por tanto, lógico que entre el criterio del órgano que gestiona y el del que verifica la gestión se produzcan diferencias. El sistema tiene, pues, que tener prevista la forma de solución de esas discrepancias y esa solución tiene que ser en la medida de lo posible rápida, sencilla y con plenas garantías para la Administración. La solución de discrepancias en un órgano interno al propio gestor es por razones obvias rápida y sencilla, sin embargo, puede no ser tan claro que sea realizada con plenas garantías para la Administración. Por el contrario en un órgano horizontal se asegura esta última faceta, en detrimento, tal vez, de su agilidad.

Finalmente el control de legalidad debería permitir un tratamiento homogéneo en la forma de interpretar la normativa vigente en el ámbito de toda la Administración. Obviamente este objetivo puede conseguirse, sin dificultad con un órgano de control general, pero es de casi imposible consecución con uno interno al gestor.

3.4. Reformas en aras de la agilidad

En nuestro país, como antes hemos señalado, existe un sistema de control para la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos que, si bien es interno a la propia Administración, es externo al gestor y descansa en la existencia de un órgano controlador: la Intervención General de la Administración del Estado que depende del Ministerio de Economía y Hacienda, Departamento con competencias horizontales en toda la Administración.

Para tratar de que el control de legalidad consiga los objetivos que hemos señalado como ideales, en los últimos años y frente a lo que en ocasiones en forma apresurada se ha llegado a afirmar en torno al control de legalidad, se han efectuado una serie de innovaciones tratando de conseguir una mayor eficacia en la realización del citado control. A pesar de la profunda transformación sufrida, resulta todavía posible dar un paso más en la línea emprendida. Seguidamente haremos una referencia a las reformas que han supuesto una clara evolución y mejora en el control de legalidad, para terminar con una más breve mención de las que creemos que aún tendrían que adoptarse.

a) Medidas adoptadas

En las medidas que se han adoptado para la mejora del control de legalidad y en aras de conseguir una mayor eficacia, se ha partido del análisis de las causas que estaban en la base de muchas de las críticas serias que la realización del control de legalidad recibía. Este análisis permitió concluir que:

- Existía un cierto desajuste entre la deseable agilidad en la realización del control y la realidad en que éste se desenvolvía debido a diferentes motivos, entre los que había que destacar el masivo incremento de la actividad financiera de la Administración.
- A causa de la tradicional forma de ejercicio de la función interventora estaba extendida la creencia de que sólo a la intervención correspondía velar por la regularidad de la gestión, con lo que no era rara la despreocupación del órgano de gestión sobre este tema.
- No existía una clara separación entre los efectos del incumplimiento de la legalidad según dichos incumplimientos fuesen esenciales o meramente accesorios.

En base a estas conclusiones se han producido una serie de reformas que básicamente hay que concretar en:

1.º Supresión de la función interventora realizada por Delegados de la IGAE en Organismos Autónomos Comerciales, Industriales y Financieros y sometimiento de dichos Organismos a control financiero permanente por parte de este Centro.

2.º Introducción de un sistema de fiscalización limitada previa, en la Administración General del Estado y sus Organismos Autónomos Administrativos.

Con la primera de las medidas mencionadas se ha pretendido que los Organismos Autónomos de carácter comercial se doten de órganos propios de control de legalidad. De esta forma consiguen, de una parte una mayor agilidad y de otra al disponer también de un órgano de control que siendo de la propia Administración, es ajeno a ellos, una información periódica realizada con visión objetiva, imparcial, independiente y al mismo tiempo próxima a la gestión global que realizan. Esta visión global, sin duda, puede ser de gran ayuda para mejorar la gestión, así como sus procedimientos y las decisiones que en el ámbito de la actividad financiera se ven obligados a tomar. Ese control financiero permanente es más general, amplio y completo que lo era la función interventora realizada con anterioridad, función que por lo demás, como ya hemos mencionado, debería realizar un órgano interno propio.

Con la fiscalización limitada previa, segunda de las medidas a que se ha hecho mención se pretende:

- Una mayor responsabilización de los órganos gestores en las decisiones que diariamente se ven obligados a tomar.
- Una clara diferenciación entre legalidad esencial y legalidad formal y consiguientemente una separación de los motivos que en la realización de la función interventora permitirán al órgano de control paralizar un procedimiento de gasto.

Debe tenerse en cuenta que esos motivos han sido fijados en la propia Ley General Presupuestaria, para todo tipo de gasto y además la Ley permite que para cada expediente de gasto el Consejo de Ministros pueda añadir otros requisitos cuya comprobación se vuelve necesaria. Por lo demás recordemos que los dos de carácter general están claramente ligados con dos motivos de posible nulidad de pleno derecho, incompetencia del órgano e inexistencia e inadecuación del crédito para gastar.

No se entendería la reforma realizada si no se concluyera señalando que el ciclo se cierra con un informe posterior del órgano de control en el cual se audita el cumplimiento del resto de la legalidad. Con este informe se debe de poner en manos del gestor un medio insustituible que le permita conocer en qué medida su gestión global y no ya un acto concreto, respeta la totalidad de la normativa vigente y que le ayuda con información objetiva, independiente, veraz y sobre todo global a mejorar su gestión y sus decisiones en relación con la actividad financiera.

b) Posibles medidas a adoptar

Para la consecución de los objetivos de eficacia que antes hemos señalado que debería de tratar de conseguir un control de legalidad y partiendo del análisis efectuado y de las conclusiones señaladas deberían adoptarse algunas medidas entre las que nos atreveríamos a sugerir:

- 1.º La agilización de la solución de las discrepancias y la modificación del tratamiento dado a las convalidaciones.
- 2.º El estudio por el órgano horizontal de control de las normas ineficaces u obsoletas detectadas para proponer su supresión o modificación.

La primera de las medidas sugeridas tiene una doble finalidad. De una parte y en la Administración General del Estado y Organismos Autónomos Administrativos, en los que existe un control interno de legalidad basado en un órgano con competencias horizontales, simplificar la gestión financiera aún en los casos de discrepancias o gastos necesitados de convalidación, y de otra, no menos importante, en los Organismos Autónomos comerciales, industriales o financieros dotados de control de legalidad propio darle una formalidad a la resolución de las mismas incidencias si se producen, formalidad que hoy obviamente no existe. La solución a las discrepancias y las convalidaciones se haría de igual forma en ambos casos.

Como ya se ha señalado la solución a adoptar ha de reunir dos características: dar agilidad al procedimiento de gestión y no disminuir las garantías de la Administración. En ese sentido parece que las discrepancias entre el órgano de control y el gestor (Director General del Ministerio o Presidente o Director del Organismo

Autónomo), deberían ser resueltas en todo caso por el Ministro del Departamento. La discrepancia con la solución dada, si ésta supuso la aprobación del gasto, sería comunicada a la Intervención General.

En los gastos que hubiesen sido aprobados sin fiscalización y por tanto antes de reconocer la obligación fuese necesario proceder al trámite de la convalidación, se distinguiría entre supuestos en los que el informe que el órgano de control ha de emitir fuese favorable y el importe inferior a la cuantía que señalase el Consejo de Ministros, de aquellos otros en que el informe fuese desfavorable o que superaran la cuantía fijada. En el caso de informe favorable y cuantía del gasto inferior a la señalada la convalidación sería realizada por el Ministro del Departamento. En los demás supuestos la convalidación tendría el mismo trámite que en la actualidad. Copia del expediente convalidado se remitiría a la IGAE.

Más importancia, si cabe, tiene la segunda de las medidas sugeridas. El control de legalidad verifica la acomodación de una actuación concreta con la normativa existente. Cuando se produce un incumplimiento de legalidad, puede suceder que se deba a que una norma concreta ha quedado desfasada. cualquiera que sea la razón que haya producido ese desfase, puede incluso suceder que el cumplimiento de la norma desfasada tuviese una incidencia negativa sobre la gestión financiera. En estos casos resultaría de gran utilidad que el órgano de control horizontal, examinado el motivo del incumplimiento y habiendo llegado a la conclusión de la conveniencia de modificar o derogar la norma obsoleta, pudiera hacer propuestas formales, concretas y razonadas, tendentes a conseguir aquella modificación o derogación. La situación del órgano de control horizontal en la organización, le permitiría realizar con plenas garantías de eficacia esa función.

Las medidas propuestas permitirían, sin merma de las garantías necesarias, conseguir una gestión financiera más ágil y eficaz, lo que, sin duda, redundaría en una actividad financiera más acorde con las exigencias actuales de los ciudadanos a la Administración.

LA LEGALIDAD EN LA GESTION DEL GASTO PUBLICO Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

D. Angel Bizcarrondo Ibáñez

Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT

Podríamos haber formulado el título de la intervención de hoy en forma de interrogante, y así podríamos habernos preguntado ¿en qué medida influye en el cumplimiento de las obligaciones tributarias la existencia de un riguroso control en la gestión del gasto público?

Desde un punto de vista puramente conceptual, la respuesta no tiene ninguna duda ni presenta ninguna complicación. Los impuestos constituyen un instrumento al servicio de la obtención de los recursos financieros que el Estado necesita para desarrollar su actividad, que se materializa a través del gasto público. Por consiguiente, desde ese punto de vista, la lógica exigencia por parte del Estado del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes, ha de corresponderse con la lógica exigencia por parte de los contribuyentes, destinatarios también del gasto, para que el Estado se ajuste a las normas vigentes en el desarrollo del gasto público.

Pero si eso es así de claro desde una perspectiva puramente racional, no ocurre de forma tan evidente en la práctica. Cuando analizamos el hecho de la fiscalidad nos encontramos ante un fenómeno social y, por lo tanto, no podemos enjuiciarlo desde la pura óptica de la lógica humana, sino que es necesario dar cabida a la lógica social. Y, como nos contaba esta mañana la Interventora General, vivimos un tiempo en que estamos sumidos a una cierta perplejidad o confusión en relación con el hecho tributario concebido en su conjunto, en relación con las funciones del Estado, y en definitiva, con el papel de la fiscalidad.

No es un fenómeno que se refiera a nuestro país en exclusiva: sino que lo compartimos con los países evolucionados de Occidente, aunque con causas relativamente diversas entre sí que, en un intento de sistematización y aún a riesgo de incurrir en un exceso de simplificación, se podrían resumir de la siguiente forma.

En la última década se ha incurrido en un crecimiento generalizado del gasto público, sobre todo en el capítulo de gastos de transferencia, y éste es un rasgo común a la mayoría de las economías occidentales que, a su vez ha ido acompañado de una importante elevación de la presión fiscal, que, sin embargo, no ha sido suficiente para cubrir el gasto público creciente, de tal manera que han existido y existen importantes déficits públicos con las trascendentes repercusiones que todos conocemos en el conjunto de la economía. Y estas tres circunstancias —crecimiento del gasto público, incremento de la presión fiscal y elevado déficit público— interrelacionadas entre sí como hemos visto, han producido otros tantos efectos.

En primer lugar, el incremento de la presión fiscal, además de doloroso, ha sido insuficiente para hacer frente al gasto público creciente y, consiguientemente, a las distintas demandas de una sociedad cada vez más exigente. Esto ha producido una brecha de desconfianza respecto de la capacidad del Estado para hacer frente al conjunto de responsabilidades que las sociedades modernas le han encomendado.

Con ello se ha producido una cierta crisis del concepto de estado de bienestar. La crisis de la idea de estado de bienestar ha despertado una mayor sensibilidad en los ciudadanos sobre los límites del Estado y ha hecho a las sociedades actuales menos dóciles a la tributación. Por ello, se ha recrudecido el debate sobre los límites de la imposición y han aparecido síntomas de resistencia fiscal en algunos sectores de la sociedad de los que aquí tenemos muestra reciente.

Finalmente, se ha suscitado un cierto escepticismo respecto de la posibilidad de lograr los objetivos tradicionalmente asignados a un sistema fiscal. La Hacienda Pública moderna se ha construido desde la convicción doctrinal de que, además de ser capaz de proporcionar los recursos financieros que el Estado necesita, permitiría alcanzar una serie de objetivos de política económica y social, una asignación eficiente de recursos, una más justa distribución de la renta y de la riqueza, una mayor estabilidad económica y crecimiento. Sin embargo, los acontecimientos recientes han puesto de manifiesto que estos objetivos son difícilmente compatibles entre sí, cuando no son abiertamente contradictorios, y es necesario encontrar un punto de equilibrio, nada sencillo, para tratar de integrar los distintos objetivos y jerarquizarlos debidamente.

A lo largo de estos años han tenido lugar una serie de reformas fiscales que, como es natural, parten de esta situación y tratan de establecer una norma o un conjunto de normas que den solución a los problemas planteados y respondan a las aspiraciones sociales del momento. No es fácil tampoco establecer un denominador común para el conjunto de soluciones de los distintos programas de reforma, pero sí quisiera destacar dos rasgos que a mi juicio son fundamentales.

El primero: frente a la preocupación existente en las reformas habidas, sobre todo en la década de los setenta, por tratar de trasladar al sistema tributario los principios de justicia y de equidad —nuestra reforma del 77 se basa en la filosofía expuesta en el informe «Carter», y un eje destacadísimo de la misma es la preocupación por la equidad o por la justicia—: en la actualidad, sin embargo, aparece como principio inspirador la idea de neutralidad y eficacia, porque preocupa la influencia de las normas fiscales sobre las decisiones de los ciudadanos en relación con trabajar, invertir o ahorrar. Con ello, la progresividad como expresión fiel para dar cumplimiento al principio de justicia, ha cedido terreno ante el enfoque de pragmatismo que implican algunas propuestas sobre fórmulas de linealidad.

Por otra parte, la internacionalización de las relaciones económicas empuja a los sistemas fiscales a un inevitable pragmatismo. No olvidemos que cuando se trata de rendimientos que tienen una fácil deslocalización, que pueden situarse indistintamente en uno u otro país, como sucede con los rendimientos del capital mobiliario, la existencia de una competencia fiscal a la baja, entre los distintos sistemas fiscales, con el fin de mejorar el tratamiento fiscal de estos rendimientos para captar el ahorro exterior, constituye una medida que está siendo aplicada por algunos gobiernos y que, lógicamente, condiciona las decisiones de todos los demás.

El segundo campo problemático, que también ha sido mencionado esta mañana por el Ministro, es la moderación, cuando no contención, de la presión fiscal. Creo que existe hoy un amplio convencimiento de que no hay posibilidad de imponer un sistema fiscal, si no existe un clima de aceptación por parte de los ciudadanos. Y creo que también existe hoy el convencimiento de que un incremento sustancial de la presión fiscal podría alcanzar esa especie de punto de ruptura, de choque violento del sistema con el instinto antifiscal del contribuyente, con los efectos derivados de un proceso de resistencia fiscal que cualquiera puede imaginar. En este punto, por lo tanto, nos encontramos con que no caben más que dos vías para tratar de resolver los problemas de la satisfacción de las demandas sociales.

Por una parte, mejorar la gestión del ingreso público; en definitiva ser capaces de recaudar más sin modificar la normativa tributaria, introduciendo las mejoras en la gestión que permitan la reducción de los márgenes de fraude. Por otra parte, mejorar el control del gasto público con el objeto de establecer la relación óptima entre los recursos obtenidos y la aplicación de estos recursos.

En lo que se refiere al primero de estos temas, a la mejora del ingreso público, y que implica directamente a las tareas de la Administración Tributaria, quisiera hacer una breve reflexión. Cuando se contempla la aplica-

ción del sistema tributario español, creo que destacan tres hechos fundamentales que, en parte, son singulares de nuestro sistema:

— El primero de ellos se refiere a la generalización del sistema de autoliquidaciones, por el cual el contribuyente no sólo queda obligado a declarar los hechos, sino que también resulta obligado a realizar la correspondiente liquidación y a efectuar el ingreso de la cuota impositiva en el Tesoro.

— El segundo rasgo es la aplicación del sistema a la generalidad de los sectores sociales. Actualmente el sistema tributario español afecta prácticamente a la casi totalidad de la población mayor de edad y a algunos de los menores también. En la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 1991, y en lo que se refiere al territorio común, es decir, excluidos los territorios forales, se han presentado casi doce millones de declaraciones. Si a ellas unimos quienes no estando obligados a tributar en el impuesto sobre la renta, lo están por otros conceptos (transmisiones patrimoniales, impuesto de matriculación de vehículos o cualquier otro) podemos completar un censo de quince o dieciséis millones de contribuyentes, que sitúa casi a cada español mayor de edad en la condición del obligado tributario.

— El tercer hecho, que a mí me parece trascendente y que probablemente no ha sido destacado lo suficiente, es que el conjunto de ingresos públicos obtenidos a través del mecanismo de retención en la imposición directa —en los rendimientos de trabajo personal y de capital—, y a través del sistema de repercusión en la imposición indirecta, determina que la mayor parte de los ingresos públicos afluían al fisco a través de un muy reducido número de contribuyentes. Las diez mil mayores empresas españolas aportan aproximadamente el 65 % de la recaudación, y el conjunto de los doce millones de contribuyentes que declaran en los meses de mayo y junio su impuesto sobre la renta, no aportan por esa declaración prácticamente nada; incluso en el último año, el saldo diferencial neto, es decir, deducidos de los ingresos realizados las devoluciones practicadas, ha sido inferior a cero.

No quiere ello decir, naturalmente, que el contribuyente deje de cumplir sus obligaciones tributarias o de soportar la carga del impuesto, sino todo lo contrario, lo que ocurre es que no tiene en todos los casos una percepción tan directa del hecho fiscal en la medida en que en buena parte se limita a soportar éste, bien de manera forzada a través de la aceptación de la retención del impuesto directo, o bien a través de la repercusión del impuesto indirecto.

Este conjunto de hechos nos permite extraer dos conclusiones fundamentales, que son las que han servido de base al plan estratégico de la Agencia Tributaria en el que estamos trabajando. En primer lugar, aproximadamente el 97 % de los ingresos se obtienen a través del cumplimiento voluntario, o del cumplimiento en período voluntario, si quiere de manera más precisa, por parte de los contribuyentes, y sólo del orden de un 3 % se obtienen a través de actuaciones de la Administración, ya sea en vía de gestión, de inspección o de recaudación. Y esto muestra la importancia de estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Por otra parte, los estudios realizados y los análisis y encuestas de opinión ponen de manifiesto también que el principal estímulo para el cumplimiento es un estímulo de carácter negativo. Los españoles en un 80 % confiesan que cumplen por temor a la inspección. Por tanto no son los principios de solidaridad o de ciudadanía los que determinan los comportamientos fiscales sino que, según las manifestaciones que se realizan a través de las encuestas, son las actitudes que vienen determinadas por el temor las que provocan este cumplimiento. De ahí que sea necesario establecer también un adecuado control del cumplimiento, a través de los mecanismos de inspección o de revisión de las declaraciones, que determinen en un proceso adecuado de lucha contra el fraude fiscal, el necesario equilibrio entre el estímulo del cumplimiento y la lucha contra el que decida no cumplir.

El segundo hecho es igualmente relevante desde el punto de vista organizativo, y es que la posición de los sujetos ante el impuesto o ante el sistema fiscal es, en la práctica, muy distinta. El conjunto de obligaciones de una gran empresa —y no me estoy refiriendo solamente a las obligaciones de ingresar, sino al número y frecuencia con que las obligaciones se establecen y a la naturaleza de obligaciones como las de suministro de información y otras— es muy distinto del que afecta a otros sujetos. De ahí que la distinción en razón de los tipos de sujetos pasivos haya merecido ser un elemento de referencia para tratar de orientar el plan estratégico de la Agencia y la organización dirigida a dar un trato adecuado a cada uno de estos contribuyentes en razón de su peculiar circunstancia.

Estas reflexiones nos sitúan exclusivamente en la órbita del ingreso, pero todavía no hemos entrado en la respuesta a la pregunta: ¿en qué medida el cumplimiento queda afectado por el modo en que se gasta por parte del Estado? Ello requiere un análisis del comportamiento social, porque estamos planteándonos el hecho tributario en el terreno de la conducta de los sujetos, no hay más remedio que acudir al análisis sociológico.

Todos los sociólogos que se ocupan de la materia financiera destacan como un hecho muy sobresaliente la peculiar actitud de los españoles ante el gasto público y ante el papel del Estado. Según los resultados de una encuesta que se realiza anualmente por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) y que, aunque experimenta variaciones de año en año, se mantiene relativamente estable, de tal manera que permite formular esa afirmación, el 60 % de los españoles piensa que el Estado está obligado a atender las necesidades de todos y cada uno de los españoles, frente a un 20 % que entiende que el Estado sólo está obligado a atender las necesidades de aquéllos más desfavorecidos, y el 20 % restante que piensa que cada uno es responsable de su propio bienestar.

Cuando se compara el resultado de esta encuesta con otros similares realizados en países anglosajones, los porcentajes aproximadamente se invierten. Es decir, que existe una actitud en los españoles, y me estoy refiriendo, como antes decía el Profesor Santamaría, a la generalidad de los españoles, no a algunos españoles característicos o que forman parte de la élite social o intelectual, sino a la generalidad de los españoles que ven en la figura del Estado una imagen distante, acaso merecedora de temor y recelo, pero al mismo tiempo un ente obligado a protegerles, a ayudarles, a suministrarles el bienestar, y sólo desde esa perspectiva se admiten como inevitables los impuestos, pero desde una actitud puramente utilitarista; es decir, que se concibe el impuesto en términos de intercambio, tanto pago y tanto debo recibir a cambio. Los elementos de solidaridad no están generalmente presentes en esa reflexión.

Desde ese punto de vista, cuando los españoles son preguntados, también, si estarían dispuestos a pagar más impuestos a cambio de mayores servicios públicos, puesto que también entienden que los servicios públicos son insuficientes, se manifiestan contrarios a esta idea en un 65 %. No están dispuestos a pagar más por tener mayores servicios públicos. Y esta aparente contradicción se resuelve por un doble planteamiento. En primer lugar porque se supone que hay mucho fraude (el 80 % de los encuestados suponen que existe fraude fiscal) y, en segundo lugar, porque se piensa que el Gobierno malgasta. Hasta un 43 % manifiesta que el Gobierno malgasta mucho, y hay un 40 % restante que declara que el Gobierno malgasta algo, de modo que, si sumáramos ambos porcentajes estaríamos en el 83 %.

Todo ello define un clima de desconfianza hacia el Estado, desconfianza como gestor del ingreso, que no es capaz de distribuir adecuadamente la carga tributaria, ni de exigirla, puesto que existe un fraude importante y, en segundo lugar, desconfianza como administrador del gasto, pues se supone que el Estado malgasta o no vigila adecuadamente el gasto. Es cierto, que se oye muy frecuentemente la expresión de que me cuesta pagar los impuestos porque entiendo que lo importante es el gasto y el Estado gasta mal. Pero, generalmente, eso se utiliza como coartada para legitimar la falta de pago de impuestos, no como una exigencia de que el Estado gaste mejor.

Por último quisiera hacer una breve reflexión, en torno a algo que me parece importante para la conclusión a la que quisiera llegar. Creo que una de las características que definen a nuestra sociedad y nuestra vida social, es la desconfianza; desconfianza de los ciudadanos respecto del Estado y de los funcionarios, de los funcionarios respecto del propio Estado y de los ciudadanos, desconfianza, por supuesto, del Estado respecto de sus funcionarios y de los ciudadanos.

La organización administrativa, en buena medida, se ha construido teniendo como principio inspirador esta desconfianza, y ha encontrado en el procedimiento, el instrumento en el que fundar las garantías de funcionamiento. Naturalmente que no me estoy refiriendo al procedimiento como cauce de la actuación administrativa, que es un principio que sustenta el Estado de Derecho, el sometimiento del Estado a la norma jurídica; me estoy refiriendo al exceso de procedimiento, que degenera en un procedimiento estéril y contraproducente y, sobre todo, a la inversión del objeto, porque frecuentemente la acción administrativa se ha dispersado o ha distraído sus energías en el respeto al procedimiento, olvidando el fin que debe orientarla. Me gustaría ilustrar con un ejemplo lo que digo, creo que todos los que nos encontramos hoy aquí hemos intervenido alguna vez en algún expediente de fallido. Probablemente las mayores energías de los funcionarios se han orientado no al cobro de la deuda, que era lo importante, sino a construir el expediente con todos sus documentos bien cumplimentados,

con todas sus firmas, y acaso todos nos hemos quedado muy tranquilos, y yo el primero, estampando una firma detrás de otras, que garantizaban que el procedimiento se había cumplido, no que se hubiera cobrado, sino que el procedimiento se había cumplido y que podíamos quedar exentos de cualquier responsabilidad por cualquier demanda futura. Y algunas veces me preguntaba sobre lo que le habría podido suceder a un funcionario diligente que ante alguna deuda importante, por ejemplo de mil millones de pesetas, después de llevar a cabo una actuación intensísima, hubiera sido capaz de cobrar novecientos, a costa de renunciar a cobrar los cien restantes, y llegaba a la conclusión de que el resultado no podría ser otro que la apertura de un expediente disciplinario por falta muy grave.

Por lo tanto, éste es el punto de referencia que yo quisiera utilizar para poner de manifiesto cómo las exageraciones en el procedimiento, la desviación del procedimiento, a que nos ha conducido un determinado clima social, porque estamos ante problemas que afectan a la cultura social y no estamos hablando sólo del comportamiento de los funcionarios, sino del clima social de desconfianza que ha llevado a un exceso de formalismo, que por otra parte ha provocado en el funcionario también una reclamación de su superior para que su superior le dijese exactamente qué es lo que tiene que hacer, que le describiese un procedimiento incluso para actuaciones no regladas, con el objeto de salvar su responsabilidad.

Y me permito llamar la atención aquí sobre el hecho de que los términos «salvar la responsabilidad» o «incurrir en la responsabilidad» han pasado a nuestro lenguaje habitual como términos usuales. Es decir, que la responsabilidad deja de concebirse como un valor, como algo que afecta a alguien para hacer alguna cosa desde el punto de vista del ejercicio competente de una función, para convertirse en un riesgo, para convertirse en algo que hay que evitar, de lo que se debe huir, puesto que lo importante es salvar esa responsabilidad.

He querido reclamar la atención sobre esto, porque me parece que es importante desde el punto de vista del control. Pienso que tendremos que caminar hacia formas más flexibles de organización, creo que también tendremos que desformalizar algunos procedimientos, que innecesariamente, se han hecho prolijos y difíciles de observar, y sobre todo, no debemos desviar la atención del fin que el procedimiento persigue, dado que éste no constituye un fin en sí mismo, y ello supone reforzar los mecanismos de control, naturalmente adaptados a esa realidad —desde ese punto de vista, me ha parecido muy sugestivo lo que han dicho tanto el Profesor Santamaría como Santiago Fuentes, y lo suscribo, entre otras cosas, porque no sería capaz de rebatirlo aunque tuviera deseos de hacerlo—, quisiera dejar constancia, asimismo, que no veo incompatibilidad tampoco entre eficacia y legalidad, lo que no quiere decir que no existan puntos de colisión o zonas de conflicto entre ambos principios que requerirán un esfuerzo para encontrar el punto de equilibrio adecuado. Me parece sugestiva, y como gestor estimo que debo enredarme en ese cabo que ha dejado suelto Santiago Fuentes, la idea de la no interferencia en el proceso de gestión por parte del controlador, y llamar la atención sobre la influencia que tiene el modo en que el control se ejerce sobre la actuación del gestor. Porque en esto, el gestor se comporta, frecuentemente, como aquel estudiante que prepara sus materias no teniendo por finalidad el logro de los conocimientos necesarios, sino adaptarse a las exigencias de lo que presume que el profesor le va a preguntar. Desde este punto de vista, también el control y el modo en que se ejerce, influyen en los comportamientos del gestor y conviene que el controlador lo tenga en cuenta.

Para terminar, recordar una frase que, puesto que el término «contribuyente» no está de moda, a mí me pareció oportuna en su momento, y aún me lo parece más hoy. En aquellos días de la transición política española, creo que fue José María de Areilza el que dijo: «Ya hemos conseguido que el español deje de ser súbdito y pase a ser ciudadano, ahora ya sólo nos queda conseguir que se convierta en contribuyente.»

Quisiera finalizar con una reflexión en torno a la figura del contribuyente, a lo que debe entenderse como tal, porque existe una concepción relativamente extendida en nuestra organización, que pretende ver en el contribuyente un presunto defraudador y, desde esta perspectiva, basa su relación con él mediante una defensa de lo que el funcionario entiende que está amenazado, que son los intereses del Tesoro, frente a ese ciudadano siempre sospechoso de querer cometer alguna infracción. Cierto es que esta posición va cediendo terreno, pero todavía uno la advierte en algunos comportamientos de nuestros funcionarios.

Pues bien, como tesis superadora de esta concepción, modernamente se está abriendo paso una teoría que sitúa al contribuyente en la perspectiva del cliente, es decir, como aquella persona a la que la Administración Tributaria debe prestar sus servicios, esta consideración invierte la posición anterior y entronca mejor, desde

luego, con las características de una sociedad democrática, al instalarse en el tránsito de una concepción de una administración para el ejercicio de las potestades a otra administración para la prestación de un servicio público.

Pero a mí esta visión me parece enormemente peligrosa, porque, como toda perspectiva, implica una deformación de la realidad y, desde el punto de vista de la concepción del ciudadano como contribuyente, me parece enormemente perturbador, porque esta visión no sólo es limitativa, sino que a mi juicio puede resultar errónea. Indudablemente la Administración, y particularmente la Administración Tributaria, tiene una función de servicio público que trasciende del servicio que se presta a un cliente, puesto que el servicio público en materia tributaria se desarrolla en relación con el conjunto de la sociedad y no siempre en relación con las personas sobre las que se actúa. Y aquí tocamos uno de los puntos que más claramente se percibe en la concepción que los españoles tienen de su relación con el Estado, que ven tras el pago del impuesto la contraprestación correspondiente y esperan automáticamente que al menos se les dé en servicios el importe de ese pago que acaba de hacer. Nada, por consiguiente, de consideraciones de redistribución o de solidaridad.

Por otra parte, creo que la idea de cliente produce un alejamiento respecto de aquél que le presta el servicio. Normalmente, el cliente tiene interés en que se le preste el mejor servicio posible, pero no tiene por qué sentirse interesado en el buen funcionamiento, en la marcha y en los fines de la organización que le presta el servicio.

En un país como el nuestro en el que, como vemos, la apreciación del Estado está alejada de la visión de los ciudadanos, yo creo que esta concepción resulta particularmente peligrosa. Es importante que el contribuyente se sienta preocupado por la actuación de la Administración, tanto en la vertiente del ingreso cuando paga sus impuestos, como en la vertiente del gasto cuando recibe la acción del Estado. El buen funcionamiento de la Administración asegura que la aportación de todos responda a los principios de justicia y de equidad, y el buen funcionamiento de la Administración y de la Hacienda no le puede resultar indiferente, ni puede ver la acción comprobadora de la Administración, ya sea la que realiza para controlar el fraude fiscal o la que realiza en relación con los actos de gestión del gasto público, como una amenaza o como una señal de alarma, sino por el contrario ha de verse como una actuación en defensa de los intereses de todos.

Desde esta concepción habría que considerar al contribuyente en una posición más participativa, más propia de la que ocupa por ejemplo cada uno de los miembros de una comunidad de vecinos, interesados no sólo en los servicios directos que perciben, sino en el buen funcionamiento general de la comunidad, que entre otras cosas incluye el que se asegure la aportación de cada uno de sus miembros. Probablemente una sociedad civilizada sea precisamente eso, una sociedad de contribuyentes en la manifestación más noble del término contribuyente entendido como ciudadano que sólo alcanza su plena legitimación como tal cuando efectúa la aportación debida al Tesoro Público.

**EL CONTROL FINANCIERO: SU UTILIDAD EN
LA OBTENCION DE INFORMACION
ECONOMICO-FINANCIERA Y PARA LA
ASIGNACION DE RECURSOS**

EL CONTROL DE SUBVENCIONES Y LA MEJORA EN SU ASIGNACION

D. Mariano Casado González

Ilmo. Sr. Subsecretario del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo

Es bien conocido que una buena parte de la política industrial es instrumentada sobre la base de ayudas financieras a las empresas; ayudas éstas que adoptan formas distintas: subvenciones a fondo perdido o en tipo de interés, avales, participaciones en capital, etc. Entre todas ellas, las subvenciones a fondo perdido constituyen el capítulo principal de las ayudas públicas, y no sólo en nuestro país, sino asimismo en el resto de los países de la Comunidad Europea. Es por ello, que dentro de las subvenciones, este capítulo en el terreno de la política industrial es un elemento indispensable tanto para la eficiencia como para la eficacia en el desarrollo de las correspondientes políticas. En esta intervención, me referiré en detalle a los mecanismos de concesión y control de estas subvenciones, así como a las líneas desarrolladas en favor de una gestión más eficiente de su asignación de acuerdo con los objetivos asignados a la política industrial. En definitiva, quisiera transmitir que todo este proceso se realiza, en mi opinión, con una gran eficacia en la asignación de recursos y con la máxima transparencia, tanto en su decisión como en el posterior control técnico o económico. No pretendo, por tanto, sino el describir nuestra experiencia en el MICYT.

Con la dificultad que la delimitación que todo concepto entraña, podemos considerar que las subvenciones implican un beneficio financiero orientado hacia fines de fomento de ciertas actividades económicas.

En su casi totalidad, las subvenciones son atribuciones dinerarias a fondo perdido, esto es, sin compromiso de devolución.

Das características fundamentales presentan las subvenciones: en *primer lugar*, constituyen un apoyo directo al empresario en su actividad productiva y en sus posibilidades de obtención de beneficios. En *segundo lugar*, desde el ángulo del derecho administrativo, la subvención es, pues, una técnica de incentivo que posibilita la intervención del Estado en la economía privada. Bien es verdad, no obstante, y no debe olvidarse, que desde la óptica del mercado como mecanismo de asignación eficiente de los recursos, la subvención puede dar lugar a posibles disfuncionalidades en cuanto a competencia se refiere, por lo que estos efectos indirectos deben ser internalizados cuidadosamente a la hora de la puesta en marcha de programas de política industrial.

La clasificación clásica de las subvenciones diferencia entre dos categorías: primero, las denominadas subvenciones corrientes o de explotación, y segundo, las subvenciones de capital.

Las *subvenciones de explotación* están íntimamente ligadas a la actividad productiva de las empresas y se conceden para aminorar costes y garantizar una cobertura suficiente de los déficit.

Por su parte, las *subvenciones de capital* constituyen una aportación pública a los fondos propios de las empresas receptoras, lo que entraña un incremento de su patrimonio, y van ligadas generalmente a inversiones a largo plazo.

En lo que se refiere a normativa general sobre subvenciones, cabe mencionar la Disposición Adicional decimosexta de la Ley 44/1983 de Presupuestos Generales del Estado para 1984, que introduce los principios básicos de objetividad, publicidad y concurrencia en las concesiones de subvenciones.

Sin embargo, mayor importancia tiene en esta materia la Ley 31/1990 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que introduce una regulación básica, material y de procedimiento, con carácter general a todas las ayudas y subvenciones públicas.

Habida cuenta de que la subvención supone, en la mayoría de los casos, otorgar por parte de la Administración Pública una suma del dinero sin contraprestación monetaria, esto es, sin que el beneficiario esté obligado a devolver lo que ha recibido, es imprescindible poner el acento en los métodos de control que permitan detectar que las subvenciones, tanto en su fase de concesión como en la aplicación han sido debidamente utilizadas, cumpliendo pues los objetivos de política económica o industrial para los que han sido diseñadas. De esta forma, se garantiza la eficiencia y la eficacia en la administración de los fondos públicos, dado que el origen último de estos fondos canalizados a las empresas privadas reside en los Presupuestos Generales del Estado. En definitiva, proceden de impuestos.

Vamos, pues, a adentrarnos en el tema que nos ocupa, que se concreta en dos partes perfectamente definidas e íntimamente relacionadas: el control de las subvenciones y la mejora en su asignación. Para ello, como he dicho anteriormente, voy a utilizar la experiencia del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, para el que las subvenciones constituyen un instrumento de especial relevancia en la instrumentación de sus políticas.

Del análisis administrativo del control de las subvenciones, profundo y exhaustivo como pronto vamos a apreciar, y de la adecuación dinámica de las subvenciones a los fines propios que en cada momento la realidad económico-social demande, se deriva la optimización de la asignación de los recursos. Dos deben ser, por tanto, los enfoques que deben considerarse para un control adecuado de la subvención: en primer lugar, el *control administrativo*, y en segundo lugar, el *control de objetivos*.

El *control administrativo* de las subvenciones se realiza por tres órganos de la Administración del Estado:

- En primer lugar, por el propio Ministerio de Industria, Comercio y Turismo que realiza el control interno y que se inicia con la evaluación de los proyectos presentados y continúa para concluir con la certificación de que el proyecto ha sido implementado en su totalidad por parte de la empresa.
- En segundo lugar por la Intervención General que controla, con carácter permanente, tanto la concesión de subvenciones como la comprobación de las obligaciones a reconocer.
- Finalmente, el Tribunal de Cuentas, cuyo control se desarrolla siempre a posteriori, evidentemente.

Junto a estos mecanismos de control debe resaltarse también el control realizado de las actuaciones financiadas con fondos comunitarios, que la Ley General Presupuestaria y la normativa comunitaria encomiendan a la Intervención General de la Administración del Estado.

La concesión de cualquier subvención se instrumenta, en primer lugar, a través de una Orden Ministerial publicada en el *Boletín Oficial del Estado*, garantizando de esta forma los principios de publicidad y concurrencia. Según la normativa de la Ley de Presupuestos para 1991 ya citada.

Las Ordenes Ministeriales de convocatoria de las ayudas se diseñan de acuerdo con los objetivos de política industrial que se pretenden alcanzar y por tanto establecen, con carácter general, unos criterios de prioridad que varían según el tipo de subvención y que deben ser considerados al evaluar las solicitudes. Asimismo dichas Ordenes Ministeriales deben ser puestas en conocimiento de la Comisión de la CE para velar por la libre competencia y otorgar su visto bueno como ayuda permitida que no distorsione ésta.

El importe de las ayudas otorgadas a un proyecto nunca podrá, aislada o conjuntamente con cualquier otra subvención, superar el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario. A tal fin, se requiere al solicitante

la presentación de una declaración donde se especifiquen las ayudas públicas obtenidas o solicitadas para financiar la misma actuación.

El primer órgano básico que interviene en el control de las subvenciones es el *Comité de Evaluación* correspondiente.

Es de resaltar que, previamente al análisis por parte de un Comité de Evaluación de un proyecto para el que se solicita subvención, las Unidades Sectoriales específicas o los Organismos Autónomos del Ministerio, relacionados con el tema propio de la subvención, emiten informes precisos evaluando en todos sus aspectos el proyecto por el que se ha solicitado la subvención.

En el estudio y evaluación de los expedientes se aplican los criterios establecidos en las Ordenes Ministeriales confeccionándose la relación de propuestas formada por todos los expedientes que cumplan los requisitos necesarios para que se les conceda la ayuda.

Los informes a los que se ha hecho mención y la citada relación de propuestas, pasan a los Comités de Evaluación. Estos son presididos por la Autoridad correspondiente, con nivel mínimo de Director General, o la persona en que delegue, y forman parte todas las Unidades relacionadas con los objetivos específicos de la subvención, lo que permite una mayor objetividad en el proceso de decisión. De aquí que se estudie a fondo aspectos tales como las características de la empresa solicitante, su capacidad técnico-económica, la viabilidad del proyecto a realizar, etc. Tanto en esta fase como en la anterior de evaluación, se podrá requerir al solicitante cuanta documentación e información complementaria se considere oportuna para la adecuada comprensión y evaluación del proyecto.

El propio Comité determina si el proyecto es o no subvencionable. En el primer supuesto, puede proponer cantidades distintas a las solicitadas o cambios en las condiciones técnicas y económicas. El límite de concesiones viene marcado por las disponibilidades presupuestarias existentes.

En el supuesto de que se trate de proyectos plurianuales, para que la subvención sea aprobada es condición previa que la empresa justifique que ha ejecutado el proyecto del año anterior y presente los resultados obtenidos. El seguimiento es, por tanto, de carácter continuado.

Como ya puede apreciarse, la dinámica del proceso de concesión de subvenciones se realiza en profundidad, estando contemplados todos los aspectos técnicos y económicos que garanticen una elección de proyectos subvencionables adecuados a los objetivos de política industrial establecidos en las correspondientes Ordenes Ministeriales de forma que se alcance una administración eficaz de los recursos públicos.

La propuesta del Comité, ya sea de aceptación o denegación, se remite por escrito a la empresa o entidad indicando, en su caso, la cuantía de la subvención solicitada y la propuesta, concretándose las condiciones y plazos que deben cumplir para la realización de la actividad que se pretende subvencionar.

La empresa o entidad ha de aceptar la propuesta por escrito adjuntando la documentación pertinente. En casos razonables y justificados y excepcionalmente, la Administración puede conceder pagos anticipados requiriéndose en ese caso, el justificante de haber constituido el depósito del aval bancario en la Caja General de Depósitos.

Terminado este proceso, pasa a tramitarse el correspondiente expediente de gasto que ha de ser fiscalizado por la Intervención General o Delegada y aprobado por Autoridad competente. Una vez autorizado tiene lugar la Resolución de la concesión que se comunica al interesado.

Pero el control de las subvenciones continúa. Transcurrido el tiempo para la ejecución del proyecto y la presentación, el beneficiario remite dicha justificación a lo que podríamos llamar *Unidad de Control y Seguimiento* de las correspondientes subvenciones, y a partir de ese momento la tarea se diversifica en dos vertientes: *seguimiento económico* y *seguimiento técnico*.

El *seguimiento económico* se realiza en función de la documentación normalizada que remite la empresa, a la que une facturas, documentos de pago o cualesquiera otros acreditativos de que ha realizado efectivamente la actividad objeto de la subvención. Tal análisis suele ser realizado por el órgano gestor o los Servicios Territoriales del Ministerio, o incluso por auditorías externas, emitiéndose el correspondiente informe económico de situación.

Por lo que se refiere al *seguimiento técnico*, tal tarea se efectúa por el propio Ministerio, comprobando tanto que el importe de la subvención se aplica a la finalidad concreta para la que fue concedida, como que el proyecto cumple todas las especificaciones relativas al aspecto tecnológico.

El proceso de seguimiento técnico a que se ha hecho referencia se realiza en función de todos los elementos disponibles: el proyecto inicial remitido por la empresa; las posibles modificaciones; la documentación enviada por la empresa relativa a la ejecución de la obra; los informes emitidos por los técnicos del Ministerio en las visitas que hayan realizado a la entidad subvencionada, etc.

De todo ello se deriva el correspondiente *informe técnico*, que junto con el *informe económico*, constituye la base para emitir un *Acta de Conformidad* que firma la empresa, el Organo Gestor y, en su caso, el representante de la Intervención General.

Sólo tras culminarse satisfactoriamente este proceso se reconoce la obligación y se efectúa el consecuente pago, o liberación del aval en los casos de pagos anticipados. Previamente se solicitan los certificados actualizados de Hacienda y de la Seguridad Social acreditativos de que se encuentra al corriente en el pago de ambas obligaciones.

Es importante resaltar que si los informes económicos y técnicos señalados determinan que la actividad subvencionada se ha efectuado por cuantía inferior a la señalada en su resolución de concesión, cumpliéndose parcialmente los objetivos establecidos, se realiza un pago parcial. Y en caso de incumplimiento se procede a la revocación de la subvención.

Si el beneficiario ha recibido el importe de la subvención por el procedimiento de pago anticipado y ha incumplido, total o parcialmente, se practica una liquidación de la cantidad que tiene que reintegrar al Tesoro, incluyendo intereses de demora. De no efectuarse el reintegro correspondiente en los plazos establecidos se procedería a ejecutar el aval bancario.

El proceso de control prosigue, pese a que por parte del Ministerio se han realizado ya todos los trámites necesarios para la correcta aplicación de la subvención y el adecuado empleo de los caudales públicos. La *Intervención General del Estado* verifica permanentemente que el procedimiento se aplica con corrección, esto es, de acuerdo con la Orden Ministerial y demás disposiciones legales, y tal proceso lo completa al auditar determinadas líneas de subvención que previamente se han incluido en el Plan Anual de Auditorías.

Además de ello, el *Tribunal de Cuentas* realiza el análisis general, reflejado en su Informe anual, y efectúa auditorías por muestreo a fin de controlar de forma exhaustiva determinadas líneas de actuación que incluyan subvenciones.

Como puede apreciarse, la dinámica del análisis y seguimiento de las subvenciones se viene realizando de forma exhaustiva y rigurosa en todas sus fases, tanto de concesión como de aplicación.

Para la compleja y extensa labor de gestión, preparación, evaluación, seguimiento y comprobaciones obligatorias que requieren las subvenciones, la Ley General Presupuestaria —en el artículo 81.5 de su Texto Refundido— permite la actuación de Entidades Colaboradoras, habiendo el Ministerio utilizado esta autorización en casos necesarios y concretos.

Hasta aquí el procedimiento de gestión y control de las subvenciones. Queda otro aspecto también muy importante que es la necesidad de poseer una información interna actualizada permanentemente y centralizada.

El Departamento dispone de una base de datos que permite obtener información de las subvenciones pagadas desde el año 1987. El tratamiento de esta información se puede hacer de forma combinada, bien por programas, servicios presupuestarios, etc., permitiendo obtener información sobre si una empresa o entidad ha recibido en el pasado subvenciones de diversos programas o áreas del Ministerio, lo que permite realizar el control de las ayudas solicitadas.

Asimismo, se está implantando el uso de una base de datos general para la gestión de todas las subvenciones del Departamento que comprenderá toda la tramitación de los expedientes desde el momento de su recepción.

Esta base de datos, que para algunos programas ya está en funcionamiento, permite conocer en tiempo real la situación de los expedientes en un momento dado por lo que constituye una herramienta de gran importancia para el seguimiento y control de las subvenciones. Ello permite cruzar información relativa a las solicitudes presentadas por una empresa o entidad a varias líneas de subvención, pudiendo controlar de esta forma, por ejemplo, una concurrencia ilegal en cuanto al porcentaje subvencionable, desarrollar un control mucho más exhaustivo de los pagos realizados anticipadamente, etc.

Visto el control administrativo de las subvenciones, pasamos a analizar el *control de objetivos* de las mismas, el cual se traduce en verificar si las subvenciones han cumplido o no los objetivos previstos y estudiar su continuidad, su desaparición y la creación de otras nuevas, todo ello en función de las directrices de política económica general y de las específicas del Departamento.

Habida cuenta de que la subvención se concreta en muchos casos en inversiones, para evaluar la efectividad de las mismas, se elabora un presupuesto anual por programas y una memoria de objetivos. Del análisis a posteriori del cumplimiento de dichos objetivos se valora el éxito alcanzado por los diferentes programas de subvenciones, considerando a partir de esta información la posibilidad de dar continuidad a los mismos, incrementar sus dotaciones presupuestarias, o bien, finalmente, revisarlos contemplando incluso la posibilidad de su finalización. Se consigue de esta forma una mejora en la asignación de los recursos de acuerdo con la política industrial del Departamento.

La estructura actual de funciones y programas del Ministerio se concreta en un total de 15 programas, de los cuales cabe destacar:

- Formación de personal en el ámbito organizativo industrial.
- Investigación y desarrollo tecnológico.
- Regulación y protección de la propiedad industrial.
- Calidad y seguridad industrial.
- Competitividad de la Empresa Industrial.
- Reconversión y reindustrialización.
- Apoyo a la pequeña y mediana empresa industrial.
- Normativa y desarrollo energético.
- Explotación minera.
- Coordinación y promoción del turismo.
- Promoción comercial y fomento a la exportación.

A partir del examen de la estructura de programas de política industrial del MICYT, resulta inmediato que los objetivos de esta política, cuyo instrumento esencial es actualmente la subvención, son los de facilitar la mejora de los factores de competitividad de la empresa española, promoviendo su adaptación a un nuevo entorno económico mucho más competitivo que en el pasado, y del que es fiel reflejo la realización del Mercado Único Europeo a comienzos de este año, al tiempo que se persigue dotar de mayor flexibilidad a las empresas en la adopción de sus estrategias fundamentales.

En este contexto, es evidente que la política industrial del Departamento ha modificado profundamente sus criterios, superando su tradicional vocación sectorial, y tendiendo a la adopción de medidas de carácter horizontal, en paralelo con el comportamiento seguido por los principales países comunitarios. Este hecho es fundamental para distinguir las ayudas que se otorgaban en otras épocas, ya que debido al carácter sectorial que tenían, influía en su otorgamiento la capacidad de determinados grupos o sectores para hacer de *lobby* ante la Administración.

Con todo, los objetivos actuales pretenden alcanzar la mejora de competitividad referida, atendiendo simultáneamente a las necesidades y retos de nuestro país en los ámbitos de generación de nuevos empleos, de

mejora de la calidad de vida a través de una mayor atención al medio ambiente, de mejora de la cualificación de nuestros recursos humanos y del desarrollo de la investigación como pilares sobre los que erigir la competitividad de nuestras empresas, asimismo pretende la disminución de nuestra dependencia tecnológica del exterior, de fomento a la creación de nuevas empresas con una adecuada dimensión y ubicadas en sectores potencialmente competitivos, y finalmente, de nivelación de los desequilibrios regionales.

Es de resaltar, pues, que el panorama de asignación de recursos vía subvención va cambiando progresivamente. Tanto el Gobierno como las empresas se conciencian cada día más de situarse en sintonía con las demandas derivadas de la nueva situación internacional. La labor de la Administración se va concretando, más que en actuaciones directas, en hacer partícipes a las empresas de la necesidad de ser competitivas, facilitándoles el adecuado marco para ello.

En el cuatrienio 1989-1992, el Departamento ha concedido subvenciones por un importe aproximado de 650.000 millones de pesetas en aquellos programas que se consideran básicos para la ejecución de la política industrial.

El número de expedientes subvencionados anualmente supera los 2.000, de los que más del 80 % corresponden a PYMES.

Finalmente, no me gustaría terminar sin hacer una referencia a las nuevas orientaciones en relación con la instrumentación de la política industrial. En los últimos años, un buen número de países y regiones pertenecientes a las economías occidentales han procedido al establecimiento de nuevas acciones y a la acuñación de distintos instrumentos. Es obligado en este sentido proceder a revisar tales experiencias. Por otra parte, el denominador común de las mismas es el examen de los instrumentos sobre la base de la oportunidad de las diferentes fórmulas de apoyo financiero en función de los incentivos que generan sobre las conductas empresariales que se pretende estimular, y también en función de los posibles efectos no deseables, sobre el mecanismo de mercado. Además, claro está, es preciso tener en cuenta las dificultades propias de la administración de cada instrumento.

En este sentido, el análisis económico y la experiencia pública dictaminan que es preferible ir sustituyendo las subvenciones tradicionales a fondo perdido, por fórmulas financieras que impliquen un mayor nivel de *compromiso* de las empresas en la iniciativa apoyada. La razón fundamental es que los incentivos a la adopción de conductas deseadas dependen del riesgo asumido por las empresas, de forma que un apoyo financiero público que no se vea acompañado por una probabilidad significativa de que la empresa experimente alguna pérdida si no desarrolla eficientemente la actividad objeto de apoyo, estimula relativamente menos el aprovechamiento de los recursos públicos puestos a su disposición. En la actualidad, existe un amplio abanico de actividades apoyadas por las autoridades públicas, cuyos niveles intrínsecos de riesgo justifican la adopción de fórmulas financieras que atribuyen una parte del riesgo de la actividad a la empresa. Por ejemplo, las subvenciones en tipos de interés cumplen esta propiedad; existen, sin embargo, otras muchas fórmulas que podrían ser empleadas, incluida la fiscalidad.

EL CONTROL Y SEGUIMIENTO DE OBJETIVOS Y SU INTERACCION CON LA ASIGNACION DE RECURSOS. BALANCE DE UNA EXPERIENCIA

D. Julio Viñuela Díaz

Secretario General de Planificación y Presupuestos

1. INTRODUCCION. JUSTIFICACION DE LA NECESIDAD DEL CONTROL DE OBJETIVOS

Permítanme, en primer lugar enmarcar el tema de mi intervención exponiendo lo que podríamos considerar hoy cómo el modelo generalmente aceptado de gestión económico-financiera del Sector Público. En segundo lugar, haré una breve descripción de este modelo, para justificar la necesidad del control de objetivos. En tercer lugar, brevemente, examinaré cuáles son las exigencias administrativas y de otro tipo que requiere este tipo de control, para pasar ya a lo que es el tema central de esta intervención, que es el sistema de control de programas y de seguimiento de objetivos, tal como se está aplicando en este momento en nuestro país, cuáles son los procedimientos que se están siguiendo, los problemas que está planteando, cuál es el balance de los resultados que se han obtenido y qué conclusiones podemos derivar para el futuro.

El modelo generalmente aceptado de gestión económico-financiera del Sector Público puede representarse gráficamente mediante un proceso compuesto de cuatro fases, bien conocidas por todos ustedes, que son: la planificación, la presupuestación, la ejecución presupuestaria y el control y la evaluación. Un proceso que viene caracterizado por tres rasgos: en primer lugar, es un proceso circular en el sentido de que cada fase determina y, en cierta forma, condiciona la fase siguiente; en segundo lugar, es un proceso interdependiente ya que las decisiones que se adoptan en una fase influyen, no sólo sobre la siguiente, sino también sobre todas las demás; y, finalmente, es un proceso que requiere para su puesta en práctica de un sistema totalmente integrado y coherente de información. Veamos, brevemente, cada una de estas fases.

La planificación es, naturalmente, la fase previa y básica de todo proceso de gestión económico-financiera. Es la fase en la que se identifican y definen los objetivos de una organización de la forma más concreta posible, se determinan los programas alternativos para alcanzar los objetivos previamente definidos y las actividades necesarias para ejecutar cada programa. Y finalmente se analizan los programas y sus alternativas explicitando sus resultados y sus costes, tanto directos como indirectos, para lo que se utilizan las técnicas convencionales de medición de costes y beneficios, cuando ello sea posible, y se incorporan las conclusiones derivadas de la evaluación y del control pasados de tales programas.

El resultado de todas estas tareas se materializa normalmente en un plan estratégico plurianual o, utilizando un poco la terminología que seguimos en esta Secretaría General, en un escenario presupuestario.

Tres razones explican la necesidad de esta planificación. La primera es que proporciona un método formal y sistemático para mejorar las decisiones sobre asignación de los recursos, para elegir entre qué hacer, cuánto hacer y cuándo hacerlo, todo ello en un marco plurianual. La segunda es que al configurar lo que debe hacerse y a qué coste, introduce un realismo importante en la toma de decisiones. Finalmente, la planificación permite a los políticos elegir entre alternativas factibles de una manera formal.

La presupuestación, que es la segunda fase de este proceso, es la concreción anual de este plan estratégico en función de los recursos disponibles y de los objetivos fijados por el Gobierno para la política económica. Si la elaboración del presupuesto anual se enmarca en un escenario presupuestario correctamente elaborado, se introducirán importantes dosis de disciplina en las demandas de recursos que efectúan los distintos centros de gasto y se eliminarán aquellas iniciativas para las que no se hayan evaluado sus consecuencias a medio y a largo plazo. En este sentido, tanto la planificación como la presupuestación son dos instrumentos básicos de control de la gestión económico-financiera del Sector Público. Sin embargo, creo que es conveniente no confundir ambas fases; son distintas no sólo en su marco temporal, sino también en su función. El presupuesto es un plan operativo y financiero anual que ha de incorporar con mayor detalle los «inputs» necesarios y los recursos que se asignan a cada centro de gastos. Una vez decidido, a través de la planificación, qué hacer, cuánto hacer y en qué período de tiempo, la presupuestación concreta cuánto hacer en el próximo ejercicio y cómo hacerlo.

Una vez definidos en las fases de planificación y presupuestación los recursos y objetivos de cada programa, el logro de la eficiencia en la gestión diaria es una tarea que compete básicamente a los gestores de los programas. A ellos debe corresponder, esencialmente, la definición de la organización administrativa más idónea, la especificación de los «inputs» a utilizar, incluido el personal, y la formulación de los procedimientos administrativos siempre que se cumpla la restricción presupuestaria anual y plurianual.

Por importante que sea el cumplimiento de las restricciones presupuestarias, que lo es y mucho, tanto más es que los gestores dispongan de incentivos adecuados para gestionar sus programas de manera eficaz y eficiente, y se responsabilicen de los resultados obtenidos.

La última fase, la más próxima a esta intervención, es el control y la evaluación. Al hablar de control y evaluación en nuestro país, suele ser habitual referirse al control de legalidad, de eficacia y de eficiencia. Siempre tendrá que haber un control de legalidad, de la legitimidad y de disponibilidad de crédito para la realización del gasto, cualquiera que sea el procedimiento de gestión económico-financiera que elijamos. Idealmente, me atrevería a decir que tales controles deberían tener un carácter previo y, en la medida de lo posible, así deberían ser. Un gasto ilegal realizado por persona no legitimada o con ausencia de crédito presupuestario, supone un acto nulo de pleno derecho, y es mejor en tales casos prevenir que curar. Sin embargo, con la dimensión y la complejidad que está alcanzando el Sector Público en nuestras economías, hay que contar con procedimientos que permitan realizar tales controles sin obstaculizar la gestión, y esto va a requerir un esfuerzo importante de imaginación.

Los controles de eficacia y eficiencia o, con otras palabras, el control de programas presupuestarios y de seguimiento de objetivos del gasto público, que es el tema de esta intervención, son algo consustancial al modelo de gestión económico-financiera al que me estoy refiriendo, y dentro de este modelo es cuando realmente cobran pleno sentido; si no hay objetivos, costes y resultados, no cabe hablar de ninguna manera de controles de eficacia y de eficiencia.

Hay, al menos, tres razones de peso que justifican la necesidad de este tipo de controles. La primera es que los presupuestos, con sus programas y objetivos, una vez aprobados se convierten en compromisos del Ejecutivo y del Legislativo y, por consiguiente, evaluar en qué medida tales compromisos se han cumplido es una exigencia ineludible en cualquier sistema democrático; la segunda es que, si la razón anterior es por sí sola suficiente para justificar este tipo de evaluación en cualquier momento, esta exigencia se acentúa —como señaló el Ministro de Economía y Hacienda en la sesión inaugural de estas Jornadas— en unas circunstancias como las actuales, en que unas demandas crecientes de los ciudadanos de más y mejores servicios públicos han de enfrentarse con unos recursos cuya evolución no va a comparar bien con la de años recientes, y una necesidad de reducir el déficit público para disminuir las actuales tasas de inflación y de interés y suministrar parte del ahorro adicional necesario para reducir las tensiones que está soportando nuestra balanza en cuenta corriente; finalmente, en el marco de este modelo de gestión, evaluar las causas de las desviaciones en los objetivos y en los costes de

los programas públicos es un «input» de extraordinaria utilidad, y esto es algo que tenemos tendencia a minusvalorar. Para la revisión de los escenarios presupuestarios y la elaboración de presupuestos futuros, así como para detectar posibles irregularidades en la gestión de los recursos públicos y exigir las responsabilidades a que hubiera lugar.

Hay que reconocer, sin embargo, que la puesta en práctica de un modelo de gestión económica y financiera y, en particular, de un sistema de control de programas y de seguimiento de objetivos, encuentra siempre una serie de obstáculos no derivados exclusivamente de las estrecheces de miras de los distintos órganos administrativos o de grupos profesionales que integran la Administración. Hay también dificultades técnicas cuya solución pudiera requerir modificaciones organizativas y de los propios procedimientos de gestión. En particular, me refiero a la necesidad de avanzar en el sistema de presupuestación por programas y objetivos, a la disponibilidad de mejores sistemas de información sobre costes y a mejorar la adopción de decisiones en materia de inversiones públicas. En particular, la falta de claridad en la evaluación de las necesidades de inversión, en el proceso de adopción de decisiones sobre las mismas y una cierta tendencia a considerar los gastos de capital como de naturaleza similar a la de los gastos corrientes, están impidiendo una adecuada planificación de la inversión y la comparación de los costes y beneficios de las inversiones públicas entre unos programas y otros.

Estas mejoras, aunque necesarias, no son por sí solas suficientes para que los programas se diseñen y ejecuten de una manera eficiente. Dos requisitos adicionales son estrictamente necesarios también para ello. El primero es disponer de un sistema de información para la gestión orientada a la ejecución; para ello son básicos tres elementos: el primero, un acuerdo sobre los objetivos y los indicadores más adecuados para medir su cumplimiento; el segundo, la obtención sistemática de información fiable consistente y comparable sobre costes y resultados y, el tercero, el suministro de esta información de una manera rutinaria para su empleo en la planificación, presupuestación y evaluación. Cuando uno de estos elementos falla todo el sistema deviene inútil. El segundo requisito es generar una cultura de la relevancia que ha de concederse a la administración y a los costos. El control de la utilización de los recursos públicos es básico para cumplir la restricción presupuestaria, pero igual de relevante es prestar atención a los costes de producción de los bienes y servicios públicos.

2. SISTEMA VIGENTE DE SEGUIMIENTO DE OBJETIVOS

¿Cómo se han plasmado estas ideas sobre control de programas en la realidad en nuestro país?

Los primeros pasos para mejorar la eficacia y la eficiencia en la gestión se realizaron en el año 1984, fecha en la que se presenta por primera vez un presupuesto por programas con el objeto de hacer posible un sistema de dirección por objetivos. Con anterioridad se concebía al presupuesto más como un elemento de control que de gestión.

Una vez implantado en 1984 este sistema de presupuestación, el siguiente paso dentro de esta línea de renovación de los procesos y técnicas de asignación, programación y gestión de los recursos públicos, era establecer un proceso de seguimiento.

Su aplicación efectiva, con independencia de algunos ensayos anteriores, se produce en el ejercicio 1989 como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989. En ella se facultaba al Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de un sistema de seguimiento y control de programas presupuestarios que culminara el proceso de presupuestación por programas, una vez concluida su primera fase de implantación, fruto de la cual se disponía plenamente del instrumento formal, de la información y de los instrumentos informáticos necesarios para efectuar diversas hipótesis de presupuesto, desarrollar programas plurianuales, ensayar diversos escenarios presupuestarios, etc.

El referido sistema se concreta en la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989, que establece, de un lado, un modelo integral y coherente de seguimiento, adecuado a los medios y problemática del momento y, de otro, un sistema específico de control financiero.

El sistema se completó con la Resolución de 29 de junio de 1989 de la Dirección General de Presupuestos y con la Circular 4/1989, de 16 de noviembre, de la Intervención General de la Administración del Estado que dan desarrollo a la Orden Ministerial, concretando respectivamente los mecanismos de funcionamiento del sistema y la forma de realización del control establecido por esta disposición.

La experiencia adquirida ha puesto de manifiesto la utilidad del sistema de seguimiento y la validez de los procedimientos diseñados. No obstante, se ha detectado la necesidad de introducir ciertas modificaciones con el fin de mejorar la concreción de objetivos y recursos y regular la aplicación del sistema a los planes de actuación de las sociedades y entes públicos, cualesquiera que sea su ordenamiento jurídico. Estas modificaciones se concretaron en la Orden de 14 de julio de 1992 que regula actualmente el sistema.

En una primera etapa, el sistema de seguimiento fue aplicado a ocho programas presupuestarios, relacionados con la educación, las infraestructuras, la seguridad vial, y la explotación de la circulación aérea, elegidos básicamente por:

- a) la facilidad para la definición de sus objetivos,
- b) el volumen de recursos empleados,
- c) su relevancia temporal.

En la actualidad, según lo dispuesto en la Ley 39/1992, el ámbito de aplicación del sistema se ha ampliado a 16 programas, seleccionados con idénticos criterios a los señalados anteriormente, que abarcan, además de las áreas indicadas, a las de investigación y desarrollo, tribunales de justicia, formación profesional ocupacional y atención primaria a la salud, pasando el montante presupuestario sujeto a este sistema de 1 billón de pesetas en 1989 a 2,4 billones de pesetas en este año.

En el futuro se prevé que continúe su extensión paulatina a otros programas en la medida que se afiance el sistema de seguimiento.

El sistema se configura como un instrumento al servicio de la asignación de recursos y de la gestión de los programas e integra las distintas fases de planificación, presupuestación y ejecución.

En el mismo participan los órganos gestores, de presupuestación y de control, sobre los que se superpone la Comisión de Análisis de Programas como órgano colegiado que concreta las dotaciones financieras de los distintos programas conforme a las directrices de la Comisión Funcional del Presupuesto.

De acuerdo con lo anterior, la filosofía del sistema intenta superar la tradicional desconexión entre las decisiones de planificación que realizan los órganos gestores y las que se desarrollan en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda. Igualmente favorece que la Dirección General de Presupuestos actúe como órgano de coordinación en la elaboración de los presupuestos, en lugar de ser el órgano en el que se incardina el presupuesto como función.

3. IMPLICACIONES, SIGNIFICADO, FINALIDAD Y REQUERIMIENTOS

La operatividad de este planteamiento está condicionada a que el gestor practique una verdadera gestión por objetivos y al ejercicio de un autocontrol sobre la misma.

El sistema de seguimiento es un procedimiento por el que el gestor informa acerca del estado de situación de lo realizado en relación con los objetivos que previamente se ha fijado, correspondiendo a la Intervención General verificar dichas realizaciones de acuerdo con criterios técnicos.

La mecánica de funcionamiento del sistema se establece a través de una serie de etapas que vienen a configurar el ciclo presupuestario. Así, inicialmente los órganos gestores preparan su anteproyecto de presupuestos en el que se identifican los objetivos, indicadores y costes previsibles para la ejecución del programa. Posteriormente, en el seno de la Comisión de Análisis de Programas y de la Dirección General de Presupuestos se procede a la discusión de las propuestas, la asignación de créditos y a su integración con el resto de los programas.

Aprobado el presupuesto, los órganos gestores de los respectivos programas llevan a cabo su ejecución y el seguimiento de resultados.

Finalmente, se articula el proceso de rendición de cuentas, según el cual los órganos gestores informan sobre el nivel de realización de objetivos e indicadores, los costes en que se ha incurrido y, en su caso, la justificación de las desviaciones producidas.

A través de los informes de gestión y control financiero se analizan las necesidades financieras de los distintos programas en relación con los objetivos previstos y los resultados alcanzados proponiendo, en consecuencia, las adaptaciones y reasignaciones de recursos presupuestarios que resulten aconsejables.

Un procedimiento como el anteriormente descrito sienta las bases para desarrollar en nuestra administración un modelo de gestión orientado a resultados, como algo opuesto al centrado exclusivamente en el procedimiento o en las actividades realizadas, además de ofrecer al gestor del programa la posibilidad de mostrar de forma verosímil los resultados alcanzados y los intentos desarrollados para su mejora.

De acuerdo con esta filosofía de gestión, el resultado se configura como un elemento esencial en los procesos de toma de decisiones sobre los programas, en la medida en que éstas serían deficientes si no se dispusiera de esa información o no estuviera disponible en todos los ámbitos de gestión.

El conocimiento de los resultados propicia el desarrollo de políticas que incidan en la mejora del servicio que se presta, de la eficacia, eficiencia y asignación de recursos del programa.

4. PROBLEMÁTICA PARA LA IMPLANTACION DEL MODELO DE GESTION

El modelo de seguimiento establecido resuelve de forma pragmática la problemática planteada, lo que no significa ausencia de problemas para su operatividad. De ahí que su instrumentación efectiva esté resultando una tarea lenta y no exenta de dificultades.

Uno de estos problemas está relacionado con la falta de asunción efectiva del modelo por los distintos agentes; probablemente por las dificultades añadidas que éste les comporta y por la incertidumbre de los beneficios que puede reportar para la gestión.

¿En qué se concretan estas dificultades e incertidumbres?

En primer lugar, se considera por algunos agentes implicados en el proceso que el cumplimiento de las exigencias que impone el sistema de seguimiento determina un aumento de la burocracia en aquellas áreas en las que su principal objetivo está directamente relacionado con la prestación de bienes y servicios públicos. Situación ésta, que de producirse, podría propiciar efectos contrarios a los perseguidos por el modelo, en cuanto que implicaría un incremento de costes sin contrapartida cierta en los resultados.

Asimismo, en lo que se refiere al proceso de rendición de cuentas que impone el sistema a los gestores, se considera para justificar su incumplimiento, que su confección implica pérdidas innecesarias de actividad, además de suponer una grave dispersión en la atención a los problemas que realmente tienen incidencia en la gestión diaria de los programas.

Como es fácil deducir, las circunstancias descritas no son sino elementos de resistencia a un cambio que, como éste, tiene una gran trascendencia a todos los niveles. Conceptualmente, sólo significan un desenfoco del problema y de la solución propuesta en el modelo, en el que ni los responsables operativos ni, probablemente los directivos, se sienten suficientemente identificados con las ventajas que reporta adoptar decisiones adelantándose a los acontecimientos.

Superar estos problemas es básico si efectivamente se quiere implantar un modelo de gestión orientado a resultados en nuestra Administración.

Este cambio de cultura orientada al éxito de la gestión requiere motivación, compromiso y su asunción por los distintos órganos implicados, para que de la planificación, de la presupuestación, de la gestión y del control se deduzcan los efectos pretendidos.

El segundo pilar sobre el que se sustenta el modelo, está relacionado con las decisiones para la determinación de los objetivos. ¿Se puede establecer una gestión orientada a resultados si no existen objetivos, o si éstos no son suficientemente claros y medibles, o si no se identifica quién es el responsable de su ejecución?

La respuesta a estas preguntas es obvia y constituye, en la práctica, una de las mayores limitaciones al sistema. Una manifestación negativa pone en crisis la aplicación generalizada del presupuesto por programas al conjunto de la actuación pública. Un programa necesita objetivos para tener algún sentido.

Esta situación ha determinado que el ámbito de aplicación del sistema de seguimiento se reduzca inicialmente a aquellos programas o planes de actuación en los que la contestación es afirmativa. Para el resto, se considera que previamente se debe mejorar en la definición de objetivos e indicadores y, en aquellos programas en que esto no sea posible, será necesario evolucionar hacia un presupuesto de ejecución de tareas.

En el ámbito público resulta complejo establecer objetivos claros y fáciles de medir. En primer lugar, porque no existe, como en el privado, el enfoque primario de maximizar el beneficio sobre la inversión. En segundo lugar, porque una misma realidad social permite varias acepciones del problema a resolver y de las soluciones a aplicar.

Aunque, quizás, el principal problema que, en la práctica, afecta a la definición de objetivos consista en convencer a los distintos agentes implicados en el proceso, en especial a los directivos responsables de su gestión, de que los indicadores no son obvios. Desgraciadamente, la experiencia nos demuestra que hay muchas perspectivas para enfocar la relación objetivos-resultados y que pocos indicadores son insesgados y dan una visión equilibrada de cómo funciona y qué se pretende con la ejecución del programa.

Tratar esta tarea como una importante responsabilidad de la gestión, al máximo nivel, puede evitar tanto un resultado obvio, simple y desequilibrado como la realización de un gasto innecesario.

Otro problema deriva el doble papel que se hace jugar a los objetivos en el proceso de elaboración del presupuesto. De un lado, se utilizan como elementos que justifican las decisiones de asignación de recursos que se destinan al programa y, de otro, como compromiso en el que se especifican los resultados a alcanzar, dándose con frecuencia la circunstancia de que los resultados, que son responsabilidad del gestor, y los términos que se emplean como justificación son totalmente diferentes.

Por último, hay que considerar que, sin la implicación de los directivos públicos en la definición de objetivos e indicadores de resultado resultará muy difícil que el sistema de seguimiento tenga alguna utilidad.

La solución a la problemática que plantea la definición de objetivos solamente resuelve una de las incógnitas del problema. De nada sirve disponer de buenos objetivos si se carece de información de su nivel de ejecución. Sólo el conocimiento de los resultados puede permitir a los gestores su mejora y, a quienes tienen la responsabilidad de asignar los recursos, optimizar las decisiones de asignación.

La gestión orientada a resultados que requiere el modelo exige el establecimiento de un sistema de medida que informe de los niveles de resultados y de las desviaciones observadas en función de los objetivos e indicadores establecidos.

Basado en el principio de responsabilización, el sistema de seguimiento diseñado pretende introducir en los ámbitos de la gestión de programas el control de gestión. Control de gestión que, además de evaluar los niveles reales de actividad en relación con los objetivos enunciados, se ha de desenvolver como un agente impulsor del cambio.

El modelo confía la responsabilidad de su organización y establecimiento a los órganos gestores responsables de la ejecución de los programas, dándoles plena libertad para su desarrollo, con el objeto de propiciar su adecuación a las circunstancias específicas de cada uno de ellos.

Con su aplicación efectiva, los gestores de los programas podrán desarrollar su propio sistema de administración por objetivos y dispondrán de la información necesaria sobre el grado de realización y de cómo mejorar los niveles de ejecución.

Si en cuanto a la planificación, programación y presupuesto nos hemos orientado hacia una mejor gestión de los fondos públicos recurriendo de forma pragmática a técnicas modernas de presupuestación, en materia de ejecución la situación es bien distinta, pues el control interno de gestión no existe en la práctica.

La inercia de la burocracia, el escaso atractivo por el cambio, la falta de confianza en el sistema, la ausencia, casi general, de contabilidad analítica y del concepto de resultado, así como la carencia de perspectivas reales a medio plazo son factores que están incidiendo negativamente en el proceso de transformación.

La ausencia de formalización de este marco conceptual se traduce, sobre todo, en el desinterés que parece afectar a la historia y evolución de los métodos de gestión pública, cuando se propone seriamente el seguimiento de objetivos, por los conflictos que se derivan ante la posible reclamación de responsabilidad por resultados.

No hemos de olvidar que con la introducción de este modelo, se introduce asimismo el concepto de responsabilidad gerencial como aquélla que responde de la actuación de la gestión con arreglo a criterios de buena administración.

5. BALANCE DE UNA EXPERIENCIA Y PERSPECTIVAS

Los resultados del control financiero efectuado en estos años han puesto de manifiesto determinadas deficiencias de presupuestación, gestión y control que han servido, además de para tomar conciencia de ellas, para promover su mejora.

Aunque un período de tres años se pueda considerar insuficiente para hacer una valoración definitiva de los resultados obtenidos con la aplicación del sistema de seguimiento, se puede avanzar que el balance de la experiencia resulta esperanzador. Cuando se inició la misma, los centros gestores contaban con algún sistema de seguimiento, en algunos casos bastante desarrollado, aunque carentes siempre de una perspectiva integradora, dado que obedecían a iniciativas independientes, y con el problema adicional de no estar fundamentados en un sistema de gestión por objetivos. En la actualidad se está produciendo una lenta, aunque progresiva, asunción del modelo por los órganos gestores, que está propiciando distintas iniciativas para la instauración de sistemas integrados de control de gestión.

Se manifiesta una clara tendencia por parte de los distintos órganos de gestión a desarrollar objetivos e indicadores cada vez más realistas, tanto en los programas objeto de seguimiento especial como, por vía de efectos inducidos, en los restantes. No obstante, aún resulta bastante complicado establecer un marco adecuado de responsabilización por resultados.

Asimismo, el seguimiento de aquellos programas en los que existe una confluencia de gestión de varios departamentos ha puesto de manifiesto que es posible la coordinación de recursos y la vertebración de la participación de agentes pertenecientes a estructuras orgánicas diferentes.

No obstante, la experiencia ha puesto también de manifiesto que la simple introducción de un sistema de seguimiento no es suficiente, por lo que en el futuro será necesario introducir algunas modificaciones adicionales a fin de superar las debilidades puestas de manifiesto con la aplicación del sistema.

Así, para lograr un modelo organizativo eficaz, eficiente y con garantías de respeto a la legalidad, será necesario estructurar de forma equilibrada la flexibilidad en la gestión y el control que sobre la misma se ejerce, de modo que la responsabilidad se sitúe como fiel de la balanza. A este fin, las líneas de actuación futura deberían orientarse en la siguiente dirección:

1) Mejorar los sistemas de información para que las unidades administrativas obtengan, con oportunidad temporal, datos para la toma de decisiones políticas y de gestión, favoreciendo así la planificación en base a la consideración de distintas alternativas.

2) Fomentar el desarrollo de los circuitos de información económica en general y de control interno en particular, en base a criterios homogéneos. En este sentido, la Intervención General de la Administración del Estado debe continuar con la labor de diseño y asesoramiento para la implantación de la contabilidad analítica en las Administraciones Públicas.

3) Perfeccionar el sistema de gestión orientado a resultados, que preconiza el modelo de seguimiento, para lo que se hace necesario:

- a) Mejorar la definición de objetivos e indicadores representativos tanto de los aspectos cuantitativos como cualitativos de las actividades recogidas en los programas.
- b) Asignación de recursos condicionada al cumplimiento de objetivos.

c) Promover mayor flexibilidad en las vinculaciones de los créditos, siempre que se asuma el compromiso de no superar el nivel de asignación inicial de recursos.

4) Perfeccionar la aplicación de las técnicas de control de gestión. A estos efectos se continuará con la referencia del control de gestión empresarial, debiendo crear los órganos gestores sus propios sistemas de control interno de gestión, bajo las directrices que a esos efectos establezca la Intervención General como Organismo superior de control interno de la Administración.

A esos efectos con la finalidad de favorecer su implantación y como garantía de la aplicación de criterios uniformes y aprovechamiento de economías de escala, la Intervención General de la Administración del Estado debe mantener la línea de trabajo de elaboración de manuales y asesoramiento, así como instrumentar planes de formación que faciliten la asunción de sistemas de seguimiento por los órganos gestores.

5) Se continuará en la línea de incrementar el número de programas sujetos a seguimiento especial en la medida en que se afiance el sistema diseñado al efecto. El ritmo de implantación estará condicionado a la asunción del sistema por el gestor, su instrumentación organizativa e informática y a la adquisición de la formación necesaria por parte del personal implicado. Intentando evitar, en cualquier caso, que se generen tensiones que provoquen fuertes resistencias a su implantación.

6) La Intervención General de la Administración del Estado debe profundizar en la línea de trabajo iniciada en cuanto a diseño y aplicación de métodos de evaluación de programas y políticas públicas, no sólo de evaluación *a posteriori*, sino de evaluación *a priori*.

En cualquier caso, se hace necesario lograr una mayor implicación de los distintos órganos mediante un adecuado sistema de incentivos y de exigencia de responsabilidades. Sólo si conseguimos esta implicación tendrá éxito el resultado.

En cuanto a los incentivos, se podría actuar en un doble sentido:

- Por una parte, en aquellos programas en que se adecúe la actividad a los objetivos que tienen asignados, se consideraría la posibilidad de incrementar las dotaciones financieras futuras en función del grado de cumplimiento de los objetivos y de la eficiencia con que se han logrado.
- Por otra parte, con la finalidad de lograr la motivación de la totalidad del personal implicado en la gestión, la Comisión de Análisis de Programas podría asumir la asignación por programas de los recursos destinados a productividad, dando contenido real a este concepto.

En lo referente a la exigencia de responsabilidad, es necesario lograr el nexo de unión entre los resultados del control y el proceso de gestión. A este fin, debe diseñarse un sistema en el que se determine cómo debe imputarse la responsabilidad y quién debe exigirla.

Para lograr la plena operatividad del modelo, además de su asunción por los distintos órganos implicados, es de singular importancia el papel que ha de jugar la Intervención General de la Administración del Estado. Este Centro Directivo debe actuar en la línea expuesta inicialmente a través de una evaluación objetiva de la gestión en base a criterios de eficacia, eficiencia y economía, proporcionando la información necesaria para la toma de decisiones en los ámbitos de la presupuestación y la gestión. A ella corresponde diseñar y ejecutar los procedimientos de evaluación, proporcionar la información necesaria para la toma de decisiones y, también, convencer a los propios organismos con el trabajo diario de los beneficios que se derivarán de la aplicación de este sistema.

Creo que en un futuro próximo vamos a vivir modificaciones importantes en la estructura organizativa del Sector Público y en los procedimientos de gestión económico-financiera. El éxito o el fracaso de estos cambios van a depender en gran medida de que la búsqueda de la eficacia y de la eficiencia orienten las actuaciones de las Administraciones Públicas.

EL CONTROL DE FONDOS COMUNITARIOS Y SU CONTRIBUCION A LA UNION EUROPEA

D.^a Purificación Esteso Ruiz
Interventora General de la Administración del Estado

Europa tiene el reto de la cohesión. Esta afirmación que se apunta en el artículo 2 del Tratado constitutivo al enunciar la misión que ha de cumplir la Comunidad Económica Europea, se recoge con toda claridad en el Título V del propio Tratado dedicado a la cohesión económica y social.

La importancia capital de los Fondos europeos descansa, sin duda, en su funcionalidad en la estrategia global de la construcción de la Europa comunitaria y en particular en el fortalecimiento de la *cohesión económica* y social.

En efecto, por una parte los Fondos estructurales tienen la finalidad de hacer posible la realización de los objetivos generales tendentes a la corrección de desequilibrios regionales.

Por otra, la financiación de la organización y gestión de los mercados agrícolas apoyan y sostienen las políticas agrícolas, al tiempo que se fijan los precios uniformes dentro de la Comunidad a través del FEOGA-Garantía.

Y sí, además, afirmamos que el papel de los Fondos comunitarios para avanzar en la cohesión va íntimamente unido como es lógico a su volumen y crecimiento, concluiremos con que la funcionalidad estratégica de los Fondos determina la importancia de los sistemas de control.

La importancia del control en este afianzamiento necesario radica en su funcionalidad hacia el buen uso de los recursos. Un sistema de control idóneo, unos mecanismos correctores de conductas inapropiadas restan legitimidad a la pretensión de ciertas posiciones restrictivas ante las propuestas de ampliación de las dotaciones de los Fondos existentes o de las previstas en su creación, como en el Fondo de cohesión. Dado, pues, que los Fondos deben seguir creciendo como pieza fundamental para aspectos básicos de la Unión Europea, un bien articulado y efectivo sistema de control tranquilizará las voces de los países financiadores netos y permitirá seguir profundizando en la corrección de las profundas desigualdades que aún muestra el mapa europeo.

Una vez situadas las premisas anteriores que son también sus propias conclusiones: Europa tiene el reto de la cohesión, los Fondos son instrumento clave en el avance y afianzamiento de la corrección de desigualdades, es necesario un buen sistema de control que acalle las voces que piden limitar el aumento de los Fondos y retrasar la creación de nuevos. Veamos con más detalle:

- La importancia real de los Fondos en nuestro país.
- Valoración del peligro real de freno en la cohesión por las críticas de los países al uso de los Fondos.
- Las exigencias al sistema de control que ayude a garantizar el uso adecuado de los recursos.
- Y, como apartado especial, de encaje en estas Jornadas, algunas notas sobre la eficacia de las ayudas comunitarias y el papel del control en su verificación.

1. LA IMPORTANCIA DE LOS FONDOS COMUNITARIOS EN ESPAÑA

En 1993, siete años después de la integración de España en las instituciones de la Europa comunitaria, como Estado miembro de pleno derecho, pudiera parecer ocioso, por reiterativo, resaltar la importancia creciente de las relaciones económicas y financieras entre España y la Comunidad Europea.

Pudiera parecer también innecesario resaltar la innegable aportación de los Fondos comunitarios para nuestro país. Máxime cuando este recordatorio se expresa ante personas especialistas en el conocimiento de la Hacienda Pública y la Economía del Sector Público Español.

Sin embargo, una y otra referencia parecen convenientes en su reiteración porque son las que fundamentan, a su vez, la oportunidad del análisis de los sistemas de control de los Fondos comunitarios existentes en España.

La importancia atribuida al control de los Fondos comunitarios europeos deriva de un conjunto, simultáneo e interdependiente, de factores entre los que aquí cabe destacar los siguientes:

- En primer lugar, un aspecto cuantitativo: el importe o montante de la financiación recibida por España del Presupuesto General de las Comunidades Europeas.

En 1992, la financiación comunitaria de la actuación de la Comunidad Europea en España, esto es, los gastos comunitarios en España (incluidas las ayudas directas del FEOGA-Orientación) ha alcanzado, en previsión actualizada, los 979,2 miles de millones de pesetas.

- Esto significa que los gastos comunitarios en España se habrán multiplicado por 2 entre 1989 y 1992. Por tanto, en segundo lugar, la importancia de las relaciones financieras entre España y la Comunidad Europea descansa en su crecimiento continuado a raíz de la reforma de los Fondos estructurales.

En todo caso, la importancia cuantitativa de los Fondos europeos para España, que ya es innegable, se acentuará con la aplicación del Fondo de cohesión aprobado en Maastricht y que, cualquiera que sea finalmente su alcance, entra en vigor antes del verano de 1993.

Pero, además, hay que considerar la razón última que fundamenta la trascendencia de la financiación de los Fondos comunitarios. Esta razón no contempla ya, ni el importe de los Fondos trasvasados ni su pretendida funcionalidad en el proceso de la construcción de una Europa cohesionada, sino, el hecho mismo de ser España un país de la Comunidad. Los Fondos europeos son de todos los Estados miembros.

El papel del control de los Fondos comunitarios hay que situarlo, por tanto, en el contexto del principio de solidaridad inherente al proceso de construcción europea. Por ello, no debe olvidarse que los recursos para la financiación del Presupuesto Comunitario y, por tanto, para los distintos Fondos comunitarios, provienen de los propios Estados miembros.

Cuando se hace referencia a los recursos que, provenientes de los Fondos comunitarios, afluyen a nuestro país o a otro Estado miembro, apenas se explicita —o se hace con menos intensidad— que son España y los demás Estados miembros quienes, a través de sus aportaciones al Presupuesto comunitario lo hacen posible y que ambos flujos (aportación a la Comunidad y Fondos provenientes de la Comunidad) no son sino dos caras de la misma moneda. La existencia de saldo positivo para un país concreto en sus relaciones financieras con la Comunidad Europea, sólo significa que, en razón de sus mayores desequilibrios y en virtud del principio de solidaridad que informa la aplicación de los Fondos, estructurales o no, obtiene unas mayores aportaciones de otros Estados miembros en los que no se registran dichos desequilibrios o se dan en menor medida, pero *que en todo*

caso, la parte más importante de los Fondos comunitarios obtenidos proceden del esfuerzo fiscal de los propios ciudadanos del Estado receptor.

En concreto, la aportación de España al Presupuesto comunitario (647,8 miles de millones de pesetas) equivale al 66 %, respecto al importe de la financiación comunitaria de las actuaciones de la CE en España (979,2 miles de millones de pesetas) en sus cifras finales de los Presupuestos Generales del Estado para 1992.

Por ello, cualquier fraude o irregularidad en las acciones españolas cofinanciadas con cargo a los Fondos comunitarios estructurales es, pues, además de un fraude o irregularidad contra el Presupuesto comunitario, un fraude o irregularidad contra nuestro propio Presupuesto, directamente por la financiación de estas acciones con cargo al mismo e indirectamente por la aportación del Estado miembro, España, al Presupuesto de las Comunidades Europeas.

Quien defrauda al Presupuesto comunitario, defrauda al Presupuesto Español.

Entre nosotros este principio está bien arraigado. De hecho, la intensificación de los controles, en defensa de los intereses financieros del Presupuesto comunitario, es un objetivo impulsado de forma nítida por el Gobierno español.

El propio Presidente del Gobierno español recordaba en febrero de 1991 y confirmaba al Presidente de la Comisión de la Comunidad Europea, que la aplicación del Derecho Comunitario en España está protegido por el Derecho nacional que asegura su primacía en nuestro ordenamiento.

Al no ser posible establecer diferencias en la represión del fraude a los Presupuestos públicos por razón de origen y destino de los Fondos, nuestro ordenamiento sanciona los fraudes al Presupuesto comunitario de la misma forma que los fraudes de igual naturaleza que atentan contra el Presupuesto nacional.

2. VALORACION DEL PELIGRO REAL DE FRENO EN LA COHESION POR LAS CRITICAS DE LOS PAISES FINANCIADORES NETOS SOBRE EL USO DE LOS FONDOS COMUNITARIOS

La reforma de los Fondos estructurales realizada en 1988 partió de una serie de principios básicos:

- Asegurar el papel de los Fondos como instrumento de desarrollo económico, reagrupando las acciones protegidas en 6 objetivos.
- Concentración de las acciones en zonas, ejes y grupos de personas, evitando la dispersión geográfica y favoreciendo la coherencia de la acción estructural.
- Generalización de la financiación por programas operativos y no por proyectos.
- Responsabilización de los Estados miembros en las decisiones, gestión y control sobre los Fondos.
- Plurianualidad de las medidas.
- Coordinación de los Fondos con el resto de los instrumentos financieros.
- Posibilidad de Iniciativas comunitarias de actuación, financiando medidas no cubiertas por los MCA.
- Evaluación ex-ante y ex-post de las acciones financiadas con vistas a asegurar su eficacia.
- Adicionalidad de los Fondos a actuaciones nacionales de desarrollo.

En base a estos principios, la reforma de 1988 supuso, como es bien sabido, una duplicación de los Fondos estructurales en el período 1988-1992.

Ante esta duplicación y cuando se estaban discutiendo los Reglamentos marco de la reforma y su aplicación (años 1988 y 1989), empezaron a ponerse de manifiesto los temores existentes ante el riesgo que podía suponer el fraude al presupuesto comunitario.

Este temor se expresa en primer lugar por países como Reino Unido, Dinamarca, Holanda, Alemania, contribuyentes netos al Presupuesto Comunitario; con posterioridad por las instituciones comunitarias (Parlamento, Tribunal de Cuentas, Comisión de las CC.EE.) y por último se acaba reflejando en decisiones del

Consejo que incitan y aprueban la formulación por la Comisión de programas de medidas dirigidas al reforzamiento de los controles, y en especial de los controles nacionales, en el triple ámbito de la prevención, la persecución y la sanción a los fraudes e irregularidades en detrimento de los Fondos comunitarios.

La instrumentación de los acuerdos sobre la Unión Europea a que se llega en Maastricht (paquete Delors II) supone, como compensación al esfuerzo exigido por la convergencia, un fuerte incremento de los Fondos estructurales, la revisión del sistema de ayudas seguido por el FEOGA-Garantía (reforma PAC) y la modificación del sistema de recursos que financian el Presupuesto comunitario.

- Los actuales Fondos estructurales, podrían duplicarse de nuevo en el período comprendido entre 1992-1997, para regiones objetivo 1 (regiones menos desarrolladas).
- Se va a poner en marcha un nuevo objetivo a financiar por los Fondos (objetivo 6) de acciones estructurales en el sector pesquero.
- Se crea un nuevo Fondo de cohesión, con destino a aquellos Estados miembros con menor desarrollo, entre los que se encuentra España.
- En una serie de líneas de ayuda del FEOGA-Garantía y FEOGA-Orientación, se va a suprimir el actual sistema de ayudas a transformadores y en función de diferencias entre precio comunitario y mundial, sustituyéndolo por ayudas directas a productores para asegurar una renta mínima.
- El sistema de recursos va a prestar una mayor atención a los recursos en base al PNB.

Todas estas medidas van a implicar, lógicamente, un mayor esfuerzo de los Estados miembros, y en especial de los denominados contribuyentes netos, para la financiación del Presupuesto comunitario.

Ante esta circunstancia, se está volviendo a revivir la situación de los años 1988 y 1989, si bien con determinados matices.

- Estados contribuyentes netos como Reino Unido, Holanda, Francia y Bélgica, plantean directamente la rebaja de los objetivos de crecimiento de Fondos propuestos y en todo caso proponen estudiar previamente qué eficacia han tenido y pueden tener las acciones financiadas por los Fondos estructurales, previamente a cualquier decisión.
- El Parlamento Europeo, a través de su Comisión de Control Presupuestario, insiste en la necesidad de mantener y reforzar la lucha antifraude y el papel del control parlamentario.
- El Tribunal de Cuentas y, en menor medida, el Comité Económico y Social, plantean el problema de la debilidad e inexistencia de las evaluaciones ex-ante y ex-post realizadas desde 1988 y remarcan su necesidad en orden a determinar la eficacia de las acciones.

Los aspectos aludidos están íntimamente relacionados y a ello va a tener que dar respuesta España en un futuro inmediato, al ser uno de los países en los que, el efecto combinado de duplicación de Fondos estructurales para objetivo 1 y el nuevo Fondo de cohesión podría generar una nueva duplicación de los Fondos que afluyen a nuestro país, de acuerdo con estimaciones de la propia Comisión Europea.

3. LAS EXIGENCIAS AL SISTEMA DE CONTROL QUE AYUDE A GARANTIZAR EL USO ADECUADO DE LOS RECURSOS Y QUE, POR TANTO, DISIPE LOS TEMORES ANTES MENCIONADOS

La funcionalidad estratégica de los Fondos europeos es lo que determina de manera inequívoca la importancia de los sistemas de controles.

Ahora bien, el proceso de construcción de Europa plantea un reto de la máxima importancia, en el ámbito de la Hacienda Pública y del Sector Público: la distribución de competencias entre distintos niveles de la Hacienda Pública y la articulación de procesos operativos, tanto para la gestión idónea de los ingresos y gastos públicos como para la resolución eficiente de las diferentes controversias o interpretaciones que en ese ámbito pudieran producirse.

De otra forma cabe considerar como razón que fundamente la importancia de las relaciones financieras entre España y las Comunidades Europeas, la necesidad de articular las bases de un sistema de control propugnado desde las exigencias de un *federalismo fiscal cooperativo*, mediante la profundización y la necesaria coordinación de controles existentes, o de los que pudieran establecerse.

Coordinación tanto más necesaria cuando es bien sabido que la relación de poderes públicos en el ámbito de los Fondos comunitarios no sólo afecta a una multiplicidad de unidades y organismos de la Administración Central del Estado español, sino que —es lo que interesa destacar— relaciona, en el ámbito de sus competencias respectivas a la Administración del Estado con las Comunidades Autónomas y con las Corporaciones Locales, y a unas y a otras con las Autoridades comunitarias.

En nuestro ordenamiento, a partir de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, figuran las normas de gestión y control de las subvenciones y ayudas públicas. Se contemplan expresamente la igualdad de trato entre las ayudas concedidas con cargo al presupuesto nacional y al comunitario y se prevé una intensificación de los controles, con especial referencia a las ayudas con cargo a Fondos comunitarios.

En concreto, el artículo 16 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que modifica normas sobre gestión presupuestaria, es, sin duda, una sólida apoyatura legal con indudable potencialidad de mejora en dos ámbitos:

- La regulación del régimen de ayudas y subvenciones públicas, al tiempo que se tipifican las posibles infracciones administrativas, estableciendo su correspondiente sanción.
- La necesaria coordinación de controles sobre las ayudas y subvenciones con cargo a Fondos comunitarios, coordinación que se encomienda a la Intervención General de la Administración del Estado.

En base a este planteamiento en la medida en que la nueva normativa aprobada por el Parlamento español no establece diferencias en cuanto a las ayudas concedidas exclusivamente con cargo al Presupuesto comunitario, la Intervención General de la Administración del Estado se marcó como objetivo prioritario que tampoco existiese diferencia alguna en su aplicación, en el ámbito del control interno, que es al que aquí he de referirme.

Venimos aplicando así un criterio que queda ahora plenamente refrendado en el tratado de Maastricht.

En efecto, se incluye un artículo (el 209.A) del siguiente tenor literal:

«Los Estados miembros adoptarán las mismas medidas para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.»

De acuerdo con las referencias explícitas contenidas en la citada normativa, esta coordinación en la actualidad tiene los siguientes contenidos que realiza la Intervención General:

- Actuar como el servicio específico de coordinación a que se refiere el Reglamento 4045/1989 en el campo del FEOGA-Garantía.
- Actuar como unidad de coordinación en el ámbito del Reglamento 595/1991, sobre comunicación de irregularidades.
- Actuar como unidad de coordinación respecto a los controles nacionales exigidos por el artículo 23 del Reglamento 4253/1988 (Fondos estructurales) y el Código de conducta que lo desarrolla en el ámbito de comunicación de irregularidades.
- Participar en los controles asociados de la CE previstos en los Reglamentos 729/1970 y 4253/1988, junto con los órganos encargados de la gestión e inspección de las distintas ayudas.
- Actuar como representante del Estado en las reuniones, comités y grupos de trabajo de la CE en relación al control y sus resultados.
- Canalización de la asistencia mutua con otros Estados y Administraciones en materia de control.

- Participación en los comités y grupos de trabajo de la CE en el campo de los distintos Fondos y en el ámbito de Reforzamiento de controles. Irregularidades y Asistencia mutua y, en general, en aquellas reuniones de grupos donde se traten materias relativas al control.

He de destacar aquí, que el principio rector aplicado a la coordinación de controles de Fondos comunitarios es el de promover y facilitar la colaboración entre los distintos órganos implicados en el control, incluida la propia IGAE, de forma que sirva, al mayor aprovechamiento de los escasos medios disponibles y a la satisfacción de las obligaciones y necesidades sentidas por los mismos, con pleno respeto a las competencias y responsabilidades de cada cual, que no deben quedar desvirtuadas.

No se trata de dirigir las actuaciones de los demás en el ámbito de sus respectivas competencias, sino de ponerlas en relación, evitando duplicaciones, asegurando la información necesaria para su correcta planificación y ejecución así como su efectividad, cumpliendo con las obligaciones impuestas por la normativa comunitaria.

Quizá no sea ocioso aquí aclarar que toda referencia a las Comunidades Autónomas no es, en modo alguno, una formalidad exigida por la actual configuración del Estado español. Al contrario, es el reconocimiento expreso de que son y forman parte del Estado y la coordinación que se viene articulando derivada de las exigencias comunitarias y del mandato del Parlamento en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 no se entiende, ni puede entenderse, al menos en lo que respecta a la Intervención General de la Administración del Estado, como una mediatización de sus propias competencias.

En cualquier caso, el establecimiento de la coordinación en el control de Fondos comunitarios venía aconsejada por las características de la gestión y el control nacional en estos Fondos.

En nuestro país, y para cada Fondo comunitario, existe una pluralidad de Administraciones y órganos encargados de su gestión y control. Si bien el peso mayor de esta gestión y, de acuerdo con la Constitución, la responsabilidad por la misma frente a la CE corresponde al Estado, no podemos olvidar que más del 30 % de los Fondos comunitarios estructurales afluyen directamente y son gestionados por las Comunidades Autónomas, y que en parte importante de las ayudas (mayoría de las líneas de ayuda y Programas Operativos del FEOGA-Orientación, Incentivos Regionales en FEDER, primas a la producción y el abandono en FEOGA-Garantía) se da una participación efectiva en la gestión de la Administración Autonómica.

Por otra parte, además de las competencias de control de los órganos de las distintas Administraciones nacionales (Intervenciones y Organos gestores) que intervienen en la gestión de los Fondos, hay que recordar las competencias de los órganos de gestión y control de la CE para realizar controles "in situ" en nuestro país sobre los sistemas seguidos y la aplicación dada a las ayudas comunitarias.

Todo ello hace posible, de no existir una coordinación efectiva, la existencia de zonas oscuras sin control mientras otras están sobrecontroladas, la aplicación de criterios y trato distinto al administrado sujeto a control en función del órgano controlador y, en general, el desaprovechamiento de los recursos y conocimientos existentes.

A efectos de evitar estas consecuencias no deseadas, el artículo 18.2 de la Ley General Presupuestaria mandata a la IGAE para coordinar los esfuerzos de control sobre las ayudas comunitarias, estableciendo, coherentemente con la realidad institucional existente, las relaciones que sean necesarias a estos efectos con los órganos de la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de la Comunidad Europea.

Las actuaciones de coordinación han de articularse en tres ejes básicos:

- La coordinación en el ámbito estatal.
- La coordinación con las Comunidades Autónomas.
- La coordinación de controles con la Comisión de las Comunidades Europeas.

A resultas de todo lo anterior, y tras la publicación de la Resolución de 26 de julio de 1991 y Circular 3/1991 (16 de septiembre de 1991), ambas de la Intervención General de la Administración del Estado, y de las actuaciones concretas desarrolladas en el último año y medio, hoy disponemos de un sistema de control y coordinación de controles de los Fondos comunitarios.

La Estructura institucional del sistema de control y coordinación de los controles de los Fondos comunitarios se ha establecido:

— Considerando la razón de ser de la coordinación:

- Efectividad y economía de los controles.
- Mejora de los controles existentes.

— Y apreciando que las disfuncionalidades observadas se centraban en:

- Proliferación de actuaciones.
- Heterogeneidad de controles.
- Lagunas en el sistema.

En última instancia, el objetivo nuclear es de mejorar el sistema de controles vigentes y los resultados alcanzados con su aplicación.

Hemos pretendido —y seguimos pretendiendo— no sólo suprimir reiteraciones o multiplicidades de que adolecía el sistema vigente hasta 1991 y cegar las lagunas o portillos de escape al control observadas, sino también fortalecer el conjunto del sistema.

La cadena existente de controles no sólo debía simplificarse sino, cuando se detecte una debilidad fortalecer ese eslabón o suprimirlo.

El peor control es aquel que, existiendo formalmente, posibilita un margen a la irregularidad, al fraude o a la ineficiencia.

Necesitamos —y en esa tarea estamos— buenos controles (idóneos, eficaces), lo que no siempre cabe identificar con muchos controles.

Los trabajos emprendidos en marzo de 1991 en las Comisiones y Grupos de Trabajo creados para instrumentar la coordinación de controles sobre ayudas financiadas con Fondos comunitarios, obtienen su primer fruto en abril y julio del mismo año con la aprobación por las indicadas Comisiones de los primeros planes nacionales de control para el FEOGA-Garantía y los Fondos estructurales, respectivamente.

Dichos planes integran en forma coordinada la totalidad de las actuaciones de control e inspección a realizar sobre beneficiarios de las referidas ayudas por los distintos órganos competentes a nivel estatal.

Los objetivos perseguidos con los mismos fueron evitar duplicaciones de control aprovechando mejor los medios existentes; cumplir con lo ordenado en relación a los controles nacionales por la normativa comunitaria, y en especial por el Reglamento 4045/1989 y la extensión del control a áreas antes no controladas profundizando en aquellas que presentaban factores de riesgo, criterios que han continuado vigentes para la planificación y realización en 1992 y en 1993.

En cualquier caso es necesario precisar que el control realizado por la Intervención sobre los beneficiarios de ayudas no excluye los controles o inspecciones a realizar por los órganos gestores. Más bien al contrario, entendemos que un buen sistema en la gestión de ayudas exige estas inspecciones, sirviendo el control financiero como ya hemos comentado para comprobar su correcto funcionamiento.

Aquí es donde debe alcanzar toda su virtualidad la modificación de la normativa nacional vigente en materia de subvenciones y ayudas públicas, realizada —como también se ha expuesto— por el mismo artículo 16 de la Ley de Presupuestos del Estado para 1991.

Dicha modificación delimita el propio concepto de subvención, que se confundía con el de transferencia, y fija una serie de requisitos y obligaciones mínimos y generales a cumplir por los beneficiarios y entidades colaboradoras en la gestión de ayudas, regulando con dicho carácter general el proceso de obtención, justificación del destino y, en su caso, reintegro de las ayudas percibidas. También se establece un sistema de sanciones administrativas para el fraude en el gasto, similar al existente en el ingreso.

Por vía de valoración global, podrían destacarse tres ejes definitorios del sistema del control vigente:

1. España dispone de un buen sistema (diseño y operatividad) de control interno de los Fondos Comunitarios.
2. La estructura institucional de coordinación de controles de Fondos comunitarios está anclada en bases firmes. Su extensión y profundización deben ser las vías de su plena conformación.
3. La aplicación y la mejora, permanente, del sistema de control vigente debe contemplar una doble línea de actuación:

Junto con la intensificación de la lucha contra los fraudes, *es decir de la defensa de los intereses financieros de la Comunidad* se pretende, y continuamos, el reforzamiento de la aplicación de los criterios que *garanticen una buena gestión financiera*, que cabe entender como aplicación de los principios de economía y de relación *coste/eficacia*¹.

¿Cuáles deben ser, en consecuencia, las pautas de esa mejora?

Líneas de reforzamiento y mejora del sistema de controles existentes

Propuestas de actuación de mejora hacia el futuro

1. Actuaciones en materia de coordinación.

— Necesidad de reforzamiento de la información previa: sistema de información.

La disponibilidad de un sistema de información, posibilitada su existencia por la Ley de Presupuestos para 1992 y cuya fase de diseño técnico ya ha sido realizada, permitirá disponer de un instrumento de primera magnitud para planificar los controles y conseguir una idea exacta de su aplicación y sus efectos.

— Necesidad de reforzamiento de la coordinación intra y con Comunidades Autónomas.

Todas las actuaciones en este sentido permiten rentabilizar recursos y la igualdad de trato a los beneficiarios. Los convenios firmados en el último año en ejecución de la Ley de Presupuestos para 1991 están permitiendo un gran avance en esta dirección.

2. Actuaciones en materia de ejecución de controles.

— Necesidad de reforzamiento de los controles propios de los órganos gestores, pues se comprueba en muchas ocasiones que es la aplicación de procedimientos inadecuados lo que permite la irregularidad.

— Necesidad de un marco normativo de cara a controles sobre ayudas con gestión de Comunidades Autónomas y responsabilidad del Estado, con el fin de que las Comunidades Autónomas se vinculen más al adecuado seguimiento de la aplicación de los fondos.

— Homogeneización y mejora de la calidad de los controles nacionales. Ello habría de pasar por la fijación —que debiera ser compulsiva y aplicable para todas las partes intervinientes en todos los ámbitos del control— de estándares o mínimos de control, así como de procedimientos de evaluación reglados, a posteriori de los controles efectuados.

¹ Reglamento financiero, artículo 2. Tratado de la Unión Europea (T. de Maastricht) artículo 188C.

En una perspectiva estratégica, la línea de mejora apunta a la necesidad de desarrollar y profundizar en un sistema de control cuya aplicación garantice no sólo la *defensa de los intereses financieros de la Comunidad* — controles de legalidad y regularidad— sino que también garantice una *buena gestión financiera*. garantías ambas que son uno de los objetivos centrales del Tribunal de Cuentas Europeo.

El referente último no es otro, como es obvio, que el mandato de la Constitución Española, al fijar en su artículo 31, que la ejecución del gasto público responderá a los criterios de eficiencia y economía.

Algunas notas sobre la eficacia de las ayudas y el papel del control interno

En todo caso, en esta tarea la evaluación de la relación coste/eficacia, no estará exenta de dificultades en su aplicación. Entre otras razones, por la carencia de metodología adecuada, —y aplicable de forma inmediata a la realidad— como han reconocido tanto el Tribunal de Cuentas Europeo como la propia Comisión Europea con motivo del informe anual del mismo Tribunal correspondiente al último informe publicado.

Es cierto que para ser eficaz, la promoción de las acciones estructurales debe ir acompañada de un seguimiento y de una evaluación, a fin de apreciar su ejecución y sus resultados por medio de indicadores físicos y funciones. Y es cierto también que es en la evaluación, más que en la ejecución o en la conformidad de las acciones donde se intenta apreciar los resultados esperados y conseguidos por las acciones.

Pero las dificultades de la evaluación son obvias. Según los Reglamentos, la evaluación se debe realizar —en el ámbito del objetivo I de la reforma de los Fondos estructurales— en tres niveles:

- El de la cohesión económica y social de la Comunidad.
- El de los MCA y, finalmente,
- El de las intervenciones operativas.

Y siendo, en principio, los MCA los que han de definir los principios y las modalidades de la evaluación, la primera constatación —se afirma en el punto 7.81 del Informe Anual del Tribunal de Cuentas correspondiente a 1990— «que se debe hacer es que la evaluación de los resultados obtenidos por los MCA será difícil»².

Difícil, si no imposible decimos nosotros. En efecto, los MCA no contienen objetivos precisos que puedan servir de referencia para evaluar los procesos realizados. Por otra parte, las instrucciones contenidas en los MCA sobre evaluación por anticipado atañe más a los problemas de conformidad y de viabilidad administrativa y económica que a una evaluación que determine los resultados esperados en función de los medios puestos en práctica (7.81).

En su respuesta al Tribunal, la Comisión reconoce explícitamente que «los MCA no son todavía un instrumento satisfactorio en materia de evaluación propia, en particular por lo que se refiere a los resultados esperados».

Por ello, para concluir, haré una reflexión sobre la necesidad de que los Fondos comunitarios alcancen sus objetivos, y el papel del control en esa dirección.

Parece evidente la relación que existe entre el control y lucha antifraude, así como entre el control parlamentario y la adecuación de los sistemas internos de control.

Más discutida es la relación entre el control de una acción, su eficacia y la evaluación de esta eficacia.

La experiencia de la IGAE confirma la interdependencia de los intereses financieros de la Comunidad con la asignación eficiente de los recursos y el logro eficaz de los objetivos últimos de la financiación comunitaria. De ahí que la verificación correcta de las actuaciones sea el paso inicial, sustantivo en sí mismo —según los Reglamentos comunitarios— en que habría de fundamentarse la eficacia y la eficiencia del Gasto comunitario, la aplicación última de los créditos del Presupuesto comunitario.

² Puntos 7.69 y ss. del Informe Anual del Tribunal de Cuentas relativo al ejercicio de 1990 y respuesta al mismo de la Comisión DO de las Comunidades Europeas C234, 13 de diciembre de 1991.

Aún dejando a un lado el control directo de dicha eficacia, realizable con técnicas de auditoría operativa y sobre la base de adecuados sistemas de indicadores y de seguimiento de los mismos, cabe reflexionar sobre la relación existente entre el control a beneficiarios de ayudas comunitarias o de acciones financiadas por el Presupuesto comunitario para verificar el cumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos por la normativa, y la consecución de la eficacia pretendida.

Los objetivos perseguidos, cuya consecución da medida de la eficacia de las actuaciones, no se definen, lógicamente, a nivel de acciones o proyectos concretos, sino al de un conjunto de programas de actuación (MCA) o de medidas que inciden sobre zonas y grupos concretos. El efecto suma de las acciones incluidas en dicho conjunto de medidas o programas es el que da lugar a conseguir dichos objetivos.

A estos efectos, se plantea una relación entre la finalidad perseguida por cada ayuda concreta y las condiciones anexas (creación de empleo, inversión, reestructuración financiera, cuadro de financiación de la acción protegida, límites de financiación de la acción protegida, límites de financiación pública y privada, etc.) con los objetivos generales perseguidos por la medida o el conjunto de medidas.

El incumplimiento de esta finalidad y condiciones supone la existencia de un fraude al Presupuesto comunitario y nacional (los Fondos estructurales cofinancian la acción y a su vez están financiados con aportaciones desde el Presupuesto nacional al comunitario), y sitúa al beneficiario irregular en mejor situación que sus competidores financiándose este hecho con Fondos públicos.

Pero, además, atenta contra los objetivos perseguidos y la eficacia de los programas, así como al objetivo general de convergencia económica. Difícilmente se consigue una mayor competitividad en un sector si las empresas sobre las que se actúa con ayudas incumplen condiciones de reestructuración o inversión en nuevas tecnologías; en el ámbito del crecimiento del nivel de empleo, con independencia de factores de demanda, si existen condiciones de creación de puestos de trabajo para inversiones concretas financiadas con ayudas determinadas y estos puestos de trabajo no se crean para las distintas acciones protegidas, es poco creíble que el efecto suma del conjunto de las acciones dé el referido crecimiento de nivel: si la finalidad de las ayudas concretas es el ahorro de energía con vistas a un objetivo general de aprovechamiento de los recursos energéticos, no parece que éste se consiga si en las distintas acciones aquél no se da.

Podrían seguir poniéndose ejemplos pero baste el botón. Lo que interesa recalcar es que esta finalidad y condiciones deben venir y vienen recogidas como tales en las distintas normas que regulan las ayudas comunitarias, desde los Reglamentos y Decisiones comunitarias, pasando por las normas nacionales de instrumentación, hasta las Resoluciones por las que se conceden las ayudas.

El objetivo del control financiero de beneficiarios o perceptores de ayudas a que se refiere el artículo 18 de la LGP es precisamente la verificación del cumplimiento de esta finalidad y condiciones, impuestas por la normativa comunitaria y nacional aplicable, en relación a la obtención, disfrute y destino de la ayuda.

Por otra parte, el control sobre beneficiarios no se plantea sobre proyectos y acciones aisladas, sino en base a un plan nacional de control que comprende actuaciones sobre muestras representativas de perceptores en Fondos, programas, líneas de ayuda y zonas geográficas determinadas, de forma que en base al conjunto de controles realizados puedan emitirse recomendaciones válidas para la mejora de la gestión.

De esta forma, este tipo de control no solamente previene (por el efecto impacto) y persigue el fraude o irregularidad, sino que además verifica y coadyuva a la consecución de la eficacia global.

Europa es un proceso en construcción. Los sistemas de control del Presupuesto comunitario deben coadyuvar al logro pleno de este objetivo histórico.

Ese, queridos compañeros, es el reto ante el que nos encontramos en nuestra tarea cotidiana y en el que os animo a profundizar.

LAS AUDITORIAS Y LA MEJORA DE LA INFORMACION CONTABLE

D.^a Mercedes Vega García

*Subdirectora General de Control Financiero de Empresas y Entes
Públicos*

D. Rafael Muñoz López Carmona

Interventor General de la Seguridad Social

D. José Juan Blasco Lang

*Subdirector General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto
de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*

D. Enrique Llano Cueto

Socio de Peat Marwick

D. Antonio Tejerina Castellanos

Socio Director de Price Waterhouse

LAS AUDITORIAS Y LA MEJORA DE LA INFORMACION CONTABLE

I. Introducción por D. Rafael Muñoz López-Carmona

Buenos días a todos.

Antes de empezar mi exposición querría, en primer lugar, agradecer la presencia en esta mesa de dos personas representantes de firmas privadas, y lo quiero hacer por algo que ya ha puesto de manifiesto Mercedes Vega en la presentación, porque son posiblemente los dos socios de firmas privadas que más han colaborado con la IGAE y yo, personalmente, aprovecho esta ocasión para agradecerleselo.

Uno de ellos, el primero que tengo a mi izquierda, Antonio Tejerina, participó activísimamente en la redacción de las Normas de Auditoría del Sector Público, de septiembre de 1983, junto con otras dos personas sentadas en este momento también en esta mesa que, podemos decir, fueron los redactores materiales de las mismas, inspirados evidentemente en Normas de Auditoría elaboradas por Organizaciones internacionales. Creo que es interesante destacar estas Normas ya que a pesar del tiempo transcurrido no difieren sustancialmente de las que posteriormente han emitido las Corporaciones dedicadas a la auditoría privada, que se mantienen aproximadamente en la misma línea aunque hayan sido desarrolladas con más detalle.

A continuación se encuentra Enrique Llano que participó en las primeras experiencias de colaboración de firmas privadas con auditores públicos, que se produjeron en el ámbito de la Seguridad Social y, según tengo entendido, las primeras fueron precisamente participando en la realización de auditorías en hospitales, además, como ya ha señalado la moderadora de esta Mesa, hay que destacar su importante colaboración en la elaboración del Manual de Auditoría Pública de la Intervención General de la Administración del Estado.

Una vez dicho esto, en el escaso tiempo del que disponemos, trataría de plantear dos o tres ideas con el ánimo de polemizar para que haya un debate posterior. Creo que en una mesa de estas características no debe uno dedicarse a comentar más o menos lo que dicen las normas y hacer interpretaciones sobre ello, sino a pensar cuáles son los problemas que se plantean en estos momentos en la auditoría, tanto en el ámbito público como en el privado, las relaciones que hay entre ellas, qué es lo que ha ocurrido, cuál es la situación actual y por dónde creo, en mi opinión, que se debería ir.

En aquellos ya lejanos tiempos del año 1983, que fue cuando se dio el gran impulso a la auditoría, al control financiero en el Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Intervención General, pienso que la colaboración de las firmas privadas fue fundamental. Sin el apoyo de ellas no hubiera sido posible el desarrollo y el

empuje que cogió esta función, aunque no conviene olvidar también algunos problemas que surgieron en el entorno de la realización de esas auditorías. problemas, digamos, fundamentalmente de utilización política de las mismas.

Ahora bien, ¿qué es lo que aportaron los auditores privados? Los auditores privados nos aportaron fundamentalmente metodología de trabajo sistemática, la manera de organizar los equipos e, incluso, el aprendizaje del mejor aprovechamiento del tiempo. Posiblemente algunas cosas más, pero no creo que mucho más. Todo ello fue muy importante puesto que hasta aquellos momentos, desde la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria en el año 1977, se venían haciendo trabajos de control financiero, trabajos que ya tuvieron gran repercusión, pero creo que es a partir de ese momento, a partir del inicio de la colaboración con ellos, de la realización de trabajos conjuntos, algunos de ellos muy importantes, que también originaron algunos problemas, y del inicio de la realización de cursos que ellos impartieron al personal de la Intervención General, es cuando se consigue la implantación, la consolidación y el desarrollo de la auditoría en el ámbito del Sector Público.

Una vez alcanzada esa situación, en mi opinión bastante positiva, parece ser que a partir de ese momento, poco se ha avanzado. Cuando digo que poco se ha avanzado, no estoy, ni muchísimo menos, tratando de criticar a nadie, o tratando de criticarnos, fundamentalmente, a nosotros que somos los que tenemos que hacerlo. Entiendo que la influencia que ha tenido la manera de realizar la auditoría por parte de los auditores privados, las normas privadas, en concreto han afectado en demasía a la auditoría pública cuando por otra parte considero que son dos cosas bastante diferentes.

Incluso si nos movemos dentro del entorno de lo que según las Normas de Auditoría del Sector Público llamaríamos Auditoría de Regularidad, es decir, Auditoría Financiera y Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad, creo que la finalidad de la auditoría en el sector privado y en el sector público es diferente. Considero (por consiguiente pienso que no todo el mundo, ni muchísimo menos, tiene que estar de acuerdo conmigo), que la auditoría en el sector privado busca casi exclusivamente una información de cara a terceros: una información de cara a terceros en el sentido de procurar dar la mejor información posible de la empresa frente al exterior.

El gestor de una empresa, de una sociedad, si quiere saber qué problemas tiene, cuál es la situación de su empresa, evidentemente no va a contratar con una firma privada la realización de una auditoría financiera. Podrá contratar con una firma privada, con una empresa consultora o con quién quiera, pero no contratará la realización de una auditoría financiera, será otro tipo de trabajo el que encargue.

Por consiguiente, creo que ese es el ámbito en el que se mueven y en el que desarrollan su trabajo, en el que tienen la mayor parte de su negocio las firmas privadas, mientras que la auditoría pública o la auditoría del Sector Público no busca, ni muchísimo menos eso, sino que intenta o debe intentar al menos buscar dos cosas: una, ayudar a mejorar la gestión, que es la primera; y otra, conseguir, buscar y comprobar que se ha cumplido la legalidad, es decir, que se ha respetado la legalidad en todos sus aspectos.

Una de las mayores dificultades que tiene el Sector Público sin prejuzgar que ello sea negativo, pero es un hecho que ahí está, es la enorme cantidad de normas que hay publicadas, por consiguiente, ello exige unos mayores conocimientos del auditor o de la personas que realizan su función en el Sector Público frente a aquéllos que la efectúan en el Sector Privado. Considero que un auditor público tiene que saber bastante más que un auditor privado si quiere hacer un trabajo relativamente bueno.

Por consiguiente si las auditorías del sector privado buscan una finalidad y la finalidad en el Sector Público es distinta, carece de sentido que el Sector Público o los auditores públicos traten de ir siempre a remolque de lo que se vaya haciendo en el Sector Privado. Creo que se debería hacer o mejor dicho lo que deberíamos hacer, es empezar a plantearnos por nuestra parte qué es lo que se tiene que hacer en la auditoría del Sector Público sin estar absolutamente influenciados o condicionados por las normas, la manera de funcionar, el tipo de informes, el tipo de trabajos que se hagan en el Sector Privado.

¿Cómo son los informes? Uno de los participantes en esta mesa va a hacer hincapié en ese tema, luego más tarde lo veremos con más detalle. Ahora bien, me parece que son absolutamente diferentes los informes en el Sector Privado que en el Público. Un informe del Sector Privado normalmente dice muchísimo menos. ¿Por qué? Pues por muchas razones. Por lo que ya dije antes de que a veces, casi todas, no se quiere que diga demasiado, lo único que se quiere es que se informe a los terceros que tienen relación con la empresa, de que en esa

empresa no hay problemas importantes; mientras que el Sector Público siempre ha querido que se diga bastante, que se diga qué problemas hay, qué conclusiones se sacan y qué recomendaciones hay que hacer; es decir, el famoso enfoque constructivo que se recoge en las Normas de Auditoría del Sector Público creo que tiene mucha más importancia en este Sector que en el Sector Privado.

Estoy hablando limitándome exclusivamente al tema de la auditoría de regularidad, no a la auditoría operativa que podría dar lugar a una exposición mucho más extensa, a dedicarle mucho más tiempo. Respecto a este otro tipo de auditorías, las operativas, me parece que la realización de las mismas está algo paralizada y realmente, salvo que yo lo desconozca, no se hacen demasiadas auditorías operativas y, quizá precisamente donde más auditorías de este tipo se hacen (por otra parte, ámbito relativamente más fácil de medir ya que es en el que existe más experiencia internacional contrastada) es en el ámbito sanitario donde la Intervención General de la Seguridad Social realiza auditorías operativas, en mi opinión, bastante dignas.

Ya para terminar, me gustaría hacer hincapié en otra idea, y es que respecto a la actividad del control financiero cuál puede ser la eficacia de sus informes. Para casi todos los que nos dedicamos al control el problema que tienen los informes de auditoría o el control ejercido a posteriori (sin entrar en la discusión de las ventajas de los controles previos o a posteriori, que también daría mucho que hablar) es el de la eficacia de los informes. Y lo vuelvo a comparar con el ámbito privado. El informe de auditoría de una empresa privada lo único que pretende es que llegue a los terceros, a los teóricos terceros y la empresa procurará que el informe sea lo más limpio posible, diga lo menos posible y, a esos terceros les llegue la información de que ahí no pasa nada que les pueda preocupar. Bien, digamos que en alguna medida son eficaces puesto que sirven para alcanzar lo que persiguen sin perjuicio de que, por muchas razones, esos informes pudieran ser más claros o, a lo mejor, decir más en algunos casos de lo que dicen en realidad.

Ahora bien. ¿el informe de la auditoría pública es eficaz? Personalmente, creo que no. Es decir, creo que es su mayor problema, porque generalmente no es muy eficaz. ¿Y por qué no es muy eficaz? El informe de la auditoría pública no es muy eficaz porque este tipo de control a posteriori con esta concepción del control constructiva, de ayudar a mejorar la gestión, no alcanzará su objetivo si no se convence al gestor. Es decir, si el gestor no está convencido de que el informe de auditoría le sirve y de que las conclusiones y recomendaciones a las que se ha llegado le son útiles, sin perjuicio de que las pueda discutir y que no esté de acuerdo en su cien por cien con ellas, y no asuma que es necesario realizarlo; en ese caso el informe va a perder mucha importancia, va a perder su eficacia y, al final, se va a quedar en un cúmulo de trabajo bien hecho o peor hecho (normalmente bien hecho) pero que no ha dado resultado.

En muchos casos, para el que trabaja en estos campos es desmoralizante ver que los informes de este tipo se repiten a lo largo de los años (y se puede ver con ejemplos concretos) todos ellos referidos a una misma Entidad y que se llega a las mismas conclusiones y, en muchos casos, no se ha producido ninguna mejora.

En muchos supuestos si se hubiera hecho caso a lo que ya se decía hace tres, cuatro, cinco o seis años, parte de estos problemas no existirían puesto que habrían sido solucionados.

Para terminar, con estas ideas que he planteado, el tiempo en principio asignado ha transcurrido. Muchas gracias por escucharme.

II. Intervención correspondiente a D. José Juan Blasco Lang

En principio gracias a los organizadores por la amabilidad de invitarme y permitir que me encuentre a viejos compañeros con los que hace ya bastantes años iniciamos la andadura de introducir la auditoría en el Sector Público, lo que me produce alguna nostalgia y muy buenos recuerdos.

Tomando en consideración el título de esta Mesa Redonda «Auditoría e Información económica» lo primero que se debe decir, a mi juicio, es que hay que diferenciar la información económica en función de los sujetos que la producen, según sean empresas o Sector Público no empresarial.

Respecto al Sector Público no empresarial, debe señalarse que existen sociedades mercantiles cuya titularidad es total o parcialmente pública. La razón por la que se elige una determinada naturaleza jurídica a los diferentes Entes que operan en el Sector Público no obedece a la aplicación de unos criterios explícitos, sino que muchas veces se relaciona con argumentos extraeconómicos o extrajurídicos. Ello conlleva a una variedad de entes públicos de naturaleza jurídica diversa, que se resisten a ser clasificados de acuerdo a unos principios uniformes.

En el ámbito de las empresas, por tanto sometidas al ámbito del derecho mercantil, existe una regulación jurídica, recientemente reformada para adaptarse a las directivas comunitarias y actualizar la obsoleta legislación anterior, que constituye un marco normativo intercambiable con el de los otros países de la Comunidad.

Uno de los aspectos más importantes de la señalada reforma mercantil es el que se relaciona con la regulación de la información económica que deben producir las empresas.

Se pueden argumentar múltiples razones para justificar esta regulación:

- Que existen otras personas distintas del empresario que tienen enorme interés en la información económica de la empresa, como son los trabajadores, los acreedores, la Hacienda Pública e incluso los propios accionistas en muchos casos alejados de la gestión de la compañía.
- Que uno de los principios fundamentales de la economía de mercado es la transparencia de los agentes que intervienen. Con una información deficiente no es posible alcanzar la eficiencia en mercados libres.
- Otra importante razón puede relacionarse con el carácter que se da al capital social como cifra de retención de responsabilidad.

Esta regulación de la información económica se puede estructurar en tres grupos normativos: El primero dirigido a determinar los documentos informativos (cuentas anuales) y los criterios y reglas de valoración. Estamos en presencia de un derecho contable evolucionado y moderno que adquiere su verdadera dimensión e importancia.

Un segundo grupo normativo se refiere a la verificación de la documentación contable, es decir, que al mismo tiempo que se regula la documentación a realizar, también se regula quién y cómo debe verificar esa documentación contable, para garantizar que los principios, normas y criterios contables son realmente aplicados por los empresarios consiguiéndose un plus de fiabilidad en la información de las empresas.

Un tercer grupo normativo, es el relacionado con la publicidad, que garantiza que esa información debidamente verificada por órganos externos, pueda ser debidamente conocida por los interesados.

La auditoría se define como la verificación de documentación contable con la finalidad de emitir un informe destinado a terceros, para que éstos puedan valorar adecuadamente dicha información. En concreto la auditoría de cuentas anuales, que es la aplicación más general del trabajo de auditoría, consiste en dictaminar si las cuentas anuales representan la imagen fiel del patrimonio, resultado y situación financiera de la empresa de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados de manera uniforme.

Por tanto la auditoría es fundamentalmente verificación, no asesoramiento. Por otra parte la auditoría tiene un aspecto subjetivo que se concreta en que sólo la pueden realizar los auditores de cuentas.

En España frente a las pretensiones iniciales, de que la profesión se autocontrolara, y que fueran los propios profesionales los que regulasen su actividad, se adoptó un sistema mixto. A unos les parecerá muy intervencionista y a otros muy liberal. El sistema se basaba en la creación de un Organismo público, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que comparte sus competencias con las Corporaciones de Auditores quienes a través de su participación en el Comité Consultivo del Instituto, así como de la elaboración de su propia normativa profesional y otras competencias que le están atribuidas tienen una presencia activa en la regulación de la profesión.

La actual situación de la auditoría se configura, por la existencia de 13.400 auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de los que sólo ejercen 4.200 la auditoría, de los cuales 700 lo hacen

como sociedades de auditoría. No obstante, esta situación se explica más con citar que seis sociedades facturaron el 59% del total en el año 1992. Más interés respecto a la auditoría en el Sector Público tiene el dato publicado por la IGAE en su libro sobre el Sector Público Empresarial año 1988, donde tan sólo porcentajes despreciables de determinados parámetros de las empresas del Sector Público eran auditadas por firmas diferentes a las seis grandes firmas multinacionales. En concreto el 6,54% del total de activo, el 1.37% del total de ventas y el 3.27% del número de trabajadores. Estos porcentajes no creo que hayan variado sustancialmente en los años posteriores.

Esta situación contribuye a implantar una dinámica caracterizada por no encargar trabajos de gran número de horas a firmas que no tengan una dimensión adecuada; las firmas pequeñas o medianas no pueden crecer porque no se les encargan trabajos importantes por no tener la dimensión requerida. Esta dinámica no es fácil de romper y consolida la citada situación estructural del sector.

En principio, puede decirse que el efecto de la auditoría en la información económica es positivo, no creo que haya mucha discusión sobre esta afirmación. Un estudio empírico recientemente realizado por María Antonia García Benau de la Universidad de Valencia y Christopher Humphrey de la Universidad de Manchester confirma una opinión positiva sobre la auditoría, tanto de los usuarios como de los directores financieros respecto a la incidencia de la auditoría en la mejora de la información económica, superior incluso a la existente en el Reino Unido. Esto puede explicarse por la novedad de la implantación obligatoria de la auditoría en España, lo que hace que la ilusión inicial todavía está casi intacta. No obstante, esto no es óbice para que existan problemas, algunos de ellos importantes.

En los países donde lleva más años implantada la auditoría, EE UU y Reino Unido, se está produciendo una brecha «*gap*» en las expectativas de la auditoría, entre lo que esperan de ella los usuarios y lo que piensan los auditores. Este «*gap*» de expectativas se concreta en distintos temas que hoy están abiertos a la discusión y la polémica. Cito los más importantes:

- El auditor ante el fraude y las irregularidades. Se pretende que exista un mayor grado de compromiso del auditor en sus trabajos respecto a los fraudes e irregularidades que se producen en el mundo de los negocios.
- El auditor y la gestión empresarial. Se desea que los informes de auditoría se extiendan, con las limitaciones que se consideren precisas, a aspectos relativos a la gestión de la empresa auditada.
- La independencia del auditor. Este es un tema en permanente discusión. No se debe olvidar que es uno de los principios fundamentales de la auditoría externa. Existen diferentes formas para garantizar un mayor grado de independencia que se resumen en determinar quién nombra a los auditores y cómo y quién paga los honorarios. La contestación a estas preguntas define el nivel de independencia y se establecen en la normativa reguladora mediante la determinación del sistema de nombramiento, la regulación de los honorarios, período mínimo y máximo de contrato, definición genérica de independencia, sistema de incompatibilidades específicas; y por último posibilidad de efectuar otros servicios distintos de la propia auditoría de cuentas. No entro en la específica regulación que sobre estas materias hace la legislación española, no es el tema de la mesa redonda, sólo quiero señalar la importancia que para la efectiva aplicación del principio de independencia tiene un alto nivel de exigencia de responsabilidades profesionales, que corresponde a las Corporaciones y al ICAC. Quizás no sea compartida esta opinión por todos los participantes en esta Mesa, pero yo sinceramente pienso que sin responsabilidades profesionales efectivamente exigidas es difícil alcanzar la independencia.

Creo que me he extendido demasiado en la auditoría privada y para no abusar de la amabilidad del moderador voy a resumir al máximo lo que quiero decir de la auditoría pública.

Si en el ámbito privado he tratado de transmitir la idea de que la auditoría externa adecuadamente regulada constituye un elemento esencial en la regulación de la información económica empresarial, con las necesarias diferencias, la auditoría pública puede cumplir idéntica finalidad en la regulación de la información económica del Sector Público administrativo. Esta información no debe ser idéntica a la que se prescribe para el sector empresarial, ni considero que debe responder a los mismos principios ya que los objetivos que se pretenden alcanzar con su elaboración son distintos.

Una vez definidos los objetivos y finalidades de la información del Sector Público, tanto en los ámbitos administrativo y empresarial, es preciso fijar un esquema normativo que lo haga posible, en este caso no será a través del derecho mercantil como es el caso del sector empresarial, sino que es a través del derecho presupuestario como se deberá regular la información económica del Sector Público, basándose en dos estructuras normativas fundamentales: la contabilidad pública y el control financiero, uno de cuyos elementos es la auditoría pública.

Se deduce pues la importancia que en el ámbito de la información del Sector Público corresponde a la auditoría.

No se debe olvidar que la finalidad fundamental del Sector Público es proporcionar bienes y servicios públicos, donde no rigen criterios de mercado en la asignación de los recursos. La asignación de los recursos en el ámbito público se efectúa a través del Presupuesto.

Además de los principios contables inspirados en el ámbito de la contabilidad empresarial, la contabilidad pública descansa en los principios presupuestarios. Ya he dicho que el documento informativo esencial en el Sector Público administrativo es el Presupuesto y este documento debe ser elaborado y ejecutado de acuerdo con determinados principios. Estos principios presupuestarios, que en su vertiente política son los de veracidad, unidad, claridad, especialidad cualitativa, cuantitativa y temporal, anualidad, publicidad, y que se traducen en su vertiente contable en los de presupuesto bruto, unidad de caja, especificación y temporalidad, han tenido en las últimas décadas una adaptación a las nuevas circunstancias que han propiciado una profunda crisis en su aplicación. Creo que sin la reformulación de estos principios presupuestarios en sus debidos términos no podrán alcanzarse los objetivos del Sector Público, ni siquiera los de eficiencia y economía.

El auditor público debe revisar si la información económico-financiera del Sector Público se ha elaborado de acuerdo con los principios de contabilidad pública y más especialmente los principios presupuestarios.

La auditoría del Sector Público no es igual en cuanto a sus objetivos que la auditoría privada, no son aplicables las Normas generales que hacen referencia al estatuto del auditor de cuentas y que están elaboradas para su aplicación en otro ámbito.

Tampoco son aplicables las Normas sobre informes que deberán ser adaptadas sustancialmente a las finalidades y objetivos que se pretenden con la auditoría pública.

En cuanto a las Normas sobre ejecución del trabajo son ampliamente asimilables al ámbito de la auditoría pública donde en términos generales pueden emplearse.

De todo lo anterior se deduce que no son miméticamente transplantables los esquemas de la auditoría privada al ámbito de la auditoría pública.

Queda mucho trabajo por efectuar en el campo de la auditoría pública. No es suficiente a una firma de auditores con aportar mucha experiencia en la auditoría mercantil y justificar importantes medios técnicos y personales para considerar que puede realizar auditorías públicas con garantías de éxito.

En concreto algunos países, Reino Unido, existe una diferenciación, entre los auditores mercantiles y los auditores públicos que se asocian en Corporaciones diferentes, teniendo los auditores públicos atribuidas competencias específicas en el Sector Público, especialmente en las Corporaciones locales.

Por último es preciso destacar las dificultades que tiene la realización de las auditorías operativas, no debe olvidarse que esta clase de auditorías son de inexcusable aplicación en el Sector Público, ahora bien es necesario su regulación rigurosa y objetiva a fin de evitar una discrecionalidad en los juicios emitidos. Lo contrario produce indefensión en los órganos gestores auditados y en última instancia incompreensión y rechazo.

A este respecto Fábregas del Pilar refiriéndose a la función interventora, en su trabajo *«Control de la actividad final del Estado según el Derecho español»* dice *«Pero lo que los Interventores no deben, a mi juicio, hacer nunca es decir a los gestores que tal o cuál gasto que depende de las facultades discrecionales de éstos, es innecesario, o que se debe comprar tal material en lugar de tal otro, y cosas semejantes, porque esta clase de observaciones, que rarísimas veces se podrán motivar, llevarán en las más de ellas, el sello de la impertinencia»*.

III. Intervención correspondiente a D. Enrique Llano Cueto. “El informe de auditoría en el Sector Público y en el Privado. Algunas diferencias notables”

El alcance del título es tan amplio que conviene hacer algunas acotaciones previas que nos permitan relacionar productos con un cierto grado de homogeneidad. Al hablar de informes de auditoría en el Sector Público queremos referirnos exclusivamente a los de regularidad que emite la Intervención General de la Administración del Estado y de la Seguridad Social, en relación con ciertos entes pertenecientes principalmente al subsector administraciones públicas.

Antes de adentrarnos en el análisis de las diferencias o convergencias entre los informes de auditoría en el Sector Público y Privado, aunque éste sea muy somero, conviene aclarar que vamos a limitarnos a dialogar sobre los aspectos de carácter formal y metodológico. Es para mí una tarea demasiado ardua, para lo que probablemente no esté cualificado, analizar las diferencias de contenido jurídico existentes entre los informes de auditoría financiera y los de auditoría de regularidad, ya que para ello no creo que exista otra alternativa que la de estudiar con un cierto grado de rigor las diferencias que puedan existir entre el concepto jurídico de control financiero que enuncia la LGP y cuya ejecución encomienda a la IGAE y la auditoría de cuentas que regula la Ley 19/1988 de 12 de julio. Parece también conveniente excluir de este ejercicio comparativo los informes de auditoría operativa o de eficacia, eficiencia y economía porque antes de hablar de posibles diferencias en el informe o producto final de una actuación de tal índole, deberíamos precisar el significado mismo del término auditoría operativa y sus diferencias conceptuales entre el sentido que al mismo se otorga en el Sector Público y en el Privado.

Hechas todas estas matizaciones, conviene señalar que efectivamente en el aspecto metodológico y formal hay coincidencias evidentes, en mi opinión, entre los informes de auditoría de regularidad del Sector Público y los de auditoría financiera o auditoría de cuentas anuales. Hay también diferencias importantes entre uno y otro tipo de informes. Desde el punto de vista cuantitativo posiblemente haya más puntos comunes que divergentes. Algunos de los puntos diferenciadores son cualitativamente hablando muy importantes, como veremos más adelante, especialmente con los informes de auditoría de cumplimiento de la legalidad.

Creo que un análisis del problema debe incluir, además de un repaso a las normas de auditoría relativas a la preparación, contenido y presentación de los informes, al menos, una breve mención a las cualidades que debe reunir la información a auditar así como los principios y criterios contables que conforman los estados financieros en el Sector Público y en el Privado.

Existen coincidencias en cuanto a las características de la información a auditar. En efecto, el PGC establece que la información contenida en las cuentas anuales debe ser comprensible, relevante, fiable, comparable y oportuna. El Documento n.º 1 de la IGAE sobre principios contables públicos señala, por su parte, que los requisitos esenciales que ha de cumplir la información contenida en los estados contables de los *distintos* entes comprendidos en la Administración Pública son los de identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad y verificabilidad. La concurrencia conceptual en los requisitos básicos de la información a auditar es, a mi juicio, muy amplia.

La coincidencia entre los principios contables establecidos como obligatorios por el PGC y los que enumera el citado Documento n.º 1 de la IGAE como marco de referencia para la contabilidad pública son, asimismo, notorios. El objetivo de unos y otros es idéntico: que la información contable permita conocer la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad que los adopte.

Las normas de auditoría del Sector Público emitidas por la IGAE en septiembre de 1983 son básicamente coincidentes con las normas de auditoría generalmente aceptadas en España e internacionalmente en cuanto a las normas generales y de ejecución del trabajo. Aunque para ello debamos tener en consideración ciertos matices debidos al posterior desarrollo normativo de la auditoría de cuentas según la Ley y Reglamento de Auditoría. En lo concerniente a las normas relativas a la preparación, contenido y presentación de informes hay diferencias importantes que comentamos más adelante.

Las normas de auditoría del Sector Público incluyen bajo el mismo apartado tres tipos de informes, a mi juicio, muy distintos tanto en contenido técnico y formal como en cuanto a sus efectos jurídicos. Tales informes son los siguientes:

- Auditoría operativa.
- Auditoría financiera.
- Auditoría de cumplimiento de legalidad.

Las normas mencionan, asimismo, que el informe, cualquiera que sea éste, deberá hacer mención al resultado de las investigaciones efectuadas con relación al sistema de control interno contable, así como incluir aquellas recomendaciones que el auditor considere oportunas para corregir las debilidades identificadas. Los comentarios relativos al control interno contable, en el sector privado, no forman parte del informe de auditoría financiera aunque sí suelen ser objeto de un informe especial al que denominamos carta de comentarios. En el Sector Público, personalmente no veo mayor inconveniente en que los mismos formen parte de un informe de auditoría operativa, aunque me cuesta más aceptar que los mismos se incluyan en un informe de auditoría financiera o de cumplimiento de la legalidad. Reconozco, sin embargo, que con las actuales normas de auditoría del Sector Público no existe ningún otro argumento técnico serio, para su inclusión en un informe de auditoría financiera, que aquéllos que propugnan una absoluta claridad en la especificación del alcance del trabajo y en las conclusiones alcanzadas en el mismo.

Los informes de auditoría financiera referentes a las cuentas anuales de una sociedad mercantil tienen los siguientes elementos básicos:

- Título o identificación.
- Destinatario.
- Párrafo de alcance.
- Párrafo de opinión con mención expresa al principio de consistencia.
- Firma del auditor.
- Fecha.
- Nombre, dirección y datos registrales.

Los párrafos de alcance y opinión constituyen el punto esencial de cualquier informe de auditoría. Entre uno y otro podrán existir párrafos intermedios en los que se pongan de manifiesto desviaciones o incumplimientos de principios y criterios contables, hechos contingentes o incertidumbres, limitaciones en el alcance del trabajo de auditoría o, simplemente, hechos que el auditor considere necesario enfatizar. Dependiendo de las causas de estos párrafos intermedios el auditor estará obligado a cualificar su opinión, expresar una opinión negativa o negar su opinión. Cuando no existan párrafos intermedios o, de existir, tengan como único objeto destacar un hecho sobresaliente, la opinión será limpia, es decir, sin salvedades.

El apartado 6.3 de las normas de auditoría del Sector Público hace referencia al contenido de los informes de auditoría. El informe deberá tener un párrafo de alcance en el que se indique claramente el tipo de auditoría realizado, regularidad u operativa, así como una declaración que el trabajo realizado se efectuó según las normas establecidas por la IGAE. Cuando el informe sea consecuencia de una auditoría financiera, el apartado 6.4 de las normas señala que contendrá la expresión del dictamen del auditor sobre si la información auditada se presenta adecuadamente y representa razonablemente la realidad de acuerdo con principios de contabilidad aplicables al efecto. Deberá hacer mención también a la aplicación consistente de los principios contables.

Los informes, tanto en el Sector Público como en el Privado, deben ir fechados por lo general el día último del trabajo de campo en el ente auditado.

Dicho lo anterior, no parece extraño, a mi juicio, pensar que debería existir un alto grado de coincidencia formal entre los informes de auditoría financiera en el Sector Público y en el Privado, ya que este hecho es la consecuencia de una amplia identidad en:

- Las condiciones exigidas para la información contable a auditar, sea ésta pública o privada.

- Los principios y criterios contables obligatorios y de la consecuencia última de su aplicación que es la imagen fiel.
- Las normas de auditoría, tanto en lo referente al trabajo y cualificación técnica de los auditores, como en lo referente al contenido y exigencias de los informes.

Para concluir, creo que no debemos olvidarnos de hacer una breve mención a la auditoría de cumplimiento de la legalidad que representa la otra vertiente de la auditoría de regularidad. Las normas de auditoría del Sector Público no se prodigan en referencia a la auditoría de cumplimiento. De hecho creo que sólo se cita en tres ocasiones. La primera en el apartado 2.2(b) en la que, al hablar de los objetivos de la auditoría del Sector Público, señala que la auditoría de cumplimiento determina si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos. En el apartado 5.3 relativo a las normas sobre ejecución del trabajo se establece que el auditor deberá revisar el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables. En el párrafo 6.3(e) relativo a las normas sobre preparación, contenido y presentación de informes se indica que el auditor deberá hacer una mención expresa del grado de cumplimiento de la legislación aplicable.

Los apartados 5.3 y 6.3(e) tienen un contenido muy amplio ya que, en ambos casos, hacen referencia al cumplimiento de la legalidad vigente en sentido más amplio, es decir, en cualquier actuación de auditoría integral llevada a cabo según las citadas normas. Acotando alcance vamos a referirnos exclusivamente a auditoría completa de cumplimiento, cuyo objetivo según las normas de auditoría del Sector Público no es otro que el de emitir una opinión sobre si la entidad cumple adecuadamente con la legislación más importante relativa a la administración y control de los fondos públicos.

En mi opinión, la auditoría completa de cumplimiento debe ser una de las formas más usuales de actuación de la IGAE, cuando los documentos a auditar no sean cuentas anuales sometidas a los principios y criterios contables establecidos en el Plan General de Contabilidad. Es decir, muchos de los organismos autónomos de la Administración del Estado incluidos en el art. 4.1 del TRLGP y algunos de los regulados en el art. 6.5 de la misma Ley.

Por comparación con la auditoría financiera debemos señalar que los requisitos de la información a auditar son idénticos, así como las normas de auditoría y la metodología a utilizar. Difieren los estados a auditar, estados de preparación y liquidación del presupuesto *versus* cuentas anuales o estados financieros, en la misma medida que difiere la normativa legal presupuestaria de los principios y normas contables generalmente aceptados.

En el informe de auditoría existen diferencias importantes. Debe incluirse un párrafo de énfasis en el que se advierta al lector que los estados auditados no han sido preparados según principios y criterios contables generalmente aceptados y que, consecuentemente, no pretenden reflejar la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera ni los resultados de las operaciones. El párrafo de opinión debe contener una forma de expresión distinta aunque el contenido sustancial podría considerarse similar al correspondiente a una auditoría financiera.

IV. Intervención correspondiente a D. Antonio Tejerina Castellanos

“Nunca veremos el fin de la incertidumbre y el riesgo”

Esta frase que ilustra el discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras del profesor D. Ubaldo Nieto de Alba —me vino a la mente cuando se me invitó a participar en estas jornadas del Cuerpo de Intervención al que me he sentido siempre muy unido, tanto por razones familiares muy cercanas, como por amistades ya de muchos años.

Por tanto, mi agradecimiento a la asociación por su invitación de participar en estas X Jornadas de Control Interno en el Sector Público.

Decía al comenzar que esta frase tiene un valor particularmente importante cuando se habla de auditoría porque en cierto modo, un auditor es un poco administrador e informador de incertidumbres y riesgos de su cliente y de terceros e incurre también en grandes riesgos propios por la responsabilidad que se le ha asignado en su cometido. Sobre estos aspectos y dentro de la auditoría del sector privado es sobre los que quisiera centrar esta pequeña presentación antes de entrar en el debate:

- ¿A quién sirve el auditor externo?
- ¿Existe realmente la independencia y objetividad en las auditorías?
- ¿Se puede considerar que el auditor externo es un garante de intereses de terceros?
- ¿Es proporcionada y justa la responsabilidad que se le atribuye?
- ¿Qué espera y valora realmente el auditado?
- ¿Hacia dónde vamos en la auditoría externa?

Estas y otras muchas cuestiones se plantean cada vez con más frecuencia cuando se habla de auditoría externa y desde luego para mí, se hace particularmente difícil el abordarlas y tratar de contestarlas.

Valgan pues simplemente algunas reflexiones de un profesional que considera que hay todavía muchos puntos en discusión y sometidos a continuo debate cuando sin ningún menosprecio al pasado y presente de la auditoría, se intenta construir el futuro de este imprescindible servicio tratando de mejorar su eficacia.

1. ¿A quién sirve realmente el auditor externo?

Al margen de lo establecido en la Ley 19/1988 de auditoría de cuentas conocido por todos... efecto frente a terceros..., sin embargo, antes de los terceros, hay una relación contractual entre el auditor y alguien y ese alguien es quien tiene competencia para nombrarle, que para evitar interferencias en la necesaria independencia con respecto al gestor, base de la eficacia del informe, la ley lo ha establecido (salvo las competencias específicas del registro mercantil) en la junta de accionistas, órgano máximo de una sociedad.

Hay una definición de auditoría (que es aplicable a cualquier ámbito de actuación) que encontré en un texto canadiense y que creo recoge perfectamente los elementos esenciales de este servicio y sus características fundamentales:

Auditoría es el examen de la información que resume los logros del gestor, llevada a cabo por un profesional independiente que normalmente sirve los intereses del que tiene potestad de delegar la función de gestión.

Centra esta definición todo el énfasis en la independencia con respecto al gestor e identifica que un auditor debe servir normalmente a quien tiene competencia máxima en una organización, que lógicamente, en el sector privado es la junta de accionistas.

La ley española va más allá al introducir también a los *terceros*, aunque no está muy claro hasta dónde llega el concepto de terceros. Quizá la Ley en este término incluya a todo aquél que tiene interés legítimo en la información que se audita y que pueda demostrarlo ya que también extiende la responsabilidad del auditor ante éstos.

Parece evidente que dentro de los terceros pueden estar:

- Los mercados de inversión (por tanto Bolsa, Bolsines.... CNMV) que representan a inversores potenciales.
- Ciertos organismos reguladores (Banco de España, Dirección General de Seguros).
- Empleados (incluyendo los gestores y centrales sindicales).
- Acreedores.
- La propia Administración Pública.

Yo definiría el concepto de terceros como todo aquél que sin tener una relación contractual directa con el auditor puede demostrar tener un interés legítimo sobre la información auditada.

2. ¿Existe realmente la independencia y objetividad en las auditoras externas?

Todos conocemos lo establecido legalmente sobre incompatibilidades que intentan garantizar la independencia del auditor, pero por encima de las reglas que detallan situaciones de intereses o influencias que pueden menoscabar la objetividad, hay, en mi opinión, una consideración adicional y es que la independencia y la objetividad son actitudes mentales y sobre todo en el ejercicio de una profesión donde por muchas normas y procedimientos que se establezcan en un gran número de situaciones se termina en una cuestión de juicio del auditor.

Dicen los americanos que se infringe el principio de objetividad cuando un auditor se pone en una situación que permita a alguien razonable, dudar de su independencia.

Como podéis suponer, el tema independencia es motivo de enorme preocupación entre los profesionales por estar muy unido a la responsabilidad derivada.

Es mucho lo que nos jugamos los auditores si pecáramos contra este principio básico. Considero que es probablemente la infracción más grave que puede cometer un profesional y desde luego la que más minaría su credibilidad exterior.

Se habla a veces demasiado de que el hecho que sea la entidad la que paga los honorarios puede menoscabar la independencia: que el interés de mantener ciertos clientes importantes en su dimensión, puede influir al auditor en sus juicios.

Creo que éste puede ser un tema para el *debate* pero voy a anticipar mi opinión y mi experiencia personal sin ninguna intención de dogmatizar.

¿Qué gana y qué puede perder un auditor en una actuación irregular que infrinja el principio de independencia?

Parece obvia la respuesta: por retener un cliente lo puede perder todo. Al margen de las posibles reclamaciones económicas, por su responsabilidad que la Ley establece en ilimitadas está la pérdida del activo fundamental del auditor que es su credibilidad.

¿Quién en estas circunstancias puede asumir ese riesgo?

Creo que no es necesario decir que hay que estar muy presionado por circunstancias de una enorme necesidad para cometer ese error.

En mi experiencia, si debo reconocer, que me he encontrado con equivocaciones de auditores, con fallos de juicio, pienso en beneficio de los profesionales. son muy pocos en relación al número de actuaciones, pero en la *mayoría* de estos casos, son equivocaciones no dolosas, es decir, sin ánimo de engañar de forma interesada a terceros.

Y sí, por el contrario, he conocido muchos casos de ruptura de relaciones entre auditor y auditado —por intentar sin éxito el gestor del auditado, influir en el auditor bajo amenaza de no renovar el contrato y en muchos de ellos, por supuesto, que se han dejado de percibir incluso los honorarios de esa actuación.

He encontrado muchas más veces acusaciones de que somos más papistas que el Papa, que sólo seguimos normas, que nos falta sensibilidad para dar alguna ayuda al negocio de nuestros clientes, que elogios por parte de éstos por hacernos solidarios de informaciones sesgadas o malintencionadas que siempre y afirmo —siempre a la larga— se pagan muy caro.

3. ¿Debe ser el auditor externo un garante de los intereses de terceros?

Diría que la Ley lo tiene establecido así en cierta manera, pero me parecería negligente por parte de alguien que su única garantía fuera la auditoría.

Por centrar este tema, todos los que estamos aquí sabemos qué es y cómo se hace un trabajo de auditoría y que al haber, como ya dije antes, muchas cuestiones de juicio, unido a la falta de precisión absoluta de los principios contables que rigen la presentación de la información que se audita; al no examinarse todas y cada una de las transacciones que se realizan en el período auditado y sobre todo, al ser la fuente fundamental del trabajo del auditor, la información que suministra el propio cliente, por mucho que se cruce con terceros, siempre existe un riesgo de auditoría que hay que entender y valorar.

El *riesgo* de que existan errores o irregularidades intencionadas o no y no detectadas, es algo que va unido a nuestra profesión lo que hace que —como decía al inicio de esta charla— si el auditor es un poco administrador e informador de incertidumbres y riesgos de terceros, incurre en riesgos y debe por tanto administrar sus propios riesgos.

Dice otra definición de la función del auditor, que si es importante detectar errores e irregularidades, la función primordial es contribuir a crear un sistema que ayude a disminuir las posibilidades de que éstos ocurran y que los haga más difíciles.

Creo que esto enmarca perfectamente —que no sólo frente a terceros sino ante su propio cliente— la auditoría tiene una función tremendamente importante, que da mucha credibilidad a la fidelidad de la información, que puede detectar errores e irregularidades, que es una garantía, aunque considerarla como la única garantía ante una decisión de efectuar o no una determinada transacción económica sería absolutamente temerario. Creo que hemos de apartar al auditor del *término inglés* «Underwriter» (o «garante único»).

4. ¿Es proporcionada y justa la responsabilidad que la Ley atribuye al auditor externo?

Pocas profesiones tienen establecida por ley una responsabilidad yo diría que tan agresiva como la que establece la Ley 19/1988 al auditor. Fijar esta responsabilidad en directa, solidaria e ilimitada frente al auditado y frente a terceros— por los daños y perjuicios ocasionados (en caso de sociedades, todos los socios responden de forma subsidiaria y solidaria), introduce varias cuestiones y consideraciones que quisiera plantear a los presentes.

Primera

¿Es procedente y justo que pueda reclamar quien no tiene establecida una relación contractual con el auditor?

Segunda

¿Es equitativo que una reclamación pueda ser desproporcionadamente mayor que el honorario percibido por un servicio?

Pensemos en las últimas reclamaciones en los EEUU —que suponen— algunas de ellas, varios miles de veces, el honorario de la actuación.

Tercera

Si el responsable legal de la información de una entidad es el administrador, ¿es justo que tal y como está establecido sea más fácil actuar contra el auditor que contra el administrador?

De hecho, no conozco en los países donde hay más juicios contra auditores, reclamaciones contra administradores de la cuantía y de la frecuencia que se dan contra los auditores. Creo que en el fondo está la consideración de que en muchos casos el auditor es más solvente que el administrador responsable.

Cuarta

Si se continúa en la línea de reclamar en forma desproporcionada, ¿sobre qué base y nivel deben fijarse los honorarios de un auditor? ¿No se justificaría más una prima de riesgo que un honorario basado en horas para que esta actividad tuviera viabilidad y justificación económica?

En fin, sobre este tema sólo recordar una frase que publicó no hace mucho la revista americana «The American Bankers».

«Hasta hace poco, los banqueros asumían las consecuencias de sus errores; ahora, cuando se equivocan al conceder un crédito, intentan traspasar los efectos de su mala gestión a los auditores».

A modo de última reflexión en este capítulo, como esto no se controle, los informes de los auditores podrían contener tantas **cautelos** que les harían totalmente inservibles.

5. ¿Qué espera y valora el auditado? ¿Hacia dónde vamos en la auditoría externa?

Voy a referirme a dos encuestas recientes en el sector privado, una internacional y otra local, y en aras a la brevedad, voy a tratar de resumir al mínimo:

Voy a empezar por la investigación externa hecha en varios países de primera línea mundial (EEUU, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Australia y Brasil).

Nadie niega el valor de la auditoría en cuanto a su función de fedataria de información pero también:

- El mercado tiene una visión clara y coherente de las calidades de servicio al cliente que espera de un auditor externo.
- Este mercado busca un asesor auditor que reúna dos tipos de características de calidad:
 - Culturales que un auditor de prestigio debe ser capaz de poseer:
 - Que sea accesible y abordable.
 - Que tenga un suficiente conocimiento del sector en que el cliente opera y su negocio.
 - Que pertenezca a una organización con pocos litigios y otros clientes de prestigio.

En este grupo de características, la mayor parte de los auditores importantes fueron evaluados de forma muy positiva.

Pero también, el mercado busca otro tipo de características que separan a los solamente competentes de los extraordinarios y éstas se pueden resumir en:

- Que los auditores sean capaces de añadir valor al negocio de su cliente.
- Que posean un conocimiento profundo de los sectores y de los negocios.
- Que puedan llegar a ser considerados asesores del equipo de gestión al más alto nivel.
- Que puedan ofrecer servicios multidisciplinarios e internacionales.

A modo de resumen: parece que el mercado internacional, al margen del atributo de informar de manera independiente sobre la información, busca unos auditores/asesores que:

- Tengan una amplia y profunda perspectiva de los negocios, capaces de distinguir lo más adecuado al negocio de sus clientes desde sus íntimos conocimientos de los mismos.
- Capaces también de poder aportar ideas estratégicas de una forma activa, de añadir valor, de ser prácticos.
- Que tengan sensibilidad a las necesidades de la entidad auditada, respeten su cultura y sean capaces de aportar algo al negocio y mejorar la gestión.

Si ahora nos acercamos a España un resumen de conclusiones del estudio local fueron las siguientes:

- Un alto porcentaje de los encuestados (80%) cree que la auditoría es beneficiosa para su compañía.
- Los factores más importantes que se valoran antes de seleccionar un auditor son:
 - Profesionalismo.
 - Reputación.

- Entendimiento y comprensión de las necesidades del cliente.
- Calidad y profundidad en sus recomendaciones sobre las mejoras del negocio.
- Honorarios (aunque no es la prioridad fundamental).

Las mejoras requeridas se centran en:

- Mayor soporte y asesoramiento, incluido un mejor entendimiento de los temas del negocio.
- Más rápida respuesta y enfoque más innovador.

El mundo financiero ve el mercado de auditoría como un sector de muy rápido desarrollo, con sustanciales mejoras en el servicio que ofrecen.

Sin embargo, el mercado pide mayor asesoramiento de negocio y consultoría, junto a un servicio más rápido y más personal.

Traigo esta encuesta a esta presentación porque parece haber ciertos elementos en contradicción entre lo que pide el mercado y lo que parece va a ser el camino permitido por las normas legales en la auditoría externa en el sector privado, sobre todo las que intentan evitar enfrentamientos con el principio de objetividad o independencia.

Aunque yo creo que es compatible, como lo es en el ámbito del Sector Público (creo que en el futuro vamos a ver un mayor acercamiento de enfoques y alcances entre auditorías públicas y privadas) y que el futuro de la auditoría externa en el sector privado no va a poder prescindir de estos comentarios surgidos de las encuestas, teniendo en cuenta el principio de objetividad e independencia y por tanto del valor frente a terceros aun con los elementos de riesgo e incertidumbre que nunca debemos olvidar y con los que abrí esta charla.

Parafraseando a otro pensador «no debemos admitir como tales las normas o las costumbres establecidas: debemos buscar en ellas la necesidad, para que nada nos parezca imposible de mejorar».

No voy a extenderme más, espero que queden estas ideas para el posterior coloquio.

**EVALUACION DE PROGRAMAS
Y POLITICAS PUBLICAS.**

**METODOLOGIA
DE EVALUACION.**

**AVANCES EN
CONTABILIDAD ANALITICA.**

D. Julián Arcos Alcaraz

Subdirector General de Estudios y Coordinación

D. Jesús del Barco Fernández-Molina

*Subdirector General de la Unidad de Enlace con la Intervención General
de la Seguridad Social*

D. Jaime Pou Díaz

Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad

EVALUACION DE PROGRAMAS Y POLITICAS PUBLICAS. METODOLOGIA DE EVALUACION. AVANCES EN CONTABILIDAD ANALITICA.

I. INTRODUCCION

En nuestro país, pocas personas han oído hablar o, en todo caso, tienen una idea clara y concreta de lo que es la evaluación de políticas públicas.

Se trata, en cualquier caso, de un tema novedoso y, además, ambicioso.

Precisamente ayer, en la sesión de apertura, el Ministro de Economía y Hacienda aludía, en más de una ocasión, a la necesidad de la evaluación con el fin de incrementar la eficacia de la Administración.

Como anticipo de los conceptos que más adelante se van a desarrollar, diré que la evaluación de programas y políticas públicas hace referencia al análisis de la actuación pública con el objeto de medir sus efectos o, mejor aún, de conocer su eficacia, entendida ésta no sólo en los términos clásicos y estrictos a los que se circunscribe nuestro conocido control de eficacia (es decir, el análisis del grado de realización de los objetivos presupuestarios), sino en un sentido más amplio y externo, con referencias a calidad de los servicios prestados, a satisfacción del ciudadano.

La primera cuestión que puede plantearse es la de los aspectos comunes o diferenciadores entre control y evaluación: ambas actividades se centran en el análisis de la acción pública en la idea de corregir posibles desviaciones y mejorarla. Pero las diferencias entre uno y otra son claras y pueden mostrarse en el primer esquema de la página siguiente.

La Intervención General de la Administración del Estado ha iniciado una experiencia de forma prudente y cautelosa en el campo de la evaluación; en primer lugar, a través de algo que ya es una realidad; el control financiero de programas, con el que se pretende medir resultados de modo interno: se analizan los objetivos presupuestarios realizados respecto a los que habían sido previstos.

Las primeras experiencias datan de 1985, tras el establecimiento de la presupuestación por programas; más tarde, la Ley de Presupuestos para 1989 y las siguientes, han institucionalizado y dado carácter oficial y normado a esta actividad, ampliándose sucesivamente el número de programas presupuestarios sometidos a este tipo de control. Puede afirmarse que aún no se trata de evaluación, pero sí de una actividad que está al comienzo del camino evaluador.

CONTROL	EVALUACION
<p>Se ejerce sobre cada gasto o, en todo caso, sobre el gasto de un período determinado.</p> <p>Tradicionalmente, se ha ceñido a los aspectos de regularidad/legalidad.</p> <p>Suele ejercerse desde una postura de desconfianza respecto al controlado.</p> <p>Acarrea sanciones en caso de incumplimiento.</p>	<p>Se ejerce sobre toda la vida de un proyecto o acción pública. Tradicionalmente, se ha ceñido a los aspectos de regularidad/legalidad.</p> <p>Atiende esencialmente a los resultados obtenidos, se interesa por la eficacia y calidad de los servicios. Acarrea sanciones en caso de incumplimiento.</p> <p>Busca prestar apoyo y ayuda al evaluado con el fin de corregir desviaciones.</p> <p>Da lugar a debates dirigidos a mejorar la eficacia pública y, posiblemente, dará lugar al logro de economías en la gestión de los recursos públicos.</p>

Más tarde, la propia Intervención ha continuado profundizando en la materia, con el inicio de estudios tendentes a la elaboración de una metodología de evaluación, en la que actualmente se trabaja.

Para abordar sucesivamente estos temas, la sesión de hoy se organiza según el siguiente esquema, en el que cada ponente expondrá las siguientes materias.

PONENTE	TEMA	CONTENIDO
M.ª José Garde	Sistema de seguimiento de objetivos y control financiero de programas	Introducción descriptiva al sistema de seguimiento y al control financiero de programas.
Jesús del Barco	Balance	Breve balance de la experiencia e introducción al tema de contabilidad analítica como debilidad detectada en la aplicación del sistema.
Jaime Pou	Contabilidad analítica	Exposición de la situación de los trabajos que sobre la materia realiza la IGAE. Presentación del proyecto CANOA.
Julián Arcos	Introducción a la evaluación de programas y políticas públicas	Necesidad de su introducción ante la demanda política y social de evaluación. Concepto y clases de evaluación. Análisis comparado. Requerimientos previos a su introducción: desarrollo del método, asunción de esta filosofía y especialización. Capacidad de respuesta de la IGAE.
Angel Alvarez	Evaluación de programas y políticas públicas	Introducción a la filosofía de evaluación de programas y políticas públicas.
Jesús del Barco	Introducción a la metodología de evaluación	Breve introducción a los objetivos y organización de la metodología que se está desarrollando en la IGAE para la realización de evaluación de programas.

PONENTE	TEMA	CONTENIDO
Pedro Cañas	Metodología de evaluación de programas y políticas públicas.	Introducción a la metodología actualmente en desarrollo en la IGAE para la realización de evaluación de programas y políticas públicas en nuestro país.
Julián Arcos	Colofón y cierre.	Conclusiones, cierre de ponencia e inicio del debate.

II. SISTEMA DE SEGUIMIENTO DE OBJETIVOS Y CONTROL FINANCIERO DE PROGRAMAS

Sistema de seguimiento de objetivos: Introducción, normas reguladoras, agentes participantes

Introducción

Una vez implantado en 1984 el sistema de presupuestación por programas, el paso siguiente dentro de la línea de renovación de los procesos y técnicas de asignación, programación y gestión de los recursos públicos era establecer un proceso de seguimiento cuyo objetivo no era otro que cerrar, precisamente, el sistema de presupuestación por programas.

Este sistema se configura como un instrumento al servicio de la asignación de los recursos y de la gestión de los programas, ya que a través de él, el gestor informa acerca del estado de situación de lo realizado en relación con los objetivos que previamente se han fijado. No obstante, la operatividad del sistema está condicionada a que el gestor practique una verdadera gestión por objetivos.

El sistema integra las distintas fases de planificación, presupuestación y ejecución participando en el mismo los órganos gestores, de presupuestación y de control, sobre los que se superpone la Comisión de Análisis de Programas. Con ello lo que el sistema intenta es superar la tradicional desconexión entre las decisiones de planificación que realizan los órganos gestores y las que se desarrollan en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, favoreciendo que la DGP actúe como órgano de coordinación en la elaboración de los PGE.

Este procedimiento sienta las bases para desarrollar una administración por objetivos, un modelo de gestión orientado a resultados. De esta forma el resultado se configura como un elemento esencial en el proceso de toma de decisiones sobre los programas, favoreciendo la responsabilización por resultados.

Normas reguladoras

El sistema de seguimiento viene regulado por un conjunto de normas que pueden agruparse en dos bloques:

1. Normas con rango de ley.
2. Normas de desarrollo.

1. Normas con rango de ley.

Estas son las leyes anuales por las que se aprueba los PGE. En concreto:

- Ley 37/1988 de PGE para 1989 por la que se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para dictar normas y establecer los procedimientos necesarios para introducir un sistema normalizado de segui-

miento del grado de realización de los objetivos. Establecía asimismo los ocho programas sobre los que en 1989 se había de aplicar el sistema.

- Tras ella, las sucesivas leyes de presupuestos han venido a ampliar el número de programas y actuaciones afectos a este sistema de gestión y control. Destacar la Ley 39/1992 de PGE para 1993 por la que se amplía la aplicación del sistema a un total de 16 programas.

2. Normas de desarrollo.

Las normas de desarrollo son básicamente de tres tipos:

- a) *Ordenes Ministeriales*. Las Ordenes Ministeriales de Economía y Hacienda vienen a regular el sistema de seguimiento. La que actualmente está en vigor es la OM de 14 de julio de 1992, que sustituyó a la hasta entonces en vigor OM de 11 de abril de 1989, introduciendo importantes modificaciones en esta última. (Modificaciones en las que no se entra).
- b) *Resoluciones de la DGP*. Por su parte, las Resoluciones de la DGP son las que recogen y aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la OM.
- c) Finalmente, las *Circulares de la IGAE* que regulan el Control financiero de programas y establecen Instrucciones para el ejercicio del mismo.

Conforme a la OM de 14 de julio de 1992, se aprueba la Circular 1/1993, de 29 de enero, que sustituye a la Circular 4/1989 de 27 de diciembre dictada precisamente al amparo de la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989.

Agentes participantes

La mecánica de funcionamiento del sistema se establece a través de una serie de etapas que vienen a configurar el ciclo presupuestario. Los agentes participantes en el sistema son:

1. Organismo gestor del programa o plan de actuación.
2. D.G. Presupuestos.
3. Intervención General de la Administración del Estado.
4. Comisión de Análisis de Programas. Esta comisión se superpone sobre las tres anteriores como órgano colegiado que cierra el circuito de información y garantiza la coordinación de actuaciones.

Así inicialmente los órganos gestores preparan su anteproyecto de presupuesto, en el que identifican los objetivos, indicadores y costes previsibles para la ejecución del programa. Posteriormente, en el seno de la Comisión de Análisis de Programas y de la DGP, se procede a la discusión de las propuestas, asignación de créditos, y a su integración con el resto de los programas.

Aprobado el presupuesto, se desarrolla por los Organismos gestores, su ejecución así como el seguimiento de los resultados.

Finalmente, se articula el proceso de rendición de cuentas, según el cual los órganos gestores informan sobre el nivel de realización de objetivos e indicadores, costes en los que se ha incurrido, y en su caso sobre la justificación de las desviaciones producidas.

En cuanto a los *cometidos y responsabilidades* de cada uno de estos agentes; el sistema establece:

1. Organismos Gestores. Como competencia de los órganos gestores:
 - Elaborar propuestas presupuestarias.
 - Definir la estructura de objetivos e indicadores necesarios para su medición.
 - Gestionar el programa.
 - Establecer el sistema de seguimiento de objetivos.

- Realizar un seguimiento efectivo de realizaciones.
- Rendir cuentas de su actuación presentando los estados, informes, y balances requeridos por la OM de 14 de julio de 1992.

Todo ello supone un amplio grado de autonomía y de responsabilidad por parte del gestor, si bien ha de respetar siempre el fin último de obtener información destinada a evaluar el cumplimiento de los objetivos que han servido de base para la asignación de recursos.

2. D.G. Presupuestos. Le corresponde elaborar las propuestas presupuestarias, reasignando recursos, y modificando, si ello fuera preciso, los objetivos e indicadores a la vista de las observaciones formuladas por las Comisiones de Análisis de programas.

3. Intervención General de la Administración del Estado. Tiene asignada la función de control financiero de programas o planes de actuación, en su caso. Dicho control consiste básicamente, en analizar y auditar los estados, balance de resultados e informes de gestión rendidos por el gestor desde el punto de vista de la eficacia, eficiencia y economía.

Si bien esta función es competencia de la Intervención General, la misma se realiza con carácter general a través de las Intervenciones Delegadas en Ministerios, Servicios, Organismos, Sociedades y Entes Públicos en los que se encuentre establecido este régimen especial de seguimiento de programas (caso de no existir Intervención Delegada se realizará a través de la Subdirección General de Control Financiero). Y en los ámbitos concretos de la Seguridad Social y Ministerio de Defensa a través de las Intervenciones Generales respectivas.

4. Comisión de Análisis de Programa. Por último, a la Comisión le corresponde, como órgano integrador, analizar las necesidades financieras de los distintos programas de gasto en relación con los objetivos que se hayan seleccionado y los resultados alcanzados, proponiendo en su caso las adaptaciones y reasignaciones de recursos presupuestarios que resulten aconsejables, según criterios de rentabilidad económica y social. Finalmente, también analiza la eficacia de las políticas públicas de gasto.

Ambito de aplicación

Mientras la OM de 11 de abril de 1989 limitaba el seguimiento especial a los objetivos establecidos en los programas que integran los Presupuestos Generales del Estado, la OM de 14 de julio de 1992 amplía el ámbito de aplicación de este sistema a los objetivos que se asignen a las Sociedades Estatales o Entes Públicos, cualquiera que sea el ordenamiento jurídico al que hayan de ajustar su actividad, en los planes de actuación.

En la Disposición Adicional Segunda de la Ley 39/1992 de PGE para 1993 se recoge una relación de los 16 programas y actuaciones a los que será de aplicación durante 1993 el sistema especial de seguimiento, cualquiera que sea el agente del Sector público estatal que los ejecute o gestione. Tales programas pueden agruparse por políticas de gasto y así tenemos: Justicia, Educación, Infraestructuras, Investigación, Promoción de Empleo, Sanidad y otras políticas no individualizadas. En total importan 2,37 billones de pesetas, lo que representa un 9,1 % del total de los Presupuestos Generales del Estado (cifra consolidada).

Control financiero de programas: Objeto y Fases

Objeto

El control financiero de programas tiene como finalidad evaluar, desde la perspectiva de la eficacia, la eficiencia y la economía, la gestión de los programas presupuestarios y los planes de actuación de las Sociedades Estatales y Entes Públicos sujetos a seguimiento especial, siendo su objeto el examen, análisis y evaluación de:

1. Los sistemas y procedimientos establecidos por el gestor para el seguimiento de los objetivos.
2. Los documentos y antecedentes que sean necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los balances e informes rendidos por los Organos gestores.

Para el desarrollo de esta función, el órgano de control puede recabar en cualquier momento de los centros gestores la información que precise, y efectuar las comprobaciones materiales que, en su caso, sean necesarias.

Fases

En la realización del control financiero de programas, se establecen cuatro fases claramente *diferenciadas*:

1. Planificación.
2. Estudio preliminar.
3. Análisis de la Gestión del Programa.
4. Emisión del informe.

1. *Planificación*

En esta primera fase lo que se pretende es:

- Tener conocimiento de las características del programa (órgano gestor, presupuesto, actividades).
- Conocimiento de objetivos, las condiciones y limitaciones al trabajo.
- Prever los procedimientos de auditoría aplicables, su extensión y oportunidad.
- Prever el equipo de auditoría (cuántos, qué categoría).
- Prever los tiempos (fecha de entrega de los informes, de análisis de las áreas,...).

2. *Estudio Preliminar*

Está orientado, con carácter general, a conocer de una parte qué actividades se realizan en la ejecución del programa, quién es el responsable de gestionarlo y cómo se ejecuta; y de otra el análisis del sistema de seguimiento establecido por el gestor. Por ello, en este estudio preliminar podemos distinguir:

2.1. Estudio Previo del Organismo Gestor

En este estudio previo del organismo gestor, se realiza:

- a) *Análisis del gestor.*
- b) *Análisis de la legislación básica relevante.*
- c) *Análisis de los recursos económicos afectos.*
- d) *Análisis de los planes de actuación.*

Tras este estudio previo se pretende que el encargado del trabajo obtenga una visión genérica que sirva de primera toma de contacto con el programa, sus organismos gestores y la realidad de los mismos. Pero que además le permita identificar las áreas de gestión que deben estudiarse y fijar el alcance y extensión de los procedimientos y pruebas a realizar.

2.2. Análisis previo de objetivos e indicadores

En esta fase del estudio preliminar se pretende la realización de un estudio teórico sobre la idoneidad y adecuación de los objetivos e indicadores definidos en el programa auditado; no procede aquí entrar a valorar el grado de realización de los objetivos ni la eficiencia alcanzada.

Tras este análisis previo, estaremos en condiciones no sólo de conocer los objetivos e indicadores definidos para el programa, sino también evaluar, con carácter previo, la idoneidad de los mismos y si reflejan adecuadamente las metas y resultados específicos que se esperan conseguir con la ejecución del programa.

2.3. Análisis del sistema de seguimiento de objetivos establecidos por el gestor

El objeto de esta fase es conocer con precisión el proceso que se sigue para la obtención de los datos conforme a los que se elaboran los balances e informes, así como el tratamiento que se da a dicha información, al objeto de determinar la confianza que merece el sistema de seguimiento establecido por el gestor. De ahí que represente una de las tareas más importantes del trabajo a realizar ya que una de las principales limitaciones con las que se va a encontrar el equipo auditor es precisamente la ausencia de un sistema de seguimiento adecuado, impidiendo al auditor emitir opinión sobre el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los informes y balances elaborados por el gestor. El auditor deberá centrar su atención en el análisis de tres puntos:

- Proceso de obtención de información.
- Tratamiento dado a dicha información.
- Los procesos de garantía y validación de la información obtenida.

Tras este análisis se estará en disposición de:

- Evaluar el sistema de seguimiento aplicado por el gestor.
- Establecer el alcance y naturaleza de los procedimientos y pruebas a realizar en el análisis del balance.

3. Análisis de la gestión del programa

En esta fase se examinan los aspectos y áreas que se han considerado como relevantes en el Estudio Preliminar, con especial énfasis en la evaluación de los niveles de eficacia y eficiencia con que se utilizan los recursos para lograr los objetivos perseguidos. En su práctica se distinguen dos partes diferenciadas:

- Análisis de las áreas de gasto más significativas (personal, gastos corrientes, subvenciones e inversiones).
- Análisis del Balance de Resultados

Realmente la primera fase tiene carácter instrumental y preparatorio de la segunda, puesto que de la primera se obtendrán conclusiones sobre el grado de eficiencia en la utilización de los recursos presupuestarios al tiempo que permite fijar en gran medida el contenido y extensión de las pruebas y procedimientos a emplear en la verificación del Balance.

3.1. Análisis de las áreas de gasto

No vamos a entrar a analizar con detalle todas y cada una de las áreas de gasto, ni los aspectos que en cada una de ellas se debieran estudiar. Con carácter general, y válido para todas las áreas, los puntos que se analizarán en este estudio son:

- *Importancia relativa de cada área.*
- *Criterios de imputación de costes y si éstos son razonables.*
- *¿Se han producido aumentos o disminuciones significativas de los costes?, ¿qué desviaciones existen sobre los gastos presupuestados?. ¿cuáles han sido sus causas?*

Este análisis nos permite:

- por un lado, identificar los problemas que en cada área provocan desviaciones físicas y financieras;
- por otro lado, identificar las deficiencias estructurales significativas que impiden una gestión adecuada.

De esta forma, esta fase cumple con una *finalidad* fundamental: evaluar el grado de eficacia, eficiencia y economía de cada área.

3.2. Análisis del Balance de Resultados

Por lo que se refiere al análisis del balance de resultados y evaluación del programa, se puede afirmar que cumple con uno de los objetivos más importantes de este tipo de control, por cuanto determina, además del grado de fiabilidad de los datos contenidos en el Balance e Informe Anual de Resultados, el grado de cumplimiento de los objetivos, su adecuación a la realidad del programa y las causas que han determinado, en su caso, la existencia de desviaciones.

Para ello, tres son los pasos que han de darse:

- a) *Verificación de los datos del Balance.*
- b) *Análisis del informe de gestión y de las desviaciones.*
- c) *Determinación del grado de cumplimiento de los objetivos.* Para llegar a tal determinación habrá que ver si se han cumplido los objetivos previstos y cuál es el nivel de realizaciones que se ha alcanzado.

Finalizada esta etapa, estaremos ya en condiciones de:

- Determinar el grado de fiabilidad de los datos del balance.
- Obtener conclusiones del informe del gestor.
- Conocer el grado de cumplimiento de los objetivos y la eficiencia en la gestión de los recursos.

4. Informe

La emisión del informe es la última etapa del control financiero del programa. Su objeto es emitir *opinión* sobre:

- a) Grado de realización de los objetivos, e indicadores y de su adecuación a la realidad de los programas.
- b) Los costes en los que se ha incurrido.
- c) Las desviaciones detectadas y las causas que las han producido.

En este informe, que tendrá carácter anual, se pretende asimismo poner de manifiesto las necesidades y dificultades con que se han encontrado los responsables de la gestión del programa, y proponer las recomendaciones que se consideren adecuadas para mejorar tanto la asignación de recursos como la gestión del programa.

4.1. Estructura del informe

La estructura del informe ha sido sustancialmente modificada por la Circular 1/1993 de la IGAE. Según esta norma, el informe se ajustará a la siguiente estructura:

- I. Dictamen.
 - I.1. Introducción (breve descripción del programa).
 - I.2. Objetivos (del control financiero de programas), alcance y limitaciones.
 - I.3. Opinión.
 - I.4. Conclusiones.
- II. Evaluación del programa, que comprenderá:
 - II.1. Evaluación de objetivos e indicadores.
 - II.2. Evaluación del sistema de seguimiento.

II.3. Evaluación de las áreas de gasto.

II.4. Verificación de la información del balance de resultados e informe de gestión.

II.5. Alegaciones.

4.2. Destinatarios de los informes

El informe debe emitirse en el plazo de dos meses desde la rendición, por el órgano gestor del informe anual de gestión y el balance de resultados que está previsto se efectúe antes del 15 de febrero de cada año.

El Interventor-auditor elaborará un *informe provisional*, a cuyos efectos podrá recabar en cualquier momento de los centros gestores la información que precise y efectuar las comprobaciones materiales que, en cada caso, sean necesarias.

Este informe provisional se presentará al *gestor responsable* del programa para que en el plazo de 15 días efectúe cuantas *alegaciones* estime oportunas. Si transcurrido ese plazo no se efectúa ninguna alegación, se entiende que el gestor está de acuerdo en todos los extremos del informe, por lo que el informe provisional se eleva a definitivo.

En el caso de que sí se efectúen alegaciones, y una vez analizadas, el Interventor Delegado o Subdirector en su caso, promoverá, al nivel de dirección que estime oportuno, las reuniones de *discusión* que considere adecuadas a fin de armonizar posturas y favorecer la acogida de conclusiones y recomendaciones.

a) Los *informes definitivos* serán remitidos:

- Al Ministro del Ramo.
- Al Director o Presidente del Servicio. OO.AA., Ente Público o Sociedad Estatal en que se integre la Sociedad Estatal que desarrolle el plan de actuación sujeto a seguimiento.
- Al gestor responsable del programa presupuestario o del plan de actuación.
- A la IGAE.

b) Por su parte la IGAE remitirá tales *informes definitivos* al:

- Ministro de Economía y Hacienda.
- Presidente de la Comisión de Análisis de Programas.
- Director General de Presupuestos.

Además anualmente la IGAE elaborará un *Informe-Resumen* comprensivo de los resultados más significativos de las actuaciones de control financiero de programas efectuados durante el ejercicio, informe que elevará al *Consejo de Ministros*.

Finalmente señalar que con independencia del informe anual definitivo, los Interventores Delegados responsables de la realización del control financiero podrán emitir *informes parciales* a lo largo del ejercicio, cuando aprecien que se dan circunstancias de especial relevancia para la gestión del programa.

III. CONTROL FINANCIERO DE PROGRAMAS: BALANCE DE UNA EXPERIENCIA

El sistema de seguimiento de objetivos es, ante todo, una filosofía de administración orientada a resultados que integra de manera pragmática los distintos procesos y actividades administrativas en que se concreta la gestión de los programas, en su sentido más amplio.

Con su aplicación se establece una nueva dimensión del proceso de gestión pública que viene a superar la tradicional desconexión en nuestra administración de la planificación, el presupuesto, la gestión y

el control. Situación de la que se debe derivar una gestión más económica y una asignación de recursos más eficaz.

No obstante es necesario reconocer que su implantación está resultando una tarea compleja, que requerirá tiempo de maduración y el compromiso y el apoyo de los máximos niveles de dirección.

La idea fundamental en la que se sustenta el sistema de seguimiento orbita alrededor de aumentar la participación en los procesos de decisión de los diferentes niveles de la organización.

Esta circunstancia, junto a la escasa tradición de este modo de gestión en nuestra administración, está dificultando la adaptación rápida de los distintos ámbitos de gestión a esta nueva concepción.

Consecuentemente el sistema está permitiendo, en la práctica, ciertas holguras temporales de implantación, de manera que la evolución hacia esta nueva dimensión de la gestión, se está desarrollando de forma paulatina intentando evitar en cualquier caso la generación de tensiones innecesarias.

Esta política de implantación está suponiendo un cierto retraso en su puesta en práctica aunque como contrapartida se está generando una gradual involucración y un creciente nivel de participación del conjunto de los agentes que concurren en la gestión de los programas.

Antes de hacer un balance que nos permita valorar el nivel de implantación actual y los resultados alcanzados, considero conveniente hacer un breve recordatorio de cuáles son las implicaciones que habrán de derivarse del sistema de seguimiento cuando se encuentre operativo al 100 % de su potencial.

En esta situación ideal la aplicación del sistema permitirá:

- Priorizar las diferentes alternativas de gasto en que se concretan los programas, identificando y definiendo los objetivos encaminados a su satisfacción.
- Orientar y disciplinar la gestión hacia la consecución de resultados.
- Informar sobre el nivel de realización y sobre la continuidad y pertinencia de objetivos y prioridades.
- Asignar los recursos en función de las indicadas prioridades y los resultados alcanzados.

La consecución de este múltiple requerimiento hace necesario que, al menos, se cumplan las siguientes exigencias generales:

1. Su aplicación debe contar con el respaldo activo de la dirección de modo que sea considerado por toda la organización como un instrumento sustancial del proceso de gestión.
2. Es necesario que el sistema de seguimiento de objetivos que se desarrolle por el gestor responda a la naturaleza y exigencias de las actividades que desarrolla y debe apoyarse en los centros de responsabilidad.
3. Los objetivos deben ser precisos, susceptibles de medición, identificables y orientados a resultados.
4. Se debe identificar el responsable de su logro y el marco espacio temporal en que han de realizarse.
5. Se deben instrumentar mecanismos para estimular la mejora de los resultados y para favorecer que las prioridades entre objetivos sean comprendidas, asumidas y aceptadas por los distintos agentes.
6. Es imprescindible cumplir los requerimientos de rendición de cuentas establecidos por el sistema.
7. El control financiero debe aportar, como elemento de cierre del proceso presupuestario, información objetiva elaborada bajo un criterio técnico e independiente.

La experiencia nos señala que el incumplimiento de alguno de estos principios implica una disfuncionalidad del sistema que determina, en la mayor parte de los casos, su incapacidad para cumplir la misión para la que fue establecido.

Los *resultados del control financiero* efectuado en estos años han puesto de manifiesto determinadas deficiencias en relación con el cumplimiento de estos principios. No obstante se puede afirmar que el resultado global obtenido con la aplicación del sistema de seguimiento resulta francamente positivo.

Entre sus efectos cabe destacar los siguientes:

- Se está superando la multiplicidad de sistemas de seguimiento existentes inicialmente y sus ópticas de funcionamiento.

Los centros gestores contaban inicialmente con algún sistema de seguimiento, en algunos casos bastante desarrollado, aunque carentes siempre de una perspectiva integradora, dado que obedecían a iniciativas independientes, y con el problema adicional de no estar fundamentados en un sistema de gestión por objetivos.

- Se está produciendo una progresiva mentalización de los órganos gestores a la nueva situación.

De acuerdo con el planteamiento del sistema, atañe al gestor la responsabilidad del seguimiento de los objetivos, sin perjuicio de las verificaciones que debe realizar el órgano encargado de aplicar el control financiero de programas.

Este procedimiento está produciendo un efecto muy importante, tanto en los gestores directamente relacionados con los programas objeto de seguimiento especial como por vía de efectos inducidos en los restantes.

- Estos efectos se extienden más allá del propio aspecto formal de rendir una cuenta relativa a los resultados del programa, actúa como elemento de motivación en la medida en que contribuye a cerrar el circuito de información y favorece la mejor gestión de los recursos.

Situación que está contribuyendo a la:

- Introducción del control de gestión empresarial en los ámbitos de gestión de los programas objeto de seguimiento.

El cambio a la presupuestación y seguimiento de objetivos ha implicado una modificación en la forma de pensar de los gestores, en el sentido de que el nuevo procedimiento requiere esquematizar la actividad a desarrollar en términos de objetivos e indicadores. A estos efectos el período transcurrido y la continua relación de los distintos agentes que conforman el sistema de seguimiento está favoreciendo la implantación de esta «cultura» y la definición de objetivos cada vez más representativos.

- Superación del tradicional criterio orgánico, de independencia de actuaciones, por la confluencia de acciones recogidas en un mismo programa.

El seguimiento especial de programas en los que varios departamentos participan en su gestión ha puesto de manifiesto que es posible la coordinación de recursos y vertebrar la participación de agentes pertenecientes a estructuras orgánicas diferentes.

En cuanto a las *debilidades detectadas*, se considera necesario:

- Perfeccionar la aplicación de las técnicas de control de gestión en el ámbito de la gestión de programas.
- Se debe dar una mayor relevancia a la Comisión de Análisis de Programas en la asignación de recursos.
- Se deben introducir mecanismos adicionales de incentivación para estimular la mejora de los resultados e impulsar la asunción generalizada del sistema.
- Se debe continuar en la línea de perfeccionar las técnicas de control financiero de programas y en mejorar su aplicación.
- Asimismo, los diferentes sistemas de información a la gestión que se están desarrollando actualmente deberían responder a principios generales comunes. Debiendo reunir, entre otras, las siguientes características:

- Vertebrar de forma precisa la relación objetivos/indicadores/actuaciones.
- Establecer una distribución jerarquizada de objetivos e indicadores por centros de responsabilidad.
- Establecer criterios y procedimientos generales, claros y uniformes para la clasificación, acumulación y asignación de costes a las distintas actuaciones y centros de responsabilidad. Siendo relevante la distinción entre costes según su naturaleza y comportamiento.

En este sentido, la Intervención General de la Administración del Estado debe continuar, como ha señalado el Secretario General de Planificación y Presupuestos en su ponencia de esta mañana, con la labor de diseño y asesoramiento para la implantación de la contabilidad analítica en las Administraciones públicas.

IV. CONTABILIDAD ANALITICA

Introducción

En primer lugar quiero agradecer a los organizadores de estas interesantísimas Jornadas la invitación que me han cursado para participar en las mismas en calidad de ponente, brindándome así la posibilidad de exponer y explicar nuestra corta experiencia que, en el ámbito estatal, tenemos sobre el diseño de modelos de cuantificación de costes de los servicios públicos. Voy a hablar pues de un área concreta de la Contabilidad de Gestión que recibe, indistintamente, las denominaciones de Contabilidad de Costes, Contabilidad Analítica o Contabilidad Interna.

Aunque es poco conocido, en este campo de la Contabilidad Analítica Pública venimos trabajando desde hace aproximadamente diez años. Como se podrá comprobar a lo largo de la exposición, me atrevería a calificar nuestra experiencia como «una experiencia de búsqueda».

Desde que nos pusimos a trabajar bien pronto se manifestaron una serie de cuestiones que es preciso aclarar, las dudas surgieron ya no sólo en determinados aspectos instrumentales, sino que, y lo que es más importante, en la propia concepción de los costes en el ámbito de las Administraciones Públicas y la utilidad de los mismos frente a otro tipo de información, tal cual es la presupuestaria.

Los trabajos realizados posibilitaron que actualmente tengamos ideas un poco más claras sobre qué hacer en este campo de los costes, lo que dio origen al lanzamiento, desde la IGAE, del proyecto CANOA.

El primer aspecto que se va a analizar es el *marco normativo* en el que, actualmente se encuadra la Contabilidad de Costes. A continuación se pasa a exponer sucintamente, los *trabajos concretos* que, hasta la fecha, hemos abordado en el ámbito estatal, para pasar a comentar algunas *cuestiones* que pueden suscitar un mayor interés o debate. Terminaré explicando el alcance y contenido del Proyecto CANOA que presenta como *objetivo fundamental* diseñar, desarrollar e implantar modelos de Contabilidad Analítica en los Organismos Autónomos Estatales.

1. MARCO NORMATIVO EN EL QUE SE ENCUADRA ACTUALMENTE LA CONTABILIDAD ANALITICA

1.1. La Constitución Española

Al analizar el ámbito normativo resulta obligado comenzar por la *Constitución Española* ya que constituye la cúspide de nuestro ordenamiento jurídico.

Como preceptos constitucionales que, de alguna manera pueden hacer referencia a la necesidad de modelos o sistemas de Contabilidad de Costes se pueden citar los siguientes (espero que esta cita quede plenamente justificada por el propio contenido de la exposición de esta ponencia):

- Art. 31.2. que establece que «la programación y ejecución del gasto público responderá a los criterios de *eficiencia y economía*».
- Art. 103.1, que, al referirse a la Administración Pública, dice que «actúa de acuerdo con los principios de *eficacia*...», entre otros que en este momento no son del caso.

1.2. Normas de rango legal

Como *leyes ordinarias* que aluden a los costes, a la eficiencia, etc., magnitudes todas ellas que demandan modelos de Contabilidad Analítica, cabe citar como más relevantes y sin ánimo de exhaustividad, las siguientes:

- *Ley General Presupuestaria* (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre).

Como es bien conocido esta Ley es una de las normas fundamentales de la Hacienda Pública estatal ya que, como se dice en su preámbulo, «contiene los principios generales de carácter permanente referentes a la actuación del Gobierno y de la Administración, respecto a los derechos y obligaciones de naturaleza económica del Estado y del Sector Público Estatal y se regulan las instituciones y servicios de gran relevancia dentro de las finanzas públicas, tales como el Presupuesto, el Tesoro Público, la Deuda Pública, el Control Financiero Interno y la Contabilidad Pública.

De este texto legal cabe destacar los artículos 17.2, 124 y 134.

El artículo 17 en su punto segundo, al referirse al *Control de eficacia* dice que «se ejercerá mediante el análisis del *Coste de funcionamiento* y del *rendimiento* de los respectivos servicios...».

Por su parte el artículo 124 al enumerar los fines que ha de satisfacer la Contabilidad Pública cita, en su apartado f) el de «rendir la información que sea necesaria para la toma de *decisiones de gestión*».

Por último, el artículo 134 obliga a acompañar a la Cuenta General del Estado dos Memorias: a) una, justificativa del *coste y rendimiento* de los servicios públicos y, b) otra, demostrativa del grado en que se hayan cumplido *los objetivos* programados, con indicación de los previstos y alcanzados y del *coste* de los mismos».

Es de advertir que en el ámbito de nuestras Administraciones territoriales —*Comunidades Autónomas* y *Corporaciones locales*— los preceptos citados de la Ley estatal aparecen casi literalmente recogidos en las respectivas Leyes de Hacienda Pública o reguladoras de su gestión económico-financiera, por lo que, todo lo que se pueda predicar para la Administración estatal resultará aplicable a aquellas administraciones.

- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos.

Como es bien conocido, estas dos figuras de ingresos públicos pertenecen al campo de los precios, si bien presentan distinta justificación y naturaleza jurídica. Como se dice en la Exposición de motivos de la Ley, ambas figuras «arrancan de un mismo supuesto de hecho como es que el Ente Público entrega directamente ciertos bienes o presta ciertos servicios por los que es posible obtener a cambio un ingreso».

Si bien es cierto que, en el ámbito de la Administración del Estado, los recursos obtenidos a través de «precios» son relativamente poco relevantes, es también cierto que conforme se va descendiendo a niveles de Administración más próximos a los ciudadanos —Organismos y Entes descentralizados, Corporaciones locales, etc.—, su importancia va creciendo, pero incluso en la propia Administración del Estado, en servicios públicos tradicionalmente financiados vía impuestos, el signo de los tiempos actuales nos va indicando una tendencia a su financiación vía precios, incrementando su atención tanto de los gobernantes como de los ciudadanos en general. De ahí la oportunidad y justificación de la cita de los preceptos de esta Ley de Tasas y Precios públicos.

A los efectos que nos interesa en esta ponencia cabe citar los siguientes:

- Art. 7. que al establecer el «principio de equivalencia» dice que «las tasas tenderán a cubrir el *coste* del servicio o de la actividad...».

- Art. 19. Coherente con el «principio de equivalencia» este artículo establece, en su punto 1, que «el importe de las tasas no podrá exceder del *coste real o previsible*» y, en su punto 2, regula su procedimiento de cálculo, al decir que, para la determinación de la cuantía o tarifa de la tasa se tomarán en consideración los gastos directos o indirectos... incluso los de carácter financiero, amortización del inmovilizado... etc.».
- Art. 25. En relación a los Precios públicos, este precepto obliga a que la cuantía de los mismos cubra, como mínimo, los *costes* económicos originados... etc.

Al igual que se ha observado en los preceptos de la Ley General Presupuestaria, éstos de la Ley de Tasas y Precios públicos se reproducen en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en las respectivas Leyes de Tasas y Precios públicos de las Comunidades Autónomas que las hayan promulgado.

1.3. Normas de rango reglamentario e inferior

El marco normativo que estamos exponiendo lo vamos a cerrar con la cita de una serie de disposiciones de rango inferior al legal y de aplicación exclusiva en la esfera estatal:

- Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, por el que se desarrollan las normas relativas a los servicios de Intervención y Control contenidos en la Ley General Presupuestaria.
- Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se implanta un nuevo sistema de información contable en la Administración del Estado.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de septiembre de 1983, por la que se aprueba el Grupo 9 del PGCP relativo a la Contabilidad Analítica.
- Resolución de 26 de diciembre de 1983, de la IGAE, por la que se establecen y regulan determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios a rendir por los diferentes Departamentos ministeriales.
 - El Real Decreto 1124/1978, en su artículo 5, reglamenta el «Control de eficacia» regulado por el artículo 17.2 del TRLGP citado y, para su operatividad encomienda a la IGAE «el establecimiento y dirección, dentro de la Contabilidad Pública, de un sistema de Contabilidad Analítica coherente con la Contabilidad Presupuestaria...».
 - El Real Decreto 324/1986 que vulgarmente se conoce como el Decreto del SICOP fija (art. 3) como uno de los objetivos de este sistema, «la implantación de la Contabilidad Analítica», atribuyendo su gestión (art. 7) a las Oficinas Presupuestarias de los Departamentos ministeriales.
 - Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica.

Tal como ya se ha indicado, el Grupo 9 del PGCP relativo a la Contabilidad Analítica fue aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de septiembre de 1983. Constituye la primera pieza de nuestro ordenamiento jurídico-contable público que regula de forma coherente un modelo completo de Contabilidad de Costes.

Como quiera que en el corto espacio de tiempo de que se dispone es imposible explicarlo en su totalidad, me voy a limitar a exponer los principales aspectos que lo caracterizan, por otro lado suficiente a los efectos de esta ponencia.

- 1º *Objeto*: El modelo se centra fundamentalmente en el «coste de funcionamiento de los servicios públicos». Por lo tanto, no se incluyen inversiones, transferencias y subvenciones. Además, como finalidad mediata, presenta como objetivo coadyuvar a la utilización de modernas técnicas presupuestarias: presupuesto por programas y presupuesto base cero.
- 2º *Ambito subjetivo de aplicación*: Los entes públicos a los que va dirigido son los de carácter administrativo es decir, los que en términos de Contabilidad Nacional se denominan Administraciones Públicas.

Según el modelo, estos tipos de entes se caracterizan por el siguiente entorno:

- a) Producción de servicios públicos: Carácter inmaterial de los «outputs»; dificultad de identificar los mismos; intensidad de la incorporación del factor trabajo, frente a incorporación escasa de materiales; no inventariabilidad.
- b) Financiación: Por el carácter indivisible de tales servicios, no posibilidad de venta en el mercado; financiación mediante impuestos (vías diferentes a precios).

3º *Relación con la contabilidad externa:* Modelo dualista moderado; se ha utilizado como referencia el modelo del Plan Contable Español de 1973.

Relación a través de las Cuentas del Grupo 6 y no de la ejecución presupuestaria. (Ver esquema 1).

4º *Centralización VS Descentralización:* No se pronuncia, aunque parece inclinarse por el tratamiento descentralizado.

Demanda estrecha colaboración entre los órganos gestores y los contables.

5º *La contabilidad analítica y el presupuesto por programas:* No identifica la Contabilidad Analítica con el seguimiento del presupuesto por programas. Su conexión ha de entenderse en la fase de elaboración del Presupuesto pero no en la de ejecución.

No obstante, se ha escogido la categoría de programas como elemento final de tratamiento de costes.

6º *En cuanto a la determinación del método de cálculo establece dos posibilidades:*

- a) El Modelo Base, en el que se puede determinar el cálculo de costes trabajando con costes históricos o con costes estándares. (Ver esquemas 2 y 3).
- b) El Modelo Complementario, que adiciona los costes de oportunidad.

• Resolución de 26 de diciembre de 1983, de la IGAE por la que se establecen y regulan determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios, a rendir por los diferentes Departamentos Ministeriales.

La aplicación del modelo diseñado por el Grupo 9 estaba fuertemente condicionada, al menos en la Administración del Estado, por la implantación de lo que se vino a denominar Proyecto SICOP. Como es conocido, este Sistema no se puso en marcha hasta el año 1986.

Por otro lado, la elaboración por programas de los Presupuestos del Estado para el año 1984 y la necesidad de información sobre costes de los servicios públicos, aconsejaron no demorar su determinación, aunque fuera de manera muy elemental, finalidad que permitió la Resolución que comentamos.

Se exponen a continuación las principales notas o aspectos:

- 1.º *Objeto:* Obtener informes trimestrales sobre «los costes de funcionamiento de los servicios» de manera muy elemental.
- 2.º *Ambito subjetivo de aplicación:* Los Departamentos Ministeriales.
- 3.º *Ambito temporal de aplicación:* Modelo a aplicar provisionalmente y a título experimental a partir de 1 de enero de 1984, a la espera de la implantación del Proyecto SICOP.
- 4.º *Relación con el Presupuesto:* Subordinación absoluta a la ejecución del Presupuesto.

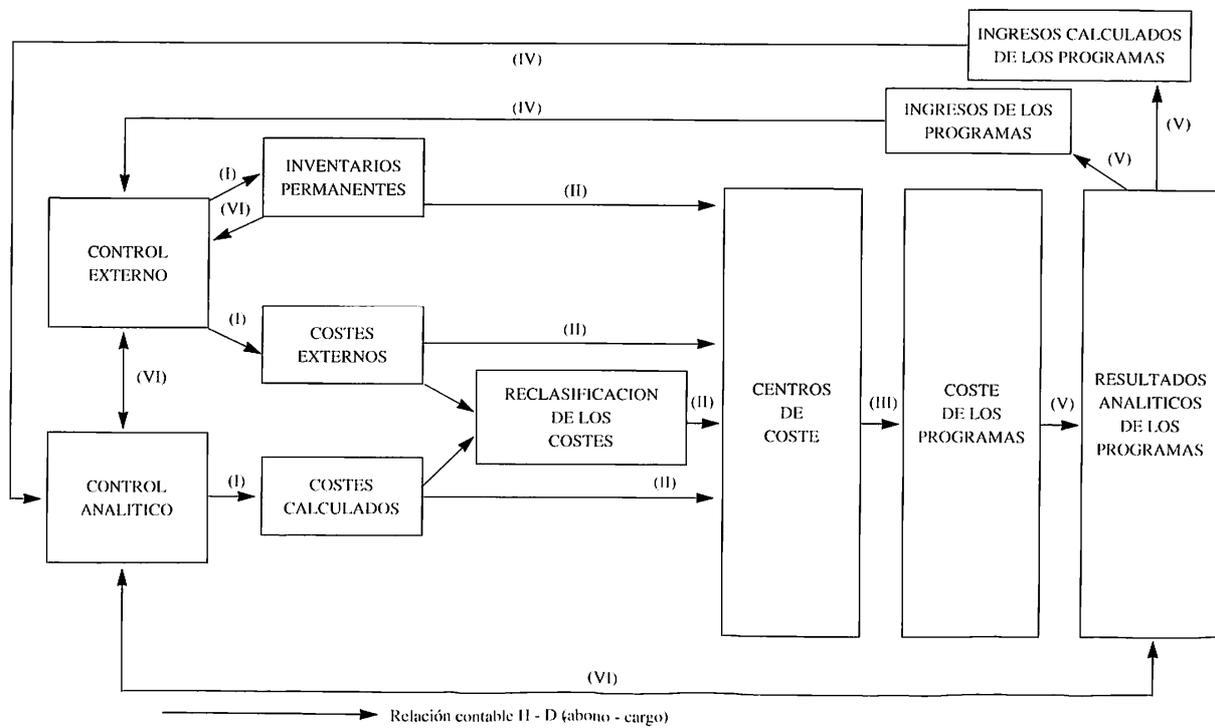
Los costes se obtendrán en función de la fase del reconocimiento de la obligación; excepción, costes calculados de las amortizaciones.

Se identifican los Centros de Costes con los Centros Gestores del Gasto.

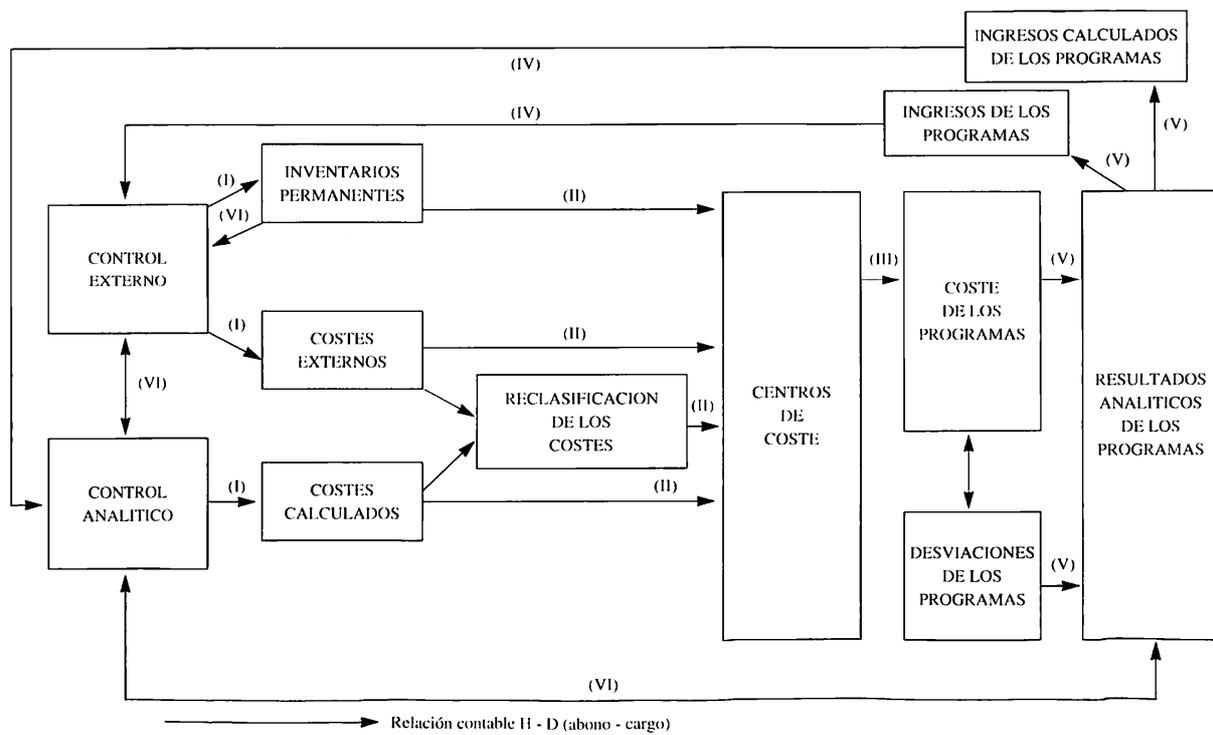
RELACION ENTRE LA CONTABILIDAD EXTERNA Y LA CONTABILIDAD ANALITICA

CONTABILIDAD EXTERNA	CONTABILIDAD ANALITICA			
	INVENTARIOS PERMANENTES	COSTES EXTERNOS	COSTES CALCULADOS	COSTES OPORTUNIDAD CALCULADOS
30 A 38 EXISTENCIAS	93 I. Permanentes			
39 PROVISION POR DEPRECIACION EXISTENCIAS			913 Coste diferencias inventario	
60 COMPRAS		9100 Coste de materiales		
61 GASTOS DE PERSONAL (excepto dotación a MUFACE, ISFAS Y MUGEJU)		9101 Coste de personal		
62 GASTOS FINANCIEROS				9191 Costes financieros calculados
63 TRIBUTOS		9103 Coste de tributos		
64 TRABAJOS, SUMINISTROS Y SERVICIOS EXTERIORES		9104 Coste de trabajos, suministros y servicios exteriores		
65 PRESTACIONES SOCIALES			9114 Coste de previsión social de funcionarios	
66 SUBVENCIONES DE EXPLOTACION				
67 TRANSFERENCIAS CORRIENTES				
68 TRANSFERENCIAS DE CAPITAL				
69 DOTACIONES DEL EJERCICIO PARA AMORTIZACION Y PROVISIONES			9112 Coste de amortizaciones	

MODELO BASE CON COSTES HISTORICOS



MODELO BASE CON COSTES PREESTABLECIDOS



2. TRABAJOS REALIZADOS

2.1. Introducción

Dentro del marco legal descrito los trabajos realizados a partir de la publicación del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, bien directamente por los servicios de la Subdirección de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública, o bien, bajo su dirección, se puede dividir temporalmente en dos etapas claramente diferenciadas: la primera que comprende el período 1984-1986 y la segunda, que va desde 1987 hasta el momento actual.

En la primera etapa se intenta aplicar el modelo de Contabilidad Analítica de forma generalizada a toda la Administración del Estado, a partir de la concepción de que dicha Contabilidad, al igual que la externa, podría estandarizarse. Como se expondrá más adelante los resultados obtenidos no respondieron a las expectativas esperadas, viniendo a convertirse este período en una etapa de ensayo, experimentación y aprendizaje. No obstante, presenta como aspecto positivo (y por ello los trabajos realizados no pueden considerarse baldíos) el hecho de que si no se hubiese pasado por esa experiencia, probablemente no se hubiesen realizado los trabajos de la etapa siguiente.

A finales del año 1986 y a la vista de las conclusiones que se obtienen de los trabajos realizados hasta entonces, se cambia radicalmente de estrategia: De un planteamiento global se pasa a acometer trabajos concretos en determinados servicios u organismos, en donde la naturaleza de las actividades que realizan y los objetivos que se pretenden alcanzar hacen razonable la aplicación de modelos de Contabilidad Analítica.

Los resultados obtenidos nos han permitido abordar el Proyecto CANOA que persigue implantar modelos de Contabilidad Analítica en todos los organismos autónomos, y al que me referiré en la última parte de esta ponencia. Se puede afirmar que con este Proyecto se inicia una nueva etapa.

2.2. Primera etapa. Período 1984-1986

Los trabajos realizados en esta primera etapa encuentran su fundamento en la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 26 de diciembre de 1983 en la que se señala que «...la necesidad ampliamente sentida de mejorar la gestión de la actividad financiera, aconseja la determinación, de manera provisional y a título experimental, de los costes de funcionamiento de los servicios públicos que presta el Estado. Estos costes se determinarán en cada uno de los Departamentos Ministeriales a nivel de centros orgánicos y de programas a partir de 1984».

Para poder llevar a cabo lo preceptuado en la citada Resolución el Interventor General de la Administración del Estado, se dirigió a los Subsecretarios de todos los Departamentos Ministeriales, para que designaran la unidad administrativa y los integrantes del grupo de trabajo que iban a colaborar en esta primera experiencia práctica. Asimismo, designaba a la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad Pública, como la unidad administrativa que, por parte de la Intervención General, iba a encargarse del desarrollo e implantación del subsistema de costes.

Al anterior requerimiento contestaron ocho Departamentos ministeriales que, ...en todos los casos, se designó a las Oficinas Presupuestarias como la unidad administrativa encargada de llevar a cabo los trabajos y colaborar con la Intervención General.

En la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad se formó en abril de 1984 un grupo de trabajo específicamente dedicado a la realización de estos estudios.

El objetivo fundamental de la citada resolución era la realización de una serie de experiencias prácticas que sirvieran de base para desarrollar una serie de procedimientos metodológicos que facilitarían la posterior implantación del subsistema, a la vez que iba creando un ambiente favorable para el desarrollo de actividades posteriores con el suficiente grado de profundidad.

Entre los trabajos realizados destacan, por la calidad de la información que en ellos se contiene y el grado de sistemática y profundidad alcanzado, los siguientes:

— *Ministerio de Educación y Ciencia.*

En este trabajo se ofrecen, clasificados por provincias y Comunidades Autónomas, datos por Niveles Educativos (EGB, BUP, Enseñanzas Integradas, Educación Preescolar, etc.); datos medios sobre costes por alumnos, profesores, etc.

— *Ministerio de Asuntos Exteriores.*

Análisis de Costes de Consulados y representaciones Diplomáticas ante Terceros Países y Organismos Internacionales.

Tanto en el caso del Ministerio de Educación y Ciencia como en el de Asuntos Exteriores no se produjo la esperada repercusión práctica, la necesaria integración en la gestión económico-presupuestaria, no produciéndose la continuación de los mismos, a pesar del reconocimiento de la calidad e importancia de la información que en ellos se suministraba.

La calidad de los trabajos en los demás Departamentos puede calificarse como discreta, suponiendo, en todo caso, un instrumento elemental de conocimiento sobre la configuración básica de costes en estos Ministerios.

Una vez realizados los trabajos señalados se llegó a la conclusión de que la diversidad de actividades, estructura y organización de los entes que configuran el Sector Administraciones Públicas no hacía aconsejable en ese momento, la implantación de un sistema único de cálculo de costes si se pretendía que este sistema sirviese a los objetivos de gestión para los que se había configurado.

De la experiencia de los estudios monográficos de los Departamentos se extrajeron una serie de problemas comunes y conclusiones que recomendaron un cambio de estrategia, cerrándose esta primera etapa dando paso a la siguiente.

2.3. Segunda etapa. Período 1987-1992

Esta segunda fase en el desarrollo de estudios sobre costes se caracteriza porque en ella se pasa de análisis globales de entes a análisis de áreas funcionales concretas, donde puedan determinarse costes medios, rendimientos, etc., sobre todo en aquellos centros/programas donde la medición de la eficacia en la consecución de los objetivos puede ser complementada con el estudio sistemático y analítico de los componentes económicos de los recursos utilizados para lograrlos.

Respondiendo a la concepción de la Contabilidad Analítica como sistema de información para el gestor, los criterios que guiaron el cambio de estrategia han sido los siguientes:

- 1.º Abandonar todo planteamiento de implantación generalizada y a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado y actuar únicamente en aquellos servicios y organismos que, de alguna manera, manifiesten interés en contar con una Contabilidad Analítica.
- 2.º Actuar de manera prioritaria en el Subsector de los Organismos Autónomos comerciales e industriales, debido a la propia idiosincrasia de sus actividades que, con un elevado carácter empresarial reclaman, instrumentos válidos para la gestión, entre los que destaca, casi como imprescindible, la Contabilidad Analítica.

De acuerdo con ellos, se han realizado trabajos o se están realizando en los siguientes Servicios y Organismos:

- Ministerio de Economía y Hacienda.
- Instituto Tecnológico Geominero de España (ITGE).
- Boletín Oficial del Estado (BOE).
- Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA).
- Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado (ONLAE).
- Universidades públicas.

- Confederaciones Hidrográficas.
- Centro Español de Metrología.
- Instituto de Turismo de España (TURESPAÑA).
- Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria (INIA).

No es posible ahora entrar en un análisis pormenorizado de cada uno de estos proyectos ya que la exposición se haría excesivamente prolija y extensa. Nos limitaremos a destacar aquellos aspectos que nos parecen más relevantes y significativos.

A este respecto cabe destacar, en primer lugar, las grandes fases de la metodología aplicada en el desarrollo de cada sistema: éstas son:

1. Elaboración de una Memoria o Esquema Director.
2. Diseño conceptual del Modelo.
3. Análisis funcional.
4. Desarrollo informático.
5. Implantación y puesta en marcha.

Profesionalmente, la IGAE únicamente asume la realización de los dos primeros trabajos: las etapas posteriores son de la responsabilidad del Organismo destinatario y, siempre que así lo solicite, la IGAE ejerce funciones de supervisión, asesoramiento o dirección.

En segundo lugar, y como criterios básicos que guiaron el diseño de los modelos, cabe destacar:

- 1.º Diseño de modelos específicos en función de los objetivos que se pretenden conseguir; de la naturaleza del ente; de su actividad; financiación, etc.
- 2.º Respecto a la relación con el ámbito contable externo y presupuestario: absoluta independencia; aplicación rigurosa del principio de devengo; identificación y cuantificación del «consumo real».

No integración en el Sistema de Información Contable. Se puede hablar de un Dualismo Radical.

- 3.º Concepción del modelo de Contabilidad Analítica como un sistema más de información del Ente, en cualquier caso, al servicio de la gestión.
- 4.º En general, los modelos responden a la siguiente «estructura básica»:
 - Determinación y clasificación de los elementos de Costes.
 - Localización y cálculo del coste de los Centros.
 - Coste de las actividades/productos.
- 5.º Tratar de reducir hasta donde sea posible los «costes indirectos» maximizando los «directos» a centros y actividades.
- 6.º Utilización preferente de «costes reales o históricos» frente a «costes preestablecidos», al menos *en una* primera etapa, debido a la falta de experiencias que, con cierto rigor permitan cuantificar estándares.
- 7.º Identificación de actividades asignadas a Centros de Costes.
- 8.º Identificación de «Unidades físicas» (indicadores de resultados) significativas y, en todo caso, siempre que medie una tarifa, precio, etc. (Tasa o Precio público).

En caso contrario, siempre que en un centro o portador final de costes (ya sea actividad o producto) no sea significativo o medible el indicador físico, no se utilizará.

3. COMENTARIOS SOBRE ALGUNAS CUESTIONES QUE SUSCITAN UN MAYOR INTERES O DEBATE

PRIMERA: Sobre la diversificación de entes que integran el Sector Público.

La diversidad de entes que integran el Sector Público determina que exista una compleja casuística en cuanto a la naturaleza de los mismos.

Para la elaboración de la tipología que exponemos se ha seguido, básicamente, al «Informe sobre la gestión económico-financiera del gasto público en España» de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Los diversos entes que integran el Sector Público, cabe clasificarlos en dos grandes agrupaciones:

- A. Unidades de diseño, asesoramiento y regulación.
- B. Unidades provisoras de bienes y servicios.

En el primer grupo se pueden encuadrar todas aquellas Unidades que realizan actividades de alta dirección y diseño de políticas públicas. Se les podría denominar, Administración General. Su producción no es susceptible de cuantificación directa.

Dentro del Grupo B, a su vez cabe distinguir entre Unidades que no operan en el mercado y Unidades que operan en régimen de mercado. En cualquier caso todas ellas generarán una producción susceptible de medición, física y material.

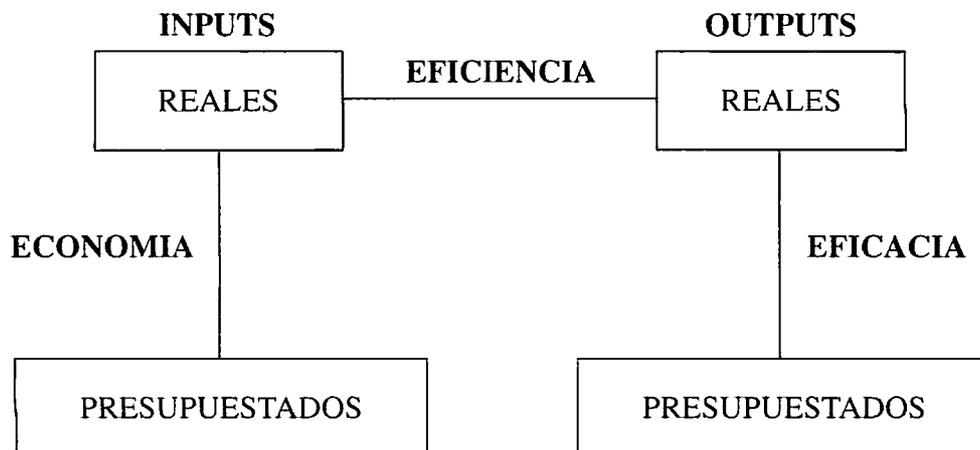
Entendemos que tanto las de uno u otro grupo son susceptibles de modelos de Contabilidad Analítica, pero también es bien cierto que la utilidad de su aplicación será mayor en las del Grupo B.

Los modelos de Contabilidad Analítica de las Unidades que integran la Administración General deben presentar como objetivo básico el análisis de costes por actividades, no teniendo sentido hablar de ingresos ni de márgenes.

Por el contrario los modelos a aplicar en las entidades provisoras de bienes y servicios han de cuantificar costes por productos concretos, trabajar con precios (aunque sean «de transferencias») y determinar márgenes, aunque éstos sean negativos que, en todo caso, nos informarán sobre el grado de cobertura mediante impuestos. No cabe duda que la intensidad de la necesidad de modelos de costes aumenta conforme nos vamos adentrando en el mundo del mercado. En cualquier caso es un problema de graduación y del conjunto de variables que se utilice como referente.

SEGUNDA: Sobre la Eficiencia, la Eficacia y la Economía y la Contabilidad Analítica.

Toda entidad capta y emplea recursos para obtener una «producción», consistente en actividades, bienes o prestaciones de servicios: es decir, utiliza «inputs» para la obtención de «outputs». Las relaciones entre ellos se ponen de manifiesto en el esquema siguiente:



Estas relaciones nos conducen a considerar tres conceptos de vital importancia y que en el Sector Público adquieren una particular configuración:

- a) El término eficacia nos pone de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en un período de tiempo.
- b) La eficiencia es el parámetro que relaciona el coste de los recursos empleados con los objetivos alcanzados.
- c) La economía hace referencia al coste de los recursos empleados con los presupuestados.

La Contabilidad Analítica no es indispensable para medir los logros en la consecución de los objetivos de los programas presupuestarios (control de eficacia), si bien la implantación de un sistema de Contabilidad Analítica que conozca de indicadores físicos, puede facilitar la medición de ese grado de eficacia.

Por el contrario, si lo que se demanda es la determinación de la eficiencia y economía la implantación de modelos de Contabilidad Analítica resulta absolutamente necesaria. O dicho de otra manera: si no se dispone de un sistema de Contabilidad Analítica, no puede hablarse con rigor de la eficiencia y de la economía.

TERCERA: Sobre la relación del Presupuesto y la Contabilidad Analítica.

Son múltiples los aspectos a partir de los cuales cabe analizar dicha *relación*. Cabe, en primer lugar, afirmar que existe una querencia contrastada de identificar la Contabilidad Analítica con un sistema de seguimiento de la ejecución del Presupuesto del gasto, en términos de costes. O bien se afirma que cuando la técnica presupuestaria es la de programas se está en condiciones de implantar modelos de Contabilidad Analítica, dando a entender que, si no se utiliza la asignación de los recursos por objetivos, etc., no tiene razón de ser la Contabilidad Analítica, haciéndola depender de aquellas técnicas.

La experiencia de los trabajos realizados y los estudios que hemos llevado a cabo, nos han demostrado que dichas afirmaciones no son correctas, confirmando el criterio ya recogido en la Introducción del Grupo 9 de la Contabilidad Analítica Pública. Allí se dice lo siguiente:

«...lo que no se ha pretendido es identificar Contabilidad Analítica de Explotación y seguimiento del Presupuesto de Programas, y no se ha hecho por entender que, pese a que puedan existir conexiones o elementos comunes entre ambas operaciones, existen elementos fundamentales que las diferencian.

Así evidentemente, cualquier seguimiento del Presupuesto por Programas exige un tratamiento de la información, en los mismos términos y con los mismos criterios, con los que el Presupuesto fue redactado.

La técnica presupuestaria de programas, en cuanto mecanismo de selección entre diversas opciones, atiende al coste de las mismas, pero su resultado final se convierte en una asignación de recursos financieros a los entes encargados de la realización de los programas. En dichos términos financieros son redactados los Presupuestos resultantes y habrán de venir cifrados los estados de seguimiento de los mismos.

La Contabilidad Analítica por definición debe responder a otros criterios, y por ello su conexión ha de entenderse en la fase de elaboración del Presupuesto y no en la de ejecución».

Abundando más en esta opinión, la diferencia entre la información que genera la Contabilidad Analítica y la que se genera de la ejecución del Presupuesto, se pone claramente de manifiesto al analizar la naturaleza de las operaciones que se realizan con ejecución del Presupuesto de gastos.

De acuerdo con la normativa presupuestaria vigente en nuestro país —sin excepcionar *ningún nivel de Administración Pública*— el denominado Presupuesto de gastos, no es tal, sino que es más bien de «obligaciones». Desde una óptica económico-patrimonial, la ejecución del Presupuesto de gastos lo que genera es «pasivo», y normalmente, a corto; la contrapartida de este pasivo será: un gasto, en sentido económico; o, una inversión, o la cancelación de un pasivo a largo. Todo ello, desde el punto de vista presupuestario es «gasto público», pero no «gasto» en sentido económico y, mucho menos, «coste».

En fin, para no alargar más esta demostración, se puede terminar diciendo que el concepto coste (que es la información que trata la Contabilidad Analítica) está bastante alejado del concepto «gasto público» que es lo que maneja el Presupuesto.

Pues bien, esta diferencia, en nuestra opinión clara, provoca bastantes equívocos por parte de los responsables de la institución presupuestaria que, al no disponer de información en términos de costes por adolecer nuestros entes públicos de modelos de Contabilidad Analítica, llevan a forzar dicha institución solicitando de ella que satisfaga fines para los que no está llamada.

Esta confusión se manifiesta con más intensidad en determinados aspectos que, sin ánimo de agotar el tema, cabe señalar como más sobresaliente, los siguientes:

- 1.º Como ya se ha señalado, identificar la Contabilidad Analítica con el seguimiento de los programas.
- 2.º Confundir «Centros Gestores del gasto público» (que normalmente vienen identificados mediante la clasificación orgánica del Presupuesto) con los «Centros de Costes».
- 3.º Asociar la clasificación económica del Presupuesto con los «elementos de costes».
- 4.º Identificar los portadores finales de costes con los objetivos e indicadores de resultados de los programas.

Lo expuesto nos ha llevado a la conclusión de que si queremos avanzar en la «cultura del coste» resulta necesario que se diseñen, se desarrollen y se implanten modelos de costes totalmente independientes de las operaciones de ejecución del Presupuesto, todo ello sin perjuicio de las oportunas conciliaciones entre la información obtenida de uno y otro sistema.

CUARTA: Sobre la determinación del coste de la inversión pública.

Generalmente se identifica la «inversión pública» con los «proyectos de inversión» que tienen sus dotaciones presupuestarias en el Capítulo VI de Inversiones reales y que, en términos de Contabilidad Nacional contribuyen a la formación bruta del capital: o bien, en términos de microcontabilidad, generan un inmovilizado.

Pues bien, es de todos admitido que el gasto realizado en inversiones se incorpora al coste del proceso productivo a través del proceso de la amortización. En el ámbito interno el consumo del fijo es un «coste calculado». Respondiendo a este criterio, el gasto en inversión no se incorpora al modelo de Contabilidad Analítica.

Aunque nosotros estamos absolutamente de acuerdo que el coste del consumo del fijo de cada período se ha de incorporar al coste de la producción a través de la amortización, la fidelidad estricta a esta norma, tal como recomienda el Grupo 9 de la Contabilidad Analítica Pública, nos ha puesto de manifiesto una debilidad del sistema ya que no toda inversión pública tiene la misma consideración que la inversión realizada en el ámbito empresarial. Aquí se entiende que toda inversión lo es en recursos materiales o inmateriales necesarios para la actividad y proceso productivo de la empresa, teniendo la consideración de «inputs» del sistema. Sin embargo, en las Administraciones Públicas se dan evidentemente inversiones de esta naturaleza, pero también se dan otras (desconocidas en el mundo empresarial) que constituyen «outputs» o verdadera producción de la actividad de aquéllas. Ejemplo de los primeros sería la «adquisición de un edificio» para uso de la propia administración; ejemplo de inversión como «outputs» sería la construcción de una carretera.

El coste del uso del edificio por la administración se incorporará al proceso productivo a través de la amortización; el coste de la carretera no se ha de incorporar nunca ya que ha sido un producto de dicho proceso y que al terminarlo, no se vende, sino que se entrega al uso general. Esa carretera en los períodos posteriores generará un coste de mantenimiento pero nunca de amortización.

Se hace pues necesario estructurar la inversión pública, clasificándola en función del destino del bien en que se materializa; y si por otro lado tenemos en cuenta la forma de realización, mediante contrato con terceros o directamente por administración, se puede llegar a la siguiente tipología:

1. Inversiones en bienes (materiales o inmateriales) para uso propio:
 - a) Mediante contrata: presupuestariamente, Capítulo 6.
 - b) Por administración: presupuestariamente, Capítulos 1 y 2 (como norma general).
2. Inversiones en bienes (materiales o inmateriales) no para uso propio:
 - a) Destinados al uso general:

- Mediante contrata (Cap. 6).
- Por administración (Caps. 1 y 2).

b) Para otros Entes públicos:

- Mediante contrata (Cap. 6).
- Por administración (Caps. 1 y 2).

Sólo el supuesto 1.a) puede obviarse el pasarlo por Contabilidad Analítica. En los demás casos entendemos que su coste debe formarse en el Sistema de Contabilidad Analítica: el caso 1.b) como trabajos realizados para su propio inmovilizado y los supuestos del apartado 2 como «actividad», «outputs» que constituyen la razón de ser de la Administración generadora/prestadora de dicho servicio.

Este caso de las inversiones nos sirve también para poner de manifiesto el error en que se puede incurrir, y que señalamos en el punto anterior, de considerar que todo lo que aparece en los Capítulos 1 y 2 generarán costes de funcionamiento.

QUINTA: Sobre la identificación de la «entidad contable».

El Sujeto Contable en el caso de la Contabilidad Analítica debe ser objeto, sobre todo en organizaciones complejas o ramificadas, de una identificación diferente a consideraciones puramente jurídicas, debiendo predominar los aspectos económico-funcionales de la organización.

Cada ente debe ser objeto de un estudio previo adecuado en el que se haga hincapié en las unidades o conjunto de unidades en las que sea interesante el desarrollo de un Sistema de Contabilidad Analítica que puede consistir en un Sistema muy complejo o en la mera confección de estados a un elevado nivel de agregación. Será la entidad de la organización en estudio la que determine los procedimientos contables a seguir, los mecanismos de captación de información y el mayor o menor desarrollo del Sistema pudiéndose llegar a la definición de contabilidades con un mayor o menor grado de autonomía dentro de un mismo Sujeto Contable, sin perjuicio de una posible agregación al nivel que se defina, de integración de datos.

SEXTA: Sobre si quieren los gestores Contabilidad Analítica.

El hecho de que mediante la Contabilidad Analítica, se pongan de manifiesto deficiencias de gestión, ya sea al comparar determinadas unidades dentro de la Administración o con unidades del Sector privado, crea una serie de susceptibilidades que son muy difíciles de superar provocando el rechazo de la misma.

Es evidente que esas susceptibilidades son un freno importante, que se seguirá produciendo hasta que los responsables de la gestión comprendan que el fin prioritario de la Contabilidad Analítica es crear un buen instrumento para esa gestión, que permita la toma de decisiones con el suficiente grado de operatividad.

4. EL PROYECTO CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para los Organismos Autónomos)

4.1. Objetivo del Proyecto

El Proyecto CANOA tiene por objetivo implantar en los Organismos Autónomos Estatales sistemas de Contabilidad Analítica que, en unión de otros sistemas de información, faciliten la gestión de dichas organizaciones.

El Proyecto va dirigido a la totalidad de los entes que integran ese Subsector estatal, sin excluir la posibilidad de adhesión de cualquier otro Ente Público descentralizado, cualquiera que sea su calificación jurídica.

Se refiere, por tanto, a un conjunto heterogéneo de Entes públicos que presentan un amplio abanico de actividades y variadas estructuras organizativas.

4.2. Estrategia para su implantación

Para alcanzar el objetivo señalado en el punto anterior se ha diseñado una estrategia que responde a las siguientes actividades básicas y presenta como horizonte temporal la fecha de 1 de enero de 1995:

1. Diseño y desarrollo de un Modelo General o Estándar de Contabilidad Analítica compatible y coordinado con el Sistema de Contabilidad Financiera (SICAI II).
Esta tarea será realizada por la IGAE y Dirección General de Informática Presupuestaria de la Secretaría de Estado de Hacienda.
2. Lanzamiento de la oferta del Proyecto CANOA por parte de la IGAE dirigido a todos los Organismos estatales.
3. Análisis y calificación de todos los Organismos que se adhieran al proyecto en orden a deducir:
 - a) Organismos que se adaptan al Modelo General.
 - b) Organismos que requieren algunos cambios en el Modelo General.
 - c) Organismos que requieren Modelos Alternativos.
4. La oferta alcanza los extremos siguientes:
 - a) Análisis particularizado de cada uno de los organismos que se adhieran al proyecto.
 - b) Para los Organismos que se encuadren en los dos primeros grupos del punto 3 (Modelo Estándar y Modelo Estándar adaptado):
 - Entrega de los correspondientes paquetes totalmente desarrollados.
 - Si además están adheridos al SICAI II, entrega libre de todo coste del entorno técnico de hardware y de software.
 - Mantenimiento posterior.
 - c) Para los organismos que requieran Modelos Alternativos:
 - Diseño de dichos Modelos.
 - Si están acogidos al SICAI II: Desarrollo y mantenimiento de la aplicación.
 - En cualquier otro caso, se estudiará el alcance de la colaboración particularmente.
 - d) Apoyo en la implantación y puesta en marcha.
 - e) Formación.

4.3. Descripción general del Modelo Estándar

El Modelo General del Proyecto CANOA presenta como *finés básicos* que ha de satisfacer los siguientes:

- a) Suministrar información para la toma de decisiones de gestión.
- b) Determinar el coste de las actividades o de la prestación de los servicios públicos para establecer las Tasas y Precios públicos.
- c) Suministrar información por objetos de coste: Elementos, centros, actividades, productos.
- d) Medir la eficiencia y la economía.
- e) Facilitar la medición de la eficacia.
- f) Suministrar una base de información necesaria para la elaboración del Presupuesto.

Como *características* más relevantes, cabe destacar las siguientes:

- a) Se trata de un sistema de información que se encuadra en el marco más amplio de la Contabilidad de Gestión.

Necesita de la existencia de otros sistemas de información como condición para que el modelo tenga alguna operatividad. Los sistemas que requiere, como mínimo, son:

- Gestión de personal.
- Gestión de inventario.
- Gestión de justificantes de gastos.
- Gestión de Proyectos de inversión (en su caso).

b) Por lo que respecta a su relación con el ámbito externo o financiero (en donde se encuadra el seguimiento presupuestario), se trata de un modelo «dualista» radical, de tal manera que puede funcionar de forma absolutamente autónoma respecto a aquella contabilidad, presentando como requerimientos los señalados en el apartado anterior. Todo ello sin perjuicio de las oportunas conciliaciones entre ambos ámbitos.

No obstante lo dicho, el Modelo se ofrece totalmente coordinado y compatible con el SICAI II y al estar desarrollado en el mismo entorno técnico, al organismo se le ofrece como un sistema integrado.

c) Según el momento de la determinación de los costes, se trata de un modelo de «costes reales o históricos» por la falta de experiencias en la casi totalidad de los organismos. No obstante, aquellos que requieran «costes preestablecidos» se calificarán del grupo de modelos alternativos. En función del resultado del análisis de los organismos se acometerá o no la adaptación del Modelo General a los «costes preestablecidos» o «estándares».

d) Por lo que respecta al método de asignación de costes, responde a lo que se conoce con el nombre de «coste completo» o «full-costing».

De acuerdo con los fines y características expuestos, el *Modelo Conceptual* del Proyecto CANOA responde a la estructura representada en el esquema 4.

Como se puede comprobar, la estructura del modelo es la tradicional de modelos orgánicos: Elementos de Costes; Centros de Costes y Actividades y productos. Se completa con la incorporación de los ingresos y cálculo de márgenes o resultados y con los denominados «costes no incorporables» (CNI), entre los que se encuentra la formación del coste de determinadas inversiones, etc.

Los Elementos de Costes se clasifican, por razón de su origen, en externos y calculados. A su vez los externos pueden tener su origen en gastos ejecutados por el propio organismo (ya sean con cargo a un presupuesto administrativo o comercial, o sin haberse aplicado al presupuesto) o en gastos ejecutados por otros entes externos a la organización, supuesto muy frecuente a la Administración Pública.

Desde el punto de vista de su naturaleza, los costes externos se clasifican en:

- Personal.
- Tributos.
- Trabajos, suministros y servicios exteriores.

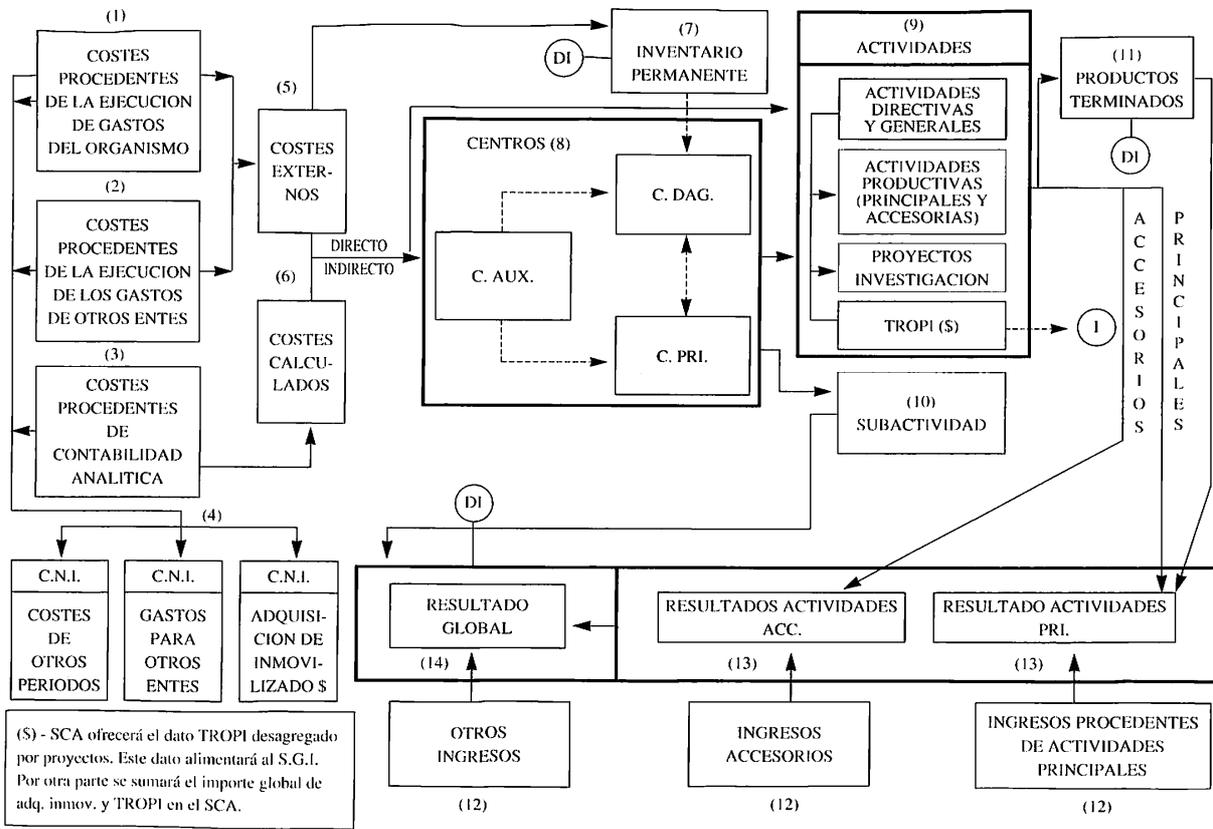
Como es bien conocido, se entiende por «costes calculados» aquellos que se cuantifican a través de criterios internos de formación de valores y no de criterios financieros o externos.

El modelo contempla básicamente dos:

- Amortizaciones.
- Previsión social de los funcionarios.

El conjunto de todos estos costes (externos y calculados) puede ser incorporable al coste de centros y actividades o bien parte de él puede ser «no incorporable» por:

- a) Ser costes de otro período.
- b) Ser incorporables al coste de otros Entes públicos.
- c) Integrar coste de inversiones.



El paso siguiente es reclasificar la totalidad de los costes incorporables en «directos» e «indirectos», los primeros son aquéllos que pueden afectarse directamente a un Centro o Actividad mientras que los segundos necesitan de claves de reparto para ser imputados a un Centro o Actividad. Ahora bien, una carga puede ser directa a un centro de coste e indirecta a una actividad, por lo que la clasificación en directos e indirectos dependerá de la unidad de referencia.

El criterio general es el de maximizar los costes directos, bien a Centros o Actividades, siendo preferente a estas últimas siempre que estén asociados a un solo Centro de Coste, y solo uno.

Por lo que respecta a los criterios a aplicar para repartir los indirectos se recogen en la Tabla que se adjunta.

Los «Centros de Costes» son entidades contables que se deben corresponder con la realidad, organizativa y funcional, del organismo, perfectamente identificados y diferenciados de otros, encargados de realizar una actividad o conjunto de actividades.

La identificación y definición de los Centros de Costes debe responder fundamentalmente a la necesidad de obtener información por «áreas de responsabilidad» y a los fines de planificación y control, dirección por objetivos, etc.

En ningún caso deben confundirse con los Centros Gestores de Gastos normalmente identificados mediante la clasificación orgánica del Presupuesto. En el caso concreto de los Organismos Autónomos estatales esta clasificación es absolutamente inoperante, a los efectos que nos interesan ahora.

Tampoco deben concebirse los centros de costes como lugares de localización de costes como mero mecanismo para facilitar el reparto de los costes indirectos y, en general, la imputación a las actividades, lo que obviamente no impide que la asignación por centros facilite esa imputación.

Los Centros de Costes se clasifican en:

- a) Centros Principales: son los encargados de realizar directamente las actividades propias del organismo produciendo la actividad o producto final (entre ellas se incluyen, en su caso, actividad «inversa»).
- b) Centros Auxiliares: son aquéllos que realizando una actividad específica, no trasciende al exterior, sino que ayuda a las actividades de los demás Centros (Principales o DAG).
- c) Centros Directivos, Administrativos o Generales (Centros DAG): son los encargados de la alta dirección del organismo; de coordinar la actividad de otros Centros o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento interno del ente.

La «actividad» se puede definir como un conjunto de actuaciones que tienen como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, o de permitir añadir este valor.

La actividad es la utilización combinada de factores en el proceso productivo para obtener un producto (o varios) o la prestación de servicios.

El producto es la concreción material de una actividad; los costes son consecuencia de la realización de actividades, los cuales, a su vez son consecuencia de la obtención de productos o servicios.

En el modelo que comentamos la distinción terminológica Actividad/Producto no deja de ser una expresión artificial cuyo punto de corte vendrá determinado en muchos casos por las necesidades de información. De acuerdo con ello, se predicará de «Producto» cuando constituya el portador final de costes o punto final del modelo. Cuando existan ingresos mediante precios, éstos se referirán siempre a un «producto».

Normalmente las actividades aparecen asociadas a algún Centro, pero esta asociación no es requerimiento obligatorio al modelo.

El modelo se termina, en su caso, con la determinación de resultados comparando el coste final de las actividades/producto con los ingresos. En el supuesto de organismos puramente administrativos, financiados fundamentalmente vía transferencias, esta última parte no tiene ninguna significación por lo que el modelo se terminaría con la determinación de los costes de las actividades y productos. Por otro lado, es frecuente darse supuestos mixtos: actividades/productos a los que se asocian un ingreso y otros que no lo tienen, etc.

TABLA DE CRITERIOS DE ASIGNACION ELEMENTOS-CENTROS

A continuación se exponen los criterios que parecen en principio más lógicos para efectuar una adecuada asignación Elemento de Coste-Centro. No obstante siempre deberán ser objeto de revisión en su aplicación a una organización concreta debido a las múltiples variantes que pueden presentarse en la realidad, y que pueden determinar la «irracionalidad» en su aplicación a un caso concreto.

En varios Elementos de Coste se proponen dos posibilidades de imputación.

ELEMENTO DE COSTE	CRITERIO 1	CRITERIO 2
Otros Gastos Sociales	Personas Equivalentes	—
Transportes de Personal	Personas Equivalentes	—
Coste de Materiales	Unidades Consumidas	Unidades Consumidas
Servicios Exteriores Relacionados con la Producción	Unidades Consumidas	Unidades Consumidas
Servicios de Profesionales Independ.	Criterios Técnicos	—
Vigilancia	Superficie	Personas/Usuarios
Limpieza	Superficie	Personas Equivalentes
Arrendamientos	Superficie	—
Reparaciones y Conservación	Superficie/N.º Unidades/N.º Personas/ N.º Usuarios	—
Luz	Potencia Instalada/Puntos de Luz	Personas Equivalentes
Agua	Superficie	Personas Equivalentes/ Usuarios
Climatización	Volumen/Superficie	Personas Equivalentes
Comunicación	N.º de Líneas/N.º de Extensiones/ N.º de Aparatos Telefónicos	Personas Equivalentes
Material de Oficina e Informático	Personas Equivalentes /N.º Ordenadores	—
Libros/Prensa,Revistas/Publicaciones Periódicas y Otros Medios Audiovisuales	Personas Equivalentes	—
Instrumental de Laboratorio y Experimentación	Criterio Técnico	—
Instrumental de Laboratorio y Experimentación	Criterio Técnico	—
Tributo	Superficie/N.º Vehículos	—
Primas de Seguros	Amortización por Centros de Costes	Superficie
Costes Diversos	En función del tipo de Coste	—

Criterios de Imputación de Elementos a Centros

- Número de Personas equivalentes.
- Superficie.
- Volumen.
- N.º de Extensiones Telefónicas.
- N.º de Líneas Telefónicas.
- N.º de Usuarios.
- Potencia Instalada.
- Puntos de Luz.
- N.º de equipos de procesos de información.
- Importe de los costes directos (Global o por Clases).
- Unidades consumidas (Cantidad, peso).
- Unidades Producidas.
- Amortizaciones por Centro de Coste.
- Criterios Técnicos.
- Se pueden admitir combinaciones de varios criterios.

4.4. El proyecto CANOA en el marco del sistema de información del organismo

Se dijo anteriormente que el Proyecto CANOA se encuadra en el marco más amplio de la Contabilidad de Gestión: desde esta óptica el módulo de Contabilidad Analítica no es más que un subsistema del sistema de información del organismo.

El diseño Proyecto CANOA se ha realizado partiendo de la presunción de que existe en la organización otros sistemas, tales como el de personal, gestión de inventario, etc.. sin los cuales la Contabilidad Analítica no puede operar.

V. INTRODUCCION A LA EVALUACION DE PROGRAMAS Y POLITICAS PUBLICAS

La progresiva presión social en los modernos Estados democráticos hace que los responsables públicos vayan tomando conciencia de la necesidad de analizar, cada vez con mayor rigor, la actividad de la Administración pública: los programas puestos en marcha, los procedimientos, los medios utilizados y los resultados obtenidos.

Desde que la noción de eficacia pública ha nacido y se ha desarrollado en la conciencia ciudadana, en la lógica democrática, surge la necesidad de analizar esa eficacia y de, en lo posible, hacerla crecer. En este contexto, nace la idea de la evaluación de las políticas y acciones públicas, de forma conjunta con las ideas de racionalización y modernización de los sistemas públicos, de las Administraciones públicas. La idea de evaluación nace asociada a los procesos de racionalización de las decisiones presupuestarias y al uso de métodos de management en las grandes empresas.

De ahí que se haya afirmado que la evaluación es un acto político esencialmente democrático, esencial para mejorar la eficacia del Estado, logrando una mejor asignación de recursos y, por ende, consiguiendo economías públicas; y que la evaluación contribuirá a la modernización del aparato público al abrir perspectivas más amplias que el control de regularidad, porque tiene en cuenta las demandas de los usuarios y porque, al preguntarse por la utilidad y el coste de los servicios públicos prestados, mejorará la gestión de los fondos públicos.

No existe una definición generalizada de evaluación ni, quizá, una idea definida y generalmente aceptada de lo que es esta disciplina.

Para ofrecer una aproximación al concepto de evaluación voy a ofrecer un par de definiciones que estimo bastante globales; para Xavier Ballart, la evaluación consiste en «la aplicación sistemática de procedimiento de investigación social para valorar el diseño, la implementación y la utilidad de los programas de intervención social».

Para el Club Cambon (París), la evaluación es «la apreciación realizada sobre la eficacia de un programa de una política o de una acción pública, tras una investigación científicamente exigente de sus diversos efectos reales, a la vista de los objetivos propuestos o implícitos y de los medios utilizados».

De estas definiciones se deduce que evaluación significa, en buena parte, una preocupación por los resultados de la acción pública, frente a la postura tradicional de la Administración, más preocupada por la legalidad; es decir, se trata de una técnica o conjunto de técnicas dirigidas a producir información que sirva a la Administración para mejorar:

- a) los procesos de decisión y planificación
- b) su funcionamiento y su gestión
- c) los resultados finales.

En un principio, la evaluación se concibió como análisis de los efectos netos de los programas; éstos eran vistos como una «caja negra», cuyo contenido era intrascendente, analizándose sólo los resultados.

Pero el análisis exclusivo de resultados no aportaba información sobre por qué habían o no funcionado esos programas; de ahí que, más tarde, se incluyese también el análisis de los componentes del programa y de la forma en que éste opera.

En la actualidad puede admitirse que en los países desarrollados existe un consenso generalizado acerca de la necesidad de la evaluación, de analizar y valorar los resultados de la acción pública. Lo que quizá no esté tan claro sea:

- en función de qué criterios se podrá afirmar si una política ha sido un éxito o un fracaso
- qué programas o políticas han de evaluarse
- cómo evaluar, con qué métodos.

Para situarnos en el contexto internacional en cuanto a la aplicación de técnicas de evaluación de políticas públicas, ha de decirse que son los Estados Unidos de América el país más avanzado en la aplicación de técnicas de evaluación: es allí donde está más institucionalizada la aplicación de la evaluación y donde se utilizan técnicas más complejas y especializadas.

La evaluación nació en Estados Unidos con el establecimiento del PPBS en la década de los cincuenta; más tarde, la experiencia del PPBS se extendió al presupuesto de varios Departamentos y, aunque en 1969 ya se reconocía el fracaso de la presupuestación por programas, sobrevivió y se desarrolló una cultura de análisis y evaluación útil para la adopción de decisiones, que ha prevalecido.

La evaluación que en principio se desarrolló en el seno de las oficinas federales, se impuso en la GAO en la década de los ochenta, apareciendo con el tiempo una División dedicada a evaluación, que en la actualidad cuenta con más de 3.000 empleados.

La evaluación ha ido desarrollándose y aplicándose en otros países desarrollados en los últimos años; a título de ejemplo puede decirse que Canadá, Alemania, Suecia y Gran Bretaña la vienen aplicando desde los años setenta; y que en la última década se ha instaurado en Noruega, Dinamarca, Holanda y Francia. También es técnica usual en organizaciones internacionales como el Banco Mundial, la FAO, la OMS, la Unesco, etc.

En España comienzan a realizarse tímidos intentos en los últimos años. Las causas de este retraso quizá puedan hallarse en que hasta muy recientemente no ha surgido el interés por aplicar las ciencias sociales a la Administración, por lo que no disponemos de muchos expertos en el tema; por otra parte, ha sido tradición en este país el que el «interés general» haya justificado toda política, sin prestar más atención a los resultados; *finalmente*, en un país como el nuestro, con una fuerte tradición administrativa, ha preocupado esencial y básicamente el control de legalidad.

Haré una breve alusión referida a los tipos o clases de evaluación que son de aplicación general; es evidente que, como en otras materias, caben diversas clasificaciones. en función del criterio base de clasificación.

En función del objeto sobre el que recae la evaluación, se habla de tres tipos de evaluación:

- del diseño del programa
- de la implementación del programa
- de los resultados.

Si se atiende al sujeto evaluador, la evaluación será interna si se desarrolla por personal dependiente del responsable de la política evaluada, y externa cuando el evaluador es independiente.

Varios aspectos sobre la evaluación quedan sin siquiera esbozar debido a limitaciones de tiempo: propósitos de la evaluación, intereses, criterios, problemas relativos a la definición de objetivos, instrumentos de medida, formación del personal evaluador, problemas específicos de la autoevaluación, etc.

Finalmente, es preciso hacer una referencia a la actividad que realiza la Intervención General en este campo y a lo que debería ser un próximo futuro: una vez se haya desarrollado totalmente la metodología de evaluación a la que ya hice referencia y cuyo contenido será expuesto más tarde, será necesario que se asuma esta filosofía tanto a nivel institucional (a cuyo efecto será necesaria la adopción de decisiones tendentes al oportuno desarrollo normativo y de dotación de medios) como a nivel profesional (a través de la oportuna adopción de una «cultura evaluativa») y, como complemento, se hará precisa la especialización profesional en técnicas de evaluación.

VI. EVALUACION DE PROGRAMAS Y POLITICAS PUBLICAS

Tanto el control financiero de programas como la evaluación de políticas públicas son instrumentos que tienen por finalidad favorecer la mejora en la gestión y en la asignación de los recursos públicos.

En nuestro país, el desarrollo de la evaluación se verá favorecido por la aplicación del control financiero de programas como mecanismo de verificación en un proceso de medición continua de los resultados.

Ambos mecanismos no son excluyentes en su aplicación, sino que deben formar parte de una estrategia global para lograr con eficacia el cierre del ciclo de la gestión económico financiera.

Mientras que el control financiero parte de un programa definido y operativo, centrándose en verificar el grado de consecución de los objetivos previstos, la evaluación permite la consideración del programa en si mismo, a través del análisis de su oportunidad, de las alternativas posibles y de los impactos obtenidos con la ejecución del programa.

Con carácter previo al análisis de los distintos elementos que integran la evaluación. se va a comentar como se estructura una política pública, entendiendo que éstas son algo más que una decisión formal, normalmente implica una serie de decisiones acerca de la existencia de un problema, sobre si éste se debe de intentar resolver, cuál es la mejor manera de solucionarlo, etc.

Este tipo de decisiones son de carácter estratégico, existirán diversas alternativas posibles y el ámbito temporal de referencia será el largo plazo. Se adoptan en el ámbito político, en el que se fijan los grandes objetivos, procediendo al análisis y a la selección de los distintos programas, comprensivos de las acciones a realizar para llevar a cabo la política pública.

Para el desarrollo de estos grandes objetivos, es necesario concretar las actuaciones en programas concretos. se trata de decisiones tácticas que se enmarcan en un contexto plurianual, en el medio plazo.

A estos efectos, mencionar que una política pública se puede instrumentar en uno o en varios programas, en cuya ejecución pueden participar uno o varios centros gestores.

El último escalón de la cadena viene dado por la traducción a términos monetarios de los costes anuales del programa(s) elegido(s), se cuantifican las acciones a desarrollar en un ejercicio concreto, son decisiones operativas que se adoptan en el ámbito de la gestión.

Tanto en la elaboración como en la ejecución de una política pública se presentan diversos intereses de los agentes potencialmente afectados, lo que genera un proceso de interacciones entre los mismos. Las decisiones se verán influenciadas, sin duda, por las conductas del conjunto de individuos, de las organizaciones y de los grupos implicados.

Por lo tanto, una política pública va a suponer una conducta o actuación consistente y repetida por parte de aquellos que la llevan a cabo y por parte de aquellos que resultan afectados por la misma.

De acuerdo con lo anterior, en una política participan, de una u otra forma, y con mayor o menor intensidad, tanto agentes públicos como privados. Desde la perspectiva que nos ocupa, nos interesan aquellas políticas en cuya acción desempeñan organismos públicos papeles clave, pero no obligatoriamente exclusivos.

En cualquier caso, la dinámica de una política se presenta como un proceso complejo, en el que se identifican dos grandes parcelas de decisión, la política y la de gestión, con ámbito competencial propio y sin perjuicio de la lógica existencia de puntos de intersección.

Simplificando, en la esfera política estamos hablando de la investigación de políticas y su formulación, mientras que en el área de gestión se lleva a cabo la implementación o puesta en práctica. Finalmente, la oportunidad de mejora planteada, cambia el problema, se trata de un proceso continuo de aprendizaje, de tal forma que el sistema se alimenta continuamente en base a datos externos e internos.

Con la evaluación, el análisis se dirige al examen de los efectos reales producidos por una política determinada, frente al análisis en la fase de implementación o de puesta en práctica en que se estudiaban los efectos estimados.

De acuerdo con lo expuesto, se puede considerar la evaluación como el método de investigación sistemática sobre la configuración de un programa o política determinada, y sobre su implementación y efectividad.

En definitiva, se trata de analizar y mejorar la propia política pública o bien cualquiera de los pasos o escalones en que se concreta, y que son: identificación del problema / fijación de objetivos / definición del programa / actuaciones a desarrollar / el impacto o resultados / la consideración de alternativas a los elementos anteriormente definidos.

En realidad, se trata de una serie de relaciones concatenadas, que se caracterizan por su continua evolución tanto a nivel individual como consideradas globalmente, pudiendo ser objeto de evaluación cada una de ellas independientemente o todas conjuntamente.

La consideración y valoración de estas relaciones dará origen a la retroalimentación del sistema, que permitirá orientar el conjunto de actuaciones que constituyen la política pública.

Si el estudio de evaluación se centra en la relación problema/objetivo/programa, la orientación de los trabajos estará dirigida a depurar la identificación del problema y las acciones a desarrollar para su solución, se trata de una evaluación de la política pública en sí misma. La preocupación se centra en el descubrimiento de las debilidades en el planteamiento del programa, lo que puede llevar a una redefinición de la estrategia y por consiguiente de los objetivos.

Las relaciones objetivo/programa/actuación recogen el conjunto de interacciones encaminadas a poner en práctica la política. En este caso, el estudio irá dirigido a evaluar la implementación, se estudiará el funcionamiento real del programa, se trata de contrastar la efectividad de los procedimientos y supone una contribución a la toma de decisiones tácticas.

Las relaciones programa/actuación/impacto determinan la ejecución de la política, en este caso el enfoque de la evaluación se centra en las realizaciones entendidas en sentido amplio, en los resultados finales del programa, en los impactos. Hay que estudiar las aportaciones que ha supuesto el programa respecto a la situación anterior y si los impactos se deben a las acciones emprendidas, a las iniciativas de otros agentes o al mero azar.

Finalmente, la reconsideración de las alternativas en relación al problema es el auténtico elemento de cierre que permite el replanteamiento del programa en sí mismo.

De acuerdo con lo anterior, la evaluación se puede enfocar al análisis de todos o alguno de los aspectos siguientes:

- La pertinencia del programa.
- El éxito.
- La eficiencia-impacto.

En cuanto al primero de los puntos, se trata de dar respuesta a cuestiones como:

- ¿Continúan siendo los objetivos que pretende el programa, objetivos prioritarios del Gobierno?
- ¿Siguen existiendo los problemas que dieron origen a la actuación de los poderes públicos?

Con el éxito, se evalúa hasta qué punto el programa es efectivo para lograr sus objetivos, de acuerdo con los recursos presupuestados y sin causar resultados indeseables significativos.

El último de los puntos, la eficiencia-impacto, supone considerar otras alternativas posibles al programa elegido para cumplir los objetivos deseados, de esta forma se daría respuesta a las cuestiones:

- ¿Hay formas más eficientes de ejecutar el programa elegido?
- ¿El programa considerado es el más económico de los diversos programas que pueden cumplir esos objetivos?

Para dar respuesta a estos puntos, es necesario seguir un procedimiento en el que se identifican las siguientes fases:

1. Estudio preliminar.
2. Planificación.
3. Trabajo de campo.
4. Análisis de datos.
5. Informe.

Con el *estudio preliminar* se obtiene la información necesaria para determinar qué aspectos deben ser examinados y cuál es la mejor manera de obtener evidencia sobre los mismos, con qué coste y en cuánto tiempo.

En esta fase se debe conseguir un conocimiento completo acerca de:

- Los objetivos que pretende el programa y, en su caso, la relación que guardan con el problema que se pretende resolver.
- Los sistemas y procedimientos empleados en el programa, teniendo en cuenta que se debe poner especial interés en el descubrimiento de procedimientos viciados.
- Los recursos humanos disponibles.
- Y los aspectos económicos del programa.

Como instrumentos para estudiar las áreas anteriores se pueden citar, entre otros:

- Entrevistas con los directivos, participantes y destinatarios del programa.
- Estudio de las normas legales que lo regulan.
- Lectura de informes, libros, revistas... relacionados con el programa que se va a evaluar.

En cuanto a la planificación de la evaluación de un programa, los aspectos relevantes a considerar sucesivamente son:

1. Identificar el programa, determinando todos los elementos que lo integran.
2. Determinar el marco de referencia del programa.
3. Establecer el alcance de la evaluación.
4. Distribuir los recursos disponibles a lo largo del tiempo de realización de la evaluación de forma óptima dentro de las restricciones existentes.
5. Realizar el diseño de evaluación que más se adecue al programa en función de los puntos anteriores.
6. Determinar las acciones a emprender y la prioridad de cada una de ellas.

Como en todo trabajo de investigación y de análisis, hay una fase de *trabajo de campo*, entendiéndose por tal la recogida de la información relativa al programa. La forma de realizarse dependerá del tipo de programa y del tipo de información que se pretende obtener. Así, podrá recogerse información en base a encuestas, visitas, experimentos, simulaciones...

Los datos obtenidos en esta etapa se someten a continuación a un período de análisis, con esta fase se pretende aprovechar al máximo la información recogida, a cuyo fin se aplican métodos más o menos sofisticados según los requerimientos de cada caso.

En base a la información y a su análisis, el evaluador tiene la base necesaria para la obtención de las conclusiones que pasarán a integrarse en el *resultado de la evaluación* y que se recogerán en el informe correspondiente. En su caso, se incluirán igualmente aquellas recomendaciones que se estimen oportunas para mejorar la operatividad del programa.

Señalar que junto al informe final de la evaluación, normalmente se elaborarán toda una serie de informes parciales a medida que se obtiene y analiza la información. En este sentido, no debe olvidarse que en el desarrollo de los trabajos se producirán comunicaciones verbales con los órganos gestores de forma habitual, lo que hará posible la utilización de las recomendaciones con cierta rapidez y facilitará la asimilación de los resultados obtenidos.

VII. INTRODUCCION A LA METODOLOGIA IGAE SOBRE EVALUACION DE PROGRAMAS Y POLITICAS PUBLICAS

La evaluación de programas es una técnica compleja debido al enfoque multidimensional que es necesario establecer y a la multitud de factores que es necesario considerar.

Instrumentar esta técnica hace necesario desarrollar los procedimientos y métodos aplicables centrados en la realidad actual de las políticas y programas en nuestro país.

Determinar los métodos apropiados para la evaluación de programas es un reto. La tarea es complicada, por los muchos aspectos que es necesario considerar en el proceso de la evaluación.

Con el desarrollo de esta metodología, al igual que con la elaborada para efectuar el control financiero de programas, se pretenden establecer los estándares de trabajo que propicien, con su aplicación, la obtención de resultados oportunos, relevantes y objetivos así como que los resultados y conclusiones que se obtengan sean adecuadas y están fundamentadas sobre la base de datos ciertos y se trasladen de forma clara y equilibrada e independiente.

En esta metodología se establecen y desarrollan las distintas etapas en que se concreta la evaluación y se establecen los métodos más apropiados para reunir evidencias sobre los resultados del programa y las políticas en que se fundamenta.

La multiplicidad de métodos que se deben utilizar para obtener y examinar la información, en un tiempo limitado y con los recursos disponibles, y la necesidad de asegurar que los aspectos relevantes sean objeto de

examen, hace que su elaboración esté resultando una tarea compleja por las múltiples opciones que es necesario considerar para su desarrollo. Favorecer la elección de las más apropiadas al trabajo a desarrollar es uno de los objetivos que se pretenden resolver con el desarrollo de esta metodología. Además de establecer el proceso de ejecución de evaluaciones desde la identificación de prioridades, diseños de la evaluación e implementación del proceso de análisis.

Otro problema que pretende resolver es el cómo dar validez general a las conclusiones que se deduzcan del trabajo. Desarrollando una arquitectura conceptual y procedimental dirigida al análisis de las relaciones de causalidad sobre los resultados del programa.

Uno de los principales objetivos de este trabajo son los problemas relacionados con la realización de inferencias causales sobre los programas y sus resultados y otro es establecer los métodos más adecuados para la obtención de evidencias que permitan determinar el resultado real del programa.

Con esta metodología se pretende en suma instrumentar el desarrollo de la evaluación de una forma técnica e independiente.

Este trabajo se centra en la tarea de desarrollar métodos apropiados específicos para la medida y valoración de los resultados bajo la triple perspectiva de su pertinencia, su nivel de consecución y sobre el análisis de alternativas que puedan propiciar una gestión más eficaz, eficiente y económica y una mejor asignación de recursos.

En su elaboración se están teniendo en cuenta las experiencias de otros países en la materia, fundamentalmente Canadá, Estados Unidos, Gran Bretaña y Francia.

Con el desarrollo de esta metodología no se pretende introducir un recetario que resuelva todos los problemas. Sólo trata de establecer los fundamentos metodológicos necesarios para desarrollar un estudio verosímil que valore los resultados de los programas en los términos indicados.

VIII. METODOLOGIA DE LA EVALUACION DE PROGRAMAS

1. Justificación de su necesidad

El gasto público en nuestro país y en los países de nuestro entorno ha crecido de tal forma que se aproxima a la mitad del Producto Nacional Bruto, siendo por tanto de primera magnitud su influencia en la actividad económica. Este gasto público se instrumenta mediante una serie de políticas públicas destinadas a satisfacer las necesidades de los ciudadanos. De lo anteriormente expuesto se deduce de forma lógica la necesidad de un control efectivo del gasto público, control que es susceptible de adoptar diversas formas según sea el país y el área del gasto público que se considera.

La Evaluación de Programas, se considera generalmente como la forma más completa, desarrollada hasta la fecha, para instrumentar el control de una política pública, control que bien podrá emplearse como una etapa del procedimiento de gestión, bien podrá servir a instancias superiores como elemento de racionalización en la asignación de recursos presupuestarios.

Ahora bien, la Evaluación de Programas es una técnica de control muy compleja debido al enfoque multidimensional que realiza de la política pública y a la disparidad existente entre las distintas áreas de actuación pública y los entes que la realizan (distintas naciones, regiones, municipios...). Debido a esta complejidad, es preciso disponer de un procedimiento, de una metodología que dé respuesta a las necesidades que en ese campo existen en España.

La Subdirección General de la Unidad de Enlace con la Intervención de la Seguridad Social, se encuentra elaborando una metodología propia de evaluación de programas, centrada en la realidad actual de las políticas públicas en nuestro país. La causa por la que se lleva a cabo esta elaboración, en vez de adoptar las metodologías ya desarrolladas en otros países más avanzados en este campo, es el gran casuismo de esta técnica. Cada evaluación es sumamente específica, dependiendo profundamente del entorno, y en este entorno aparecen una

serie de factores jurídicos, culturales, políticos... que hacen de poco valor el empleo en un país de las técnicas desarrolladas y aplicadas en otros.

Sin perjuicio de lo dicho anteriormente es natural que se aprovechen las técnicas de recogida y análisis de datos y similares que se han demostrado eficaces, tanto a nivel de la evaluación de programas en otros lugares, como con otras finalidades: investigaciones sociales, marketing...

2. Objeto y características

La metodología de la evaluación de programas debe determinar cuáles han sido los resultados logrados por el programa, lo cual supone, en primer lugar, determinar cuáles son los hechos que se atribuyen al programa, tanto positivos como negativos, tanto deseados como no deseados, tanto previstos como imprevistos. siendo éste último punto fundamental. Ahora bien, el que un hecho acaecido se atribuya al programa no significa que éste sea realmente la causa, por ello, la evaluación de programas debe de contar con las herramientas adecuadas para verificar hasta qué punto un determinado hecho es atribuible a un programa y en qué medida (validez interna).

Otro aspecto fundamental de la evaluación de programas, es analizar hasta qué punto el programa real existente, es el mejor de las posibles alternativas para resolver el problema considerado. para ello es preciso que la metodología de evaluación proporcione métodos capaces de analizar el funcionamiento y resultados de programas alternativos.

En función de los objetivos anteriormente indicados, nuestra Subdirección se encuentra desarrollando una metodología propia, adaptada a las circunstancias en que se desenvuelve la gestión de políticas públicas en nuestro país.

Esta metodología se encuentra estructurada en dos partes principales:

a) Una sección en la que se tratan los *aspectos generales* de la evaluación de programas, en la que se consideran:

- Las cuestiones básicas y los aspectos organizativos, tanto internos como externos que influyen en la realización de una evaluación.
- Las estrategias de evaluación que se emplean para contrastar la validez interna (relación causal entre el programa y los resultados) y la validez externa (generalización en el tiempo y espacio de estas relaciones causales) del programa o servicio público analizado.
- Análisis y planificación de la evaluación.
- Diseño de la evaluación.
- Procedimientos empleados para la recopilación de la información necesaria.
- Los distintos métodos de análisis de la información obtenida.
- Las herramientas informáticas empleadas en la evaluación de programas.
- La estructura y contenido de los informes de evaluación.

b) *Adaptaciones sectoriales*: la segunda parte de nuestra metodología trata de la aplicación de los métodos generales, anteriormente indicados, a las principales áreas de actuación de las políticas públicas, se han realizado adaptaciones de la metodología a los siguientes sectores de la actividad pública:

- Programas de inversión.
- Programas I+D.
- Programas de Servicios Sociales.
- Programas de información.
- Programas de regulación.

- Programas sanitarios.
- Programas educativos.

Las principales *características de la metodología* desarrollada, tanto desde el punto de vista global como de las adaptaciones sectoriales previamente consideradas, son las siguientes:

- a) La metodología que se ha desarrollado es *pragmática*, se ha enfocado a la práctica de la evaluación, huyendo de las elucubraciones teóricas tan frecuentes en numerosas obras sobre la materia. En nuestra metodología se combinan técnicas y métodos de evaluación de distinta procedencia, pero con el denominador común de la posibilidad de su empleo en la evaluación de las políticas y servicios enmarcados en el entorno actual de nuestro país.
- b) La metodología es *flexible*, se ha evitado la construcción de esquemas y procedimientos rígidos de evaluación, ya que la complejidad y variedad de la misma hace muy poco operativa la definición de estructuras tipo, por el contrario, se ha optado por la construcción *ad hoc* de cada evaluación particular, empleando como materiales las distintas técnicas y procedimientos descritos en la presente obra.
- c) La metodología que se desarrolla es *abierta*, ya que se han tenido en cuenta los formidables avances que esta disciplina ha experimentado en estos últimos años, partiendo del supuesto de que estos avances proseguirán en el futuro, nuestros procedimientos se encuentran dispuestos para integrar cualquier tipo de aportación proveniente de la investigación o de la práctica evaluativa, que se realiza en otros países.
- d) La metodología que se propone es *realista* encontrándose en sintonía con los nuevos proyectos de reforma de la organización, presupuestación y gestión de la Administración en nuestro país y en las naciones de su entorno.

3. Principales aspectos

A continuación se describirán de forma somera, los principales aspectos a considerar en el desarrollo de una metodología de evaluación. El concepto clave en la evaluación es el de estrategia de evaluación. Una estrategia de evaluación es un conjunto de métodos de reunir información sobre uno o más resultados de un programa; y consta de:

- Diseño de evaluación.
- Métodos de recogida de datos.
- Técnicas de análisis.

Todos estos aspectos se irán estudiando posteriormente, pero hay que tener presente desde el comienzo que el objeto de la estrategia es reducir las amenazas a la validez tanto interna como externa de los resultados, y en base a este objetivo se debe de llevar a cabo toda la implementación de la estrategia.

En una evaluación normalmente se considerarán varios resultados del programa, y en muchos casos una sola estrategia no proporcionará resultados concluyentes, por ello en cualquier evaluación que tenga una mínima entidad será preciso el empleo de múltiples estrategias.

A continuación se comentarán los aspectos constitutivos de una estrategia.

a) *Diseño de Evaluación*

Podemos definir el diseño de evaluación como el modelo lógico o marco conceptual, empleado para la obtención de conclusiones sobre los presuntos resultados del programa.

El principio fundamental de cualquier tipo de experimentación es la comparación de los resultados que aparecen en un grupo sometido a tratamiento con los que presenta otro grupo idéntico al primero no sometido a

éste. En los sistemas sociales es imposible encontrar dos grupos idénticos ya que éstos estarán compuestos por individuos y obviamente éstos no son idénticos entre sí, los distintos diseños de evaluación intentan, dentro de lo posible, reducir este inconveniente.

A continuación se describen los principales diseños de evaluación:

- Diseños aleatorios

Este diseño consiste en la comparación de los resultados obtenidos en dos grupos, uno sometido al programa y otro no, formados por unidades asignadas aleatoriamente a uno o a otro.

Esta asignación aleatoria es la forma de conseguir dos grupos que sean estadísticamente equivalentes, que es lo más próximo que se puede conseguir a dos grupos iguales, siendo por tanto este diseño el que más se aproxima, dentro de los diseños factibles, al diseño ideal, al menos dentro de las ciencias sociales, ámbito en el que se desarrollará la mayor parte de la evaluación de programas. El empleo de este diseño, puede plantear problemas de carácter ético y, en algunos ordenamientos, jurídicos, que deben ser valorados a la hora de tomar la decisión de emplearlo; en algunos casos, y debido a estas circunstancias se emplean variantes de este diseño, que soslayan estos problemas a costa de disminuir la equivalencia estadística de los dos grupos: la más conocida de estas variantes es la del grupo de frontera.

- Diseños cuasi-experimentales

Cuando la aleatorización como técnica para formar los grupos no sea factible, se deberán emplear diseños no tan completos pero que permitan la caracterización de grupos a partir de los que se pueden realizar inferencias sobre los resultados atribuidos al programa.

Los más empleados de estos diseños son:

- Diseños preprograma-postprograma

En ellos se comparan los resultados producidos en dos instantes de tiempo, antes y después de la aplicación del programa.

- Diseños de series cronológicas

Es una sofisticación del diseño anterior. Lo que se analiza es la serie cronológica que caracteriza el sistema sobre el que actúa el programa.

- Diseños sólo postprograma

Son diseños en los que sólo se realizan medidas con posterioridad a la aplicación del programa, en algunos casos se analizan las respuestas de distintos grupos a distintos tipos de programas.

- Diseños implícitos

Este tipo de diseños se emplea cuando no existen datos previos sobre el entorno en el que actúa el programa ni es posible implementar un grupo de referencia estadísticamente aceptable.

Desde un punto de vista teórico, éste es el diseño más débil, sin embargo es el más frecuentemente empleado en la evaluación de programas y esto debido a dos causas:

- Por no poderse emplear otros diseños estadísticamente más aceptables, bien por imposibilidad intrínseca, bien por imposibilidad práctica.
- Existen resultados que pueden atribuirse a determinados programas mediante razonamientos lógicos.

Entre los diversos *tipos de diseños implícitos* los más conocidos son:

- Diseño post-programa con grupo teórico de comparación.

En este diseño se estima cuál sería el resultado obtenido por un grupo que no recibiera el tratamiento, la calidad del método dependerá de la calidad de la estimación.

— Diseño post-programa con medidas pre-programas retrospectivas

Las medidas pre-programa son obtenidas con posterioridad a la realización del programa, en algunas circunstancias este diseño puede ser sumamente efectivo y fácil de realizar.

— Diseño post-programa con estimación de diferencias

En este diseño se estima directamente de diferencias producido por el programa, en general es un diseño bastante débil.

— Experimentos ideales

Un experimento ideal, consiste en el empleo de un modelo matemático de la realidad sobre la que actúa el programa, para determinar los resultados que se producirían de implementarse éste a un determinado nivel.

Los modelos matemáticos empleados, se denominan modelos causales y se desarrollarán en primer lugar por economistas y sociólogos, habiéndose extendido en la actualidad a la mayor parte de las ciencias humanas y médicas.

Estos modelos seleccionan una serie de relaciones estructurales, deducidos a partir de un análisis lógico, en estas ecuaciones se ha decidido previamente qué variables van a ser relevantes y cuáles no; su forma funcional y su carácter determinístico o estocástico. El empleo de este tipo de diseños es fundamental para el estudio de determinados aspectos de la evaluación de un programa.

El mayor problema que presenta esta técnica es la inexistencia de modelos contrastados y aceptados en numerosas áreas de interés para las políticas públicas.

b) Métodos de obtención de la información

Una vez que se ha realizado el diseño de la evaluación, es preciso recoger los datos que éste requiere, las principales formas de obtención de los datos que se emplean en el análisis de las políticas públicas son:

- Análisis documental

Este análisis supone el empleo por el evaluador de información recogida al margen de la misma pero que presenta interés para ésta.

Dentro de este análisis se consideran dos grandes áreas: la información de carácter general sobre el área del programa contenida en libros, revistas, informes... y la información específica sobre el programa, proveniente de evaluaciones anteriores, auditorías operativas...

- Evidencia empírica

Consiste en la constatación *in situ* del funcionamiento, resultados e impactos del programa. Esta actuación va unida a otras formas de recogida de datos y permite la apreciación de detalles que escapan generalmente al personal y a los usuarios del programa.

Independientemente del tipo de recogida de la información que se utilice es muy importante, que los evaluadores conozcan sobre el terreno, el funcionamiento real del programa ya que ello les capacita para la correcta interpretación de los datos, interpretación que podría ser errónea si el funcionamiento del programa sólo es conocido a través de la documentación del mismo.

- Encuestas

La forma más empleada en la recogida de información en los programas sociales es la encuesta (comprendiendo al caso límite del censo en el supuesto de programas muy pequeños).

Una encuesta es un estudio muestral sobre la población objeto del programa lo cual exige no sólo la determinación del procedimiento de muestreo más adecuado para la obtención de las estimaciones que se desea realizar sino también y como etapa previa, la determinación de la población objeto del programa, lo cual en algunos casos no suele ser inmediato. La realización de encuestas exige la disposición de personal especializado, entrevistadores-encuestadores, que normalmente, y en contra de lo que se cree no es tan fácil de conseguir.

Existen distintas variantes de encuestas, cada una de las cuales presenta sus particularidades, que los hacen más o menos aptas para la recogida de datos en los distintos programas. Entre las más conocidas se pueden citar:

- Encuestas con entrevistador y cuestionario fijo.
- Encuestas con entrevistador y cuestionario variable.
- Encuestas por correo.
- Encuestas por teléfono.

En determinados casos en que el número de elementos a investigar sea pequeño (como es el caso en que la población está constituida por empresas de un determinado tamaño) no tiene interés realizar un estudio muestral, siendo más adecuada la realización de un censo, en cualquier caso las técnicas de recogida de datos de la encuesta, con excepción del diseño muestral, siguen siendo aplicables y lo mismo se puede decir de las variantes anteriormente citadas. En este caso el error relevante a efectos de diseño es el error censal ya que, obviamente, el error muestral es cero.

c) Métodos de análisis

Una vez que se dispone de los datos sobre el programa, es preciso realizar su análisis, existen múltiples métodos para ello, que se adaptan a los distintos tipos de programas, los más empleados son:

- El análisis coste-beneficio

Este tipo de estudio, ampliamente desarrollado en el análisis económico, compara los costes del programa con los beneficios producidos por el mismo, dándole a ambos conceptos: costes y beneficios el significado más amplio posible (e incluyendo por supuesto los efectos no deseados).

En la evaluación de programas se profundiza en este análisis, empleándose frecuentemente unidades no monetarias para la valorización de los beneficios del programa, ya que en muchos casos es problemática y profundamente subjetiva la valoración de los resultados de las intervenciones públicas: niños escolarizados, disminución de las tasas de mortalidad debida a una enfermedad, aumento de las hectáreas de arbolado de un municipio...

En este caso el método empleado se denomina análisis Eficiencia/Impacto.

- Análisis estadístico

Frecuentemente el resultado de la recogida de datos de un programa es una masa de información, que en esta forma tiene muy poco uso, es necesario extraer los caracteres representativos de esta masa de datos, y para ello se emplea el análisis estadístico.

El análisis estadístico va a actuar sobre los datos de dos formas distintas que se aplicarán en etapas sucesivas: en primer lugar se llevará a cabo la extracción de los parámetros representativos de la población: media, mediana, coeficiente de curtosis, varianza, momentos, índices de concentración...

Se emplearán las técnicas propias de la Estadística Descriptiva para el cálculo de los parámetros más adecuados para la descripción del programa que es objeto de la evaluación.

En segundo lugar, se debe valorar el significado de los parámetros hallados, es decir determinar su acuracidad y la confianza que se tiene en los resultados obtenidos. La teoría de la Estimación proporciona las herra-

mientas necesarias (estimadores, intervalos, test de hipótesis...) para calibrar los valores obtenidos en la primera fase de este análisis.

- Empleo de modelos

Podemos decir que un modelo es un conjunto de ecuaciones (en general integrodiferenciales, si bien hay modelos muy sencillos por ejemplo sistemas de ecuaciones algebraicas), que nos representan el estado inicial y la evolución, de las magnitudes características del programa.

La determinación del modelo de programa, de las distintas variables que intervienen y de las relaciones que existen entre ellos, es algo relativamente complicado por lo que el evaluador deberá emplear, siempre que sea posible los modelos ya contrastados y de aceptación general, empleados en economía, sociología, psicología, ingeniería forestal...

Entre las distintas clases de modelos se deben mencionar los siguientes, sin que la relación posterior pretenda constituir una clasificación de los modelos empleados en la evaluación:

- Modelos lineales: son aquellos que vienen representados por sistemas de ecuaciones lineales, las ecuaciones pueden ser de cualquier tipo algebraicas, diferenciales, integrales..., o combinaciones de estas clases, pero todas ellas han de cumplir el requisito de ser lineales, si alguna no lo cumple el modelo pasa a ser no lineal y en general es más complicado de manipular, desgraciadamente la gran mayoría de los procesos sociales no son lineales.
- Modelos input/output: se trata de modelos matriciales que relacionan las entradas con las salidas de un sistema, fueron introducidos en el análisis macroeconómico pero se han ido generalizando a otras disciplinas como el análisis demográfico, el análisis educativo... El empleo de estos modelos suele conllevar la necesidad de invertir matrices de grandes dimensiones lo cual requiere el empleo cuidadoso del software adecuado.

La Economía ha sido la primera ciencia social que ha elaborado modelos propiamente dichos y por tanto el rigor y la perfección alcanzada por ellos es muy superior a la generalidad de los modelos desarrollados en psicología, educación...

Los modelos desarrollados en economía serán macro o microeconómicos según cual sea el sector de la actividad económica representada y gozan de una aceptación y fiabilidad que los hace aceptables por el evaluador sin ulteriores verificaciones, como suele ocurrir en los modelos procedentes de otras disciplinas.

Las ecuaciones que representan un modelo pueden ser estocásticas en el sentido de que algunas de las variables que lo definen pueden ser variables aleatorias o bien si dependen del tiempo procesos estocásticos. Realmente la mayoría de los modelos, o la totalidad para algunos autores, son estocásticos, ya que en las ecuaciones que no son identidades solapadas se suele introducir un término de error que es aleatorio, independientemente de que luego en la resolución del modelo no se considere este término y se trate al modelo como determinístico. En el caso de un modelo estocástico, tratado como tal, en el que no sólo aparece el término de error, sino que algunas de las variables son aleatorias, el estudio es realmente complicado, aun cuando sólo se trabaje a nivel de estadística de segundo orden como suele ser habitual.

Existen modelos cuya función no es tanto representar el funcionamiento del programa como la realización de análisis de los resultados del mismo para distintos niveles de programa y a distintos plazos en el futuro.

Por supuesto todos los modelos deben permitir, en mayor o menor grado, la realización de estos estudios pero existen algunos destinados específicamente a ellos, es decir, a la realización de simulaciones, sin ahondar. caso de que no sea necesario para la realización de estos estudios, en aspectos estructurales del programa, como por ejemplo relaciones entre variables, condiciones...

- Simulación

En el apartado anterior se ha indicado la existencia de unos modelos de programa que permiten realizar una revisión de los resultados que se obtendrían con distintos valores del tratamiento producido por éste. La rea-

lización de los estudios que proporcionen la estimación a lo largo del tiempo de los resultados de un programa caracterizado por distintos parámetros es lo que se llama simulación.

La simulación es una herramienta de trabajo esencial para el evaluador, ya que le va a permitir profundizar en una serie de aspectos que no sería fácil tratar de otra forma; así se podrán simular los resultados e impactos producidos en el futuro, más o menos lejano, por el programa considerado: también pueden determinarse los resultados producidos por el programa implementado pero actuando a un nivel distinto del que realmente actúa y los resultados e impactos de programas alternativos, lo cual servirá para realizar una valoración en profundidad del programa estudiado.

Se suele considerar que el término simulación implica la realización de estimaciones a lo largo del tiempo, no de estimaciones puntuales, por lo cual dentro de cada modelo de simulación suele subyacer una o más ecuaciones diferenciales, o en diferencias, cuya variable es el tiempo.

4. Herramientas Informáticas

De lo anteriormente indicado es fácil deducir que la realización de una evaluación precisa el apoyo de recursos informáticos, más o menos poderosos, según sea la entidad y el tipo de política pública analizada.

El tratamiento de grandes masas de datos exigirá la disposición de los recursos informáticos necesarios para contenerlos (memoria, ficheros, en su caso, bases de datos) y tratarlos. En esta metodología, se ha optado por el empleo de paquetes SPSS (en sus múltiples versiones para distintos entornos) y SAS.

Asimismo, será necesario recurrir a la informática para la realización de los distintos análisis. en este caso no existen paquetes de software adaptados a los análisis propios de la evaluación, si bien se tiene previsto emplear Sistemas de Simulación y desarrollar el software propio suficiente para estos estudios.

Por último indicar la existencia de una serie de tareas, desde la introducción de datos hasta la ayuda a la redacción de los informes que exigen la ayuda de distintos sistemas informáticos de ayuda que permitan facilitar y racionalizar estas tareas auxiliares.

**LA ACTUACION DEL SECTOR PUBLICO A
TRAVES DE LA INFORMACION ECONOMICO-
FINANCIERA. EXIGENCIAS DEL PROGRAMA
DE CONVERGENCIA**

EL SECTOR PÚBLICO EN TÉRMINOS DE CONTABILIDAD NACIONAL Y SU PAPEL DE INFORMACIÓN A LA SOCIEDAD Y A LAS INSTITUCIONES

D.^a Rosario Martínez Manzanedo
Jefa de la Asesoría Económica del Sector Público

La ponencia que tengo el placer de exponer ante vosotros con motivo de estas Jornadas, conmemorativas del primer Centenario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, tiene como núcleo la Contabilidad Nacional referida al Sector Público: su importancia como fuente de información económica para la sociedad y las instituciones.

Mi intención es utilizar los próximos treinta minutos de vuestra atención para hablar brevemente de la evolución de la Contabilidad Nacional hasta el momento actual y, en concreto, precisar el papel de la IGAE como responsable institucional de la elaboración de las cuentas económicas del Sector Público, labor que lleva desempeñando oficialmente desde 1968, si bien los comienzos oficiosos fueron anteriores en circunstancias que referiré más adelante.

Ahora voy a comenzar con algunas apreciaciones sobre qué es la Contabilidad Nacional y para qué sirve. Siguiendo la línea argumental utilizada por Edmond Malinvaud en la presentación de la Contabilidad Nacional francesa, cuando era Director del Instituto Nacional de Estadística y Estudios Económicos (INSEE) de ese país: La Contabilidad Nacional, independientemente de cualesquiera definiciones más o menos precisas, es un lenguaje para la descripción de los hechos económicos. Estos hechos son muy numerosos y extremadamente complejos y reflejan una realidad que posee múltiples facetas y que es necesario conocer para intervenir en ella.

(Para un destacado especialista como Jean Marczewski —1978— «la Contabilidad Nacional es una rama de la ciencia económica, rama especializada en el estudio cuantitativo de las redes económicas integradas», mientras que el mismo Malinvaud la define en 1964 como una técnica desarrollada para «describir el conjunto de operaciones de naturaleza económica que suceden en un país»).

La Contabilidad Nacional se ha diseñado para eso. Ha sido construida a partir de un conjunto de definiciones precisas y perfectamente codificadas, por lo que no necesitan ser de nuevo identificadas en cada ocasión. El usuario conoce el lenguaje y sabe interpretar directamente informaciones como, por ejemplo, «el crecimiento real de la formación bruta de capital fijo en el segundo trimestre ha sido de un 0,4 % con relación al trimestre anterior».

Hablar de la Contabilidad Nacional como lenguaje supone sugerir la posibilidad de la existencia de otros lenguajes apropiados para la descripción de la misma realidad: significa aceptar que las definiciones y codificaciones elegidas puedan ser convencionales, al menos en algunos aspectos.

Pero no puede ser de otra manera. Dado que lo que se pretende es conocer y transmitir con la máxima eficacia todas las informaciones relativas a una realidad compleja, es necesario establecer las convenciones desde el principio, deben ser respetadas por los que tratan esas informaciones y ser conocidas por los usuarios. De no ser así, sería indispensable acompañar a cada cifra de un buen número de explicaciones precisas sobre su contenido y alcance, o bien contentarse con una cierta opacidad respecto al significado de los datos, lo cual daría lugar a la aparición de ambigüedades en la interpretación.

Se puede pensar que la elección de un lenguaje ejerza una cierta influencia sobre la visión que se obtendrá de la realidad que define. Puede imaginarse, por lo tanto, la existencia de otra Contabilidad Nacional, distinta de la que nosotros utilizamos, igual de coherente y de precisa, en la que se aplica otro sistema conceptual que llega a definir una visión diferente de la producción, de los precios, del crecimiento, etc.

Evidentemente, esto no ocurre. Si así fuera, supondría poner en entredicho los resultados de muchos años de reflexiones y debates de expertos economistas, dirigidos a buscar las definiciones que se adapten con mayor fidelidad a la representación de los fenómenos de la actividad económica.

Significaría ignorar la convergencia prácticamente total que se ha producido, entre los representantes de las diferentes escuelas del pensamiento económico en el curso de intensos debates, sobre la elección y definición de los conceptos fundamentales de la Contabilidad Nacional.

Pero no ha sido así. Por el contrario, en la corta historia de la Contabilidad Nacional se observa con claridad una tendencia imparable hacia la armonización de los sistemas aplicados por los diferentes países.

El momento decisivo para el desarrollo de la Contabilidad Nacional, lo que se considera el germen de los sistemas modernos, fue la presentación al Parlamento Británico en 1941 del llamado «Libro Blanco» que contenía las primeras cuentas nacionales del Reino Unido. Este documento fue elaborado por un equipo dirigido por John Maynard Keynes con la colaboración decisiva de dos grandes especialistas, y discípulos suyos, como Richard Stone, a cargo del aparato estadístico, y John Meade.

Es conocido el hecho de que fue Keynes quién impulsó el trabajo de la Oficina Central Estadística británica, responsable institucional del documento, por considerarlo extremadamente útil para el planeamiento de la política de guerra, insistiendo, además, en que los datos fueran publicados.

En ese mismo año, 1941, Jan Tinbergen construye en Holanda una serie de cuentas articuladas e integradas.

Con esto no quiero decir que no existan trabajos precedentes de gran importancia para los desarrollos posteriores. Desde este punto de vista Noruega es un país del máximo interés, dado que elabora en 1893 la primera estimación de la Renta Nacional, referida a 1891, y aplica la metodología a la realización de un presupuesto económico nacional para dirigir toda la política económica.

En los Estados Unidos, nada más finalizar la primera guerra mundial, la Oficina Nacional de Investigación Económica, organismo americano de investigación independiente, comienza a publicar series estadísticas sobre la renta nacional.

Estos no son más que dos ejemplos, de reconocido mérito histórico, entre otros varios que podrían citarse en relación a los antecedentes de la Contabilidad Nacional.

En esta rápida panorámica por los antecedentes históricos no puede faltar una alusión a los que se consideran distinguidos ancestros de la Contabilidad Nacional, como los tratadistas ingleses del siglo XVII William Petty y Gregory King, creadores de la «aritmética política», o los franceses del siglo XVIII, Quesnay y Lavoisier.

Pero la gran novedad de la aportación de Keynes y Stone en este campo, plasmada en el «Libro Blanco» de 1941, fue la elaboración de un sistema de cuentas articuladas en el que integrar toda la información estadística disponible.

Este hecho representó un progreso considerable: por primera vez, una presentación contable proporcionaba una descripción coherente y ordenada del paisaje económico: la información se registraba en el interior de un marco unificado donde todo había sido definido sin ambigüedades.

Puede decirse que desde ese momento la Contabilidad Nacional quedó elevada al rango de instrumento de comprensión y descripción de la realidad económica.

Todo ello representó el auge del pensamiento sobre los fenómenos macroeconómicos desarrollado por Keynes, quien en todas las cuestiones de economía aplicada hizo siempre gala de una asombrosa agudeza mental.

El 16 de abril de 1948 se firma el tratado constitutivo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), cuya creación fue debida a la necesidad de dar una respuesta conjunta a los problemas económicos de la postguerra y planificar la ayuda americana a la Europa occidental.

A esta Organización pertenecían todos los países de Europa Occidental (excepto Yugoslavia y España), Estados Unidos y Canadá. España participaba en régimen de igualdad con los países miembros en todos los trabajos relacionados con la agricultura, así como en otros relativos a diversos temas de importancia común.

Entre los muchos trabajos realizados por esta Organización, hasta que en enero de 1960 se transformó en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), me interesa destacar los trabajos dirigidos a la elaboración de unas normas de Contabilidad Nacional a las que, en principio, debían atenerse los diferentes países miembros para redactar sus respectivas contabilidades.

No obstante, este primer intento de armonización no tuvo el éxito esperado, en parte porque el sistema no se adaptaba con la misma flexibilidad a todas las economías, debido sobre todo a la existencia de lagunas en la información estadística primaria.

La primera edición aparece publicada en Cambridge, en 1950, bajo el título de «Sistema simplificado de Contabilidad Nacional». Este volumen es la edición preliminar de la publicada dos años más tarde con el título «Un sistema normalizado de cuentas nacionales», París 1952, que es una revisión corregida y aumentada de la anterior.

Ambos trabajos fueron llevados a cabo bajo la dirección de Stone, que contó con la colaboración de otro gran economista como Hansen. (En 1984, la Real Academia Sueca concedió el Premio Nobel a Richard Stone por su contribución decisiva en la elaboración de la Contabilidad Nacional).

Todos estos trabajos, esenciales para el desarrollo de la Contabilidad Nacional, estaban encaminados a culminar y universalizar los resultados de numerosos esfuerzos e investigaciones previas, proporcionando, a los Gobiernos en particular y a toda la sociedad en general, un instrumento que permite conocer y valorar, mediante una presentación sintética, el conjunto de informaciones cifradas relativas a la actividad económica de la Nación, ofreciendo una descripción coherente e integrada de los fenómenos fundamentales de la producción, distribución, reparto y acumulación de las riquezas.

En 1953, la Organización de Naciones Unidas (ONU) publica en Nueva York el libro «Un sistema de cuentas nacionales y correspondientes cuadros estadísticos», lo que significa la puesta a punto del primer sistema de Contabilidad Nacional con mayor alcance internacional; por supuesto, este sistema recoge y continúa las líneas de investigación ya citadas, aunque contiene algunas diferencias con el sistema de la OECE.

A comienzos de 1956, la Oficina Estadística de las Naciones Unidas convoca una conferencia de representantes de las Naciones Unidas, Fondo Monetario Internacional y OECE, con el objetivo de eliminar las divergencias conceptuales entre los dos sistemas de Contabilidad Nacional y armonizar al máximo estos sistemas con la metodología del FMI.

Las recomendaciones de esta conferencia fueron integradas en las versiones sucesivas, de manera que los sistemas modificados de la ONU y de la OECE apenas presentan diferencias. (En 1958 la OECE presenta la nueva edición y en 1968 las Naciones Unidas publican la revisión de su sistema).

En 1969, la Oficina Estadística de la Comisión de las Comunidades Europeas concluye los trabajos desarrollados durante varios años con la colaboración de los Institutos Nacionales de Estadística de los países miem-

bros con la finalidad de elaborar un sistema común de Contabilidad Nacional que respondiera a las necesidades de las Comunidades Europeas. El resultado es el nuevo «Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas» (SEC) que constituye la versión comunitaria del sistema revisado de las Naciones Unidas.

Durante esos años de desarrollo de la Contabilidad Nacional se realizaron progresos muy notables para perfeccionar los canales de suministro de la información de base, a lo que ha contribuido de manera sumamente eficaz la rápida evolución de los procesos informáticos (sofisticados sistemas de transmisión de datos ya fáciles de manejar. desarrollo de la microinformática, etc.).

Son estas mejoras, en el aparato estadístico de los países, las que están permitiendo la progresiva adaptación de los diferentes sistemas nacionales al sistema unificado. No obstante, los servicios estadísticos de los diferentes organismos internacionales (CCE, OCDE, ONU, FMI), procuran que la presentación comparativa de las cuentas nacionales de los diferentes países sea lo más homogénea posible, garantizando un alto grado de coherencia en los datos que publican.

La situación internacional de la Contabilidad Nacional en el momento actual se caracteriza por la publicación, durante 1992, de una nueva edición del «Sistema de Cuentas Nacionales» de la ONU. Esta nueva edición recoge los avances que se han producido desde su última formulación y supone, sobre todo, la consolidación de las modificaciones metodológicas propuestas y adoptadas por el SEC desde su aparición.

La desaparición casi por completo de las pequeñas diferencias entre ambos sistemas, junto a la creciente importancia por la utilización analítica de la Contabilidad Nacional, representan un hito fundamental en el camino hacia la armonización total de los sistemas aplicados por las diferentes economías nacionales, tendencia a la que me he referido hace unos instantes.

En cuanto al futuro cercano, puedo comunicar el inicio de diversos estudios y debates de expertos, realizados a instancias de la Oficina Estadística dependiente de la Comisión Europea, responsable del SEC, dirigidos a introducir nuevos cambios conceptuales en el sistema europeo a partir de 1995, coincidiendo con el establecimiento, previsto para ese año, de una nueva base estructural.

Como ejemplo de uno de los cambios más significativos que pudieran producirse, y que afectaría en este caso a la delimitación sectorial interna de las Administraciones Públicas, vale señalar la posibilidad de que el subsector que aglutina las Administraciones de Seguridad Social desaparezca en su forma actual, de manera que las distintas unidades institucionales que ahora le componen serían separadas en dos grupos, clasificados de acuerdo a los criterios de competencia territorial, y pasarían a integrarse como agentes económicos de seguridad social dependientes de la Administración Central o de las Administraciones Territoriales.

LA CONTABILIDAD NACIONAL EN ESPAÑA

La primera Contabilidad Nacional de España apareció en Madrid en 1958. Fue publicada conjuntamente por la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales de la Universidad de Madrid y el Instituto de Economía «Sancho de Moncada» y estaba referida a 1954, que era el año más próximo del que entonces se poseían datos suficientes para estas investigaciones macroeconómicas.

El trabajo, impulsado por iniciativa del Ministro de Hacienda, fue realizado por varios profesores y licenciados de la mencionada Facultad. El equipo elaborador, bajo la dirección de Manuel de Torres Martínez, estaba formado por Valentín Andrés Álvarez, José Luis Sampedro Sáez, Enrique Fuentes Quintana, Angel Alcaide Inchausti, Joaquín Fernández Castañeda y Alfredo Santos Blanco.

El volumen tiene un enorme interés histórico por varias razones. Además de presentar, en su tercer capítulo, la Contabilidad Nacional de España para 1954, dispone de un primer capítulo referido a las diferentes estimaciones de la Renta Nacional llevadas a cabo en España, sobre todo al cálculo oficial realizado por el Consejo de Economía Nacional basado en un método indirecto, que siempre fue duramente criticado.

En el capítulo segundo expone los fundamentos teóricos de la Contabilidad Nacional y analiza en detalle el sistema normalizado de la OECE, al que, obviamente, se ajusta el sistema español con el fin de conseguir una deseada homogeneidad comparativa con los países europeos del entorno.

En el prólogo de este volumen se escribía: «Esta primera Contabilidad Nacional inicia, pues, una serie histórica que, en cuanto al conocimiento sistemático del conjunto de nuestra economía nacional, parte de una situación sin orientaciones claras ni ordenamientos metódicos, todo lo que aportará, precisamente, esta primera elaboración originaria. Es, sin duda, exagerado, pero es también en alguna medida cierto, que en cuanto al conocimiento ordenado y sistemático del conjunto de nuestra economía, la presente publicación representa ese momento inicial y creador en que se pasa del caos al cosmos.»

Este mismo equipo de trabajo publicó al año siguiente, a finales de 1959, la Contabilidad Nacional de España referida a 1955 y 1956.

En este momento ignoro, por falta de tiempo para su búsqueda, la existencia de otras publicaciones sobre la Contabilidad Nacional previas a las elaboradas a partir de la entrada en vigor del Decreto de 11 de septiembre de 1965 en el que se encomienda al Instituto Nacional de Estadística (INE) la elaboración de la Contabilidad Nacional de España (CNE), labor que sigue desempeñando desde entonces.

El sistema utilizado por la CNE desde 1970 es el SEC adaptado a las peculiaridades de nuestra economía.

La historia oficial de la IGAE como responsable de la elaboración de las cuentas económicas del Sector Público (en los primeros años sólo se realizaron las referidas a las Administraciones Públicas que es el Sector Público en sentido estricto en la delimitación sectorial de la economía en Contabilidad Nacional) comenzó el 25 de enero de 1968, siendo Interventor General Felicísimo de Blas, con la creación de una sección de cuentas económicas que dependía orgánicamente de la Subdirección General de Contabilidad.

La dirección del equipo estaba a cargo de Ramón Díaz García.

Ha sido el propio Ramón Díaz, que dirigió los trabajos sobre Contabilidad Nacional en la IGAE hasta principios de 1983 y que todavía en estos momentos continúa realizando valiosos trabajos para el desarrollo de las Cuentas de las Administraciones Públicas (CAP), quién me ha facilitado la información sobre las circunstancias que dieron origen a que esta competencia estuviera asignada a la IGAE y que ahora relato, con brevedad no deseada pero impuesta por las limitaciones de tiempo y la amplitud del tema de referencia.

Me contaba Ramón Díaz cómo los inicios de esta dedicación se debieron al espíritu emprendedor de José Barea Tejeiro, compañero de Cuerpo, quien a comienzos de los años sesenta asiste a un curso de seis meses sobre Contabilidad Nacional organizado en París por el Ministerio de Finanzas francés. Poco después, en 1965, siete compañeros, entre ellos Ramón Díaz, viajan a Francia para participar en un curso de mes y medio de duración.

A finales de 1966 se crea un grupo de trabajo, al margen de cualquier responsabilidad institucional de la IGAE, para elaborar las CAP correspondientes a 1965, grupo de trabajo dirigido por José Barea y en el que colaboraron Ramón Díaz y otros compañeros y funcionarios del Ministerio. En ese mismo año este grupo de trabajo inicia, por encargo del Instituto de Estudios Fiscales, la elaboración de las CAP relativas al período que va desde 1958 hasta 1963. La publicación de este volumen de cuentas económicas se lleva a cabo por dicho Instituto en 1968.

Estos relevantes trabajos previos concluyen, como dije antes, con la institucionalización en 1968 de la responsabilidad de la IGAE en la elaboración de las CAP. Responsabilidad que se amplía a la elaboración adicional de las Cuentas de las Empresas Públicas (CEP) a partir de 1970, año en el que el Instituto de Estudios Fiscales encarga un trabajo sobre las Empresas Públicas que fue dirigido por Ramón Díaz.

Unos años después se promulga la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, estableciendo en el artículo 126.e) que a la IGAE le corresponde «Elaborar las cuentas económicas del Sector Público, de acuerdo con el sistema español de cuentas nacionales». El artículo 139 de dicha Ley indica que la delimitación del Sector Público ha de realizarse según las definiciones admitidas en términos de contabilidad nacional y establece, además, que todas las unidades institucionales públicas «proporcionarán al Ministerio de Hacienda la colaboración e información necesarias para la elaboración de las cuentas económicas del Sector Público».

En las modificaciones posteriores de esta Ley, la única variación registrada en los artículos citados ha sido la de adaptar la referencia al Ministerio a su denominación actual de Ministerio de Economía y Hacienda, según lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 22/1982, de 7 de diciembre.

Pero en los sistemas de Contabilidad Nacional el Sector Público está definido en su acepción estricta, haciendo referencia exclusivamente a las Administraciones Públicas, en su condición de sector formado «por todas las unidades institucionales que, a título de función principal, producen servicios no destinados a la venta para la colectividad y/o efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional. Los recursos principales de estas unidades proceden de pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y recibidos directa o indirectamente» (SEC 239).

A esta definición se adapta el ámbito de las cuentas económicas de las AA.PP. elaboradas por la IGAE, cuentas que una vez confeccionadas se envían al INE para que éste las integre junto a las cuentas de los otros sectores de la economía (que son elaboradas por el propio Instituto, al igual que las Tablas Input-Output) en la CNE.

Dado que los criterios de delimitación sectorial están basados en los dos elementos representativos de comportamiento económico, función principal y recursos principales, las unidades institucionales públicas que pertenecen al denominado Sector Público Empresarial (formado por empresas no financieras, instituciones de crédito e instituciones de seguros, o sea, el ámbito de las Cuentas de las Empresas Públicas que elabora la IGAE) son reagrupadas en la CNE en tres sectores distintos junto a las unidades institucionales privadas de comportamiento económico análogo.

En el momento actual, la IGAE elabora y publica con regularidad varios trabajos directamente relacionados con diversos aspectos de la Contabilidad Nacional aplicada al Sector Público. Tal y como establece el mencionado artículo 126.e) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, la IGAE continúa elaborando las cuentas económicas del Sector Público de acuerdo a la metodología de la Contabilidad Nacional.

Este mandato legal se viene cumpliendo con la publicación de las CAP (volumen que incluye las cuentas económicas de la Administración Central —Estado y Organismos de la A.C.—, Administraciones Territoriales —Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales— y Administraciones de Seguridad Social) y de las CEP (Empresas públicas no financieras, Instituciones de crédito públicas y Empresas públicas de seguros).

La información económica sobre el Sector Público español se completa con la publicación de las Cuentas Regionales, cuya primera edición apareció en 1984 referida al ejercicio de 1982.

Desde los comienzos citados hasta 1982, la elaboración de las cuentas se llevó a cabo aplicando los criterios metodológicos del sistema de Contabilidad Nacional de la OCDE, (que corresponde a la revisión de 1968 del sistema de Naciones Unidas).

A partir de 1983, siendo Interventor General Juan Francisco Martín Seco, comienza a utilizarse el SEC (sistema seguido por la CNE que elabora el INE, así como por las Cuentas Financieras de la Economía española que realiza el Banco de España), elaborándose, adicionalmente, por primera vez en la IGAE, cuentas provisionales y estimaciones a corto plazo de los agentes de las AA.PP., a la vez que se fueron incorporando diversos trabajos dirigidos a informar sobre los resultados y evolución de la actividad económica de las unidades públicas.

Este progresivo aumento en el alcance de la actividad de los servicios de Contabilidad Nacional en la IGAE, tendencia que continúa acrecentándose hoy en día, se concreta en la realización al cabo del año de varios informes, documentos internos y previsiones de distinta índole sobre las unidades de las AA.PP., así como un número indeterminado de notas puntuales muy diversas y el mantenimiento de un boletín de series históricas, además de las cuentas definitivas anuales a las que acabo de referirme.

Este aumento de la demanda de información del sector «Administraciones Públicas», se ha debido fundamentalmente a dos razones:

- En primer lugar, *por el mayor protagonismo que en los últimos años están teniendo las unidades públicas en la economía de la nación* (en 1979 gestionaban el 31,12 % del PIB, mientras que en 1991 el gasto público representó el 45,13 %). Esta circunstancia, trae consigo la necesidad de desarrollar y perfeccionar la información de la contabilidad del sector de cara a los poderes públicos responsables de la política económica del país. Por la misma razón, el resto de los sectores de la economía se ven afectados por el comportamiento económico de dichas unidades públicas. En este sentido, y a título de ejem-

plo, el sector Administraciones Públicas, como consecuencia del aumento de la gestión del gasto público ha precisado en los últimos años de mayores recursos financieros obtenidos en los mercados de capitales, en competencia con el resto de los sectores económicos.

- En segundo lugar, *por la participación más activa de nuestro país en Organizaciones Internacionales*, tales como el FMI, OCDE y, muy particularmente, por la integración de nuestro país en la Comunidad Europea como miembro de pleno derecho el 1 de enero de 1986. En este sentido estos Organismos han establecido los canales necesarios para proceder por parte de los países al envío regular y periódico de información sobre la actividad desarrollada por el Sector Público. La IGAE remite, según los calendarios previstos, información provisional y definitiva relativa a ingresos fiscales a la OCDE e igualmente envía al FMI las estadísticas sobre las finanzas públicas. En cuanto a la CE la IGAE no envía directamente información, si bien la recibe a través del INE, cuando dicho Instituto remite la CNE.

Por último, voy a referirme a la participación, que de hecho ya tiene, la Intervención General en la cuantificación de alguno de los criterios de convergencia necesarios para el logro de la unión monetaria fijados en los acuerdos de Maastricht en diciembre de 1991.

El mercado único europeo ha entrado en funcionamiento el pasado mes de enero (1993) y está previsto que en enero de 1994 comience la segunda fase del Plan Delors. No obstante, antes que comience esta segunda fase, los países miembros deben de estar en condiciones para cumplir la prohibición de que sus respectivos Bancos Centrales financien a su Sector Público e incluso que tengan acceso a una financiación privilegiada por parte de las instituciones financieras.

La segunda fase del Plan Delors va a durar hasta que se alcance la unión monetaria, o dicho en otras palabras hasta que se alcance la moneda única. Sin embargo, para alcanzar este objetivo es condición imprescindible que los países comunitarios adopten las medidas necesarias a fin de corregir los desequilibrios existentes en las economías nacionales, a fin de converger a una senda de estabilidad económica.

La convergencia de un país será analizada en base al cumplimiento de los cuatro criterios siguientes:

1. Criterio sobre estabilidad de precios

El IPC, durante el año anterior, no debe de exceder en más de un 1.5 %, al de, como máximo, los tres Estados miembros con mejor comportamiento en materia de precios.

2. Criterio sobre tipos de cambio

Durante, al menos los dos años anteriores al examen, la moneda no debe de haber registrado tensiones graves y además fluctuar dentro de los márgenes normales (banda estrecha) establecida por el mecanismo cambiario del Sistema Monetario Europeo.

3. Criterio sobre tipos de interés

El tipo promedio de interés nominal a largo plazo no debe de exceder en más de un 2 % al de, como máximo, los tres Estados miembros con mejor comportamiento en materia de estabilidad de precios.

4. Criterio sobre finanzas públicas

La política presupuestaria seguirá bajo la responsabilidad de los Estados miembros pero su margen de maniobra quedará limitado por el cumplimiento de los dos requisitos siguientes:

- El déficit público no sea excesivo, entendiéndose por tal, que no exceda del 3 % del PIB.
- La deuda pública bruta no exceda del 60 % del PIB.

En relación a este último criterio de convergencia, el Protocolo firmado sobre el procedimiento aplicable en el caso de déficit excesivo, establece que se entenderá por déficit, la necesidad de financiación definida de

acuerdo al Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC) y aplicable a las unidades institucionales que forman el sector «Administraciones Públicas» delimitado de conformidad con el citado Sistema de Contabilidad Nacional. Dicho sector está a su vez, formado en nuestro país, por los subsectores: Administración Central (Estado y Organismos de la Administración Central), Administraciones Territoriales (Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas) y Administraciones de Seguridad Social.

En el seno de la Comisión de las Comunidades Europeas se ha creado un Grupo de trabajo denominado «Comparación de presupuestos» que depende del Comité de Política Económica y tiene por finalidad, que todos los países miembros, apliquen la metodología del SEC de igual forma para el cálculo del déficit, a fin de evitar discrepancias en la interpretación de las normas metodológicas del citado Sistema de Contabilidad Nacional. Al mismo tiempo, se pretende conocer y efectuar el seguimiento del paso de los saldos presupuestarios de cada Estado miembro al déficit en Contabilidad Nacional, así como la transposición de dicho déficit a la variación del endeudamiento neto.

Lógicamente, la Intervención General, junto con el Banco de España, son los Centros que representan a nuestro país en el citado grupo de expertos, si bien la Institución responsable en la medición del déficit público corresponde a la Intervención General.

Para terminar, los mayores compromisos internacionales que está adquiriendo nuestro país trae consigo la necesidad de mejorar, día a día, la información que suministra la CNE y muy particularmente la referida al Sector Público, mejora que es preciso efectuar a través de dos vías consecutivas:

- La primera, respetar escrupulosamente las normas de Contabilidad Nacional del SEC.
- La segunda es la de mejorar el apartado estadístico de base. En este sentido, las innovaciones e informatización llevadas a cabo en la Contabilidad Pública, en la última década, han contribuido de una manera decisiva a la mejora de la calidad de la información que suministra la Contabilidad Nacional, camino por el que estoy segura se continuará avanzando.

**LA CUENTA GENERAL
DEL ESTADO:
PRESENTACION, CALIDAD
Y FUTURO**

D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez
Subdirector General de Gestión Contable

D.^a M.^a Elvira Rodríguez Herrer
Subdirectora Técnica del Tribunal de Cuentas

LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO: PRESENTACION, CALIDAD Y FUTURO

I. Intervención correspondiente a D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez

1. INTRODUCCION

Los apartados 1 y 2 del artículo 136 de la Constitución Española de 1978 señalan:

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

Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

2. Las Cuentas del Estado y del Sector Público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.»

Es, por tanto, la propia Constitución la que cita expresamente la rendición de cuentas y el término «Cuenta General del Estado» (en adelante CGE) ¹. Obsérvese también que el apartado 1 se refiere a «Sector Público» en tanto que en el apartado 2 se menciona al «Sector Público estatal», quedando incluidos en la primera determinación, por ejemplo, las Corporaciones Locales y las Comunidades Autónomas, en tanto que en la segunda están excluidas.

En parecidos términos al artículo 136 de la Constitución se pronuncian los artículos 1 y 10 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTC), citando de manera expresa la CGE.

Los artículos 122 y 123 de la Ley General Presupuestaria en su Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (en adelante TRLGP), señalan que el Estado y las Entidades integrantes del Sector Público estatal quedan sometidos al régimen de contabilidad pública, lo que lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas.

¹ El artículo 136.2 se refiere al Informe Anual, como tarea independiente del examen y comprobación de la CGE. Dicho informe se desarrolla en el artículo 13 de la LOTC. En la práctica, ambas tareas del Tribunal de Cuentas siguen trámites paralelos, llegando a «confundirse», en especial, en la tramitación parlamentaria de la CGE.

La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTC), se refiere en distintos artículos a la rendición de cuentas y reseña de manera explícita también el término CGE en su artículo 33.

De entre las diversas leyes del ámbito económico financiero es justamente la LOTC la que define de un modo explícito lo que es el Sector Público. En su artículo 4.1 señala:

«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.»

Conforme a la anterior clasificación de la LOTC, el Sector Público puede subdividirse en:

- a) Sector Público estatal: compuesto por los subsectores reseñados en las letras a), d), e) y f).
- b) Sector Público territorial: compuesto por los subsectores reseñados en las letras b) y c) anteriores, es decir las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

No obstante, el surgimiento de otros entes del Sector Público, como Universidades, a las que no cabe catalogar de estatales, así como la existencia de «entes de tutela pública», como, por ejemplo, Consorcios, hace aconsejable establecer hoy esta otra clasificación:

- a) Sector Público estatal: compuesto por los subsectores a), d), e) y f) anteriores.
- b) Sector público no estatal: compuesto por los subsectores b) y c) anteriores y por otros entes como Universidades y Consorcios (sin ánimo de ser exhaustivo). El Sector Público no estatal puede subdividirse, por tanto, en «territorial» y «otro Sector Público no estatal».

Vista la obligación de rendir cuentas y la normativa básica que la establece nos centraremos en esta introducción en dos últimas cuestiones:

- I. La obligación de rendir cuentas excede del ámbito del Sector Público en un supuesto, que no va a ser objeto de este trabajo, cual es la rendición de cuentas por parte de los perceptores de ayudas y subvenciones, ya sean entidades públicas o privadas, empresas o personas en general.
- II. Los instrumentos existentes en el supuesto de incumplimiento de la obligación de rendir cuentas por los cuentadantes.

En relación con la primera de las cuestiones, el artículo 34.3 de la LFTC se refiere a la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas por los perceptores de ayudas y el artículo 35.4 establece como plazo el de «dentro de los dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente».

Cuestión controvertida es si estas cuentas, deben rendirse por conducto de la IGAE o no. Una interpretación literal del artículo 123.2 del TRLGP en combinación con el derogado artículo 80 de la LGP haría pensar que las cuentas de perceptores de ayudas y subvenciones públicas corrientes deberían rendir sus cuentas por conducto de la IGAE. Pero la redacción del primitivo artículo 80 de la LGP se ha visto sustituida por la establecida en el artículo 81.4.b) del TRLGP que traslada la obligación de justificar el cumplimiento de los requisitos de la subvención ante la entidad concedente o colaboradora, y no ante el Ministerio de Economía y Hacienda. Por ello, ha de entenderse «derogado» el artículo 123.2 del TRLGP, debiendo rendirse cuentas de las subvenciones percibidas bien directamente ante el Tribunal de Cuentas bien indirectamente a través de la entidad concedente de la subvención o de la entidad colaboradora en la misma.

La segunda de las cuestiones planteadas, los instrumentos para exigir la rendición de cuentas consisten hoy en la existencia de responsabilidades, para los entes del Sector Público estatal, establecida en los artículos 140 y 141.e) del TRLGP. La no rendición de cuentas o la presentación de las mismas con graves defectos constituye una infracción por la que ha de indemnizarse a la Hacienda Pública por los daños y perjuicios causados.

En esta materia, sería más razonable ir a sanciones pecuniarias a los cuentadantes, en línea con lo establecido en el artículo 221 de la Ley de Sociedades Anónimas para el supuesto de incumplimiento de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil por los Administradores de las Sociedades Anónimas.

Sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas ejercitara las prerrogativas que le concede el artículo 42 de la LOTC, que le faculta para efectuar requerimientos conminatorios a «toda persona sujeta a la obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciera con graves defectos o no solventara sus reparos».

Como resumen de esta introducción puede concluirse:

- a) Conforme a lo indicado en la Constitución Española, en la LOTC, en la LFTC y en el TRLGP se ha de elaborar la CGE, que debe ser examinada y comprobada por el Tribunal de Cuentas por delegación de las Cortes Generales.
- b) La obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas obliga a todos los integrantes del Sector Público estatal, con mención expresa en la Constitución Española.
- c) Los integrantes del Sector Público no estatal están sometidos a la fiscalización económico-financiera y a la jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas. La obligación de rendir cuentas viene determinada por sus leyes y normas específicas, con independencia de las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas².
- d) La obligación de rendir cuentas se extiende a los perceptores de ayudas y subvenciones públicas, ya sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas.
- e) El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas está penalizado en la actualidad por los entes integrantes del Sector Público estatal en el TRLGP mediante la indemnización de los daños y perjuicios causados tras la instrucción de los correspondientes expedientes administrativos de responsabilidad contable.

2. CUENTAS DE LOS ENTES INTEGRANTES DEL SECTOR PUBLICO ESTATAL

En nuestro itinerario hacia la CGE interesa dejar de lado el Sector Público no estatal para centrarnos en el estatal. Por ello veamos con más detalle cuáles son los Organos y Organismos que lo integran.

No existe en nuestra legislación una definición explícita de lo que es el Sector Público estatal. No obstante del articulado del TRLGP se deducen los integrantes del mismo, que son los siguientes:

- Administración General del Estado.
- Organismos Autónomos de carácter administrativo [art. 4.a)].
- Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos [art. 4.b)].
- Seguridad Social (art. 5).
- Sociedades estatales con forma mercantil en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta, de la Administración del Estado o de sus Organismos Autónomos y demás Entidades Estatales de derecho público [art. 6.1.a)].
- Entidades de derecho público, con personalidad jurídica, que por ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado [art. 6.1.b)].
- Otros Entes del Sector Público estatal (art. 6.5).

En el Cuadro 1 se recogen las entidades reseñadas clasificadas en función de su pertenencia a la Administración General o Institucional del Estado y a la Administración de la Seguridad Social.

Como se ve, un conjunto de integrantes, muy amplio y diverso, con especificidades propias, que se reflejarán, como tendremos ocasión de ver, en distintas peculiaridades en el momento de la rendición de sus Cuentas.

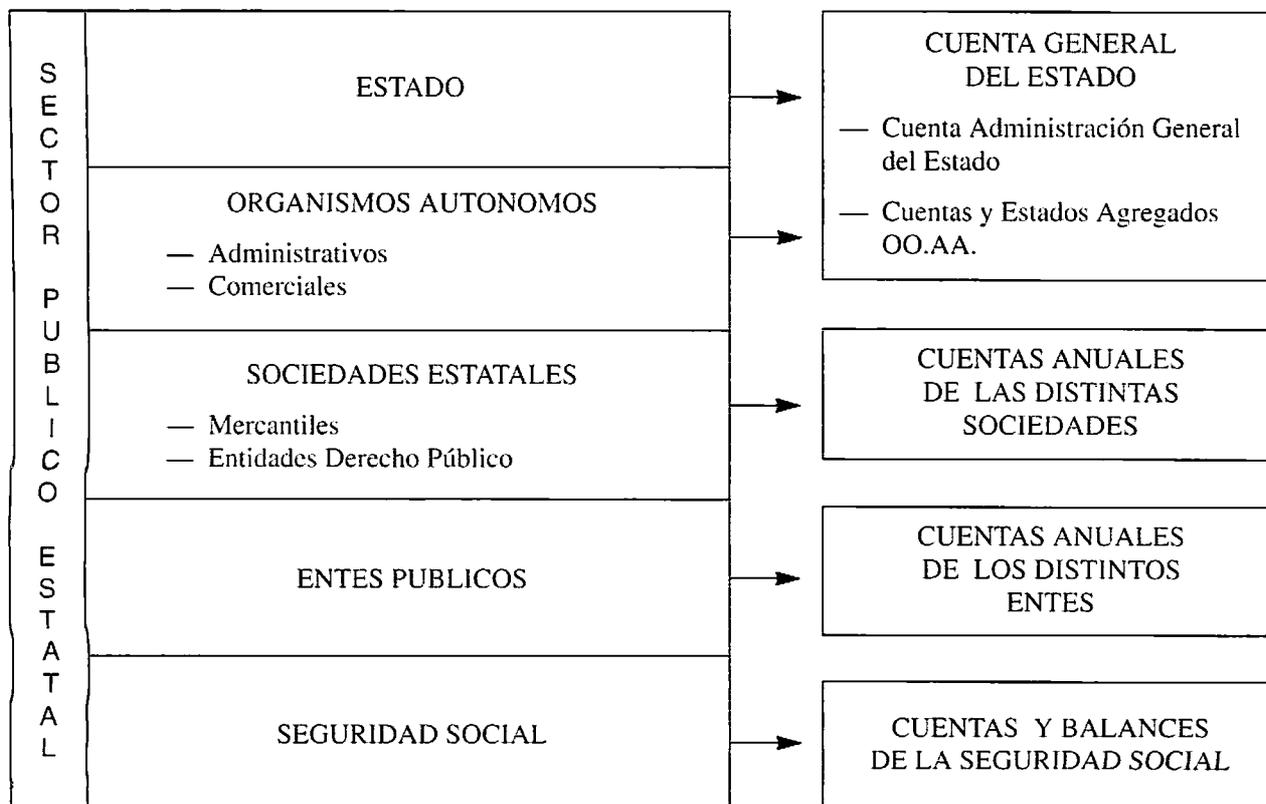
² El artículo 153 de la Constitución Española establece que el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá por el Tribunal de Cuentas.

CUADRO 1	
SECTOR PUBLICO ESTATAL	
1)	ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO
1.1.	Organos Constitucionales
1.2.	Departamentos Ministeriales
1.3.	Organos con dotaciones diferenciadas en PGE
2)	ADMINISTRACION INSTITUCIONAL/EMPRESARIAL DEL ESTADO
2.1.	Organismos Autónomos Administrativos
2.2.	Organismos Autónomos Comerciales, Industriales, Financieros o Análogos
2.3.	Sociedades Mercantiles de participación estatal mayoritaria
2.4.	Entidades de Derecho público sujetas a ordenamiento privado
2.5.	Entes Públicos con Estatuto jurídico especial
3)	ADMINISTRACION DE LA SEGURIDAD SOCIAL
3.1.	Entidades Gestoras
3.2.	Servicios Comunes
3.3.	Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo

Antes de entrar en los apartados 3 y siguientes en una descripción detallada de la CGE haremos en éste una breve descripción de la propia CGE y de las cuentas de los restantes integrantes del Sector Público estatal.

Al contenido de este apartado responde el Cuadro 2.

CUADRO 2



2.1. Cuenta General del Estado: Estado y sus Organismos Autónomos

El artículo 132 del TRLGP señala que la CGE se forma con los siguientes documentos:

- a) Cuenta de la Administración General del Estado.
- b) Cuentas de los Organismos Autónomos Administrativos.
- c) Cuentas de los Organismos Autónomos Comerciales, Industriales, Financieros y Análogos.

El mismo artículo añade que se ha de acompañar la cuenta de gestión de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas y las demás cuentas integradas o consolidadas que reglamentariamente se determinen y, entre ellas, las que reflejan el movimiento y la situación de los avales concedidos por el Tesoro Público.

Finalmente, este artículo dispone que el Tribunal de Cuentas unirá a la Cuenta General del Estado las cuentas de la Seguridad Social, de las Sociedades estatales y demás Entes que conforman el Sector Público estatal.

De lo anterior se deduce una nota fundamental: la CGE está constituida por las Cuentas de la Administración General del Estado y de los Organismos Autónomos exclusivamente. Las cuentas de los restantes integrantes del Sector Público no forman parte de la CGE sino que se acompañan a la misma.

En concreto, en lo que se refiere a la Cuenta de la Administración General del Estado, el TRLGP reseña que ha de comprender todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio, debiendo presentar:

- la liquidación de los presupuestos.
- los resultados del ejercicio.
- situación de la tesorería y sus anticipos.
- situación del endeudamiento del Estado.
- situación de las operaciones extrapresupuestarias.

En cuanto a Organismos Autónomos, con las cuentas rendidas por los mismos, la Intervención General de la Administración del Estado elabora unos Estados Anuales Agregados que han de permitir ofrecer una visión general de la gestión realizada en cada ejercicio por el conjunto de organismos.

De lo anterior se deduce otra nota característica de la llamada CGE. Aun cuando su nombre pueda dar idea de unidad, en realidad está formada por tres «subcuentas» que recogen separadamente la visión global del Estado, Organismos Autónomos Administrativos y Organismos Autónomos Comerciales e Industriales, sin que exista un estado consolidado de dichos subsectores componentes de la Cuenta General del Estado.

No obstante, una lectura literal del TRLGP podría dar lugar a que dicho estado consolidado se estableciera por norma de rango inferior ya que su artículo 132.2 señala que se acompañarán a la Cuenta General entre otros, «las demás cuentas y estados integrados o consolidados que reglamentariamente se determinen».

2.2. Cuentas de las Sociedades Estatales

Conforme a lo señalado anteriormente, las cuentas de las Sociedades estatales no forman parte de la CGE sino que la acompañan.

Dichas cuentas son remitidas al Tribunal de Cuentas por el conducto de la IGAE. Aun cuando la primitiva redacción del artículo 132.3 de la LGP permitía la relación directa Sociedad estatal-Tribunal de Cuentas, fue el artículo 35.5 de la LFTC el que estableció el procedimiento actualmente seguido.

Cuestión controvertida hasta muy recientemente era el plazo de rendición de las cuentas por parte de las Sociedades. El artículo antes citado del TRLGP reproducía literalmente el mismo artículo de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria (en adelante LGP) e indicaba como plazo los seis meses siguientes a la fecha en que terminara su ejercicio social.

En cambio, la LFTC especifica como plazo los seis meses siguientes a la fecha en que se apruebe su ejercicio social, ampliando de forma notable el plazo de la LGP y del TRLGP.

Pues bien, la divergencia de plazos entre la normativa presupuestaria y la del Tribunal de Cuentas ha sido resuelta a través de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, la cual en su artículo 17.3 modifica el artículo 138 del TRLGP que queda redactado de la siguiente forma, en lo que se refiere a su primer párrafo:

«Las Sociedades estatales y los Entes públicos que, de acuerdo con sus disposiciones específicas, estén sometidos a la normativa mercantil en materia contable cumplirán lo dispuesto en el artículo 129 de esta Ley, dentro de los dos meses siguientes a la fecha de aprobación de las cuentas anuales, remitiendo copias autorizadas del Balance, cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria correspondientes al ejercicio, así como del informe de gestión y del informe de los auditores cuando la Sociedad esté obligada a auditoría. Asimismo, deberá acreditarse la presentación, cuando la normativa mercantil así lo exija, de los referidos documentos en el Registro Mercantil.»

Resuelve la redacción anteriormente transcrita otra cuestión, cual es que las sociedades estatales deben presentar los estados económico-financieros que la legislación mercantil del ámbito en el que actúan les exige y no otros, derivados de su condición de empresas públicas.

La estructura de la cuenta a rendir se regula mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 5 de noviembre de 1991 (BOE del 12 de noviembre).

2.3. Cuentas de los Entes Públicos

Los Entes públicos son la última categoría de entes administrativos.

Ni la LOTC ni la LFTC ni la LGP en su primitiva versión se refería a ellos. De hecho, el artículo 6.5 del TRLGP que los cita de manera expresa recoge la redacción dada al mismo por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

En cuanto a la rendición de Cuentas, se ha de estar a lo que señale la normativa específica de cada Ente, si bien, conforme a lo reseñado en el artículo 129 del TRLGP, deben rendir cuentas anualmente.

Además muy recientemente se ha regulado con carácter general el plazo de rendición de cuentas en este tipo de Entes en el caso de que la normativa específica no indique nada al respecto, con lo cual se ha cubierto un vacío legal existente en esta materia. Tal regulación aparece en el segundo párrafo del reseñado anteriormente artículo 17.3 de la Ley 31/1991, el cual ha establecido la siguiente redacción para el segundo párrafo del artículo 138 del TRLGP:

«Los demás Entes públicos presentarán la documentación establecida en su normativa específica en los plazos que ésta señale, o, en defecto de regulación, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio.»

La estructura de las Cuentas a rendir por cada Ente viene determinada en su normativa específica.

2.4. Cuentas de la Seguridad Social

La Seguridad Social sigue unos trámites paralelos y similares a los del Estado en la rendición de sus cuentas.

El artículo 5 de la Ley General de la Seguridad Social aprobada por Decreto Legislativo 2065/1974, de 30 de mayo, en la redacción dada por la disposición adicional 25ª de la Ley 50/1984, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, dispone que las cuentas y balances de la Seguridad Social se unirán a la Cuenta General del Estado para lo cual las Entidades Gestoras, Servicios Comunes y Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo remitirán al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social las cuentas y balances del ejercicio, a los efectos de su integración y posterior remisión al Tribunal de Cuentas.

En parecidos términos se pronuncia el TRLGP en su artículo 132.3.a) al indicar que «El Tribunal de Cuentas unirá a la Cuenta General del Estado las cuentas de la Seguridad Social...».

2.5. Casos específicos

En los apartados anteriores se ha hecho mención de las normas aplicables en la materia a los distintos subsectores del Sector Público estatal, pero antes de terminar el punto 2 nos detendremos en algunos organismos o entes en los que cabe destacar determinadas peculiaridades.

En primer lugar citaremos, al *Instituto Nacional de Industria* [entidad de derecho público del art. 6.1.b) del TRLGP] cuyas cuentas no han de ser sólo aprobadas por el Consejo de Administración sino también por el Gobierno, conforme determina el artículo 12 de la Ley de 25 de septiembre de 1941, de creación del Instituto, modificada por el Decreto-Ley de 24 de diciembre de 1970; después de dicha aprobación por el Gobierno, los estados del INI deben ser rendidos por el Tribunal de Cuentas.

En similar situación se encuentra el *Banco de España* (ente público del art. 6.5 TRLGP), cuyas cuentas han de ser enviadas al Tribunal de Cuentas tras la aprobación por el Gobierno y no tras la aprobación del Consejo General del Banco emisor, conforme determina la Ley 30/1980, de 21 de junio.

La rendición de cuentas de la *Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras*, (CLEA) (ente público del art. 6.5 TRLGP) presenta también determinadas peculiaridades cuanto menos en la redacción de sus normas básicas al señalar el artículo 5 del Real Decreto-Ley 10/1984, de 11 de julio, que crea la Comisión que corresponde a la Junta Rectora «redactar la memoria y balance que la CLEA debe rendir anualmente a la Dirección General de Seguros». Dicho precepto es ampliado (¿y matizado?) en el artículo 12 del Reglamento de Funcionamiento, aprobado por Real Decreto 2020/1986, de 22 de agosto, el cual establece que «la Junta aprobará la Memoria, Balance y Cuentas de Resultados anuales de la Comisión que, dentro del primer trimestre del servicio siguiente se remitirán a la Dirección General de Seguros para su conocimiento, sin perjuicio de las funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas en el artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo».

Por otra parte, cabe preguntarse si determinados Entes que se catalogan como «otros entes con tutela pública», como, por ejemplo, los *Consortios de Zonas Francas o Depósitos Francos* deben rendir cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado. El horizonte normativo no está claro por la naturaleza jurídica de estos Entes, que, aunque componentes de la Administración Institucional como Corporaciones Interadministrativas, asumen la gestión, como concesionarios, de un servicio público sin integrarse en su conjunto orgánico.

Por ello, puede concluirse que no se trata de entes encuadrables en las categorías del TRLGP y que no deben rendir sus cuentas por conducto de la IGAE, sin que ello les exima de la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas en virtud de lo que dispongan otras leyes que le sean de aplicación.

Otro caso especial y de mayor importancia por el conjunto de entes a los que afecta, es el de las *Universidades* a partir de la promulgación y entrada en vigor de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, la cual define a las Universidades como personas jurídicas de derecho público con personalidad jurídica propia, que desarrollan sus funciones en régimen de autonomía con sometimiento a la Ley de Reforma Universitaria y a sus propios estatutos.

A partir de dicha fecha, las Universidades pierden su condición de Organismos Autónomos Administrativos, sus cuentas no se integran en la Cuenta General del Estado, rindiéndolas directamente al Tribunal de Cuentas, y no por conducto de la IGAE, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Por último, en el ámbito de la Seguridad Social apuntar tan sólo las peculiaridades en la materia de las *Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo*.

3. ESTRUCTURA, CONTENIDO Y CALIDAD DE LA «CUENTA GENERAL DEL ESTADO»

3.1. Cuenta de la Administración General del Estado

A la finalización del ejercicio presupuestario, por la Intervención General de la Administración del Estado se forman y elaboran los Estados y Cuentas anuales de la Administración General del Estado, los cuales com-

prenden todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio. Estos Estados y Cuentas están regulados en la Orden Ministerial de 28 de julio de 1989, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Central Contable del Estado, y son los siguientes:

a) Balance de situación integral

En el mismo se pone de manifiesto la composición y situación del patrimonio del Estado, clasificando los activos según su grado de conversión a liquidez, y, por otra, los pasivos, atendiendo a su grado de exigibilidad.

Es de destacar que desde 1986 el Estado dispone de un Balance de Situación y de Cuentas de Resultados que recoge la actividad del Estado contabilizada «por partida doble» en 17 Departamentos Ministeriales, en 56 Delegaciones de Hacienda, (hoy Delegaciones de Economía y Hacienda) en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y en la propia Intervención General de la Administración del Estado que actúa como Central Contable de todo el sistema.

Como antecedente inmediato se encuentra la aplicación centralizada del Plan General de Contabilidad Pública, conforme a lo dispuesto en el apartado segundo de la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1981, lo que permitió la obtención de un primer Balance de Situación a 1 de enero de 1982.

b) Cuentas de resultados

Son la expresión de los resultados del ejercicio desde el punto de vista económico-patrimonial, reflejando adecuadamente las fuentes de procedencia de los mismos.

Las Cuentas de resultados son las siguientes:

- b.1. *Resultados corrientes del ejercicio*, consecuencia de la actividad normal del Estado.
- b.2. *Resultados extraordinarios*, consecuencia de la emisión y amortización de la Deuda Pública, enajenaciones del inmovilizado y pérdidas de valor del mismo, así como cualquier otra operación no imputable específicamente a alguno de los restantes resultados.
- b.3. *Resultados de la Cartera de Valores*, consecuencia de la enajenación de títulos y derechos de suscripción de acciones y obligaciones que sean propiedad del Estado.
- b.4. *Modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores*, consecuencia de las modificaciones, positivas o negativas, que se produzcan en los saldos de deudores por derechos reconocidos y acreedores por obligaciones reconocidas correspondientes a ejercicios anteriores.
- b.5. *Resultados del ejercicio*, resultado definitivo, integrando los resultados obtenidos en las cuentas anteriores.

c) Cuadro de Financiamiento Anual

Pone de manifiesto los recursos obtenidos, así como el empleo dado a dichos recursos durante el ejercicio. Consta de tres partes interdependientes:

Primera: Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos.

Segunda: Recursos permanentes obtenidos.

Tercera: Variaciones activas y pasivas del circulante.

d) Anexos

La información contenida en el Balance de Situación Integral se amplía y completa con la incluida en las distintas partes que integran la Cuenta a la que se hace referencia en el apartado *e)* siguiente, así como con la recogida en los documentos anexos que se relacionan a continuación:

- d.1. Balance de comprobación.
- d.2. Estado resumen del Inmovilizado Material.
- d.3. Estado resumen del Inmovilizado Inmaterial.
- d.4. Estado resumen del Inmovilizado Financiero.

e) Cuenta de la ejecución del Presupuesto

Esta Cuenta, expresión de la gestión presupuestaria del Estado, consta de las siguientes partes:

Primera: Liquidación de los presupuestos.

Segunda: Estado demostrativo de la evolución y situación de los valores a cobrar y de las obligaciones a pagar procedentes de ejercicios anteriores.

Tercera: Estado relativo a la evolución y situación de los anticipos de Tesorería a que se refiere el artículo 65 de la LGP.

Cuarta: Estado de los compromisos de gastos adquiridos con cargo a ejercicios futuros, con detalle de los ejercicios afectados.

Quinta: Cuenta General de Tesorería, que pone de manifiesto la situación del Tesoro y las operaciones realizadas por el mismo durante el ejercicio.

Sexta: Resultados del ejercicio.

Séptima: Estado que refleja la situación y evolución de los recursos locales e institucionales administrados por la Hacienda Pública.

Octava: Cuenta General de la Deuda pública.

Estos son, en resumen, los estados y cuentas en los que se materializa la gestión económico-financiera de la Administración General del Estado. Los reseñados en los apartados *a)* a *d)* podrían denominarse estados de contabilidad financiero-patrimonial, similar a los estados del sector empresarial, en tanto que la Cuenta de la ejecución del presupuesto, reseñada en *e)*, es un documento presupuestario.

Además de los Estados y Cuentas descritos se presentan una serie de libros Mayores y Auxiliares, que desarrollan la información contenida en aquéllos.

3.2. Cuentas y Estados Agregados de los Organismos Autónomos

Como se ha apuntado anteriormente forman parte de la Cuenta General, conforme a los artículos 132, 135 y 136 del TRLGP, en lo relativo a Organismos Autónomos:

- a)* Las Cuentas de cada Organismo Autónomo administrativo.
- b)* Las Cuentas de cada Organismo Autónomo comercial, industrial, financiero o análogo.
- c)* Los Estados Anuales Agregados, resultado de la agregación, por separado, de las cuentas de Organismos Autónomos Administrativos y de los Organismos Autónomos Comerciales³.

La estructura de las Cuentas de cada Organismo Autónomo es la contenida en la Instrucción de Contabilidad de Organismos Autónomos del Estado, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de mayo de 1986.

La exigencia de los Estados Anuales viene determinada por la redacción dada al artículo 135 del TRLGP por la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

³ De una interpretación literal del artículo 132 del TRLGP puede sostenerse que los Estados Agregados no son CGE. Ahora bien, de una lectura global e integrada del Capítulo 2º del Título VI del TRLGP en su redacción actual, puede concluirse que sí lo son.

Conforme a lo dispuesto en la citada Ley de Presupuestos, y pese a no haberse dictado norma concreta sobre su estructura y contenido, se han elaborado Estados Anuales Agregados de los años 1987 a 1991, ya que la Disposición Transitoria 15ª de la Ley citada estableció que la nueva redacción del artículo 135 del TRLGP sería aplicable a las cuentas pendientes de rendición en el momento de entrada en vigor de la misma.

El contenido de los Estados Anuales Agregados de los Organismos Autónomos Administrativos elaborados hasta ahora ha sido el siguiente:

PRIMERA PARTE: LIQUIDACION DE LOS PRESUPUESTOS

1.º

- Liquidación del Estado de Gastos
- Créditos totales
- Créditos por programas
- Realización de las obligaciones

2.º

- Liquidación del Estado de Recursos
- Previsiones
- Realización de los Derechos

SEGUNDA PARTE: OPERACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS

TERCERA PARTE: BALANCE DE SITUACION

CUARTA PARTE: CUENTAS DE RESULTADOS

1. Resultados corrientes
2. Resultados extraordinarios
3. Resultados de la cartera de valores
4. Modificación de Obligaciones y Derechos
5. Resultados del ejercicio

El contenido de los Estados Anuales Agregados de los Organismos Autónomos comerciales es el mismo, si bien se añade una información específica sobre operaciones comerciales, características de este tipo de Organismos, que constituye una quinta parte.

QUINTA PARTE: CUADRO RESUMEN DE OPERACIONES COMERCIALES

3.3. Calidad de la Cuenta General del Estado

La información contenida en los distintos Estados que integran la CGE (que resumidamente se han descrito en los epígrafes 3.1 y 3.2 anteriores) es muy detallada.

La cuenta de la Administración General del Estado (incluidos libros mayores y auxiliares) totaliza hoy alrededor de 4.000 páginas distribuidas en 25 tomos; los Estados Agregados de Organismos Autónomos un centenar de páginas desarrolladas en miles de páginas. suma de todas y cada una de las Cuentas de Organismos.

Se cita el número de páginas para destacar el detalle y la amplitud de información, no porque se esté otorgando al soporte actual de la información (los libros) más valor del que realmente tienen. En un futuro más o menos próximo el soporte será un disquette, un disco o una línea conectada a un equipo en el propio Tribunal de Cuentas.

Al margen del detalle y amplitud de información, la misma dispone de calidad. A mi juicio, la calidad de la CGE hoy es razonablemente buena y sus datos dan una imagen acorde con la realidad en el Sector Público y su actividad. Cumple con el requisito que hoy se denomina resumidamente «de imagen fiel».

No obstante lo anterior, la calidad es una cuestión difícil de medir, no se trata de una magnitud como el peso o el número de páginas. Se trata de un atributo.

La calidad y bondad de los datos de la CGE debe ser consecuencia lógica y producto de una buena contabilidad pública y de una buena organización contable. Por ello, los esfuerzos del Centro Directivo y Gestor de la Contabilidad Pública (IGAE) y del Ministerio de Economía y Hacienda han ido dirigidos desde siempre, pero en particular, en los últimos años a:

- a) Disponer de la normativa contable adecuada.
- b) Ser el foro de discusión y encuentro sobre aspectos teóricos y estudio de temas relativos a contabilidad de entidades públicas.
- c) Disponer de unos medios personales eficientes y preparados en las oficinas contables.
- d) Disponer de una adecuada infraestructura informática como soporte de un sistema de información contable.

Por otra parte, la tendencia, iniciada en 1985, con los Organismos Autónomos, de que la llevanza material de la contabilidad sea efectuada por oficinas y funcionarios no dependientes directa o jerárquicamente de la IGAE, cuya última manifestación está reciente en el caso de contabilidad de tributos, atribuida a la AEAT, hace necesario redoblar los esfuerzos de la IGAE en:

- a) La exigencia en la revisión de las cuentas rendidas por Organismos y Entes, que son la base de la Cuenta General del Estado.
- b) La resolución de las consultas en materia contable que se formulen.
- c) El ejercicio de la inspección contable que se efectúa mediante la auditoría financiera de los estados a rendir (el último ejemplo en este sentido lo constituye la Circular 5/1992, de 14 de diciembre, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control sobre estados rendidos por organismos comerciales).

4. FASES DEL PROCESO DE APROBACION DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO. CALENDARIO DE APROBACION DE LAS CUENTAS DE LOS ULTIMOS AÑOS

4.1. Fases en la aprobación de la Cuenta General del Estado

Cabe distinguir tres fases:

- a) Formación y rendición de la Cuenta.
- b) Tramitación en Tribunal de Cuentas.
- c) Trámites parlamentarios.

a) Formación y rendición de la Cuenta

A su vez esta fase puede dividirse en las siguientes subfases:

- a.1. Formación de la Cuenta de la Administración General del Estado.
- a.2. Formulación de reparos por la IGAE y subsanación de los mismos por los Organismos Autónomos.
- a.3. Formación de Estados Agregados de Organismos Autónomos.
- a.4. Rendición de las anteriores Cuentas y Estados.

b) Tramitación en Tribunal de Cuentas

El artículo 33 de la LFTC señala que tan pronto como se reciba en el Tribunal la CGE los Departamentos correspondientes de la Sección de Fiscalización procederán a su examen y contraste formales con las cuentas parciales que deben rendirse al Tribunal y que le sirven de fundamento.

Una vez efectuadas las comparaciones que se reseñan en el párrafo anterior y efectuadas por el Gobierno alegaciones a la fundamentación y soporte de la Declaración Definitiva (podría denominarse «Declaración provisional»), el Pleno del Tribunal de Cuentas, oído el Fiscal del mismo, emite sobre la CGE la «Declaración Definitiva» que le merece dicha Cuenta, elevándola a las Cámaras Legislativas a los efectos de la Resolución que proceda sobre la Cuenta General del Estado.

En resumen, esta fase se subdivide en las siguientes subfases:

- b.1. Examen y comprobación de la CGE.
- b.2. Emisión de la fundamentación y soporte de la Declaración Definitiva sobre CGE.
- b.3. Envío de la misma al Gobierno y formulación de alegaciones por éste.
- b.4. Aprobación de la Declaración Definitiva por Tribunal de Cuentas y elevación a las Cámaras.

c) *Trámites Parlamentarios*

La tramitación parlamentaria de la CGE está regulada en los artículos 198 y 199 del Reglamento del Congreso de los Diputados aprobado por el Pleno el 10 de febrero de 1982 y en las Normas de Funcionamiento de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas promulgadas por las Mesas de ambas Cámaras de 8-4-1983 y 8-3-1984.

La tramitación parlamentaria se compone de:

- Dictamen de la CGE por la referida Comisión Mixta ⁴: del estudio de la Declaración definitiva (y del Informe de Gestión que paralelamente se eleva), la Comisión Mixta Legislativa emite un Dictamen sobre la Cuenta General del Estado.
- Aprobación por los Plenos de Congreso y Senado de la CGE: después de las correspondientes discusiones y de las propuestas de los distintos grupos parlamentarios, los Plenos de Congreso y Senado separadamente aprueban el Dictamen de la Comisión Mixta correspondiente al ejercicio objeto de discusión así como los acuerdos anejos, lo que supone la aprobación de la Cuenta General del Estado del año, el cierre del ciclo presupuestario y lo que se conoce como «descargo del ejecutivo».
- El Dictamen de la CGE, una vez aprobado por ambas Cámaras, es trasladado al Gobierno, y más concretamente al Ministro de Relaciones con las Cortes y de la Secretaría del Gobierno, para su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

El último Dictamen publicado en el Boletín Oficial del Estado ha sido el correspondiente a la CGE de 1988 con fecha 3 de julio de 1992, mediante Comunicación de 17 de junio de 1992 de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado por la que se dispuso tal publicación en el *Boletín Oficial del Estado*.

En resumen, los trámites parlamentarios se dividen en:

- c.1. Aprobación del Dictamen sobre CGE por la Comisión Mixta.
- c.2. Aprobación separada por los Plenos de Congreso y Senado del Dictamen de la Comisión.
- c.3. Traslado del Dictamen y Acuerdos Anejos al Gobierno y publicación de los mismos en el *Boletín Oficial del Estado*.

⁴ La Comisión Mixta no sólo efectúa sus trabajos sobre la Declaración Definitiva sino sobre toda la documentación remitida por el Tribunal de Cuentas en relación al «Informe Anual sobre la gestión del Sector Público» en el año correspondiente, que comprende: Declaración Definitiva e Informe Anual; Fiscalizaciones Especiales; Cuenta de la Seguridad Social; Cuentas de las Sociedades Estatales Financieras y no Financieras y Entes públicos; y Cuentas del Sector Público territorial: Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

4.2. Calendario de presentación y aprobación de la «Cuenta General del Estado» de los últimos años

En el apartado 4.1. anterior se han descrito las fases del proceso de aprobación de la Cuenta General del Estado en un plano normativo y teórico.

La implantación del SICOP en 1986 supuso un avance evidente en la rendición de cuentas de Delegaciones de Hacienda, Ministerios y Dirección General del Tesoro, cuya primera manifestación fue la puntualidad en la rendición de las Cuentas de dichas oficinas y la subsiguiente puntualidad en la rendición de la Cuenta de la Administración General del Estado elaborada en la Central Contable del Estado radicada en la Subdirección General de Gestión Contable de la IGAE.

Dicha Cuenta se viene rindiendo en plazo desde 1987 (se presenta alrededor del 15 de julio del año siguiente al que la Cuenta se refiere, tres meses y medio antes de la finalización del plazo legal establecido en 31 de octubre).

El esfuerzo efectuado en los últimos tres años en relación con las Cuentas de Organismos Autónomos ha hecho posible que entre el 29 de julio de 1990 y el 13 de noviembre de 1992, o sea dos años y medio, se hayan rendido los Estados Agregados de 5 años (de 1987 a 1991, ambos inclusive).

Por ello, hoy la CGE está al día y se presenta prácticamente en plazo, habiéndose superado así los tradicionales y endémicos retrasos en su formación.

Es deseable que en un futuro próximo se produzca también un impulso en las restantes instancias intervinientes en la aprobación de la CGE, y muy especialmente en el Tribunal de Cuentas, con lo que se logrará una aproximación de la fecha del «descargo del ejecutivo» más cercana al cierre del ejercicio, profundizándose en la aproximación producida en los últimos años (la aprobación de la CGE de 1984 se produjo 55 meses después del 31 de diciembre de dicho año; la aprobación de la CGE de 1988, 42 meses después).

Todos estos datos se detallan en los Anexos I y II.

5. FUTURO DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

En los epígrafes anteriores he hablado del presente de la CGE, pero no deseo terminar este trabajo sin hablar del futuro, aunque sea brevemente, de la misma, al menos en lo que se refiere a su formación. Lo vamos a hacer siguiendo el Cuadro 3⁵.

CUADRO 3
FUTURO DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

	AHORA	FUTURO
AMBITO	Estado y OO.AA.	Todo el S.P.E.
RENDICION	IGAE	Gobierno
FECHA	31 octubre	31 de octubre
CONSOLIDACION	NO. Sólo agregación OO.AA. Administrativos y Comerciales separadamente	SI. Todo el Sector Público estatal
CONCEPCION	SUMA DE CUENTAS	LA CGE ES UN TODO

⁵ El Ministerio de Economía y Hacienda está trabajando en una nueva Ley General Presupuestaria que presumiblemente introducirá modificaciones en la materia, sin que tengan necesariamente que coincidir con lo indicado en este apartado.

En cuanto al *ámbito*, la futura CGE debería englobar todo el Sector Público estatal, debiendo contemplar la especificidad de la Seguridad Social, que agregaría sus datos a título informativo en la CGE mediante un resumen de la Cuenta de la Seguridad Social, rendida directamente al Tribunal de Cuentas por los órganos competentes de la Administración de la Seguridad Social.

La *rendición* de la CGE debería corresponder al Gobierno; actualmente la CGE la rinde la IGAE y la firma, como responsable máximo, el Interventor o Interventora General.

La *fecha límite* de rendición de la CGE que actualmente es el 31 de octubre, se prevé inalterable, con independencia de que si en la práctica no se agota el plazo, como ocurre hoy en la Cuenta de la Administración General del Estado, mucho mejor. Es difícil conseguir su acortamiento porque se va a una CGE más amplia y completa y por el gran número de cuentas base existentes.

En cuanto a *consolidación* deberían agruparse y consolidarse la Cuenta de todos los entes del Sector público estatal, si bien contemplando la especificidad del Sector Público estatal empresarial, representado por las sociedades estatales.

En resumen, la futura CGE debería concebirse y debería poner el acento en que «La cuenta es un todo», frente a la situación actual en que es «Suma de cuentas»; sin que por ello hayan de perder importancia las cuentas base, ya que las mismas han de permitir la consolidación y presentación de la CGE.

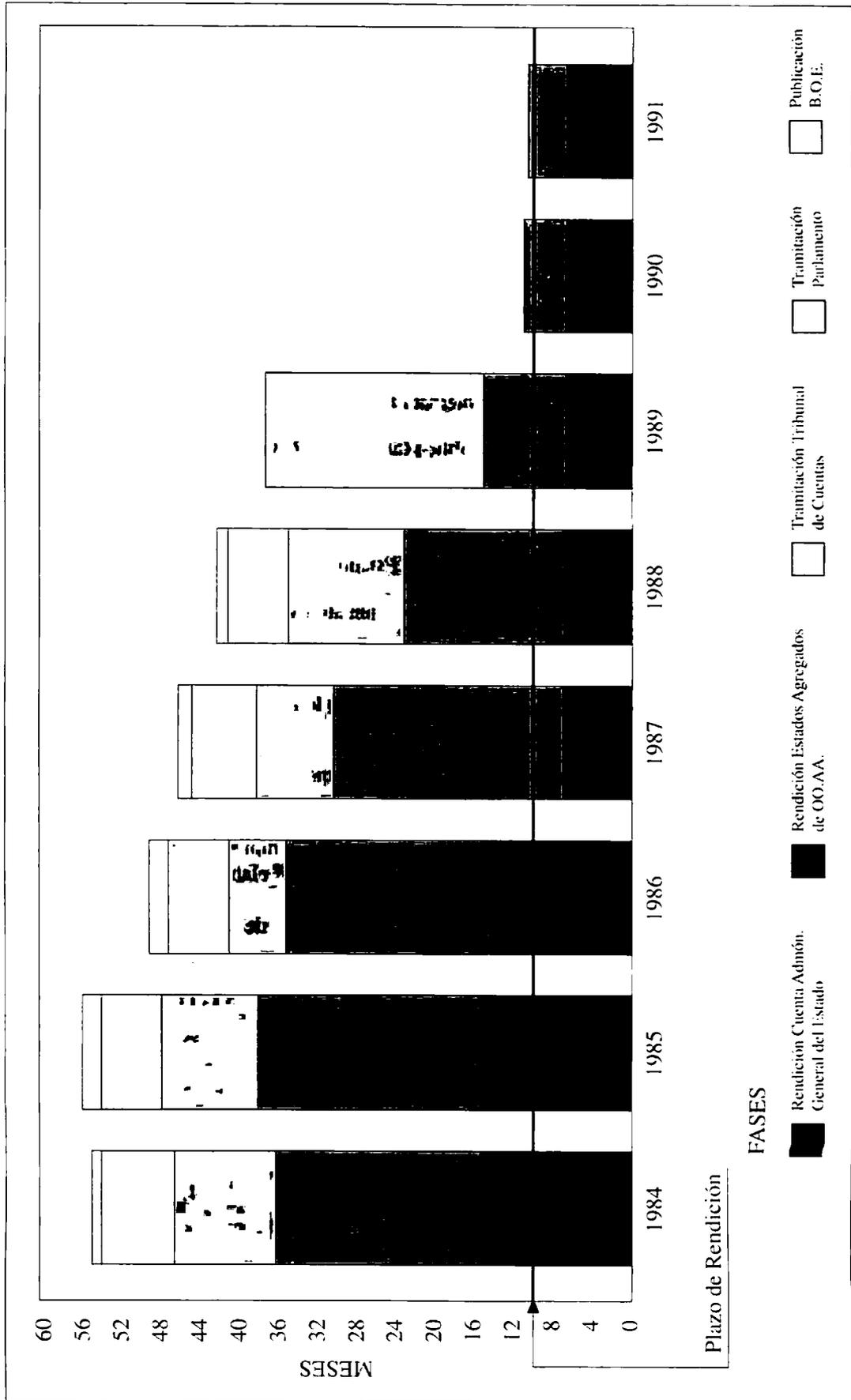
ANEXO I

FECHAS DE RENDICION Y APROBACION DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO (*)

CUENTA AÑO	RENDICION A.G.E.	RENDICION CUENTAS OO.AA.	APROBACION C.G.E. (FECHA B.O.E.)
1984	31/03/1986	21/12/1987	15/07/1989
1985	07/04/1987	01/03/1989	20/08/1990
1986	29/02/1988	24/11/1989	07/02/1991
1987	13/07/1988	29/06/1990	14/10/1991
1988	11/07/1989	29/11/1990	03/07/1992
1989	16/07/1990	21/03/1991	En Comisión Mixta
1990	14/07/1991	21/11/1991	En Alegaciones Gobierno
1991	15/07/1992	13/11/1992	En estudio Tribunal
1992	EN PLAZO		

(*) Situación a 23/03/1993.

ANEXO II
CALENDARIO DE APROBACION DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO
 Meses empleados en las distintas fases a partir de final de ejercicio



II. Intervención correspondiente a D.^a M.^a Elvira Rodríguez Herrer

La Cuenta General del Estado es el documento que cierra el ciclo presupuestario que comienza en el Parlamento con la aprobación del Presupuesto y termina en él con información de la ejecución efectuada. Sin embargo, mientras que los Presupuestos Generales del Estado comprenden los de:

- Estado.
- Organismos Autónomos.
- Seguridad Social.
- Entes del Sector Público estatal con presupuesto limitativo.
- Ente Público Radiotelevisión Española.
- Sociedades Estatales de carácter mercantil.
- Resto de Entidades de Derecho Público (art. 6 del TRLGP).

La Cuenta General del Estado comprende, únicamente, las Cuentas del Estado y de los Organismos Autónomos:

- Cuenta de la Administración General del Estado.
- Cuentas de los Organismos Autónomos Administrativos.
- Cuentas de los Organismos Autónomos Comerciales.

La Ley de Presupuestos de 1989 modifica la LGP en lo relativo a la regulación de la CGE y su contenido en tres aspectos concretos:

- a) Las Cuentas agregadas de Organismos Autónomos Administrativos y de Comerciales, Industriales, etc., se sustituyen por las Cuentas de todos ellos (art. 132 del TRLGP).
- b) La cuenta, que es formada por la IGAE, puede no comprender las Cuentas de «alguno o algunos de los Organismos Autónomos...» (art. 136.2). La IGAE elabora, al margen de la Cuenta, unos estados anuales agregados para cada tipo de Organismos, con aquellos que forman la Cuenta. Estos estados, según el artículo 135, deben ofrecer una visión general de la gestión realizada en cada ejercicio por el conjunto de los Organismos Autónomos.
- c) «Se deslegaliza» el contenido concreto de la Cuenta de la Administración General del Estado que deberá ser desarrollado por Orden Ministerial del Ministerio de Economía y Hacienda. Esta Orden no ha sido dictada hasta la fecha, si bien es cierto que la estructura actual, fijada por el texto anterior de la LGP y desarrollada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de julio de 1988, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Central Contable, satisface el contenido mínimo fijado en el nuevo texto.

CUENTA DE LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO

Contenido

- Liquidación de los presupuestos.
- Cuenta General de Tesorería.
- Resultados del Ejercicio.

- Balance.
 - Cuentas de resultados.
 - Cuadro de financiamiento anual.
- Estado de compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros.
- Cuenta General de la Deuda.
- Estado de situación de los avales del Tesoro (anexo).

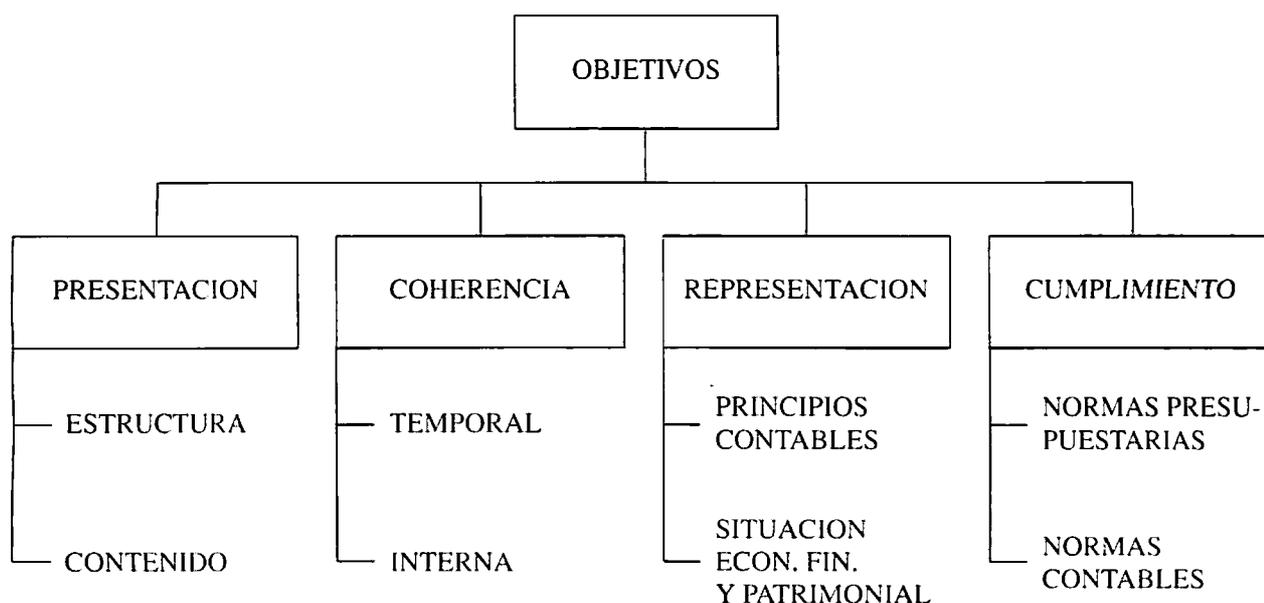
La CGE, en estos momentos, no se está formando y rindiendo en su conjunto, sino que cada uno de sus componentes se envía al Tribunal de Cuentas separadamente a lo largo de un período aproximado de 5 meses, de junio a octubre del ejercicio inmediato siguiente a aquél al que se refieren. El Tribunal por acuerdo de su Pleno considera que la fecha de rendición es aquélla en que entran los estados anuales agregados a que se ha hecho referencia con anterioridad, en vez de considerar cerrada la recepción en la fecha tope legal que en Cuentas anteriores se sobrepasaba ampliamente.

La CGE juega un papel esencial dentro de la actividad parlamentaria de control de la gestión del Gobierno en su aspecto económico-financiero. Este control se ejerce mediante la recepción y aprobación, en su caso, del Informe que sobre la misma emite el Tribunal de Cuentas, como consecuencia del examen y comprobación de la CGE que realiza por *Delegación* de las propias Cortes Generales (art. 136 de la C.E., art. 10 de la LOTCu). El Informe se plasma en una Declaración Definitiva sobre la CGE que se eleva a las Cámaras con la oportuna propuesta.

¿Qué calidad tiene la CGE? El Tribunal de Cuentas, para efectuar su Declaración somete a la CGE a un conjunto de pruebas encaminadas a la comprobación del cumplimiento de una serie de extremos que se concretan en los siguientes objetivos:

CUENTA GENERAL DEL ESTADO

Examen y Comprobación



Las pruebas se efectúan sobre cada una de las Cuentas que componen la General, comprobándose, asimismo, que en los casos en que sea de aplicación éstas sean coherentes entre sí.

En esta fecha se ha concluido el examen de la Cuenta de 1990, encontrándose el Informe en período de alegaciones del Gobierno.

Con la estructura actual la CGE como conjunto tiene la calidad o los defectos, según como se mire, de cada uno de sus componentes. pues como ya hemos dicho es un conglomerado de múltiples cuentas. En la Declaración Definitiva y, por tanto, en su Informe soporte, se hacen observaciones de diversa índole siendo, quizás, las más interesantes las que se refieren a la falta de representatividad de todo o parte de las cuentas rendidas. Así, por ejemplo:

- Falta de inclusión de determinadas operaciones del ejercicio o de ejercicios anteriores, en la contabilidad rendida.
- Tratamiento extrapresupuestario (generalmente provisional) de operaciones presupuestarias.
- Incidencia en los resultados del ejercicio de las operaciones anteriores.
- Falta de congruencia entre unos estados y otros (de acuerdo con las normas vigentes).
- Indebida inclusión en los estados agregados, y, por tanto, en la CGE de Cuentas de Organismos con defectos graves formales o de fondo.
- Etc...

Nunca se ha hecho por parte del Tribunal de Cuentas una propuesta al Parlamento de no aprobación de la CGE. sin embargo, se observa con preocupación la tendencia en estos últimos ejercicios de que en aras de la contención del gasto público, lo único que se consigue es la desvirtuación de la contabilidad rendida.

¿Hacia dónde se debería ir? En mi opinión y teniendo en cuenta el cometido de la CGE como cierre del ciclo presupuestario, ésta debería ser COMPLETA, es decir, debería comprender todos los sujetos contables cuyos presupuestos se aprueban, de una forma u otra, en los Presupuestos Generales de cada ejercicio. Debe ser FORMADA por la Intervención General de la Administración del Estado pero su RENDICION, entendiendo este término como determinante para la delimitación de responsabilidades, debe corresponder al Gobierno de la Nación. Hay que entender que la responsabilidad en este caso no es la del cuentadante ante el Tribunal de Cuentas, sino una responsabilidad política frente al Parlamento, destinatario de la CGE. La Cuenta debe ser PUNTUAL, es decir oportuna y a tiempo, pues el cierre de un ciclo presupuestario lleva, inevitablemente al inicio de uno nuevo y la CGE tiene tanto sentido para «dar cuenta» como para la «toma de decisiones adecuadas»; como es lógico esta puntualidad incluye la labor dictaminadora del Tribunal de Cuentas. Por último la CGE informada debe ser PUBLICA, a semejanza de las cuentas del sector privado.

NORMALIZACION CONTABLE EN EL SECTOR PUBLICO Y PROGRAMA DE CONVERGENCIA

D. Jaime Pou Díaz

Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad

PRESENTACION

La ponencia que voy a desarrollar la he dividido en dos partes y estructurado en cinco puntos.

En la primera parte, que abarca los tres primeros puntos, se intenta exponer la evolución que ha experimentado la Contabilidad Pública desde su concepción tradicional hasta la actual, singularizando, aunque de forma breve, el proceso de reforma y modernización que se ha llevado a cabo en nuestro país desde hace aproximadamente diez años.

En la segunda parte (puntos IV y V) se aborda el análisis del programa de convergencia desde la óptica de la normalización contable.

I. EVOLUCION DE LA NORMALIZACION CONTABLE PUBLICA

Se puede entender por «normalización contable», el proceso de elaboración de principios y normas a los que debe ajustarse la contabilidad de los distintos sujetos económicos, a los efectos de que la información que suministren sea útil a los diversos destinatarios o usuarios de la misma.

Este proceso de normalización contable, que tal como se entiende en la actualidad se inicia para la contabilidad de las empresas a principios del presente siglo, es un proceso que se está produciendo de manera continua a lo largo del tiempo, elaborando principios y normas contables en función de los objetivos o fines que, en cada momento, ha de satisfacer la información contable.

La Contabilidad Pública o contabilidad de las Administraciones Públicas siempre ha estado regida por un conjunto de normas contables que han ido variando en función de los objetivos que a la misma se atribufan.

Hasta la Gran Depresión del año 1929, la concepción y organización de la Contabilidad Pública respondía adecuadamente a la concepción de la Hacienda clásica, hasta entonces imperante. El conjunto de principios o normas que regulan la Contabilidad Pública tradicional está integrado por los denominados «principios presupuestarios contables» que, como es conocido, eran una traducción, al campo contable, de los «principios presupuestarios políticos y económicos» que regían la Hacienda Pública clásica. De acuerdo con ello, la Contabilidad Pública se concibe como una contabilidad estrictamente presupuestaria y al servicio del control de la actividad

económico-financiera, pero tal como se entendía tradicionalmente este control, como control sobre medios y procedimientos con criterios estrictos de legalidad.

La Gran Depresión de 1929 exigió a los Estados una mayor intervención en la economía. por lo que se comienza a realizar serios esfuerzos en orden a mejorar la información financiera pública con el fin de que fuera útil en la toma de decisiones de política económica.

Como manifestaciones de estos esfuerzos cabe citar, entre otros:

- La creación en los EE.UU. en 1935, del Comité Nacional de Contabilidad Gubernamental (NCGA), con clara vocación de emitir normas de contabilidad para los entes gubernamentales (estatales y locales).
- La creación en distintos países de Comités o Comisiones con la finalidad de estudiar la reforma de la Contabilidad Pública; tales han sido los casos de Suecia, Inglaterra y Bélgica.
- Los estudios de J. R. Hicks, en Inglaterra y de Mey, en Holanda.
- Por último, son de señalar las recomendaciones emitidas por la ONU mediante los ya tradicionales manuales sobre el Presupuesto y la Contabilidad Gubernamental.

La mayoría de todos estos trabajos iban dirigidos a superar la concepción tradicional de la contabilidad gubernamental, intentándola adecuar a las nuevas necesidades de información al servicio de la política económica.

Como quiera que las decisiones de política económica precisan información en términos macro-económicos, la consecuencia lógica fue la imposición de una nueva concepción de la Contabilidad Pública, encuadrada en el marco de la macro-contabilidad, es decir de la Contabilidad Nacional.

Fiel exponente de esta nueva manera de pensar, fue en nuestro país el Ilustre Profesor D. Enrique Fuentes Quintana, que, en una conferencia pronunciada en abril de 1964, con ocasión de la celebración del LXXI Aniversario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad, y bajo el título de «A la espera de la Cuenta del Sector Público», decía, y cito literalmente «...se trata hoy, con independencia del control que se efectúe de la actividad financiera, de determinar los efectos de la misma sobre la actividad económica general, y ello exige un *cambio en los principios contables tradicionales*». Y, en otro momento reconoce que «el concepto de Sector Público ha sido una creación de la Contabilidad Nacional».

Nadie pone en duda la gran importancia que las aportaciones citadas han tenido en orden a la evolución de la Contabilidad Pública: a estos efectos cabe recordar la respuesta que la demanda de la Cuenta del Sector Público expresada por el Ilustre Profesor citado, tuvo en nuestro país con la elaboración de las primeras Cuentas de las Administraciones Públicas por parte de un grupo de trabajo integrado en su mayor parte por compañeros miembros del Cuerpo Pericial de Contabilidad y dirigido por el Ilustre Profesor D. José Barea. La elaboración de las Cuentas de las Administraciones Públicas se consolida plenamente y a cargo de la IGAE, viniéndose a unir unos años después las Cuentas de las Empresas Públicas y las de las Instituciones Financieras Públicas, completándose el cuadro del Sector Público.

Hay que esperar hasta finales de la década de los años setenta para poder detectar otro momento de inflexión o cambio en la concepción de la Contabilidad Pública.

Haciendo un esfuerzo de síntesis, me atrevería a señalar que la situación entonces se caracteriza por:

- a) Un fuerte desarrollo de la Contabilidad Nacional o macro-contabilidad, intentando encuadrar a la Contabilidad Pública en el marco de aquella, oscureciéndola totalmente como «micro-contabilidad».
- b) Sin embargo y a pesar de ello como «micro-contabilidad», se mantiene la concepción tradicional de la Contabilidad Pública, al servicio del control de legalidad, identificándola con la contabilidad presupuestaria.

Pero esta concepción comienza a cambiar a mediados de los años setenta; sin abandonar los fines señalados hasta ahora se comienza a demandar a la contabilidad de las unidades económicas públicas información útil para la gestión. Con ello se empieza a abrir paso una dimensión nueva tal cual es la contabilidad al servicio de la gestión. Se amplía con ello el número de los usuarios o interesados en la información contable pública: a la lista

de los responsables del control y de la política económica, se unen ahora los gestores de los servicios públicos que demandan información cualitativamente diferente a la demandada hasta entonces por aquéllos.

Sin dejar de preocuparles el alcance jurídico de su actividad, buscan controlar la gestión a través de ópticas diferentes, tales como son las de la eficiencia y eficacia, requiriendo información en términos económicos, patrimoniales y de costes.

Por último cabe señalar dos fenómenos más que influyen en el cambio de concepción de la Contabilidad Pública y que coinciden asimismo en la misma etapa:

- Las crisis financieras padecidas en grandes ciudades de los EE.UU., entre las que cabe resaltar la de la ciudad de Nueva York en 1975.
- El papel cada vez más activo de los ciudadanos en general, considerados como contribuyentes, y que demanda cada vez con mayor intensidad información sobre el uso de los recursos públicos.

Se llega a tomar conciencia de que la Contabilidad Pública, al igual que la contabilidad empresarial, ha de suministrar información a una pluralidad amplia y diversa de usuarios.

Es a partir de este momento cuando en el ámbito público se siente la necesidad de impulsar el proceso de normalización contable al igual que había ocurrido, hace aproximadamente 50 años para el ámbito empresarial privado. Para ello, se inspira en la normalización contable empresarial y se intenta seguir su misma metodología, partiendo del criterio de que la contabilidad de los entes gubernamentales, al incorporar objetivos nuevos tales como los de eficiencia y eficacia, no resulta sustancialmente diferente de la contabilidad de las empresas.

Es sin duda alguna en el área de los países anglosajones en donde se ha dado un mayor desarrollo del proceso de normalización contable público, impulsado por determinados organismos normalizadores de EE.UU., entre los que cabe destacar:

- La GAO (General Accounting Office) que, como es bien conocido, es el organismo oficial responsable de emitir normas de contabilidad y auditoría para las entidades gubernamentales.
- El GASB (Governmental Accounting Standards Board), que se crea en 1984, por la misma Fundación del FASB, como sucesor del NCGA y órgano autorizado para la emisión de normas contables en el ámbito de la Contabilidad Pública. Es de todos reconocido que la creación del GASB ha sido determinante para el desarrollo institucionalizado de la emisión de normas contables públicas.

Otros países del área anglosajona, como Canadá, Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, siguen el camino iniciado por EE.UU., creando a lo largo de la década de los años ochenta organismos y comités que vienen emitiendo normas contables para el sector gubernamental.

Este fenómeno de la normalización contable pública se va dejando sentir también en otros países principalmente de la Comunidad Europea, tales como son Francia, Alemania, Holanda y España. De todos ellos me atrevería a asegurar que ha sido nuestro país el que ha dado el mayor impulso y desarrollo.

II. MODERNIZACION DE LA CONTABILIDAD PUBLICA EN ESPAÑA

Nuestro país no ha sido ni mucho menos ajeno a todo este movimiento de modernización de la Contabilidad Pública.

Es de todos admitida la opinión de que nuestro proceso de modernización encuentra su punto de arranque en la promulgación de la Ley General Presupuestaria en enero de 1977. Esta Ley sienta las bases jurídicas suficientes para llevar a cabo la modernización de nuestra Contabilidad Pública.

No podemos entrar ahora a exponer con detalle todo el proceso que se lleva a cabo desde finales de la década de los setenta; haciendo un esfuerzo de síntesis, cabe concretarlo en tres grandes líneas de actividades: técnicas, normativas y teóricas.

Las «actividades técnicas» han consistido en el diseño, desarrollo, implantación y explotación de sistemas de información contable soportados informáticamente, siendo el primero de todos ellos y, a estos efectos, paradigmático el sistema de información contable de la Administración del Estado denominado SICOP.

Siguiendo más o menos el modelo del SICOP, se han desarrollado sistemas de información contable para las distintas Administraciones Públicas de nuestro país; así cabe citar:

- SICAI. Sistema de Información Contable para la Administración Institucional.
- SICAL. Sistema de Información Contable para la Administración Local.
- SICOSS. Sistema de Información Contable para la Seguridad Social.
- En el sector de las Comunidades Autónomas, cada una de ellas ha desarrollado su propio sistema, entre los que cabe destacar el XUMCO de la Xunta de Galicia y el SICODE de la Comunidad Autónoma Balear.

Denominamos convencionalmente «desarrollo normativo» al conjunto de normas (de diverso rango, desde el legal a circulares, etc.) que hubo que elaborar y publicar y que integran el soporte jurídico de la reforma. Alcanza a todas las Administraciones Públicas: Estatal, Autonómica y Local.

Bajo la expresión o locución «desarrollo teórico» queremos recoger todas aquellas acciones encaminadas a configurar la nueva Contabilidad Pública: pivota fundamentalmente sobre el Plan General de Contabilidad Pública.

La aplicación del PGCP a una Administración Pública amplía el campo de análisis de su actividad económico-financiera. Como es conocido, tradicionalmente, la Contabilidad Pública se ceñía al ámbito presupuestario: sin embargo, el fenómeno económico-financiero de una administración pública es más amplio, más rico que el estrictamente presupuestario. El PGCP abarca todo el espectro económico-financiero, de tal manera que nos permite afirmar que una administración pública que no aplique el PGCP y continúe con los esquemas tradicionales, no está informando sobre la totalidad de su situación económica, financiera y patrimonial; es decir, no cumple con el objetivo de la «imagen fiel».

Además, se considera que es el instrumento adecuado, junto con la informática para que la Contabilidad Pública pueda satisfacer los fines que actualmente se le demandan.

La publicación y aplicación del PGCP se ha completado mediante la constitución, a finales de 1989, de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que a la fecha actual ha emitido los siguientes pronunciamientos o Documentos:

- Nº 1. Principios Contables Públicos.
- Nº 2. Derechos a cobrar e ingresos.
- Nº 3. Obligaciones y gastos.
- Nº 4. Transferencias y subvenciones.
- Nº 5. Endeudamiento público.
- Nº 6. Inmovilizado no financiero.
- Nº 7. Información económico-financiera pública.

En resumen, analizando en su conjunto todas estas actividades técnicas, normativas y teóricas que se han llevado a cabo en nuestro país durante los últimos diez/doce años, se llega a la conclusión de que se ha impulsado la normalización contable pública de una manera impresionante y que alcanza a todos los aspectos del campo contable, a saber:

- a) Delimitación del entorno.
- b) Objetivos o fines.
- c) Destinatarios o usuarios.
- d) Requisitos de la información contable.
- e) Conceptos y terminología.
- f) Criterios de medida: ¿cuándo y por cuánto?

- g) Normas de valoración.
- h) Cuadro de Cuentas y Definiciones y relaciones contables.
- i) Magnitudes relevantes y Cuentas Anuales.
- j) Criterios organizativos.
- k) Sistemas de información (Modelos conceptuales).
- l) Sistemas informáticos (Software o paquetes contables).

III. INTERNACIONALIZACION DE LA INFORMACION CONTABLE PUBLICA

En los últimos años nos encontramos con un fenómeno relativamente nuevo en el ámbito de la Contabilidad Pública, tal cual es el de su «internacionalización»; con ello, parece seguir las mismas pautas de comportamiento que la contabilidad empresarial. En este ámbito el movimiento sobre normalización contable internacional se inicia en la década de los setenta, por y a través de las empresas multinacionales y como necesidad derivada de la internacionalización de la economía. No es ahora el momento, ni me corresponde a mí, adentrarnos en el análisis de este fenómeno; sírvanos con indicar su origen y dejar señalado que, como manifestaciones palpables cabe citar la creación de Comités Internacionales de emisión de normas contables internacionales, tal como son los casos del:

- IASC (International Accounting Standards).
- IFAC (International Federation of Accountants).
- FEE (Federación de Expertos Contables Europeos).

Tampoco está ajena al proceso de normalización contable internacional, la pertenencia de los países a distintas organizaciones supranacionales que exigen tratar información económica debidamente armonizada con el fin de que sea comparable. Cabe citar como exponentes más significativos a:

- ONU (Organización de las Naciones Unidas).
- CE (Comunidad Europea).
- OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico).

Pues bien, en el ámbito de la Contabilidad Pública, se produce este mismo fenómeno de la internacionalización de la información contable, encontrando su origen en las mismas causas que la empresarial; es decir, en la internacionalización de la economía y en la pertenencia de los países a organizaciones supranacionales.

Este fenómeno de la internacionalización de la información contable pública nos obliga en primer término, a revisar el cuadro de destinatarios o usuarios de aquella, y los fines u objetivos de la contabilidad de los gobiernos. Hasta ahora todos los análisis se habían venido realizando interiorizándolos en cada país. Tal como se ha intentado exponer a lo largo de esta charla, el proceso evolutivo de la Contabilidad Pública está acorde con los objetivos que debe alcanzar la información que suministra o debe suministrar. Y así hemos visto cómo desde su concepción tradicional de contabilidad para el control de legalidad, se ha ido evolucionando hacia contabilidad al servicio de la política económica; contabilidad para la gestión, y contabilidad para el ciudadano-contribuyente. Se une ahora a este proceso la concepción de la contabilidad para organizaciones supranacionales.

Las organizaciones internacionales de auditores y expertos contables, tales como el IFAC y la FEE, toman conciencia de esta nueva dimensión de la Contabilidad Pública y crean, a finales de la década de los ochenta sendos Comités del Sector Público con la finalidad de emitir normas contables que posibiliten la comparabilidad de la información financiera pública de los distintos países.

En los ámbitos académicos se va detectando un creciente interés por el análisis del estado del arte en los diferentes países, entre los que cabe destacar los trabajos estudios comparativos realizados por el Instituto de Investigación para la Administración Pública de la Escuela Superior para las Ciencias Administrativas de SPEYER, Alemania, dirigidos por el profesor Klaus Lüder.

Estos y otros trabajos ponen de manifiesto grandes diferencias entre los diversos países:

- a) En la concepción del propio presupuesto: desde presupuestos de compromisos a presupuestos de caja, pasando por presupuestos de obligaciones. Y, desde otro punto de vista, desde presupuestos de medios a presupuestos por objetivos.
- b) En relación a los sistemas contables: desde métodos tradicionales a modelos muy evolucionados.
- c) Aplicación del «criterio de devengo» frente al de «caja».
- d) Criterios diversos respecto al tratamiento de los activos fijos no financieros y, en general, de la «inversión pública».

Por otro lado y analizando determinados países de organización federal o análoga, se puede comprobar la falta de una armonización interna entre el Gobierno Federal o Central y los regionales o territoriales.

Por último cabe señalar que, en el fondo y según el país objeto de análisis, late una manera de pensar diferente. ya que frente a la manera de pensar continental, nos encontramos la manera de pensar anglosajona.

IV. TRATADO DE LA UNION EUROPEA

Como manifestación concreta de este nuevo objetivo de la Contabilidad Pública, cabe citar la obligación de suministrar información a la Comunidad Europea (CE) a los efectos previstos en el Tratado de la Unión Europea de Maastricht.

Las condiciones de convergencia establecidas en Maastricht para garantizar el funcionamiento de la Unión Monetaria Europea son las siguientes:

- a) La tasa de inflación no puede exceder en más de 1,5 puntos porcentuales a la registrada por los tres Estados miembros con mejor comportamiento en materia de precios.
- b) En relación a la situación del presupuesto público, el Estado miembro no podrá registrar un déficit del conjunto de sus Administraciones Públicas excesivo, lo que en términos operativos se traduce en la exigencia de un déficit inferior al 3 % del PIB y un stock de deuda pública sobre el PIB por debajo del 60 %.
- c) El país deberá haber pertenecido durante al menos dos años al Acuerdo Cambiario del SME dentro de la banda estrecha de fluctuación, sin haber registrado tensiones graves y, en particular, sin haber devaluado a iniciativa propia el tipo central bilateral de su moneda respecto de la de ningún otro Estado miembro.
- d) Finalmente, el tipo promedio de interés nominal a largo plazo, en los doce meses previos, no deberá exceder en más de dos puntos porcentuales el tipo que registran los tres Estados miembros en mejor comportamiento de precios.

Para alcanzar estos objetivos, en España se aprobó un «Programa de Convergencia de la Economía Española» para el período 1992-1996. Este programa está diseñado en torno a dos ejes básicos:

- En primer lugar, un paquete de medidas estructurales que están dirigidas a la desregulación y flexibilización de los mercados de bienes y factores.
- En segundo lugar, el Programa de Convergencia contiene una serie de compromisos y medidas de política económica que permitirán reforzar el objetivo de convergencia nominal que debe irrenunciablemente acompañar la consecución de la convergencia real. Estas medidas se concentran en el terreno de la política monetaria y de la política fiscal.

En la CE le corresponde a la Comisión supervisar la evolución de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento público de los Estados. A estos efectos, los Estados miembros vienen obligados a comunicar a la Comisión, sin demora y de forma periódica, sus déficits previstos y reales y el nivel de la deuda.

Los Gobiernos de los Estados miembros son los responsables ante la Comisión, los cuales, además, tienen que garantizar que los procedimientos nacionales en materia presupuestaria les permitan atender las obligaciones derivadas del Tratado.

Si un Estado miembro no cumpliera las condiciones de convergencia establecidas, la Comisión elaborará un informe en el que también se tendrá en cuenta si el déficit público superó los gastos públicos de inversión.

Como Anexo al Tratado de la CE se ha incorporado un Protocolo sobre el Procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo; en él se contienen unas normas que definen las magnitudes que se manejan, estableciendo que se entenderá por:

- Público, lo perteneciente a las Administraciones Públicas, es decir a la Administración Central, a la Administración Regional o Local y a los fondos de la Seguridad Social, con exclusión de las operaciones de carácter comercial, tal como se definen en el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas.
- Déficit, el volumen de endeudamiento neto, con arreglo a la definición del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas.
- Inversión, la formación bruta de capital fijo, tal como se define en el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas.
- Deuda, la deuda bruta total, a su valor nominal, que permanezca viva a final de año, consolidada dentro de los sectores del gobierno general, con arreglo a la definición del primer guión.

V. COMENTARIOS DESDE LA OPTICA DE LA NORMALIZACION CONTABLE

De todos los objetivos y medidas indicados, son los relativos a la situación del presupuesto público los que nos interesan ahora, ya que la información que conforman las magnitudes tratadas es información contable pública; es decir, información elaborada y suministrada por la Contabilidad Pública.

Hemos visto cómo el Protocolo, para definir lo «público», el «déficit» y la «inversión» se limita a remitirnos al SEC.

Esta remisión a criterios SEC plantea una serie de problemas que, sin ánimo de agotar el tema, intentaré exponer los que creo más destacables.

En relación a lo que se debe entender por «público», se dice que será lo perteneciente a las Administraciones Públicas, tal como se entiende en dicho Sistema de Cuentas. Es decir, abarca a la Administración Central, a la Administración Regional (en nuestro país Comunidades Autónomas), a la Administración Local y a los fondos de la Seguridad Social, con exclusión de las operaciones de carácter comercial. Se trata, pues, de delimitar el ámbito de aplicación subjetiva o de entidades públicas que hay que tomar en consideración. Se contraponen el concepto de entidad administrativa frente al de entidad comercial. Para establecer la diferencia, el SEC trabaja con criterios económicos básicamente.

El criterio económico que mantiene el SEC para definir a las Administraciones Públicas se sustenta en las dos notas siguientes:

- a) Generación de bienes o servicios públicos para la colectividad, no destinados a la venta.
- b) Financiación vía impuestos (pagos obligatorios percibidos directa o indirectamente).

Si de este nivel macro pasamos al ámbito de la Contabilidad Pública, nos encontramos que el marco económico no es suficiente para delimitar el campo subjetivo de aplicación de ésta; a nivel micro el concepto de Administraciones Públicas es más amplio que el definido por el SEC. Ello puede conducir a generar cierta confusión.

Entiendo que una Administración Pública no debería perder dicho carácter si genera un bien o un servicio público que, en sentido técnico, no destina a la venta y por los que pueda cobrar un precio que, en cualquier caso no supere su coste. El criterio de «no destinado a la venta» y el concepto de «operación comercial» habría que matizarlos y aclararlos, incorporando otras notas, como la ausencia de ánimo de lucro y no actuación en el mercado para delimitar los ámbitos puramente administrativos o públicos de los comerciales o mercantiles.

Si nos paramos ahora a analizar la realidad de nuestro país, nos encontramos con una rica casuística.

En primer lugar la definición que la nueva Ley sobre Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo da de las Administraciones Públicas no coincide en absoluto con lo expuesto por el SEC.

En segundo lugar, no existe en nuestro ordenamiento jurídico (estatal, autonómico y local) precepto alguno que defina o señale notas que caractericen lo que se ha de entender por entidad comercial frente a entidad administrativa.

En tercer lugar, no existe armonización respecto a la tipología de entes públicos descentralizados, fundamentalmente entre el ámbito estatal y el ámbito autonómico. Un superficial estudio pronto nos pone de manifiesto tratamientos diversos en relación a determinadas actividades. No existen criterios objetivos que sirvan de referencia para decidir sobre cuándo una determinada actividad pública ha de estar desarrollada por lo que se puede denominar Administración General o cuándo se le debe encomendar a entes descentralizados; ni tampoco el alcance de autonomía de los mismos.

Así nos encontramos cómo una misma actividad pública en el ámbito estatal está encomendada a un ente público del artículo 6.1.b) de la LGP, en una determinada Comunidad Autónoma, es un Organismo Autónomo de carácter comercial y, en otra Comunidad Autónoma no está descentralizada y se encuentra a cargo de un servicio central de la Administración General. Incluso, y ya para terminar, se puede comprobar cómo el propio uso de «organismo autónomo» es diverso en determinadas Comunidades Autónomas, ya que si bien tienen reconocida personalidad jurídica independiente de la Administración General, no gozan de autonomía presupuestaria y, por lo tanto, financiera, acercándose más a la figura de «desconcentración administrativa».

Se impone pues unas Directivas o Recomendaciones que sirvan para armonizar la organización de nuestro Sector Público, fijando o estableciendo unos criterios que ayuden a calificar los diferentes tipos de unidades públicas, es decir, de titularidad pública y, con ello el concepto de Administraciones Públicas. En mi opinión únicamente deberían excluirse de este subsector todas aquellas entidades de titularidad pública que se hayan de comportar igual que una empresa de titularidad privada que persiga lucro; es decir, que actúe en el mercado y que persiga la maximización de sus beneficios.

Por lo que respecta a las magnitudes «déficit público» e «inversión pública», de acuerdo con el Protocolo de procedimiento, se han de entender con arreglo a la definición del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas. No procede ahora entrar a analizar los criterios del SEC, ni soy voz autorizada para ello. Me limitaré únicamente a recordar que, de acuerdo con dichos criterios, por «déficit público» se entenderá «la necesidad de financiación» y «por inversión pública», se entenderá «la formación bruta de capital fijo».

En relación al stock de deuda, el Protocolo tantas veces citado, dice que se entenderá «la deuda bruta total, a su valor nominal, que permanezca viva a final de año».

El importe, volumen o cuantía de las magnitudes tratadas se forma tomando información que suministra la Contabilidad Pública de las distintas Administraciones Públicas. Se da pues, una relación entre el ámbito de la micro-contabilidad pública y el de la macro-contabilidad. Y el problema que se puede plantear es el de la coherencia entre los principios o criterios que rigen uno y otro ámbitos contables.

Dado que los objetivos que persiguen dichas contabilidades no son los mismos, los principios contables por los que se rigen no tienen por qué ser coincidentes.

La magnitud «déficit público» tal como se entiende en contabilidad nacional, es una magnitud que no se maneja a nivel micro, o al menos es poco significativa. En nuestra opinión, y tal como se expone en el Documento nº 7 de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, relativo a la información contable pública, dicha magnitud no coincide exactamente con las que en él se consideran como más relevantes: a) El resultado presupuestario; b) El resultado económico-patrimonial y c) El resultado de tesorería.

Por lo que respecta a la «inversión pública» entendida como formación bruta del capital fijo, tampoco se encuentra en la micro-contabilidad una magnitud exactamente equivalente, ya que la misma se contempla y se trata con objetivos diferentes, prevaleciendo un criterio funcional respecto al proceso productivo de cada administración en particular.

Parecidas consideraciones se puede hacer en relación al stock de deuda, aunque si bien en este caso no encontramos razones suficientes como para utilizar criterios diferentes. No obstante, conviene destacar que en el

Protocolo se habla de «deuda bruta total, a su valor nominal», cuando el criterio de valoración generalmente aceptado en contabilidad es el del «precio del reembolso»; convendría, por tanto, que se aclarase qué es lo que ha querido decir el Protocolo al referirse «a su valor nominal».

En cualquier caso, lo que creo que es interesante destacar es que estamos en presencia de dos sistemas contables que persiguen fines diferentes y que se rigen por criterios distintos. Y esto debe entenderse así, sin intentar forzar la Contabilidad Pública subordinándola a la Contabilidad Nacional. Lo que hay que hacer, es profundizar en las relaciones entre ambos ámbitos contables, definiendo conectores lógicos entre uno y otro que permita un trasvase fluido de información desde la micro-contabilidad a la macro-contabilidad. Aunque algunas aportaciones sobre el particular ya se han realizado, entiendo que todavía es una asignatura pendiente.

Otro enfoque diferente del análisis del programa de convergencia es el relativo a la «armonización presupuestaria y contable entre las distintas Administraciones Públicas de un mismo país».

Las magnitudes objeto de estudio se determinan mediante la agregación de información contable de las distintas Administraciones Públicas —Central, Autonómica y Local—. Parece bastante evidente que esta agregación difícilmente se podrá realizar si no se trata información homogénea. La necesidad de agregar información impone que todas las Administraciones Públicas la elaboren de acuerdo con los mismos criterios. Lo acabado de afirmar constituye la esencia misma de la normalización contable. La necesidad de agregar y comparar información exige el que se llegue a pactar, convenir o consensuar principios o criterios de acuerdo con los que se ha de elaborar la información contable. En nuestro país, este objetivo se intenta alcanzar mediante los pronunciamientos de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicos y el Plan General de Contabilidad Pública.

Por último, quedaría analizar el programa de convergencia desde la óptica de la «armonización entre los distintos Estados miembros». Aquí, el problema no se deriva de la necesidad de agregación sino de «comparar» la información suministrada a la Comisión por los distintos Estados. En este caso, la pregunta a hacerse es si hay garantías suficientes sobre si los importes que se aportan por cada magnitud se han obtenido de acuerdo con los mismos criterios o principios.

El problema no es el cuestionar las definiciones contenidas en el SEC. El problema está en el proceso de elaboración de dicha información contable. Como queda señalado, su proceso de elaboración comienza a nivel de micro-contabilidad y, en este ámbito, no existe normalización contable pública a nivel de la CE. Estudios comparativos del presupuesto y la Contabilidad Pública de los distintos Estados de la CE han puesto de manifiesto importantes diferencias. No puede por menos de llamar la atención que no exista ni una sola Directiva de la CE sobre armonización presupuestaria y contabilidad de las Administraciones Públicas.

Una aplicación estricta del criterio de devengo en un país determinado puede provocar importantes y significativas diferencias en el «déficit» respecto a otro país que venga aplicando el criterio de caja.

La situación en que nos encontramos permite dudar sobre la homogeneización de la información que se aportará a la Comisión. Resulta, pues recomendable que, por quien corresponda, se proponga la constitución de un órgano o comité encargado de la emisión de normas contables públicas a nivel europeo.

**SISTEMAS COMPARADOS DE CONTROL
INTERNO**

EL CONTROL INTERNO EN CANADA

Mr. James Q. McCrindell
Controlador General Delegado de Canadá

INTRODUCCION

Los sectores públicos se encuentran en proceso de renovación en todo el mundo. Las modernas prácticas de gestión en el Sector Público están cambiando el enfoque del servicio público, alejándose de una excesiva preocupación por las normas y el papeleo y centrándose más en la mejora de las relaciones con los usuarios y en la prestación del servicio. Un cambio de este tipo requiere una nueva forma de gestión: principalmente, asignando más responsabilidad y autoridad a aquellos empleados encargados de la prestación directa de los servicios gubernamentales. Esta forma de delegación se está empezando a conocer como «empowerment»¹. Se basa en la creencia de que la confianza, el buen juicio, la iniciativa, los incentivos correctos y una mayor responsabilidad sobre los resultados proporcionan mucho mejores rendimientos en la gestión de los servicios públicos que los enfoques de alto control, contrarios al riesgo.

En Canadá y en algunos otros países, este cambio en el Sector Público es un mero reflejo de lo que sucede en compañías vanguardistas del sector privado. Entre los pasos idénticos que se están dando en ambos sectores se encuentran: reducir el número de niveles en la jerarquía directiva; conferir mayores atribuciones a los gestores, a todos los niveles, especialmente los que se encuentran en el punto de prestación del servicio al usuario; ser adaptable para hacer frente a las necesidades cambiantes del usuario en un entorno que cambia con rapidez; y responsabilizarse más directamente por la actuación gestora.

Estos importantes cambios, que constituyen en su totalidad un cambio cultural en la forma de pensar en cuanto a la gestión, han llevado a reconsiderar el objetivo y el ámbito del control interno. Muchos de los controles internos tradicionales entran en conflicto con estos principios de gestión modernos, porque tienden a dar énfasis a la prevención más que a la prestación o realización; y están más preocupados por el control de las «entradas» que de las «salidas» o «resultados». La teoría en que se basan estos controles es que los inversores o interesados en una entidad están mejor «protegidos» contra un comportamiento imprudente o inadecuado restringiendo el ámbito de acción de los gestores y añadiendo más y más verificaciones administrativas a cada transacción mercantil.

Aunque los controles de protección siempre serán necesarios, hay que aceptar una reducción del peso de tales controles si están impidiendo mejoras que conduzcan a resultados mucho mejores en el logro de los objetivos de la organización. Los controles de protección debieran, por tanto, estar equilibrados en cuanto a

¹ N.T.: El término «empower» se traduce por autorizar, facultar, habilitar, dar poder.

coste y eficacia, y formar parte de un sistema general de gestión que utilice técnicas modernas de valoración de riesgos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el control interno está adquiriendo, ahora, un nuevo significado: en lugar de ser un sistema administrativo separado, que se «superpone» a los sistemas operativos, será una parte inherente a esos sistemas. En vez de ser considerado por los gestores como algo impuesto desde arriba de una forma jerárquica, el control interno se está convirtiendo en una herramienta esencial que utilizan todos los gestores para «estar en control». En este sentido, estar en control significa que el gestor, o la organización, está logrando los objetivos fijados. Estos objetivos fijados incluirían lo que normalmente contiene un plan o contrato acordado conjuntamente por el gestor y su superior: al nivel de una organización grande, podría ser el acuerdo con la junta de directores y, para un gobierno nacional, podría representar la aprobación del plan anual de gastos por la asamblea legislativa. Además de planes o metas específicas expresadas en términos operativos, los objetivos incluirían, también, cualesquiera leyes, normas y principios que la organización esté obligada a acatar.

Aunque podría ser conveniente describir brevemente la estructura de esta forma renovada de control como un «sistema», ello podría resultar un tanto confuso, porque sugiere la idea de un sistema separado establecido para ejercer control sobre otros sistemas con otros objetivos. De hecho, el control se logra por medio de los procesos o características propios de cualquier sistema que lo hacen fiable en cuanto al logro de sus objetivos. En este contexto, la gestión y el control interno son realmente indivisibles. Por esta razón, el gobierno federal canadiense tiende a utilizar el término «marco de gestión» para describir su modo de ejercer el control y la responsabilidad.

El marco de gestión del gobierno de Canadá involucra al Parlamento, al Ejecutivo y a los departamentos y agencias individuales. Todos trabajan juntos para gobernar...y estar en control. Los enfoques cambiantes de la gestión, que son parte de la reforma del sector público, ejercen su mayor impacto al nivel de los departamentos. Es aquí donde más se evidencia el marco renovado de la gestión, porque en este nivel el gestor al que se han concedido esas nuevas facultades está sirviendo al público directamente.

I. LA FUNCION DEL PARLAMENTO EN EL MARCO DE GESTION DEL GOBIERNO DE CANADA

En tanto que supremo órgano legislativo de Canadá, el Parlamento desempeña un papel fundamental en el establecimiento de los objetivos y de los límites aceptables dentro de los cuales pueden actuar los ministros y los funcionarios públicos. Su principal poder se encuentra en la aprobación de los recursos adecuados, y en hacer responsable al gobierno de sus actividades y forma de actuar respecto a la utilización de dichos recursos.

A. Establecimiento de Objetivos y Límites

Uno de los primeros pasos en el desarrollo de la política es la consulta con los contribuyentes y otros interesados. Los miembros del Parlamento desempeñan una función crítica en este proceso. Ellos tienen contactos regulares con los electores para tratar temas relativos a programas y políticas del gobierno, y pueden transmitir estas opiniones por medio de discursos y preguntas en el Parlamento, en los comités parlamentarios, o tratando directamente con el ministro responsable. Los comités parlamentarios, al estudiar los programas de gobierno, nuevos o ya existentes, buscan activamente obtener «inputs» de los interesados. Este «input» puede reflejarse entonces en las recomendaciones del Comité: recomendaciones que requieren una respuesta oficial del gobierno dentro de plazos establecidos.

El Parlamento establece objetivos para programas y políticas mediante su poder para aprobar y reformar la legislación. A este fin, se utilizan dos tipos diferentes de legislación. El primer tipo establece las responsabilidades de un ministro y departamento, en particular. Puede incluir referencias a instrumentos especiales que se pueden emplear para hacer efectivos los programas del departamento, tales como la capacidad para aprobar normas, dirigir investigaciones, etc. El segundo tipo de legislación permite el establecimiento de un programa particular que haga frente a una necesidad u objetivo preciso. En esencia, todos los programas sociales importantes, como la Seguridad Social para ancianos, el Suplemento Garantizado de Ingresos y las Pensiones para Veteranos se establecieron de este modo. La gran mayoría de ellos contienen, también, en su legislación, secciones que autorizan a efectuar pagos directos a los beneficiarios con cargo al Fondo Consolidado de Ingresos.

Al establecer los límites adecuados para que los ministros y el conjunto del servicio público conduzcan sus actividades, el Parlamento se basa en una legislación aplicable a todos los departamentos. Esta incluye Leyes tales como la Ley de Administración Financiera, la Ley de Empleo del Servicio Público, la Ley de Lenguas Oficiales, etc. También incluye «leyes básicas de la tierra» que ningún ciudadano puede violar, como la Carta de Derechos y Libertades y el Código Criminal de Canadá.

El marco legislativo se basa en la premisa fundamental de que no se puede hacer ningún gasto, ni generarse ingresos, ni recaudarse cuotas ni cargas, sin la autoridad del Parlamento. El gobierno puede gastar fondos públicos solamente en los fines que hayan sido aprobados por el Parlamento, y todas las rentas y otros fondos recaudados deben ser depositados en el Fondo Consolidado de Ingresos.

El Parlamento provee de fondos para programas y políticas de gobierno por medio de la aprobación de las Leyes Anuales de Asignación. Estas Leyes están basadas en información que establece los objetivos de los gastos departamentales. Los departamentos deben respetar los puntos específicos y los acuerdos contenidos en todas las Leyes de Asignación, en los términos en que fueron votados. El Parlamento espera de los departamentos que utilicen los recursos que les han sido asignados y las facultades concedidas para lograr los objetivos marcados.

B. Hacer al Gobierno responsable

Los ministros (y, en último término, el primer ministro) son responsables, individual y colectivamente, de las acciones de gobierno, los resultados de los programas y las actividades de los funcionarios públicos que caen bajo su jurisdicción. Si bien los ministros son responsables ante el Parlamento de las acciones de sus funcionarios, tuvieran conocimiento previo o no, los funcionarios son responsables ante los ministros por su comportamiento personal en lo que al trabajo se refiere. Cuando aparecen deficiencias a escala gubernamental en las prácticas de gestión, el Presidente de la Junta del Tesoro puede ser también responsable (tal como se describe más adelante, la Junta del Tesoro es un comité permanente del gabinete, responsable de la gestión general del servicio público).

Aunque esto no significa que el ministro deba conocer detalladamente cada acción y decisión tomadas por los empleados del departamento, sí quiere decir que cuando un miembro del departamento comete *un error*, el ministro debe actuar rápidamente para establecer los hechos, corregir el error y poder asegurar satisfactoriamente a los diferentes interesados que no volverá a ocurrir. Se espera, en tales circunstancias, que el ministro informe al Parlamento sobre cualquier deficiencia grave y sobre las acciones emprendidas para corregir y evitar circunstancias similares en el futuro.

Los parlamentarios tienen varias oportunidades para hacer responsable al gobierno. Uno de los principales medios es el Turno de Preguntas diario, que proporciona a los miembros del Parlamento la oportunidad de interrogar a los ministros sobre una amplia gama de temas. Además, al considerar propuestas legislativas, tales como las Estimaciones (el nombre del documento que contiene las peticiones presupuestarias anuales de los departamentos y agencias del gobierno), los parlamentarios pueden pedir a los ministros que comparezcan ante los comités parlamentarios para responder preguntas. Los miembros del Parlamento pueden, individualmente, promover peticiones por escrito para que se respondan preguntas específicas, y se espera de los ministros que respondan dentro de un plazo determinado de tiempo.

La responsabilidad ministerial ante el Parlamento por el gasto de fondos públicos se facilita, en parte, por medio de la presentación ante el Parlamento de dos documentos informativos: la Parte III de las Estimaciones y las Cuentas Públicas. La Parte III de las Estimaciones (que contiene un plan de gastos separado para cada departamento) pone de relieve, por departamentos, los resultados logrados con las asignaciones de los años anteriores, y lo que se espera conseguir con la dotación del año nuevo; las Cuentas Públicas proporcionan detalles de todas las transacciones financieras efectuadas por el gobierno en el ejercicio fiscal previo, conforme a las competencias parlamentarias delegadas, así como los estados financieros auditados de Canadá. Los ministros pueden ser llamados ante el Comité Permanente de Estimaciones o el Comité de Cuentas Públicas para que respondan a preguntas sobre estos documentos, especialmente en lo que se refiere a la forma en que se han gastado los fondos.

La responsabilidad de la Junta del Tesoro ante el Parlamento resulta especialmente visible dos veces al año. La primera, cuando se presentan las Estimaciones y el Presidente de la Junta del Tesoro responde a cuestiones y preguntas sobre los planes y programas de gasto del gobierno para el próximo ejercicio fiscal. La segunda ocasión se produce cuando el Auditor General presenta su Informe Anual y el Presidente de la Junta del Tesoro debe responder sobre temas de importancia de ámbito gubernamental.

Además, existen varias agencias que informan directamente al Parlamento sobre las actividades de los departamentos y agencias. Entre estas agencias se encuentran la Oficina del Auditor General y el Comisionado de Lenguas Oficiales. Estas agencias proporcionan valoraciones independientes de las actividades del gobierno en áreas específicas, y proporcionan ayuda al Parlamento para hacer responsable al gobierno por sus acciones.

II. LA FUNCION DEL EJECUTIVO EN EL MARCO DE GESTION DEL GOBIERNO DE CANADA

Los ministros ejercitan poderes que les son conferidos por la Corona a través del Parlamento. Utilizan estos poderes de forma muy similar a como lo hace el Parlamento: para establecer prioridades, objetivos y límites y para hacer a los funcionarios públicos responsables de sus acciones. Los ministros son ayudados en sus responsabilidades colectivas por las agencias centrales. Además, cada uno retiene el mismo tipo de poder y responsabilidad individualmente para los departamentos y agencias que se encuentran en sus carteras. La siguiente sección examina la función del Ejecutivo en mayor detalle.

A. Estableciendo objetivos, responsabilidades y límites

Para el conjunto del gobierno, el Ejecutivo establece prioridades a corto y medio plazo, y establece el entorno operativo para los departamentos y agencias, sujeto a los parámetros legislativos previamente establecidos por el Parlamento. El Ejecutivo recibe ayuda, respecto a sus responsabilidades colectivas, de las agencias centrales. Estas tienen una doble función que desempeñar: deben presentar a los ministros la situación del departamento con imparcialidad, y suministrar dirección y guía en el desarrollo de una gestión eficaz en los departamentos; y, al mismo tiempo, proporcionar asesoramiento profesional a los ministros, incluida una crítica razonada de las propuestas o acciones del departamento y una valoración de los enfoques alternativos. No obstante, la dirección ejecutiva para todos los departamentos y agencias la proporciona, por encima de todo, el ministro responsable.

El programa legislativo para cada período de sesiones del Parlamento lo planifica el Consejo de Ministros y lo anuncia al comienzo del período en el Discurso del Trono que lleva a cabo el Gobernador General. Aquí se presentan las prioridades del Ejecutivo para el nuevo período de sesiones del Parlamento.

Las prioridades anuales y los planes generales de gasto los establece el Ejecutivo a través del Comité del Consejo de Ministros para Prioridades y Planificación y se articulan en el discurso sobre el presupuesto del ministro de Finanzas. Se convierten después en la base sobre la que se desarrollan y se presentan, en las Estimaciones, las propuestas de programas y los planes concretos de gastos, más detallados.

Respecto a las nuevas propuestas de programas y gastos, varios Comités del Consejo de Ministros consideran propuestas de los departamentos y agencias. Los ministros, teniendo en cuenta sus prioridades establecidas, así como el consejo de las agencias centrales, deciden si proceder o no con estas nuevas iniciativas. Las propuestas que implican demandas de incremento de gastos deben ser también aprobadas por la Junta del Tesoro e incluidas en un proyecto de Ley sobre concesión de crédito.

Estas decisiones sobre programa y política del Ejecutivo permiten a los departamentos operar con total conocimiento de los objetivos del gobierno.

El Parlamento, por medio de la Ley de Administración Financiera, ha concedido a la Junta del Tesoro la autoridad para establecer principios respecto a la gestión general administrativa, financiera y de recursos humanos del Servicio Público. La Junta del Tesoro ha desarrollado una comisión de principios que, bajo los parámetros específicos dados por el Parlamento, elabora el marco de gestión que faculta a departamentos y agencias para lograr eficazmente los objetivos de su programa. Bajo este amplio marco, cada departamento debe someter a la aprobación de la Junta del Tesoro su propio Marco de Planes Operativos del departamento, que establece

objetivos de programas y resultados clave, una estrategia para medir esos resultados y la organización que se encarga de cumplir los programas del departamento.

Con el fin de fomentar el perfeccionamiento y la innovación en los departamentos, los principios de la Junta del Tesoro han cambiado, dejando de ser normas y procedimientos tan detallados y preceptivos. En vez de esto, establecen objetivos claros y contienen declaraciones de principios claramente expresadas. Además, varios principios redundantes y demasiado costosos e ineficaces han sido eliminados, dando lugar a un notable descenso del número de normas de la Junta del Tesoro en los últimos años.

Se han tomado medidas para garantizar que los aspectos claves de la actividad del departamento se siguen y se valoran; de hecho, cada ministro es informado de los asuntos de su departamento. Según la importancia potencial de los temas que surgen, el ministro responsable puede informar a otros colegas del Consejo de Ministros para buscar asesoramiento y consenso. El Consejo de Ministros mismo puede pedir que un departamento informe sobre la ejecución de una iniciativa específica por medio de una evaluación. La Junta del Tesoro puede, también, estipular condiciones similares.

Existen otros documentos que sirven también como instrumentos de seguimiento. Por ejemplo, los departamentos presentan sus Planes Operativos para *varios años* a la Junta del Tesoro durante el otoño de cada año. Esto concede la oportunidad, tanto al departamento como a la Secretaría de la Junta del Tesoro, de plantear cualquier asunto de tipo administrativo o de programas a fin de que los ministros y la Junta del Tesoro las consideren.

B. Responsabilidad por la actuación

Los ministros y sus delegados son responsables ante el Primer Ministro y el Consejo de Ministros del logro de resultados con los programas. El Parlamento, el Primer Ministro y el Consejo de Ministros han asignado responsabilidades para la buena gestión del gobierno y de objetivos específicos de política (como lenguas oficiales e igualdad en el empleo) a la Junta del Tesoro y piden a ésta que responda del logro de esos objetivos. De ello se desprende que los departamentos son responsables ante la Junta del Tesoro en esas áreas.

Dentro de un Ministerio, el primer nivel de responsabilidad se encuentra entre el ministro y el ministro delegado. El ministro delegado es responsable ante el ministro de la gestión diaria del departamento, incluyendo la gestión de todos los recursos humanos, físicos y financieros dedicados al cumplimiento de los programas del departamento, así como de la puesta en práctica de las prioridades del ministro, y de la calidad del asesoramiento político proporcionado.

Puesto que los ministros delegados son nombrados por el Gobernador General (en Consejo), también son responsables ante el Primer Ministro. Una fuente de asesoramiento para el Primer Ministro es la revisión anual de la actuación de cada ministro delegado, realizada por el Comité de Funcionarios de Alto Rango, presidida por el Secretario del Consejo de Ministros y el Oficial del Consejo Privado. Para los departamentos grandes, el proceso de Valoración de la Gestión Departamental, realizado por la Secretaría de la Junta del Tesoro y la Oficina del Controlador General, examina la actuación del departamento en lo que respecta a los criterios de ámbito gubernamental, incluyendo temas de gestión en general y la aplicación de los principios de la Junta del Tesoro en particular. Además, durante las evaluaciones y valoraciones periódicas de los principios de la Junta del Tesoro, cada ministro delegado puede ser requerido para que responda por cualquier deficiencia en la aplicación de dichos principios en su departamento.

Además, la modernización de los criterios de la Junta del Tesoro y el número y niveles crecientes de delegaciones en los ministros responsables han originado una reducción significativa del número de presentaciones de informes a la Junta del Tesoro, e implica un cambio en la forma en que la Junta del Tesoro conduce sus actividades. Se está dando más confianza a las evaluaciones periódicas de la política, para determinar hasta qué grado las políticas están logrando los objetivos deseados. Se exige a los Departamentos que proporcionen a la Secretaría de la Junta del Tesoro solamente un número muy limitado de informes sobre sus operaciones.

Las agencias centrales apoyan al brazo ejecutivo del gobierno de tres formas: proporcionan asesoramiento a los Ministros, mantienen una vigilancia de los asuntos del gobierno y apoyan y fomentan la innovación en los departamentos para lograr objetivos. Es en las dos últimas funciones en las que las agencias han resultado espe-

cialmente sensibles al marco evolutivo de la gestión y a los cambiantes puntos de vista sobre control. Por ejemplo, al presentar sus programas y servicios, todos los grandes departamentos se incluyen en una Memoria Anual de Entendimiento con el Secretario de la Junta del Tesoro y el Controlador General. Estos esbozan un número limitado de áreas críticas de interés mutuo y un enfoque acordado de gestión. Este proceso representa una de las formas en que la Secretaría de la Junta del Tesoro y la Oficina del Controlador General ayudan a los departamentos a resolver problemas de gestión y a mejorar la prestación de servicios.

Las agencias centrales fomentan activamente la innovación, compartiendo las prácticas más eficaces en varios campos de la política, fomentando el intercambio de ideas entre los gestores del servicio público a través de «ConnEXions» (una red de información por ordenador) y estableciendo y participando en grupos de trabajo sobre mejora de la calidad.

Para resumir, el ejecutivo y las agencias centrales están en el centro de la competencia y la responsabilidad del marco de gestión. En base a los parámetros establecidos por el Parlamento, y teniendo en cuenta su propio conjunto de prioridades, los ministros establecen las políticas y los programas que los departamentos deben implantar. Estos programas se comunican a los departamentos y los informes sobre su progreso e implantación se devuelven al Ejecutivo. A su vez, los ministros responden ante el Parlamento por el resultado de las decisiones que han tomado.

III. UN MARCO DE GESTIÓN DEPARTAMENTAL RENOVADO

El impulso para un marco renovado de gestión partió del Libro Blanco sobre la reforma del servicio público, publicado en 1989. Este documento se titulaba *Servicio Público 2000 (PS2000)*.

Según el PS2000 y la política de la Junta del Tesoro, se espera que los departamentos creen un Marco de Gestión interna que garantice la gestión eficaz de los programas. Esta exigencia no es nueva, y muchos de sus componentes están ya en uso. Desarrollando elementos ya existentes, un marco eficaz proporciona al personal de primera línea la oportunidad y las herramientas necesarias para cumplir los programas y servicios de forma más eficaz y eficiente. Siguiendo el espíritu del PS2000, se está dando más importancia a la definición de las misiones y valores departamentales, al seguimiento de los aspectos críticos de la actuación y a la utilización de esa información con fines de ayuda en la toma de decisiones y de responsabilización, a la consulta con usuarios y empleados, y al aprendizaje sobre la organización.

Un Marco eficaz de Gestión Departamental se caracteriza por:

* **Saber qué hacer** — Estableciendo objetivos y límites, utilizando:

- tareas, objetivos y expectativas sobre actuación individual fácilmente comprensibles
- valores compartidos; y
- políticas y normas bien articuladas.

* **Hacerlo** — Proporcionando las competencias y los recursos necesarios para perseguir unos objetivos y controlar la actuación, incluyendo:

- adecuados recursos financieros y humanos, activos de capital y material;
- la autoridad y responsabilidad delegadas, de manera que los gestores puedan utilizarlas eficazmente;
- un sistema para controlar la ejecución de programas.

* **Luchar por perfeccionar** — Consultar con las partes relevantes, exigiendo resultados y fomentando las mejoras, basándose en:

- un proceso de consulta y comunicación;
- standards de Servicio establecidos;
- aprendizaje sobre la organización; y
- sistemas de incentivos.

* **Responsabilizar por la actuación** — Haciendo responsables a las partes adecuadas por los resultados obtenidos, las acciones tomadas y los recursos utilizados, por medio de:

- un régimen de responsabilidad interna: y
- responsabilidad externa e información a nivel gubernamental.

Las secciones siguientes describen brevemente cada uno de estos componentes: Se ofrece una explicación más detallada en un documento conjunto de la Secretaría de la Junta del Tesoro y la Oficina del Controlador General, titulado *El Marco de Gestión*.

A. Saber qué hacer

Cada organización, y cada unidad dentro de ella, tiene que saber cuáles son sus objetivos. Los objetivos generales de los programas para los departamentos y agencias gubernamentales están claramente establecidos en los documentos de Estimaciones de gastos, y son aprobados por el Parlamento.

Las organizaciones con un buen funcionamiento tienen una visión clara y compartida del motivo de su existencia y de la forma en que sus miembros actúan. Una parte importante de esa visión está contenida en la exposición de tareas, que debiera desarrollarse y revisarse periódicamente con la participación de representantes de todas las partes importantes de la organización. La exposición de una misión deberá ser un resumen claro y sucinto del porqué de la existencia del departamento y sus programas, y facilitará el establecimiento de expectativas de actuación y empujará a los empleados hacia un objetivo común a través de un compromiso compartido.

El conocimiento de los valores y de la ética de la organización puede ser una guía de acción para los empleados de una organización. Aún más poderoso es un compromiso compartido respecto a estos principios, porque este compromiso puede influenciar sus acciones, incluso en circunstancias extrañas, no previstas en las operaciones de cada día.

Las organizaciones necesitan normas fundamentales para guiar las acciones de los empleados hacia el logro de sus objetivos. También necesitan principios para establecer la dirección general y garantizar la coherencia.

La norma más fundamental es la ley, y no hace falta decir que ningún empleado deberá hacer *nada que sea ilegal*. Hay otras normas establecidas por reglamentos y directivas. Muchos de los reglamentos y principios que gobiernan la administración en el Servicio Público son emitidos por la Junta del Tesoro. De forma creciente, las directivas están pasando de ser detalladas normas y procedimientos de carácter imperativo, a ser exposiciones claras de los objetivos a lograr. Es de esperar que los departamentos y agencias estén revisando sus propios criterios siguiendo esta misma línea.

Los gestores utilizan técnicas de planificación operativa para tomar medidas que conduzcan hacia sus objetivos y para guiar el progreso de su unidad día tras día. Los planes operativos deberán ser revisados y puestos al día continuamente, en base a nuevas informaciones sobre la actuación real, cambios en los objetivos y expectativas, y otros efectos.

B. Hacerlo

El establecimiento de objetivos define el ámbito de lo que se espera que haga la gente; la autoridad proporciona el poder para hacerlo.

El Parlamento ha delegado en la Junta del Tesoro la responsabilidad de gestionar el Servicio Público. La Junta del Tesoro ha delegado cierta autoridad en los ministros de los departamentos y en las agencias: estas delegaciones se registran en documentos formales. Esta delegación de autoridad proporciona las herramientas que necesitan los gestores para poner en marcha sus planes operativos.

Una vez que este marco básico está establecido, los gestores necesitan los recursos adecuados para realizar el trabajo. Esto incluye una fuerza de trabajo entregada y cualificada, los activos técnicos y de capital adecuados y la utilización de fondos según lo aprobado por el Parlamento.

La información para controlar las actividades es un componente crítico de la buena gestión. Cada persona o grupo responsable del logro de objetivos debiera identificar cuál es la información necesaria. Hacer esto implica identificar las variables clave de la actuación, las medidas a utilizar, y la precisión y oportunidad requeridas. Los sistemas departamentales de medición y seguimiento deben ser capaces de proporcionar información oportuna sobre la ejecución de los programas del departamento y la gestión de todos los recursos departamentales (humanos, financieros y físicos).

Los sistemas de seguimiento de la actuación de los departamentos deben ser capaces de satisfacer las necesidades de informar sobre la actuación al ministro, al Parlamento y, en caso necesario, a la Junta del Tesoro. Los standards de servicios harán necesario el mantenimiento de sistemas de información.

C. El esfuerzo por mejorar

Una parte decisiva al hacer un buen trabajo es el esfuerzo constante por mejorar la propia actuación pasada. Decidir qué necesita mejorarse puede determinarse por medio de un proceso constante de consultas y comunicaciones con los usuarios del programa y otros interesados, así como los empleados. Cuando los empleados utilizan las habilidades y conocimientos nuevos que han adquirido para mejorar su actuación y su organización, el aprendizaje individual se convierte en aprendizaje de organización. En un entorno que cambia tan rápidamente como el de hoy día, las organizaciones deben adaptarse y aprender constantemente para ser eficaces. Los sistemas de gratificaciones, ya sean formales o informales, y la inclusión tanto de incentivos como de frenos, influyen en la gente mucho más que las normas.

D. Responsabilización

En los departamentos y agencias gubernamentales, la cadena de mando va desde cada empleado hacia arriba, a través de la cadena directiva, hasta el ministro delegado. El ministro delegado es responsable ante el ministro por la calidad de su asesoramiento y por las operaciones de la organización.

Esta cadena de responsabilidad debiera estar en concordancia con la Estructura de Actividad de Programas del departamento, tal como se expone en las Estimaciones para establecer claramente la responsabilidad por el destino de los recursos del programa.

El gobierno ha pedido que se cambie el punto de vista tradicional sobre responsabilidad, consistente en culpar y castigar cuando algo sale mal, y se adopte un punto de vista ilustrado sobre la responsabilidad como una herramienta de reacción constructiva, que ayuda a los individuos para que aprendan a actuar mejor y busquen mayor competencia y responsabilidad. Sería un cambio desde una situación de controles demasiado restrictivos a un ambiente de confianza, con el reconocimiento de que los empleados son un factor decisivo en el cumplimiento de los programas gubernamentales. Debería juzgarse a los empleados tanto por sus resultados como por la forma en que han ejercido su buen juicio y autoridad bajo circunstancias variables.

El ministro es responsable ante el Parlamento y otros poderes públicos por la actuación del departamento y sus empleados. Al llevar a cabo la renovación de la gestión, los departamentos deben asegurarse de que se respetan todos los controles externos y requisitos informativos a nivel gubernamental, para facilitar y apoyar esta responsabilidad básica.

CONCLUSION

El control interno requiere la alineación de procesos y estructuras de organización para lograr objetivos de la forma más efectiva con la debida atención a un entorno cambiante y a las necesidades humanas. En este documento, he descrito lo que está sucediendo en el Gobierno Federal Canadiense para desarrollar un marco de gestión renovado en este contexto del concepto ampliado del control interno.

Se está reconociendo, tanto en el sector público como en el privado, que el «empowerment» de los gestores no es solamente deseable, sino verdaderamente imperativo, si se quiere hacer frente a los retos del futuro. Para las operaciones del gobierno, el «empowerment» permitirá el mantenimiento de los servicios públicos esenciales, a pesar de la reducción constante de los presupuestos y, para el sector privado, será fundamental para lograr una supervivencia competitiva.

Este documento presenta la proposición de que la idea tradicional del control interno, que pone la atención en el cumplimiento de las normas y reglamentos, no solamente choca con el estilo empresarial de gestión, sino que es, simplemente, insostenible. El marco renovado de gestión para el gobierno canadiense no aboga por el abandono de los controles de protección: simplemente reclama el enfoque más eficaz y rentable de lograrlos, utilizando al máximo la valoración de riesgos y soluciones de alta tecnología.

En el análisis final debe haber, siempre, un equilibrio entre los controles de protección y aquéllos diseñados para estimular la gestión innovadora. Esforzarse por conseguir controles de «entrada» infalibles a un alto coste es bastante inútil si, como resultado, se pone en peligro el logro de «resultados» o «salidas» que son mucho más valiosos. Por otra parte, los gestores debieran reconocer el «empowerment» como un privilegio merecido por la competencia e integridad demostradas. No debiera considerarse como un derecho concedido por Dios. Es más, debiera contarse con los medios adecuados para ocuparse de los gestores que hayan traicionado la confianza que se depositó en ellos, actuando imprudentemente, o violando deliberadamente las normas o standards establecidos.

La implantación con éxito del marco renovado de gestión del Gobierno de Canadá, basado en un enfoque nuevo del control interno, depende de algo más que los sistemas y procesos. Representa un cambio cultural de primer orden que requiere el desarrollo de creencias y valores comunes a todos los jugadores: políticos, ministros, el público en general y, quizás de modo especial, los gestores del sector público que han sido habilitados para tomar decisiones importantes en el punto de prestación de servicios a los contribuyentes canadienses.

EL CONTROL FINANCIERO EN EL PRESUPUESTO COMUNITARIO: LA DIRECCION GENERAL DE CONTROL FINANCIERO Y LA SUBSIDIARIEDAD

M. Lucien de Moor

Director General de la DG XX de la Comisión de las Comunidades Europeas

En primer lugar quisiera felicitar, en nombre propio y en el de la Institución que represento, a la señora Interventora General y a todos ustedes, miembros de esta Institución, que existe desde hace tanto tiempo y cuyo centenario celebran hoy. Un gran período de tiempo.

Nosotros esperamos celebrar este año nuestro 25 aniversario del control financiero de la Comisión. No tenemos la tradición que ustedes tienen ya, pero esperamos al menos perfilarnos como ustedes lo han hecho en el pasado y como aún siguen haciéndolo.

Esto explica, por otra parte, mi presencia ante todos ustedes, en calidad de controlador financiero de la Comisión Europea en esta reunión que, de hecho, es puramente nacional. Pero pienso que es oportuno que la señora Esteso nos haya querido invitar ya que, en definitiva, vivimos en una comunidad de destino, y en la que compartimos responsabilidades profesionales en cuestiones de gestión y de control. Así pues, nuestra presencia es simbólica, teniendo en cuenta que ambas Instituciones celebramos este año un aniversario, y pienso que la importancia de nuestra presencia aquí va más allá de las razones estrictamente protocolarias.

Creo que es oportuno que les hable sobre la función de control financiero de la Comunidad y sobre los diferentes puntos de encuentro con la Institución a la que pertenecen ustedes, la Intervención General. La función de control financiero en la Comunidad se regula básicamente en el Reglamento financiero aplicable al Presupuesto general de las Comunidades Europeas. Es en definitiva nuestra Ley de finanzas.

Esta Ley de finanzas se concibió en una época en la que la Comunidad estaba aún compuesta por seis Estados miembros, es decir, los Estados miembros fundadores de la Comunidad Europea. Y es así como este Reglamento financiero ha sufrido la influencia de las fuerzas que dominaban entonces en esta Comunidad de seis miembros. En concreto, la influencia intelectual y profesional de los representantes de Francia y Alemania. Eso explica el hecho de que el Reglamento financiero no sea similar, no digo incompatible, pero no similar a los que pueden ustedes encontrar en el Reino Unido, Holanda, Dinamarca o Grecia, porque estos países no han podido encontrar su equivalencia con nuestro trabajo.

¿En qué se apoya el reparto de responsabilidades en relación a la gestión y control financieros, en el plano de la ejecución del Presupuesto comunitario?

Conocemos tres agentes principales en este Reglamento financiero: el Ordenador es la Comisión misma, pero de hecho la Comisión delega en las distintas Direcciones generales de la misma. La Comisión es una Institución que cuenta con cerca de 25 Direcciones generales diferentes, encargada cada una de responsabilidades específicas y propias. Normalmente, los responsables de las grandes políticas comunitarias son, en la práctica, los directores generales de los distintos servicios.

Los ordenadores son nuestros colegas. Tienen el derecho, partiendo del sector del Presupuesto que se les atribuye, de disponer de los créditos previstos en el presupuesto para sus acciones. Tienen la responsabilidad de decidir comprometer un cierto número de créditos para una acción puntual. Para ello deberán juzgar la calidad de la propuesta y sobre todo en el aspecto de lo que se llama "Value for Money", el principio de toda buena gestión financiera.

En el momento en que el Ordenador ha tomado la decisión de comprometerse a cubrir ciertas acciones con un importe determinado de créditos, solicita para ello el acuerdo del Controlador financiero de la Comisión quien debe dar su conformidad, a priori. Al concederlo, el Controlador financiero de la Comisión debe considerar en primer lugar la disponibilidad del crédito para la acción en cuestión, y en esto no puede permitirse el lujo de cometer errores, porque es el responsable financiero de la concesión de su conformidad para la disponibilidad de créditos.

Pero el proceso no termina con la disponibilidad. Hace falta que se haga una pregunta personal sobre la legalidad, la regularidad y los principios de buena gestión financiera, que constituyen la base de la propuesta del Ordenador. La conformidad permite al Ordenador tomar la decisión necesaria, para ejecutar la actividad a la que se ha comprometido. Puede suceder también que el Controlador financiero no esté de acuerdo con la propuesta presentada y pida al Ordenador que modifique su propuesta o que cambie su orientación, respetando siempre los principios de la buena gestión financiera y nunca actuando de acuerdo a oportunismos políticos o de otro tipo.

Si el Ordenador quiere ahorrarse problemas y no encontrarse con dificultades, se inclinará ante la opinión del Controlador financiero. Si por el contrario, se obstina y no quiere seguir nuestras demandas, el Controlador financiero deniega su conformidad. Y desde el momento en que el Controlador financiero rehúsa conceder su conformidad, el Ordenador ya no puede hacer lo que quería hacer. La única solución que se le ofrece es pedir al Consejo, es decir a la Comisión misma, compuesta de 17 miembros, que anule la decisión del Controlador financiero, es decir, la decisión de rehusar la concesión de su conformidad. Si la Comisión lo hace, ésta debe notificar esta decisión al Tribunal de Cuentas Europeo, el cual hará una investigación por su parte sobre los hechos e intentará juzgar si el Controlador financiero tiene o no la razón. La historia demuestra que, en todos los casos en que el Controlador financiero ha denegado su conformidad, el Tribunal de Cuentas ha aprobado los motivos del Controlador financiero.

Así pues, con esta experiencia, la Comisión es muy prudente y evita anular la decisión de su Controlador financiero lo que nos otorga, por otra parte, un poder con el cual no estamos muy felices porque, muy a menudo, nos lleva a tomar decisiones que yo prefiero reservar a la Comisión misma. Pero en definitiva, éste es un aspecto político de nuestra función sobre el cual no quiero profundizar.

Si se admite, pues, que se ha otorgado la conformidad, el Ordenador procede a iniciar la operación de pago comprometiéndolo mismo, y en la segunda fase decide el importe necesario para cumplir el compromiso adquirido con el beneficiario de su intervención. Cuando da su acuerdo a la segunda fase de la operación, es el tercer agente, el Contable, que es a la vez tesorero, el que liquida esta operación.

Esto es, en resumen, el sistema sobre el cual reposa la gestión financiera y el control financiero de la Comisión, y por otra parte, del resto de Instituciones Comunitarias, el Parlamento, el Tribunal de Justicia y el Consejo. Estos solamente cuentan con pequeños presupuestos de funcionamiento, así pues, el Controlador financiero de estas instituciones es, normalmente, una persona rigurosa. El Controlador financiero de la Comisión, de la cual soy Director General cuenta, por el momento, con 210 funcionarios que están a su disposición.

En el Reglamento financiero que data de 1977, no se prevé un fenómeno importante que se ha desarrollado después del 77 a nivel comunitario, a saber, las políticas exteriores a Bruselas, es decir, las políticas seguidas en los territorios nacionales de los Estados miembros: a saber, la política estructural, la política de innovación, de investigación, etc. En este sentido sólo existe la PAC.

La PAC existe desde 1970, y en este Reglamento financiero, ustedes se encuentran, sólo para la PAC, con disposiciones específicas, puesto que la PAC existía, pero en los Fondos estructurales, no encontrarán ninguna disposición específica que regule las obligaciones de los Ordenadores y las posibilidades del Controlador financiero. Por tanto ha habido que interpretar el Reglamento financiero, más allá de su texto inicial, para poder abarcar el campo de los Fondos estructurales.

El carácter específico de las políticas estructurales financiadas por nuestros Fondos estructurales, consiste en que la decisión la toma de Comisión, a petición del Estado miembro, pero es ejecutada a nivel nacional con una cofinanciación nacional, la cual es normalmente de un 50 %.

En este sentido, gastamos en la actualidad entre 15.000 y 20.000 millones de ecus al año en los tres fondos conocidos: fondo regional, fondo social y fondo agrícola, de modo que una vez que se determinan los programas operativos, el gasto está completamente en manos de los Estados miembros. Así pues, los Estados miembros reciben de Bruselas unos montantes financieros muy importantes con las órdenes de ejecutar los programas, bastante globales, en los cuales los Estados miembros identifican los proyectos a financiar.

Esto plantea un problema de supervisión comunitaria. La supervisión comunitaria se encuentra, de hecho, en manos del Ordenador comunitario, es decir, del Director General de los Fondos, pero también en manos de los Estados miembros, quienes, cada uno con los instrumentos y la estructura de que disponen, proceden a su ejecución. Y pueden ustedes imaginarse que en el interior de un Estado miembro, esto se realiza por medio de sistemas de gestión diferentes, según se trate de la Administración central, de la Administración regional o de la Administración local. Pero esta diferencia es aún más grande entre los Estados miembros.

Los sistemas que aplica, por ejemplo Grecia, son muy diferentes de los que aplica el Reino Unido. Por eso, es muy importante encontrar los medios para llegar, a pesar de la diferencia de estructuras, a pesar de la diferencia entre las metodologías nacionales, a encontrar un denominador común que permita gastar el dinero, independientemente del territorio nacional en que se realice este gasto, siguiendo un estándar uniforme de calidad de gestión financiera. Y es ahí donde nos encontramos con los colegas de control nacionales. Es ahí donde les encontramos a ustedes.

Hace ya cuatro o cinco años —y quizás yo haya tenido una especie de intuición anticipada sobre lo que se denomina actualmente la subsidiariedad—, tomé la iniciativa de dirigirme a los colegas nacionales que están a cargo, en sus respectivos países, del control financiero, sobre todo, del control financiero que yo denomino operacional. Así pues, no estoy hablando del control "a posteriori", sino de, digamos, una especie de Inspección General de Finanzas en ciertos países, de la Dirección General de Presupuestos en otros, y en este país, como en Portugal, podemos hablar de servicios como el de la Intervención General que es el que está más perfilado y que está estructurado y compuesto de forma tal que me atrevo a confiar en su calidad, cuando me pidan que dé mi conformidad al pago final en el marco de esta gestión.

Evidentemente, uno podría conformarse con un certificado de calidad, otorgado por el departamento de los Ministerios que efectúan el gasto. Sin embargo, mi filosofía, y creo que es la filosofía comunitaria, es que, el que gasta, debe darse cuenta de lo que hace, y por tanto, proceder al autocontrol. Sin embargo, el autocontrol, aunque se realice bien, no se dirige a la Comunidad. Los resultados del autocontrol no se nos comunican, pero estos resultados se comunican a los ministros competentes, en especial a los que han efectuado el gasto. Y este ministro, es fácil de comprender, no querrá comprometer su propio servicio cuando existen errores crasos, cuando existen malas gestiones y por tanto tratará de cubrir y reparar el asunto dentro de su propio Departamento.

Por eso hemos pensado que es necesario recurrir a instancias que no están implicadas directamente en la ejecución de las políticas y en el gasto real en sí mismo, pero que a partir de una cierta objetividad, o de una gran objetividad, según los casos, se les pide que juzguen la calidad de la gestión financiera. Se hace para la Comunidad pero también se hace a la vez por el Tesoro nacional, porque los Estados miembros participan con un 50 % en esas acciones.

Así pues, eso explica por qué, cada vez más, nos acercamos a las Instituciones nacionales encargadas del control financiero operacional, y debemos apoyarnos cada vez más en la calidad y competencia de esos servicios nacionales. Para mí es un placer encontrarme entre ustedes porque tenemos ya una experiencia excelente de

colaboración con la Intervención General, de igual forma que también tenemos excelentes relaciones con otros Estados miembros, con otros servicios similares en los Estados miembros.

Es así como mi presencia en Madrid, no sólo se explica porque yo he querido estar presente con ocasión de su centenario, sino porque mañana tendré un seminario con mis homólogos nacionales, entre los cuales se encuentra la señora Esteso, como aliada muy activa, para ver cómo podemos organizar de la mejor manera la colaboración futura del control financiero de la Comisión con las distintas Instituciones de control nacionales. Y es necesario hacerlo porque este año se termina lo que llamamos la Primera Reforma, la reforma de los Fondos estructurales, que comenzó el 1 de enero de 1989 y que continuará hasta el final del presente año (habrá evidentemente gastos, financiaciones, después del final del 93, pero todos los ajustes se harán antes de esa fecha) y a partir del 1 de enero de 1994 comenzaremos lo que llamamos la Reforma II, que aumentará aún más el impacto financiero de nuestros Fondos estructurales, pero que añade otro fenómeno, a saber, el llamado Fondo de Cohesión, del que está previsto que sean cuatro los países beneficiarios: Grecia, España, Portugal e Irlanda, y cuyo objetivo es fortalecer, sobre todo, las infraestructuras de medio ambiente y de transporte, y que para este país tomará una importancia creciente.

Para este año se han previsto 1.500 millones de ecus para los cuatro países. En el reparto, España recibirá una gran parte de este fondo, lo que se añade a los Fondos estructurales ya acordados y cuya continuidad está asegurada. Todo esto aumentará el número de actuaciones que su Intervención General tendrá que realizar en un futuro próximo.

Así pues, la función que desempeñamos a nivel comunitario y la colaboración que se ha instaurado hace ya tiempo con su Intervención General, deberá necesariamente mejorar aún para llegar al objetivo buscado, a saber, una calidad de gestión y de control nacional que nos permita a nosotros, el control financiero de la Comisión, apoyarnos en su competencia y en su trabajo, concediendo la conformidad final para la liquidación de los expedientes de forma tal que, para nosotros, la confianza legítima de calidad sea tan grande como si hubiésemos hecho el trabajo nosotros mismos.

Así pues, nuestro objetivo es una sustitución progresiva del control comunitario por controles nacionales, pero hecho siempre a partir de la óptica comunitaria y a partir de estándares valederos para todos los Estados miembros. Existe entre ustedes un cierto número de colegas que trabajan más frecuentemente con mis servicios. El Reglamento financiero del cual he hablado, también está disponible en lengua española: he entregado un ejemplar a la señora Esteso para que los colaboradores de la Intervención General, que trabajan con nosotros, estén al corriente de las reglas comunitarias a respetar. Existe también un texto complementario que haré entregar para que lo puedan utilizar los controladores que trabajan más con nosotros.

Señora Interventora General, le doy las gracias por haberme dado la oportunidad de expresar el mensaje comunitario, junto con mis felicitaciones cordiales a su Institución y a usted misma, y estoy convencido de que nuestra colaboración aumentará constantemente y que la calidad también aumentará, aunque por el momento esta colaboración ya sea muy satisfactoria.

EL CONTROL DE LOS GASTOS EN BELGICA

Conferencia redactada por M. Emile Geulette
Inspector General de Finanzas. "Chef de Corps"
Presentada por M. Alain Bouchat
Inspector General de Finanzas

Bélgica, que era un Estado muy centralizado, se ha transformado en los diez últimos años en un Estado federal, lo cual impone estructuras bastante complicadas. Existen en efecto tres Regiones, que tienen cada una un territorio delimitado estrictamente, y tres Comunidades que no están separadas por fronteras. La dificultad en la organización del Estado procede sobre todo del hecho de que Bruselas, la capital, sin dejar de ser una Región en todos los sentidos, tiene una población que representa a las dos Comunidades principales.

Una gran parte de las atribuciones del Estado ha sido transferida a las Regiones y a las Comunidades. Esta transferencia de atribuciones conlleva una transferencia de medios financieros, cuyo importe se calcula según parámetros precisos establecidos por una ley especial. Como resultado de este cálculo, los ingresos fiscales se comparten aproximadamente a razón de dos tercios para el Estado y un tercio para las Regiones y las Comunidades. Sin embargo, el Estado soporta, él solo, las cargas de la deuda pública que equivalen a poco menos de los ingresos transferidos. Si se hace una abstracción de estas cargas de la deuda pública, las Regiones y las Comunidades disponen entonces de más medios financieros que el Estado para el ejercicio de sus políticas. No obstante, añadiremos que las atribuciones transferidas a las regiones están muy diversificadas, mientras que las que conserva el Estado están enfocadas sobre todo a la gestión de la Deuda Pública, las pensiones y las subvenciones a la Seguridad Social y la defensa nacional.

Los órganos de control han tenido que adaptarse a esta realidad.

El control externo lo ejerce el Tribunal de Cuentas, institución autónoma que depende exclusivamente del Poder Legislativo. El Tribunal interviene en el procedimiento de pago de los gastos nacionales, regionales y comunitarios por medio del visto bueno previo que concede antes del pago (art. 14 de la Ley de 27 de junio de 1969). Esta norma tiene numerosas excepciones, inherentes a la naturaleza misma de algunos gastos, como, por ejemplo, las remuneraciones de los funcionarios, las pensiones y las cargas de Deuda Pública.

El Tribunal se pronuncia sobre la legalidad de los gastos. Por esto se entiende la correcta imputación, la disponibilidad de crédito presupuestario, el respeto de los procedimientos, la exactitud de la factura, etc. El Tribunal también verifica a posteriori la Contabilidad Pública. Tiene el poder de juzgar y condenar a los contables del Estado, de las Regiones y de las Comunidades. Se ha organizado para adaptar su funcionamiento a las nuevas realidades, en el sentido de que rinde cuenta de su actuación exclusivamente a la Asamblea Legislativa en cuestión. (Estado, Región, Comunidad). Se ha pedido en varias ocasiones la división del Tribunal en varias entidades autónomas, pero sin éxito hasta el momento.

El control interno es el que los Poderes ejecutivos organizan por su propia cuenta. Conlleva varios escalones principales.

El control de las obligaciones lo ejercen, a nivel del Estado, varios funcionarios pertenecientes al Ministerio de Finanzas y agregados a cada uno de los departamentos ministeriales. Dan el visto bueno previo a cada uno de los gastos sometidos a acuerdo, es decir, más o menos los que serán sometidos al visto bueno del Tribunal de Cuentas. El control se basa principalmente en la disponibilidad del crédito presupuestario, tanto a nivel de obligación como de pago, y de forma accesoria, sobre la regularidad de los procedimientos.

En las Regiones y en las Comunidades existen igualmente interventores de las obligaciones con las mismas atribuciones que sus colegas del Estado, pero que dependen totalmente de los Ejecutivos Regionales o Comunitarios.

En los Ministerios nacionales, regionales o comunitarios no existe, aparte de los servicios centrales de contabilidad, ninguna célula especializada encargada de proceder a la auditoría interna de las operaciones de gasto. Sin embargo, en el Ministerio de Finanzas, todas las administraciones fiscales poseen células particulares, encargadas de verificar la buena aplicación de las leyes fiscales por los servicios de ejecución.

Subordinado al Primer Ministro, el Comité Superior de Control incluye a una centena de funcionarios que tienen como misión efectuar controles de cualquier naturaleza, tanto por iniciativa propia como por orden de los Jefes de Administración e incluso por instrucción de las autoridades judiciales. Este control compete por su naturaleza más específicamente al Derecho penal: robo, malversación de fondos o de materias, etc.

La Inspección de Finanzas es un Cuerpo particular organizado dentro del Ministerio Nacional de Finanzas. Los Inspectores de Finanzas se reclutan por medio de un concurso especial abierto a todos los candidatos que poseen un diploma de enseñanza superior. Su status personal les sitúa, desde el momento en que termina su período de formación, fijado en un año, en el nivel de Director, y después de 12 años de ejercicio de sus funciones, en el nivel inmediatamente superior al Jefe de Administración (Director General). Son, pues, funcionarios de alto nivel que disfrutan de un prestigio seguro, entre otras razones, por el hecho de que nunca se ha derogado la norma del concurso general.

En el seno del Estado, los Inspectores de Finanzas, según decisión del Ministerio del Presupuesto, están a disposición de los otros Ministerios, junto a los cuales ejercen, con total independencia, los papeles de Consejero e Interventor. Actualmente su número asciende a veintitrés.

Toda propuesta de gasto se somete obligatoriamente y con carácter previo al dictamen del Inspector de Finanzas designado para trabajar junto al Ministro en cuestión. Las únicas excepciones a esta regla afectan a los gastos cuya importancia es mínima o los regulados por leyes o normas que establecen su importe o el modo de calcularlos. Por ejemplo, el pago de un alquiler mensual está exento del dictamen previo, pero el contrato de arrendamiento está sometido al dictamen.

El dictamen del Inspector de Finanzas abarca todos los aspectos del gasto: la regularidad, la correcta imputación y la disponibilidad del crédito. Se basa también, aunque no principalmente, en la oportunidad y la eficacia de la propuesta. No existen límites para el campo de investigación del Inspector.

El dictamen del Inspector es obligatorio. Si no se ha pedido, el expediente quedará invariablemente bloqueado por el Interventor de obligaciones y posteriormente por el Tribunal de Cuentas. La experiencia demuestra que los casos de expedientes que no han sido revisados por el Inspector de Finanzas y han sido por tanto bloqueados, son extremadamente raros y se consideran más como errores de procedimiento que como intentos de cometer irregularidades.

El dictamen del Inspector, obligatorio, puede ser favorable o desfavorable. En el primer caso, el expediente sigue su curso y es probable que en la decisión final se tengan en cuenta las sugerencias que el Inspector, ejerciendo su derecho, pueda formular. En el segundo caso el procedimiento se detiene y la propuesta se abandona, salvo si el Ministro petionario ejerce el recurso al que tiene derecho ante el Ministro que está a cargo del presupuesto y finalmente ante el Gobierno. Estos recursos son raros, una docena al año como máximo, de los cuales sólo unos pocos llegan a buen fin.

Generalmente las cosas no llegan tan lejos. A la vista de un dictamen desfavorable, el Ministro en cuestión, o su funcionario delegado, modifica la propuesta en el sentido indicado por el Inspector, lo cual autoriza la revisión del dictamen. Para los asuntos importantes, lo usual es el establecimiento de un diálogo permanente entre la Administración y el Inspector de Finanzas, lo que ocasiona una disminución del número de dictámenes desfavorables. Esto no impide que se emitan cada año aproximadamente cien dictámenes desfavorables, con abandono definitivo de la propuesta.

El Inspector de Finanzas desempeña un papel de primer orden en la elaboración de las propuestas presupuestarias del Ministerio. Al operar sobre el terreno, conoce la realidad de las cosas, y su dictamen, o las contra-propuestas que formula, aportan al Ministro del Presupuesto, y por tanto, al Gobierno, las informaciones y consejos que permitirán tomar la decisión final.

Finalmente, el Inspector de Finanzas tiene el derecho de proveerse de cualquier documento o información y de tomar cualquier iniciativa útil para mejorar la eficacia de los servicios públicos. Estas iniciativas son frecuentes y apreciadas por la Autoridad.

El Inspector de Finanzas es frecuentemente llamado a ejercer además las funciones de Comisario del Gobierno en las instituciones descentralizadas sometidas a la tutela del Gobierno. Esta función otorga a su titular el derecho de veto suspensivo sobre las decisiones de los órganos de gestión. Le permite además recoger sobre el terreno las informaciones útiles al Gobierno para la definición de la política a seguir.

El Gobierno belga ha suscrito los acuerdos europeos de Maastricht. Para alcanzar los objetivos fijados, ha puesto a punto un plan de convergencia cuya realización exige un esfuerzo considerable y sostenido de reducción de los gastos públicos. Entre las medidas que se implantarán, el Gobierno piensa otorgar a la Inspección de Finanzas un mayor papel y una presencia más importante en los departamentos y en las instituciones paraestatales. La tendencia es, pues, hacia un fortalecimiento del control.

CONTROL SOBRE LOS INGRESOS Y GASTOS DEL SECTOR PUBLICO EN LOS PAISES BAJOS E INDEPENDENCIA DE LOS DEPARTAMENTOS DENTRO DE LA ORGANIZACION MINISTERIAL

DRS. G. H. O. van Maanen

Director General del Presupuesto del Estado, Ministerio de Finanzas, Países Bajos

1. INTRODUCCION

Es para mí un placer tener la oportunidad de presentarles este documento. en el último día de la celebración de su centenario. Los cien años de existencia de su cuerpo profesional de interventores del sector público, demuestra que tienen, en esta área, una gran tradición y que han adquirido, sin duda, una amplia y variada experiencia. En ocasiones como ésta, es oportuno detenerse un instante y reflexionar sobre lo que se *ha logrado* en este largo período de tiempo. Además, sospecho que se ha elegido esta ocasión para invitar a representantes de otros países europeos, con el fin de compartir sus experiencias con ellos y ofrecerles la oportunidad de hablar sobre sus propias experiencias en la auditoría del sector público.

Antes de comenzar con la parte fundamental de mi presentación, me gustaría hacer una advertencia. Existen algunos términos que utilizamos en Holanda, que tienen un significado especial para nosotros, en nuestra comprensión técnica del tema que tratamos y que me temo no se prestan con facilidad a la traducción directa al inglés. En este caso he expuesto en mi texto, tanto el término técnico holandés como su traducción inglesa más afín. Sin embargo, debido a que las instituciones y las prácticas no son idénticas en todos los países, estoy seguro que estarán de acuerdo, en que el uso de términos específicos sólo se puede comprender dentro del contexto en el cual son utilizados.

El intercambio regular de información entre países de la Comunidad Europea, tal como el control sobre los ingresos y gastos del sector público, es un medio provechoso para armonizar nuestra forma de pensar respecto a esas áreas. Para lograrlo, considero de extrema importancia que se produzca un intercambio de información entre los Países miembros, por medio de encuentros habituales como éste en el que estamos participando. Soy optimista sobre el futuro en este aspecto, especialmente teniendo en cuenta la presencia hoy y aquí, por parte de la Comisión Europea del Señor de Moor, actual Director General de la D.G. XX de la Comisión Europea.

Opino que en los años venideros deberá prestarse mucha atención a los estados miembro de la Comunidad Europea, en cooperación estrecha con la Comisión Europea, para conseguir modelos equivalentes de *prácticas de control* en la Comunidad Europea. Esto se aplicará, en primer lugar, a los controles que se centran en el in-

greso y el gasto de dinero del presupuesto de la Comunidad Europea. Sin embargo, también es importante para los presupuestos propios de cada Estado que, para conseguir un control democrático efectivo (lo cual es, después de todo, el objetivo principal de nuestro trabajo de auditoría) nuestras prácticas de control no sean demasiado diferentes unas de otras.

Desde mi punto de vista, sugiero que es de especial interés presentarles algunos ejemplos de nuestras experiencias en Holanda, en el área de la contabilidad y el control de ingresos y gastos públicos. En este contexto, haré un esbozo, en términos generales de varios *avances recientes* en esta área, que *han tenido lugar* en nuestro país.

Me centraré especialmente, en los avances que han tenido lugar de un modo principal en los últimos treinta años. Además, dedicaré especial atención al desarrollo de la *función de auditoría* dentro del sector público. La función de auditoría constituye una parte esencial de lo que denominamos en Holanda, el *modelo de control* del sector público.

Posteriormente, comentaré un avance especial que se ha producido recientemente en nuestro sector público: la creciente preocupación respecto a la importancia de la independencia, o autonomía de los servicios del sector público. Aquí me referiré principalmente al último adelanto, que es el establecimiento de las llamadas *agencias*, como una nueva forma de organización «autónoma» dentro del sector público. Trataré de describir las características principales de la Agencia del sector público y el objetivo para el que se han establecido estas organizaciones.

Para terminar, a fin de aclarar la relación entre mi primer tema, el desarrollo del modelo de control en los Países Bajos, y la independencia dentro del Sector Público Holandés, concluiré mi presentación con un breve comentario basado en la idea que tenemos del *control* del sector público desde el punto de vista de las organizaciones «autónomas» de dicho sector público.

2. EL DESARROLLO DEL SISTEMA DE CONTROL DENTRO DEL SECTOR PUBLICO HOLANDES

El desarrollo del sistema de control del sector público en los Países Bajos ha estado influido en los últimos treinta años por el enorme aumento de las actividades del sector público y, en consecuencia, del tamaño del mismo tanto en número de empleados, como en su participación en el Producto Nacional Bruto.

Si nos remontamos al siglo pasado, observamos que la función del interventor financiero, dentro del sector público, la realizaba exclusivamente, a principios de siglo, el «*Algemene Rekenkamer*», un organismo independiente, de auditoría del sector público y la institución suprema en los Países Bajos en temas de auditoría. El control ejercido por el «*Algemene Rekenkamer*» consistía, entonces como ahora, en la remisión de información al Parlamento Holandés, para que los Ministros se responsabilizaran de la gestión financiera del Ministerio a su cargo. A lo largo del siglo XX, la forma en que el «*Algemene Rekenkamer*» ejerce este control, en representación del Parlamento, ha cambiado gradualmente.

Originalmente, consistía en un control extremadamente detallado, lo que significaba que cada partida de gasto se revisaba individualmente. Con el transcurso del tiempo, los mismos Ministerios han asumido la carga de realizar este tipo de *control represivo*. Este avance determinó que el «*Algemene Rekenkamer*» dejara de ser el único controlador dentro del sector público. Además, surgió en los Ministerios una nueva función de control a la que el «*Algemene Rekenkamer*» denominaba «*voorcontrole*», que se traduce como *control previo*.

Actualmente, permanece la función del «*Algemene Rekenkamer*», basada en el status que le otorga la Constitución, para informar al Parlamento sobre el progreso de la gestión financiera del Ministro y su organización. Aquí, la cuestión de *cumplimiento* de los *ingresos/gastos* aprobados por el Parlamento continúa siendo el tema central. De forma secundaria, entre otras consideraciones, se presta atención a la *eficacia* de la *política* seguida.

El «*Algemene Rekenkamer*», en su estudio sobre el cumplimiento de los ingresos/gastos aprobados por el Parlamento, o la legalidad y regularidad (tal como la Comisión Europea prefiere llamarlo), tiende a basarse de forma creciente, en el control previo dentro de los Ministerios, mencionado anteriormente. Estas actividades de *control previo*, las realizaban en un principio unas secciones especializadas en control interno, pero ahora se

consideran responsabilidad del «*Departementale Accountantsdienst*» (DAD), Departamento de Auditoría Interna del Ministerio, que trabaja directamente junto al Ministro.

Por tanto, en Holanda nos encontramos, incluso hoy en día, con dos tipos de control dentro de nuestros Ministerios. Por una parte, un *control operativo* de carácter interno, que está íntimamente relacionado con la ejecución de la Política. Por otro lado, el tipo de *control de auditoría* tradicional que se ocupa preferentemente de la evaluación del sistema de controles internos. Este último control proporciona, aparte de una opinión sobre la responsabilidad financiera del Ministerio, y entre otras, una respuesta a la pregunta de si los controles internos orientados de un modo operativo, tanto desde el aspecto de su ejecución como de su funcionamiento, son suficientes. Este sistema de control dentro de nuestros Ministerios, se corresponde con el modelo utilizado en el mundo de habla inglesa.

Desde 1950 hasta 1983, los Departamentos de Auditoría se establecieron dentro del sector público holandés en todos los Ministerios. Del mismo modo que el «*Algemene Rekenkamer*», la función del DAD está definida por la Constitución. La *Comptabiliteitswet* holandesa (CW), que podemos traducir como Ley de Responsabilidad, establece específicamente que el DAD está encargado, por el Ministro, de controlar la responsabilidad financiera por parte del Ministerio, así como de explicar ante el Parlamento la gestión financiera del ejercicio. Además, el DAD está encargado del control de la administración realizada en el ejercicio de esa gestión y de informar sobre ella.

Un DAD para un Ministerio tiene a su servicio un grupo de personas cualificadas para este trabajo, llamadas *Contables Registrados*. En Holanda nos encontramos en una situación única dentro de Europa, en el sentido de que todos los Contables Registrados, trabajen donde trabajen, son miembros de un instituto nacional: el «*Nederlands Instituut voor Register Accountants*» (NIVRA). Esto quiere decir que en nuestro país, no encontramos un cuerpo profesional de interventores públicos como el que tienen ustedes aquí en España.

El control, por parte del Departamento de Auditoría, debería conducir al denominado «*accountantsverklaring*», traducido como *informe de cumplimiento*, en cuanto a la legalidad, exactitud y fiabilidad, de la situación financiera de los asuntos de ese Ministerio. Este informe ha recibido mucha atención en los diez últimos años. En Holanda ha habido en los últimos años, dentro del marco de la llamada operación «*comptabel bestel*» (operación de responsabilidad por la gestión) combinada con un examen minucioso por parte del Parlamento, una gran presión ejercida sobre todos los Ministros para que presenten un informe de cumplimiento de su Ministerio que sea satisfactorio.

Les puedo asegurar que esto se ha unido a una gran tensión dentro de los Ministerios. La operación responsabilidad por la gestión se consideró necesaria porque a mediados de los años ochenta, se discutió bastante sobre la situación insatisfactoria dentro de los Ministerios, respecto a la gestión financiera y el control interno.

En el año 1993, podemos informar que se ha progresado enormemente en esta área. La gestión financiera dentro del sector público se ha mejorado considerablemente y se puede esperar que en los próximos uno o dos años, se habrán establecido las condiciones básicas para que todos los Departamentos de Auditoría presenten un informe de cumplimiento satisfactorio de sus respectivos Ministerios.

Para aclarar este tema me gustaría apuntar que en el año 1988, sólo dos de los trece ministerios de Holanda, pudieron presentar un informe de cumplimiento satisfactorio. En el año 1991, ese número ya había aumentado a diez.

Señalaré que el DAD es un Departamento de Auditoría interna, cuya labor de valoración y asesoramiento (información), necesita corresponder continuamente con las exigencias de información de la gestión del Ministerio. Sin embargo, para prevenir un posible conflicto de intereses en caso de que la gestión influya demasiado en las actividades de auditoría, el DAD está situado en un puesto elevado dentro del organigrama del Ministerio; esto es, directamente bajo el funcionario civil de más alto rango de la organización, el «*Secretaris-Generaal*» (Secretario General). La posición excepcional del Departamento de Auditoría dentro del Ministerio, se fortalece aún más por el lugar que ocupa esta organización dentro del modelo de control del sector público. Además, las Organizaciones tales como la «*Directie Accountancy Rijksoverheid*» del Ministerio de Finanzas, sobre la cual volveré a hablar, y el «*Algemene Rekenkamer*», garantizan que la posición del DAD no se vea afectada negativamente.

La política de control central dentro del sector público en Holanda toma su forma de la anteriormente mencionada «*Directie Accountancy Rijksoverheid*» (DAR) del Ministerio de Finanzas. Esta dirección, sobre la cual me propongo dar más información, es una de las cuatro direcciones que pertenecen al «*Directoraat-Generaal Van de Rijksbegroting*», Dirección General del Presupuesto del Estado. En este sentido, la «*Directie Accountancy Rijksoverheid*» tiene la función de coordinar, motivar y apoyar la cooperación entre los DAD. De esta forma, se puede coordinar la política sobre el control, y preparar y ejecutar una política de control general para la totalidad del sector público, desde un punto de vista distinto al del Ministerio de Finanzas.

Aun a riesgo de incidir demasiado sobre este punto, me gustaría añadir que dentro del Ministerio de Finanzas en Holanda, en el área de control de auditoría, existe una referencia a la preparación y coordinación, así como la supervisión de la política en nombre del Ministerio de Finanzas, en la gestión de los DAD. La ejecución real de las tareas de control se realizan principalmente dentro de cada Ministerio por separado. Enfatizo este punto porque observo una diferencia importante respecto a la actual situación de control en España, donde las labores de control a realizar las lleva a cabo un órgano denominado «Intervención General de la Administración del Estado», que yo traduzco como «Departamento de control central».

El modelo de control del Sector Público Holandés, que abarca el «*Algemene Rekenkamer*», los Departamentos de Auditoría de los Ministerios y la «*Directie Accountancy Rijksoverheid*» (DAR) desempeñando la función de coordinación, refleja también la estructura principal del cuerpo de funcionarios holandés. Propongo ahora citar los elementos más importantes de esa estructura y, para terminar, situarlos en el contexto del modelo de control general.

1. Cada Ministro es responsable de la gestión adecuada del presupuesto en su sector de ingresos/gastos públicos. Para garantizar una gestión presupuestaria eficiente y eficaz, es imprescindible un sistema de medidas de control interno adecuado y equilibrado, dentro de los distintos departamentos del Ministerio. Este sistema de medidas de control interno operativo, tiene una función esencialmente *preventiva* a fin de evitar gastos monetarios en objetivos que no han sido aprobados en el proceso parlamentario.

Además, cada Ministro es responsable de la supervisión adecuada de la gestión presupuestaria dentro de su Ministerio. Para realizar esta función, el Ministro confía a su Departamento de Auditoría la tarea de ejercer el *control oportuno* y el asesoramiento necesario para la realización eficaz de su supervisión. Este control por parte del Departamento de Auditoría tiene una naturaleza, tanto *represiva* como de *valoración*. Es represiva en el sentido de que el conocimiento, por parte de los departamentos de cada Ministerio, de que sus acciones se revisarán, les hace ser más cautos a la hora de autorizar gastos, y por otro lado, el proceso de valoración proporciona información para la gestión dentro del Ministerio, sobre la legalidad de ese gasto.

2. El Ministro de Finanzas, en el Sector Público Holandés, tiene una función interministerial coordinadora y supervisora, en el área de la gestión presupuestaria de los Ministerios gestores. Esta tarea requiere, entre otras cosas, la disposición de un conjunto general de normas para la administración del presupuesto, así como el desarrollo de una política general de control. La «*Directie Accountancy Rijksoverheid*» (DAR) es una de las secciones del Ministerio de Finanzas, a través de la cual, el Ministro lleva a cabo esta labor coordinadora.

3. El Parlamento Holandés, llamado «*Staten Generaal*», ejerce en nuestro modelo estatal la supervisión y el control necesarios sobre los gastos de los Ministerios. En ese sistema, se pide al Parlamento que emita periódicamente, un juicio sobre la gestión financiera de los Ministerios dentro del sector público y de este modo, en consecuencia, sobre la eficacia de la gestión del Ministro. Para realizar esta labor eficazmente, el «*Algemene Rekenkamer*» proporciona al Parlamento información, en forma de comunicados, basados en los resultados del trabajo de control previo de los Departamentos de Auditoría de los Ministerios; es la fase final en el proceso legal de autorización, gasto y control. Este control tiene además un carácter *represivo*.

3. INDEPENDENCIA ORGANIZATIVA DE LAS UNIDADES GESTORAS EN EL SECTOR PUBLICO HOLANDES: AGENCIAS

Ya he mencionado al comienzo de mi ponencia que a consecuencia del incremento de las actividades del sector público, el ámbito de actuación del aparato del sector público se ha incrementado enormemente. Durante algunos años ha existido en nuestro país, una tendencia por la cual se intenta, por medio de una revisión continua de las actividades del sector público, volver a definir la función del Estado en la provisión de bienes y servi-

cios. Por una parte, intentamos conseguir un sector público que opere de un modo más eficiente y, por otra, esperamos que esto conduzca a una disminución de la incidencia del sector público en la economía nacional.

La autonomía es uno de los medios que pueden conducir a una reducción y modernización del aparato del sector público. Esto se refiere especialmente a la independencia en la ejecución de la política. *La preparación de la política*, por el contrario, adquiere mayor importancia como la tarea primordial de un Ministro y del Ministerio. Las tareas similares permiten menos independencia.

En Holanda distinguimos dos formas principales de autonomía, a saber:

1. *Autonomía externa*
2. *Autonomía interna*

Esta tarde hablaré principalmente sobre el segundo tipo de autonomía, la autonomía interna. Sin embargo, previamente, les describiré globalmente lo que entendemos por autonomía externa.

En el caso de la *autonomía externa*, la tarea del sector público se traspa, de acuerdo a la ley, a una entidad legalmente independiente fuera del sector público. La principal responsabilidad (externa) por la ejecución del trabajo recae en los gestores de la entidad externa. De este modo, esto puede implicar concretamente, por ejemplo, la privatización o independencia total, por medio de los llamados cuerpos directivos independientes que tienen una relación especial con las organizaciones estatales del sector.

En una situación de este tipo, se habla siempre de delegación de la *responsabilidad ministerial*. En la práctica, el grado de realización de lo anterior, depende de las circunstancias especiales de la situación y es principalmente una decisión política. Si una entidad externa independiente, por ejemplo, continúa recibiendo una subvención anual del sector público, resulta evidente que la responsabilidad ministerial, en cualquier caso, se amplía a la justificación del gasto del dinero público.

Junto a la autonomía externa en Holanda, distinguimos la *autonomía interna*. En esta categoría están comprendidas las organizaciones incluidas dentro del Departamento Ministerial. En este campo, en Holanda, es un avance importante la aparición de las llamadas *agencias*. Es importante que sean ustedes conscientes del hecho de que por agencia me refiero a una forma de autonomía, en la cual la responsabilidad ministerial permanece totalmente en vigor. Se pueden preguntar, en este caso, qué es lo que se pretende conseguir al introducir esta forma de organización independiente.

Si revisamos la corta historia del origen de las agencias (esperamos que la primera agencia dentro del sector público se implante oficialmente el 1 de enero de 1994), se puede concluir que una razón importante para optar por esta forma de independencia, es la posibilidad de crear un marco especial de gestión y un conjunto especial de normas de gestión. La creación de un marco especial de gestión, que contraste con el sistema aplicable uniformemente que encontraremos dentro del sector público, puede posibilitar en determinadas situaciones una operación mercantilmente orientada más eficaz, de manera que se pueda introducir una práctica de trabajo más orientada a los resultados que la que existe en la actualidad. Esto puede, en algunos casos, conducir a un cambio cultural importante. Además, en nuestra opinión, una de las razones para esta forma de autonomía interna era ofrecer la oportunidad de una alternativa a la vía demasiado unilateral de la autonomía externa.

Es evidente que no todas las partes del sector público pueden transformarse en una agencia. Aunque conscientemente no estamos tratando de presentar una clasificación estricta de los servicios que pueden o no, convertirse en una agencia, esperamos que esta forma de autonomía interna pueda ser útil en algunas áreas, en que la provisión de productos o servicios son los principales factores determinantes de los procesos comerciales. Esta situación comercial especial puede conducir a una forma de gestión más *orientada a los resultados* que la que existiría, comparativamente, con la gestión orientada a los ingresos implantada hasta el momento, tal como sucede en la actualidad a través del mecanismo del presupuesto. La agencia está pensada para partes del sector público en que es posible la ejecución comercial eficaz, por medio de esta forma especial de gestión.

No todas las agencias necesitan tener la misma *estructura de gestión*. Es de señalar que, en este aspecto, ofrecemos a la agencia la oportunidad de mantener un sistema de contabilidad diferente, si lo comparamos con el sistema de obligaciones/pago que se utiliza actualmente en el sector público. Por tanto, a fin de exponer de

forma óptima el nuevo sistema de gestión, una agencia puede, si así lo desea, convertirse al sistema contable de pérdidas y ganancias utilizado en el sector privado de la economía del país.

La estructura de la organización de gestión puede hacerse a la medida de la situación, aunque dentro de un marco general que surge debido a que el servicio opera dentro del sector público. Los poderes y responsabilidades de una agencia deben examinarse caso por caso, en relación con la situación específica de gestión que se aplique al caso.

Al mencionar los *poderes* de la agencia, voy a considerar varias posibilidades. Estos poderes se sitúan en áreas tales como finanzas, personal, organización, locales para oficinas, información y administración.

En el área de finanzas, hay dos aspectos que me gustaría exponer, que son la provisión para gastos de capital y el precio de los costes. En este momento, no es posible que los Ministerios efectúen provisiones. Esto conduce a una situación en la cual el dinero que parece que no se va a emplear en el ejercicio presupuestario actual, «se gasta» a menudo de forma antieconómica. Una situación de provisión puede prevenir que ocurra este gasto no deseado.

También existe actualmente la reticencia de cargar los costes para la provisión de bienes y servicios, entre los distintos departamentos, dentro del mismo Ministerio. Sin embargo, en las ocasiones en que sea comercialmente aconsejable, una agencia puede cargar sus costes a otras organizaciones del sector público, así como a terceras partes, aunque esto ya se practica. Esto implica que una agencia goza de más flexibilidad en la utilización de inputs para conseguir el resultado acordado.

Las agencias llevan de un modo separado la gestión y la administración. Si se llega a un acuerdo con la agencia sobre la gestión, entonces, en caso de que haya críticas sobre el funcionamiento de la agencia, se discutirá en primera instancia, con la dirección de esa agencia. El presupuesto de la agencia es aprobado previamente por el Ministro responsable. Después debe existir una responsabilidad clara de la actuación de la agencia que puede ser expuesta por el Ministro responsable. Después debe existir una valoración de los resultados al final del ejercicio. Cuanto mayores sean los poderes de la agencia, mayor será el interés que susciten los resultados de fin de ejercicio de esa agencia.

Si resulta que los objetivos prefijados para esa agencia no se han alcanzado, entonces será posible pensar en restringir los poderes de la agencia o incluso cancelar el estatus de agencia. Para contrarrestar esto, también es posible que eventualmente se expandan los poderes de la agencia, así como el «mantenimiento» de los llamados «beneficios por eficiencia», que resulten de la ejecución de tareas de un modo más eficaz y eficiente, que el fijado en los objetivos previos.

Como ya he dicho, las agencias están actualmente en una fase temprana de su evolución. Tengo curiosidad, como sin duda la tendrán ustedes, respecto al resultado real en la práctica, de nuestro experimento con esta forma de provisión de bienes y servicios por parte del sector público en Holanda. Espero tener en el futuro la oportunidad de ponerles al día respecto a nuestra experiencia.

Para terminar mi conferencia voy a comentar un último tópico: *el control*. Esto se refiere a la pregunta que seguramente se planteará entre ustedes, sobre quién controla la agencia en nombre del Ministro. Opino que esta pregunta tiene una fácil respuesta. Considerando el hecho de que la agencia se incluye por completo en el ámbito de la responsabilidad ministerial, la responsabilidad eventual del control de esa agencia debe estar en manos de la dirección del DAD del Ministerio respectivo, bajo el cual se sitúa la agencia y que es responsable del presupuesto de esa agencia. Esto implica, en muchas situaciones, que el control también lo efectúa en la realidad, el Departamento de Auditoría del Ministerio. Sin embargo, puedo imaginarme que, en situaciones excepcionales, se hará la elección oportuna para introducir una práctica contable del sector privado a fin de efectuar el control, pero en mi opinión, esto será más la excepción que la norma. Tal situación puede darse, por ejemplo, en el caso de una deficiencia en la capacidad del Departamento de Auditoría del Ministerio.

Finalmente, la labor de control del Departamento de Auditoría ofrece una excelente oportunidad, para el ejercicio de la función de asesoramiento. Es justamente esa función de asesoramiento la que puede tener un interés especial en los primeros años de la agencia, a fin de llegar a la estructura apropiada de gestión, así como al funcionamiento eficiente y eficaz de este nuevo tipo de estructura de gestión. Allí se encuentra el reto para el Departamento de Auditoría del Ministerio.

4. CONCLUSION

Damas y caballeros, ha sido un gran placer para mí tener la oportunidad de informarles sobre los distintos avances del Sector Público holandés. Para terminar, me gustaría ofrecerles una vez más mi sincera felicitación en el centenario de la fundación de su cuerpo profesional y espero que en estas jornadas, se hayan establecido los cimientos para un comienzo afortunado de los próximos cien años.

CLAUSURA DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO

D. Antonio Zabalza Martí
Secretario de Estado de Hacienda

Me es muy grato participar en estas jornadas de control celebradas con motivo del Centenario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad de la Hacienda Pública, origen del actual Cuerpo de Inspectores de Finanzas del Estado en su especialidad de Intervención, Control presupuestario y financiero y Contabilidad pública.

La verdad es que éste no es el único centenario a rememorar este año. Si se indaga en la historia de nuestro Ministerio, en el año 1893, se encuentra que, además de la firma del Real Decreto por el que se creaba el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado y se aprobaba su reglamento orgánico, se presentaba a las Cortes, concretamente el 9 de mayo, el Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, el llamado Proyecto Gamazo, que supliría la entonces provisional Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1870. Es decir, también en 1893 se produjo un paso importante que con el tiempo desembocaría en la Ley General Presupuestaria de 1977. Una ley que, evidentemente, constituye un hito en la regulación y sistematización de la actividad económico financiera del Sector Público, y sobre la que seguramente se ha hablado con profusión en estas jornadas.

Creo que estas efemérides ponen de manifiesto, la necesidad que desde siempre ha sentido y siente nuestra sociedad y nuestro Sector Público de ir adaptando las Leyes que regulan la Hacienda Pública y la Administración económico-financiera del Estado. Esta adaptación es una tarea continua, fruto del deseo de compaginar una mejora en la provisión de servicios públicos con la incorporación de nuevos enfoques y técnicas cada vez más avanzadas, en la gestión económico-financiera del Estado.

Como expuso el Ministro de Economía y Hacienda en la inauguración de estas Jornadas, a lo largo de los últimos años España ha venido realizando un considerable esfuerzo para incrementar los niveles de provisión de bienes y servicios públicos, al tiempo que ha experimentado una profunda reorganización de su estructura presupuestaria y de los centros de decisión sobre ingresos y gastos, tanto internamente, en el Presupuesto de las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos, como con carácter supranacional, en el Presupuesto de la Comunidad Europea.

Estos cambios tan significativos en la configuración del Sector Público unidos, por un lado, a la necesidad de mejorar la calidad de los servicios públicos de acuerdo con las demandas de la sociedad y, por otro lado, a la imposibilidad de incrementar de forma significativa el nivel del gasto público, ha llevado, como todos ustedes saben y como también anunció el Ministro el pasado lunes, a la elaboración del Libro Blanco del Gasto Público.

El objetivo de este documento es ofrecer una reflexión profunda y detallada sobre la organización, estructura y funcionamiento de la Administración del Estado, esencialmente en los aspectos que afectan a su gestión económico-financiera: planificación, presupuestación, contabilidad y control.

Me gustaría, en los breves minutos de que dispongo, comentar algunas de las conclusiones más importantes del Libro Blanco, así como la previsible concreción de las mismas en el borrador de una nueva Ley General Presupuestaria, que se está elaborando conjuntamente con una nueva Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Y quisiera comentar estas conclusiones haciendo referencia a los ámbitos fundamentales que estos dos proyectos abarcan:

- la configuración del Sector Público;
- la presupuestación; y
- el control.

CONFIGURACION DEL SECTOR PUBLICO

En lo que se refiere a la configuración del Sector Público, quisiera primero referirme a una cuestión de hecho. Durante los últimos años hemos asistido a un proceso de descentralización del gasto público caracterizado por la aparición de entes de diversa naturaleza que, como consecuencia de la mayor complejidad de sus funciones y con el objetivo de incrementar la eficiencia en el cumplimiento de sus objetivos, han adoptado nuevos modelos financieros que les permitieran un mayor grado de autonomía.

Este proceso que, en principio, al haber dotado de un mayor grado de flexibilidad a la gestión de los servicios públicos, debería haberse traducido en un mayor grado de eficacia, creo que ha presentado algunos defectos que es necesario corregir:

- en primer lugar, el proceso no se ha desarrollado coordinadamente y de acuerdo con unos principios de racionalización funcional, lo que ha determinado que en algunos casos no se haya producido la necesaria adaptación de las estructuras y procedimientos a las exigencias de un Sector Público básicamente provisor de servicios, mientras que en otros, la mayor autonomía no ha garantizado ni una mayor operatividad ni una mayor eficacia en la gestión;
- en segundo lugar, y éste es un aspecto de especial relevancia, no se ha producido la necesaria coherencia entre estructura organizativa y cultura de gestión, que ha de presidir cualquier organización, del tipo que sea, si se quiere que ésta funcione adecuadamente.

Creo que de los defectos y aciertos de lo ocurrido en la última década podemos sacar varias conclusiones importantes, que debemos tener en cuenta a la hora de plantearnos la configuración del Sector Público español de los próximos años:

- en primer término, creo que existe una realidad innegable que es la diversidad de actividades desarrolladas dentro del ámbito del Sector Público y que la distinta naturaleza de las mismas exige ser tenida en cuenta a la hora de definir los procedimientos de gestión presupuestaria y financiera;
- en segundo lugar, hay que tener claro que los procesos de flexibilización no deben confundirse con los de independencia en la toma de decisiones y deben ir acompañados de mecanismos de control y presupuestación que garanticen una adecuada utilización de los recursos públicos y, en su caso, la exigencia de responsabilidades, y
- en tercer lugar, que la reforma que se realice del gasto deberá ir más allá de la simple modificación de las normas existentes. La nueva Ley General Presupuestaria y la de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, deberán, si definitivamente se produce su aprobación, sentar las bases sobre las cuales iniciar ese proceso de cambio. Pero éste, debe ir acompañado de un proceso interactivo de aprendizaje encaminado esencialmente a conseguir un cambio de cultura administrativa y a modificar esencialmente, los comportamientos de los agentes implicados en los procesos de gestión económico-financiera.

Pienso que la primera tarea a realizar es la configuración de un modelo organizativo que tipifique los distintos entes públicos, organismos e instituciones en función de las actividades que realicen y, paralelamente, establecer qué procedimientos de presupuestación y control son los más adecuados para cada tipo de organismo.

En este sentido, es posible distinguir entre una Administración básicamente reguladora que tiene como misión fundamental el diseño de políticas o funciones de asesoramiento y de regulación, y una Administración que tiene como objeto fundamental la provisión de bienes y servicios públicos. Claro está que, dentro de esta última, no todas las unidades integrantes tienen funciones de la misma naturaleza ni las han de desarrollar en el mismo ámbito. Esto determina que dentro de la Administración provisorora de servicios, se prevea la configuración de diferentes modelos atendiendo básicamente a tres criterios: el ejercicio de potestades públicas en el desarrollo de sus funciones, la existencia o no de concurrencia en la prestación del servicio o provisión de bienes y la financiación a través del presupuesto del Estado o a través de precios o tasas.

Así, en función de lo señalado anteriormente, el Sector Público estatal estaría configurado, por una parte, por la Administración General del Estado, que desarrollaría las funciones de administración en general, planificación y diseño estratégico, así como de regulación y elaboración de normas que son tradicionales en la administración pública. Por otra parte, el Sector Público tendría tres tipos de entes públicos:

- las Agencias Estatales, que serían unidades cuya misión fundamental consiste en la ejecución de políticas públicas, a través de la prestación de servicios públicos directamente a los ciudadanos, sin concurrencia con la oferta privada y cuya financiación sería, generalmente, con cargo a los Presupuestos del Estado;
- las Entidades Públicas Empresariales, cuya actividad consistiría en la producción de bienes y servicios públicos destinados a la venta en el mercado, financiándose esencialmente con los recursos derivados de la venta de su producción pero desarrollando, en el cumplimiento de sus funciones, el ejercicio de las potestades públicas, lo que exige la diferenciación de esta figura organizativa de una tercera categoría que serían
- las Sociedades Estatales, como unidades dedicadas a la producción de bienes y servicios destinados a la venta, sin que el desarrollo de sus actividades exija el ejercicio de potestades públicas, quedando su actuación, por tanto, dentro del ámbito del derecho privado y financiándose básicamente con los recursos procedentes de la venta de su producción.

Lógicamente, el modelo financiero de presupuestación y control de cada uno de estos entes debe ajustarse a la naturaleza de sus actividades. Paso, pues, con ello, al segundo de los ámbitos que he señalado anteriormente: el de la presupuestación.

PRESUPUESTACION

La figura del presupuesto ha tratado de adaptarse a la nueva realidad del Sector Público y de la sociedad española. En primer lugar, mediante la implantación del presupuesto por programas que, al ligar recursos a objetivos, permite racionalizar el proceso de asignación de los recursos, al mismo tiempo que explicar a la sociedad el porqué y el para qué de cada tipo de gasto y en qué medida y cómo se han cumplido los objetivos previstos. En segundo lugar, modificando el nivel de vinculación de los créditos presupuestarios, lo que ha permitido flexibilizar, en cierta medida, la gestión presupuestaria.

A pesar de este proceso de adaptación, creo que debemos ser conscientes de que aunque actualmente los Presupuestos Generales del Estado se presenten y aprueben por programas, no significa que este sistema esté realmente implantado y consolidado. Ello sólo se producirá cuando exista un conjunto de objetivos e indicadores claros y medibles, que constituyan la expresión de la gestión del servicio público considerado.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, posiblemente, la presupuestación por programas es prácticamente imposible de implantar en determinados sectores de la Administración; en concreto en aquéllos que realizan funciones de diseño y de regulación de políticas. Este hecho hace aconsejable y realista el renunciar en estos ámbitos a la presupuestación por programas.

Por otro lado, estoy convencido de que si realmente se consolida un sistema de presupuestación por programas y existen los adecuados sistemas de control financiero, otorgar un mayor grado de flexibilidad en la gestión de

los servicios públicos no debe ser perjudicial ni para asegurar una regularidad en la gestión pública ni para tener mayores cotas de control sobre la eficacia y eficiencia. Por el contrario, tanto una como otro se verán beneficiados.

Como consecuencia de todo ello:

En el ámbito de la Administración General del Estado, la experiencia nos ha puesto de manifiesto las dificultades de llevar a la práctica un presupuesto por programas como consecuencia de la imposibilidad de llegar a establecer un sistema adecuado de objetivos e indicadores. Por tanto, sería más adecuado establecer un presupuesto de actividades cuya ejecución tuviese un grado de flexibilidad algo mayor que el actualmente existente, básicamente en lo relativo a gastos corrientes e inversiones.

En el ámbito de las Agencias y de las Entidades Públicas Empresariales, creo que es donde debe desarrollarse definitivamente el presupuesto por programas, fijándose unos objetivos claros y medibles que permitan ligar recursos y objetivos de modo que se pueda realizar tanto una asignación correcta de los recursos, como una evaluación de los resultados de la gestión.

No obstante, el hecho de que las Agencias y las Entidades Públicas Empresariales tengan una financiación diferenciada, en un caso con cargo a los presupuestos del Estado y en otro con sus propios recursos, así como la necesidad de que las Entidades Públicas Empresariales desarrollen su actividad en el mercado, hace necesario que se dote a estas últimas de una mayor flexibilidad en sus presupuestos. Así, mientras que para las Agencias Estatales se prevé un presupuesto limitativo con una vinculación que podría ser, en principio, entre operaciones corrientes y operaciones de capital, las Entidades Públicas Empresariales deberían contar con un presupuesto de explotación y capital, estimativo aunque sujeto a ciertas limitaciones, si dichas organizaciones reciben subvenciones con cargo a los Presupuestos del Estado.

Las Sociedades Estatales por su parte deberían desarrollar, al igual que en la actualidad, un presupuesto de explotación y capital, si bien pienso que sería conveniente potenciar la figura del contrato-programa para aquéllas que reciban subvenciones con cargo a los Presupuestos del Estado.

En general, creo que los sistemas de presupuestación señalados consiguen, por un lado, establecer la necesaria coherencia entre las funciones de los distintos entes del Sector Público y la naturaleza de su presupuesto y, por otra parte, conceder a cada ente la flexibilidad necesaria para el cumplimiento de sus objetivos sin que ello vaya en contra, tanto del cumplimiento de las restricciones presupuestarias globales como del necesario control sobre la actuación económico-financiera de los distintos entes. Evidentemente, y como ya he señalado anteriormente, la implantación de este modelo, de una forma efectiva, no será posible por la simple modificación de las normas existentes, sino a través de un proceso que implique, entre otras cosas, un cambio sustancial en la cultura de gestión administrativa.

Asimismo, no parece posible una reforma del procedimiento de presupuestación y del de control, al cual me voy a referir seguidamente, sin tener una base fundamental en la mejora de los sistemas de información. Difícilmente se podrá hablar con cierto rigor de presupuesto por programas, análisis de resultados y eficiencia, si no se han implantado los sistemas de información que permitan ligar recursos con objetivos.

CONTROL

En materia de control (y con ello entro en el tercero y último de los ámbitos a que me he referido al comienzo de mi intervención) hemos asistido, durante los últimos años, a cambios importantes en la forma y en el ámbito del control.

Cambios originados, en primer lugar, por la existencia de continuos debates internos sobre cómo realizar el control de modo que sin perjudicar la agilidad en la gestión del gasto, se garantice la regularidad y legalidad de dicha gestión contribuyendo, al mismo tiempo, a que la misma sea lo más eficaz y eficiente posible.

Consecuencia de esta tendencia han sido las modificaciones introducidas en la función interventora estableciendo el régimen de fiscalización limitada previa, el establecimiento del control financiero permanente en los Organismos Autónomos comerciales, el control financiero de programas presupuestarios, así como las auditorías de sistemas y procedimientos.

En segundo lugar, se han producido cambios importantes como consecuencia de la necesidad de establecer, con carácter general, un sistema de control sobre las ayudas y subvenciones públicas y, con carácter más

concreto. sobre las ayudas financiadas total o parcialmente con cargo a los distintos fondos comunitarios, respecto de los cuales la IGAE tiene atribuida la facultad de coordinar los controles existentes. Ello ha dado lugar tanto a la creación de Comisiones y Grupos de trabajo como a la firma de Convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas, con el objeto de mejorar la gestión y el control de tales fondos.

Creo que se puede afirmar que la función de control no ha dejado de adaptarse, con carácter general, a las necesidades de un Sector Público que en los últimos años ha experimentado un crecimiento muy importante en su faceta de provisor de servicios públicos y que se encuentra inmerso en un proceso de integración europea y de descentralización territorial y funcional del gasto.

A pesar de esta adecuación, creo que debemos seguir avanzando en el propósito de que el control interno sirva eficazmente al cumplimiento de los objetivos que tiene encomendados y que no pueden ser otros que promover el mejor cumplimiento de los principios constitucionales de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

En este sentido, el Libro Blanco del Gasto señala algunas de las deficiencias más importantes que se pueden atribuir al sistema actual de control y propone algunas medidas para su corrección que, como ya les he indicado, se están teniendo en cuenta a la hora de confeccionar la nueva Ley General Presupuestaria.

Respecto a la función interventora, que actualmente se desarrolla, con carácter general, a través de una fiscalización previa y unos informes a posteriori, parece que sería conveniente que la misma se estableciese exclusivamente en el ámbito de la Administración General del Estado y que los actuales informes a posteriori se sustituyesen por informes más integrales de control financiero que engloben no sólo los aspectos normativos de la gestión, sino también los correspondientes a la eficiencia en gestión económica.

En relación con el control financiero, si bien puede afirmarse que ha sido valorado positivamente, existen dos aspectos de especial importancia que restan efectividad a las funciones actualmente desarrolladas por la IGAE:

- en primer lugar, el control interno es entendido actualmente como algo alejado del gestor y con unas finalidades distintas de las suyas, con lo que se pierde un instrumento fundamental de la gestión.
- en segundo lugar, creo que existe una opinión generalizada de la escasa utilización que se realiza de los informes de control financiero por parte de los órganos de dirección debido, tanto a lo señalado anteriormente, como a no haberse desarrollado de forma adecuada el procedimiento que *determine* claramente:
 - quiénes deben ser los destinatarios de los informes;
 - qué actuaciones deben realizar los gestores ante los informes recibidos; y
 - qué consecuencias tiene la detección de ineficiencias o problemas de gestión.

Entiendo que éstos son problemas importantes que tiene actualmente el control y que debemos establecer el modelo adecuado para su posible solución.

En relación al primero de ellos creo que sería conveniente que existiesen en los órganos descentralizados, unidades de control interno dependientes del propio centro gestor que desarrollasen las funciones propias de auditoría interna y evaluación de programas y que permitan realizar un análisis *a posteriori* de la eficacia de la gestión de los diferentes responsables y orientar a los órganos gestores a fin de que actúen del modo más eficiente posible.

Naturalmente, la existencia de estos órganos de control interno al propio centro gestor deben ser compatibles con un control externo al centro gestor, pero interno a la Administración. Este control sería desarrollado por la IGAE, a la cual le correspondería, a través de auditorías financieras, la verificación del cumplimiento de objetos, de la regularidad financiera y de la legalidad, así como la proposición de medidas correctoras.

Al mismo tiempo, la IGAE debería desempeñar un papel de ayuda y asesoramiento en la fase de implantación de los centros internos de control, contribuyendo en la formación y selección de personal, colaborando en la organización general del control interno y garantizando la fiabilidad de los procedimientos de trabajo y los resultados formulados por los órganos de control.

En este sentido, la IGAE sería un órgano horizontal de control al que le correspondería proponer las normas de funcionamiento de los centros de control interno y asegurar e impulsar el buen funcionamiento de los mismos.

Como ya les he señalado, pienso que el proceso de cambio debe ser gradual y asegurando, en todo momento, que se mantienen los actuales niveles de control e información. Por este motivo, sería deseable que en un principio el control, tanto de las Agencias como de Entidades Públicas Empresariales se desarrollase por la IGAE en su modalidad de control financiero permanente y que sólo cuando existan garantías de un funcionamiento adecuado de las unidades de control del propio centro gestor, se sustituya ese control financiero permanente por el modelo que les acabo de señalar.

En relación con el segundo de los problemas señalados, creo que sería necesario contar con un órgano especializado que sea capaz de coordinar e impulsar el ejercicio de la función de control, resolver las discrepancias suscitadas en el mismo, conocer los informes de control financiero y promover, en su caso, la exigencia de las responsabilidades de gestión a que haya dado lugar.

Asimismo, será necesario regular determinados aspectos de las relaciones con terceros del personal que desarrolla el control, debiendo especificarse los deberes y facultades de estos últimos en el ejercicio de sus funciones.

A la vista de los planteamientos que sobre el control del gasto público he realizado y que pienso que se plasmarán en el proyecto de nueva Ley General Presupuestaria, es evidente que el papel de la IGAE y, en consecuencia, de los profesionales que la sirven, queda parcialmente modificado y esencialmente fortalecido. Es clara la preponderancia y el interés que en el mencionado Proyecto se conceden al control del gasto público en sus diversas modalidades y el reto que ello representará en cuanto a mayores niveles de cualificación profesional.

No quiero extenderme más, sólo quisiera señalar a modo de conclusión que las modificaciones en la configuración del gasto público y de los procedimientos deben servir de incentivo al esfuerzo continuo, tanto del Centro como de los funcionarios que lo sirven, dirigido a la mejora del control. Una mejora que, en definitiva, redundará positivamente en la racionalidad, la eficiencia y la eficacia de la gestión de los recursos públicos.

Declaro oficialmente clausuradas las X Jornadas de Control Interno.

COMUNICACIONES

LA GESTION FINANCIERA PUBLICA: CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD Y CONCIENCIA SOCIAL

D. Francisco Bohoyo Castañar
Subdirector General de Intervención y Fiscalización

«Lo que constituye la salud de los pueblos es el constante respeto a las leyes.»
EURIPIDES («Las Suplicantes»)

I. INTRODUCCION

La historia de los pueblos ha tenido que sufrir muchos avatares para que los ciudadanos que conviven en los Estados modernos hayan alcanzado poco a poco y a través de muchos esfuerzos y sacrificios las cotas de libertad que hoy disfrutan, pero en el momento presente no suele darse a esta evolución histórica la importancia que se merece. En el siglo XVIII, Targot define el término progreso como: «la libertad del hombre con respecto a la naturaleza y a la de otros hombres». El contenido de esta afortunada definición no es fácil de implantar en la sociedad, debido a la diversidad y coincidencia de deseos, apetencias e intereses de los distintos ciudadanos. El camino de las ideas de libertad es lento y difícil: no obstante, por él han gastado sus vidas muchos hombres y mujeres de todos los países y en todos los tiempos. No ha sido menos ardua la tarea del ciudadano para conseguir liberarse de la acción de los poderes públicos constituidos en forma de Estado. En esta tarea merece destacarse las reflexiones decisivas de Montesquieu, cuya doctrina trata de mostrar que todo tipo de organización política se concreta y articula en un conjunto de leyes específicas, las cuales se refieren a los más diversos aspectos de la actividad humana y constituyen la estructura de la misma organización; pero, también, todo tipo de poder se corrompe cuando falta a su principio; y cuando esto sucede, las mejores leyes se convierten en malas, y se revuelven contra el mismo Estado. Por ello, partiendo de la idea síntesis, según la cual: «la ley es la relación necesaria que deriva de la naturaleza de las cosas», formula el principio básico en toda organización política, indicando: «Es menester que por la misma disposición de las cosas el poder contenga al poder». A esta exigencia responde la división de los tres poderes, el legislativo, el ejecutivo y el judicial.

Por fortuna, en España se halla consolidada esta doctrina y a ella responde el establecimiento de un régimen de libertades democráticas, en el que la soberanía reside en el pueblo y los poderes del Estado se articulan dentro de una Monarquía parlamentaria. Es muy esperanzador ver cómo en el frontispicio de la Constitución se declara: «La nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de: Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo.

Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular...»

Dentro de esta línea de declaraciones generales, el artículo 1.1 de la Constitución establece: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.»

El Estado de Derecho es la consagración del primado de la ley, y lleva implícito el respeto al principio de legalidad que preside toda la actividad estatal. De esta forma, el Estado limita desde el punto de vista jurídico su actividad y el poder de que dispone para desarrollarse, consiguiendo dos finalidades: 1) Combatir la arbitrariedad, 2) Incorporar a la organización estatal la idea de justicia que satisfaga las exigencias éticas prevalentes en un país y en un momento histórico determinado.

Los contenidos de la Constitución no se ciñen a la nueva proclamación de declaraciones generales, sino que, a lo largo de su articulado, dedica multitud de preceptos a instrumentar la realización práctica de los principios proclamados. Así, por ejemplo, se consagra: la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1), el control de la actividad administrativa por los Tribunales (art. 106.1), la independencia judicial (art. 117), etc.

También, se ocupa la Constitución de garantizar (art. 9.3) el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, etc.

Estos prolegómenos nos hacen pensar que en España, el Derecho, como sistema de legalidad, es la expresión de un sistema determinado de legitimidad que se basa en la idea de justicia y, por ello, nos eximen de realizar la búsqueda de fundamentos de ningún otro tipo para afirmar que todos los españoles, por considerarlo bueno y por voluntad propia, hemos decidido vivir bajo el imperio de las leyes que, conforme a los procedimientos y competencias que se desprenden de la Constitución nos damos a nosotros mismos. Este es el punto de partida para organizar nuestra convivencia. El éxito y el fracaso dependerán, en gran medida, de la capacidad que tengamos para establecer las leyes justas que han de regular las relaciones intersubjetivas y promover el cumplimiento de las mismas.

Estas leyes serán, unas veces, perfectas y, otras, menos perfectas. En todo caso, las leyes tratan de ordenar la vida de muchos sujetos que compiten por los mismos intereses, y pretenden acceder a los mismos derechos, *también*, desean ocupar los mismos lugares en momentos determinados. En este sentido, podemos decir que las leyes, tratando de hacer compatibles los derechos y aspiraciones de los ciudadanos introducen ciertas limitaciones en el desenvolvimiento de la sociedad, pero estas limitaciones no son consecuencia de las leyes, sino que se derivan de la misma naturaleza de las relaciones de convivencia de los hombres. Platón, en «Las leyes», ya sostenía que estas leyes implicaban, en cierto sentido, alguna limitación a la libertad de actuación y, por ello, era necesario incluir en cada ley una exposición de motivos que justificara las razones y las causas que aconsejaban tales limitaciones. Entre su legado cultural nos dejó dicho: «no para todo lo que la ley prescribe resulta adecuado el tono seco y lacónico de los códigos como tales: lo mejor es que a cada disposición preceda un proemio que sirva para recomendar la adopción y preparar los espíritus al cumplimiento mediante previa convicción».

Continúa Platón recomendando la necesidad de convencer a los ciudadanos para que comprendan que el establecimiento y el cumplimiento de las leyes es bueno para la colectividad y para cada ciudadano en particular. Se expresa así: «¿A qué ha venido el decir esto? A que quiero demostrar que los discursos todos y, en general, todo aquello en que interviene la voz, tiene su preludio y diríamos una especie de movimientos iniciales que contienen como la artística acometida, útil en relación con lo que se va a ejecutar. Y ciertamente en los llamados nomos del canto citarético y de toda clase de música existen preludios maravillosamente cuidados; pero en los nomos verdaderos, los que llamamos leyes de la ciudad, nadie jamás habló de preludio ni ningún compositor de ellas lo sacó a la luz, como si fuera cosa inexistente por naturaleza. En cambio, nuestra conversación presente lo señala a mi juicio como existente, y las llamadas leyes que hace un momento me parecían dobles, no resultan dobles así sin más, sino que se componen de dos cosas distintas: la ley y el preludio de la ley. De cierto, aquella prescripción tiránica de que hablábamos y que comparábamos a las prescripciones de los médicos que llamamos serviles, no es, según esto, sino ley pura; y lo manifestado antes de ella y llamado por éste "suasorio", siendo realmente persuasivo, tiene el mismo carácter que un exordio en relación con un discurso. Que aquél a quien el

legislador intima con la ley reciba la prescripción en que la ley consiste de buen grado y, en consecuencia, con más docilidad: he aquí, según yo veo, el objeto que tuvo todo aquel discurso suasorio pronunciado por aquél que habló. Por esta razón a lo que yo discurro, se puede llamar a esto rectamente preludeo, pero no texto de la ley. Dicho ya esto, ¿que querría yo que quedase aclarado a continuación? lo siguiente: que es necesario que el legislador haga el conjunto de sus leyes y aun cada una de ellas sin dejarlas nunca privadas del preludeo que ha de precederlas con lo cual se distinguirán tanto de su propio simple texto como se distinguirá uno de otro los dos ejemplos referidos hace un momento.»

Vemos, pues, cómo desde la antigüedad se veía la necesidad de convencer a los ciudadanos para que aceptasen los límites de las leyes, ya que no es posible aludir a las limitaciones que impone la ley para justificar su incumplimiento. Si la ley es imperfecta, bien porque crea dificultades para su aplicación, bien porque no contempla correctamente todos los supuestos de hecho regulados en la misma, y las consecuencias que se derivan de su cumplimiento no son las que, en principio, se esperaban, ya debido a que se producen injusticias para determinados ciudadanos, ya porque impide el desarrollo de determinados sectores de actividad o dificultan a los órganos encargados de la gestión de la actividad pública el cumplimiento adecuado de sus objetivos; habrá de procederse a la modificación de la ley por el órgano competente, pero, en ningún caso, se podrá decidir el incumplimiento individual de la misma sin faltar a la aspiración constitucional de garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo. Esta aspiración constitucional se garantiza en la propia Constitución y su articulación se completa a través del conjunto de leyes y normas que forman el ordenamiento jurídico objetivo por el que hemos de regir nuestra conducta colectiva. Desviarse de esta aspiración supondría negar el principio básico sobre el que se sustenta el orden democrático de convivencia que los españoles han decidido libre y soberanamente.

II. LA CONVIVENCIA BAJO EL IMPERIO DE LA LEY

Decíamos que la Constitución garantiza el respeto a la ley al proclamar (art. 9.1) que: «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico». Del contenido de este artículo se deriva la necesidad de afirmar que no existe ciudadano o autoridad pública eximido del cumplimiento del orden jurídico establecido.

Usualmente, se entiende por ordenamiento jurídico: «el conjunto total de las reglas o directivas a través de las cuales se prefigura la organización de un grupo social o partiendo de las cuales se realiza dentro de un grupo social una función de pacificación de conflictos y de satisfacción de pretensiones».

En el Derecho español, la introducción formal del concepto de ordenamiento jurídico en los textos legislativos se inicia de la mano de los administrativistas con la promulgación en 1956 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al establecerse expresamente en la misma que la declaración de ilicitud y, en su caso, la anulación del acto o disposición impugnados dependerá de su conformidad o disconformidad genérica con el ordenamiento jurídico (art. 83, apartados 2 y 3). Se justifica esta referencia en la exposición de motivos de la misma Ley con la afirmación de que reconducir tal conformidad o disconformidad simplemente a las leyes «equivaldría a incurrir en un positivismo superado y olvidar que lo jurídico no se encierra y circunscribe a las disposiciones escritas, sino que se extiende a los principios y la normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones».

Ahora bien, la consagración generalizada del concepto de ordenamiento jurídico deriva de la posterior reforma del título preliminar del Código Civil, según texto articulado de 1974, al emplearse ya aquel concepto como superación aceptada de las ideas estrictas de Derecho positivo o de ley positiva. Así, el actual apartado 1 del artículo 1 del Código Civil, aun cuando se incluye dentro de un capítulo que lleva el epígrafe «Fuentes del Derecho», declara que «las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho».

Continúa el artículo 1 del Código Civil configurando el contenido del ordenamiento jurídico a través de los siguientes puntos:

- «2. Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior.
3. La costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

Los usos jurídicos que no sean meramente interpretativos de una declaración de voluntad tendrán la consideración de costumbre.

4. Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.
5. Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el *Boletín Oficial del Estado*.
6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.
7. Los Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido.»

Como hemos señalado anteriormente, sin perjuicio de estos precedentes de importancia sustancial, es la Constitución española de 1978 la que consolida la expresión ordenamiento jurídico, elevándola al mayor rango, con la declaración contenida en su artículo 1.1, estableciendo que: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.»

Lo expuesto nos permite afirmar que el ordenamiento jurídico español lo constituyen un conjunto de normas complejo que emana del pueblo soberano, el pueblo español, entidad de la que emanan todos los poderes del Estado. Esta circunstancia, unida a que el concepto de Estado democrático hace referencia al origen de la ley como expresión de la voluntad popular, viene a subrayar la idea de que la sumisión a este ordenamiento es un requisito necesario para que la convivencia de los españoles permita hacer compatibles todos nuestros derechos y legítimas todas nuestras aspiraciones.

La sumisión de todos los sujetos de derecho al ordenamiento jurídico está meridianamente clara en la Constitución y alcanza una gran concreción en el artículo 6 del Código Civil, según el cual:

- «1. La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento. El error de derecho producirá únicamente aquellos efectos que las leyes determinen.
2. La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros.
3. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.
4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.»

Para los ciudadanos, el ordenamiento jurídico no es una mera declaración de buenas intenciones, su cumplimiento no se deja a la libre voluntad de cada sujeto de derecho. Por el contrario, el ordenamiento se impone a todos estos sujetos imperativamente. Su cumplimiento se garantiza de forma coercitiva, es decir, cada conducta que implique incumplimientos o contravenciones del ordenamiento jurídico lleva implícitas unas consecuencias concretas y determinadas en ese mismo ordenamiento.

Junto a los ciudadanos, también están sujetos al ordenamiento jurídico los poderes públicos. Esta sumisión es perfectamente lógica, por cuanto todos los poderes del Estado son derivados del poder soberano que reside en el pueblo español.

Por lo que respecta a la sumisión del Parlamento, los constitucionalistas ingleses suelen afirmar que el Rey con el Parlamento pueden hacerlo todo «salvo convertir un hombre en una mujer»: lo cual es una forma de decir que el Parlamento está por encima del Derecho. El constitucionalismo continental europeo se basa en la opuesta idea de que el Parlamento, en cuanto legislador ordinario, está limitado por la Constitución. En España, a pesar de lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Constitución, aunque la supremacía del Parlamento no puede significar, ética ni políticamente,

consagración de la arbitrariedad legislativa (desprecio a la Justicia y al Derecho natural), desde el punto de vista jurídico su actividad legislativa sólo está limitada por la Constitución, no por el resto del ordenamiento jurídico.

No ocurre lo mismo con la Administración Pública, cuya sumisión se delimita por los contenidos del principio de legalidad. Estos contenidos, teniendo en cuenta las afirmaciones de la doctrina, los juicios emitidos por el Tribunal Supremo y las disposiciones del ordenamiento jurídico positivo, se concretan, a nuestro juicio, de la forma siguiente:

- 1.^a El principio de legalidad y su problemática debe ubicarse en el campo de las relaciones de la Administración, dirigida por el Gobierno de la nación, con el ordenamiento jurídico considerado como unidad.
- 2.^a El principio de legalidad tiene por finalidad establecer el imperio de la soberanía popular. Esta puede manifestarse a través de los representantes de las Cortes Generales.
- 3.^a Como consecuencia del principio de legalidad se afirma que la fuente del Derecho no está en ninguna instancia supuestamente trascendental ajena a la comunidad, sino en ésta misma, en su voluntad general. La forma legítima de expresión de esta voluntad general es la ley.
- 4.^a El principio de legalidad postula:
 - La sumisión de la Administración a la ley.
 - Que la Administración no es un reducto soberano, ya que no tiene poderes inmanentes, sino potestades que externamente se le atribuyen.
- 5.^a Si la Administración desarrolla una actividad normativa, ésta deberá observar un respeto absoluto a la jerarquía de las fuentes.
- 6.^a Si la Administración desarrolla una actividad singular, deberá someterse en todo momento al ordenamiento vigente, y éste entendido en su totalidad, «bloque de legalidad», según Hauriou, con la particularidad de que la autoridad administrativa deberá respetar, con esta actuación, incluso normas generales previamente dictadas por ella misma o por autoridad inferior.
- 7.^a En el principio de legalidad tienen su fundamento otros, como los de respeto a la jerarquía de las fuentes, y de inderogabilidad singular de los reglamentos.
- 8.^a La sumisión del Ejecutivo al principio de legalidad es, a juicio de la doctrina más extendida, uno de los ingredientes básicos del Estado de Derecho.
- 9.^a La legalidad atribuye potestades a la Administración. Esta atribución de potestades puede hacerse no sólo a través del mecanismo de la ley formal sino a través de la legalidad (Derecho objetivo).
- 10.^a El principio de legalidad implica que la atribución de potestades ha de ser expresa y específica. Es decir, los poderes conferidos expresamente a la Administración han de ser concretos y determinados.
- 11.^a Se atribuye a los Tribunales el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa (art. 106 de la CE).
- 12.^a No hay espacio franco y libre de ley en que la Administración pueda actuar con poder ajurídico y libre. Todos los actos y disposiciones de la Administración han de ajustarse a Derecho.

En relación con el principio de legalidad financiera podemos afirmar:

1. Se ajusta a las mismas reglas que el principio de legalidad de la actividad administrativa y, por tanto, implica que la actividad administrativa encaminada a la obtención y aplicación de recursos públicos se someta en todo momento al ordenamiento jurídico, respetando la jerarquía de las fuentes y, en actuaciones singulares, ajustándose a lo dispuesto en normas generales, aunque éstas hayan sido dictadas por la misma autoridad u otra inferior.
2. La actividad de la Administración que ha de respetar este principio se concreta a la denominada actividad financiera y ésta puede ser desarrollada por una serie de órganos diseminados por toda la Administración Pública.

3. Que este principio presenta mayores condicionantes para la actuación administrativa tanto en la vertiente del ingreso como en la vertiente del gasto público.

En la vertiente del ingreso, porque existen una serie de aspectos básicos cuya regulación está reservada a la ley. Ello implica una restricción de la Administración en cuanto se refiere a su capacidad para la producción de normas jurídicas en virtud de las cuales puede autohabilitarse para realizar actuaciones posteriores. Por la existencia de mecanismos internos de control de la legalidad de la actuación administrativa en este ámbito que pueden incidir en la validez de esa actuación y, por consiguiente, provocar la anulación de la misma.

En la vertiente del gasto público, porque toda actuación administrativa de la que se deriven obligaciones económicas ha de cumplir, además de la legalidad formal, la legalidad material de cobertura presupuestaria. Esta cobertura presupuestaria se instrumenta a través de la institución del Presupuesto, que ha de ser aprobado por ley, incide en la exigibilidad o imposibilidad de cumplimiento de las tales obligaciones y en otros efectos de las mismas. Asimismo, existen mecanismos internos de control de legalidad que conllevan una serie de efectos en relación con la validez y la eficacia de la actividad generadora de gastos públicos.

III. LA CONCIENCIA SOCIAL

Se ha llamado conciencia a uno de los modos de sensibilidad general que permite juzgar de nuestra propia existencia. Representa la suma de todas las representaciones que nos suministran la imagen de nuestra personalidad física y moral. También se ha llamado conciencia a una de las manifestaciones del sentido moral que permite juzgar de la bondad o maldad de las acciones humanas. Otros han afirmado que el proceso de la conciencia, en cuanto proceso rigurosamente racional, se halla sometido a leyes lógicas y está informado por principios trascendentes. Sin embargo, su característica consiste en el hecho de que todos sus datos están legitimados por una ley psicológica.

Desde el punto de vista jurídico, no se ha discutido como realidad psicológica inmediata la existencia de una conciencia subjetiva de lo justo. No obstante el tema aparece con frecuencia implícito en cuestiones más generales de psicología o de ética, hasta el punto de que la filosofía jurídica ha descuidado, a veces, el estudio de la naturaleza de la conciencia de lo justo, el origen y esencia de sus datos y las funciones que éstos cumplen con respecto a la realidad fenoménica del Derecho.

Además de la conciencia a que venimos haciendo referencia, es decir, la conciencia subjetiva, se habla de otra conciencia como síntesis de las relaciones orgánicas intersubjetivas, como conciencia histórica objetivada o como conciencia social vigente en un momento histórico determinado. El contenido de esta conciencia social ha sido considerado como un dato objetivo en el proceso histórico del derecho, y ha venido enriqueciéndose progresivamente a través del sistema de condiciones empíricas de la sociedad.

Multitud de filósofos se han preocupado por observar los problemas de la conciencia individual, de la conciencia social y de la conciencia jurídica. Así, Aristóteles, en la «Política», afirma que es específicamente propio del hombre y le distingue de todos los demás animales, el sentido de lo justo y de lo injusto. Para Platón, la idea de justicia se revela en el seno del alma individual. Para Cicerón, la recta razón es verdadera ley conforme con la naturaleza, inmutable, eterna, que llama al hombre al bien con sus mandatos, y le separa del mal con sus amenazas. No es posible debilitarla con otras leyes, ni derogar ningún precepto suyo, ni menos aún abrogarla por completo. Para Santo Tomás la conciencia de los primeros principios éticos está constituida por un acto específico de la razón.

Otro grupo de doctrinas, aun admitiendo el carácter primario y natural del dato de la conciencia, conciben su naturaleza como ley inmanente a la voluntad, tendencia instintiva hacia lo justo, forma primaria de la sensibilidad interna. Para estas teorías, conciencia más que por el concepto o la forma intelectual de lo justo, el dato de la conciencia está constituido por el amor a la justicia. Vemos cómo Rousseau afirma: «cet amour de la justice, inné dans tous les coeurs».

El hacer referencia a la conciencia individual o intersubjetiva, denominada, también, conciencia social, tiene como objetivo conectar este dato psicológico, racional o intuitivo con la función política que corresponde al ciudadano. Esta palabra entraña una idea eminentemente política. Se es ciudadano cuando se participa en la función política del Estado, en cuanto se ejercitan derechos políticos y en cuanto se lleva a cabo una actividad racional de gobierno.

La moderna concepción de ciudadano ha de vincularse a un momento histórico concreto determinado por el Estado de Derecho demoliberal, que alcanzó su máximo esplendor en el siglo pasado, y que se caracteriza por la vigencia de seis notas principales: el principio individualista; el reconocimiento de los derechos fundamentales del hombre; el equilibrio de poderes; la supremacía de la ley; el principio de neutralidad, y el reconocimiento de la propiedad privada. Sólo en un régimen político similar cabe hablar de ciudadanos, o dicho de otra manera, sólo en el Estado de Derecho se puede gozar de libertad política y se puede participar en el poder.

Por esta razón, entendemos que en España la participación del ciudadano en las tareas de gobierno de la sociedad ha de ser cada vez mayor. Si queremos avanzar hacia una sociedad moderna, democrática y justa, debemos intensificar la participación social de los ciudadanos. Esta participación se produce por diferentes vías. Entre ellas, debemos destacar la acción de la opinión pública, en la cual se ha visto la base del Estado de Derecho, concepto que se refiere a la expresión de un estado de conciencia que predomina en una sociedad en cuanto afecta a determinados problemas de interés general. Vemos, pues, cómo la opinión pública viene a ser la expresión de un estado de conciencia que se forma con multitud de datos percibidos por los ciudadanos, en los que se incluyen el sentido de lo justo y de lo injusto, así como la opinión sobre los intereses particulares y colectivos de estos ciudadanos. Se debe tener en cuenta que esta opinión pública comporta un principio *activo vinculado* a la discusión de los asuntos públicos y sus comportamientos gozan de una movilidad que no siempre se deja controlar por las instituciones que pretenden canalizarla.

Si esto es así, teniendo en cuenta que esta conciencia social y la opinión pública se forman en cada momento histórico a través de los procesos racionales e intuitivos que operan en el conjunto de los ciudadanos, debemos presumir que estos ciudadanos, en orden a la gestión de la cosa pública, deberán estar muy atentos a los contenidos de las normas que ordenan la convivencia de los españoles y a su grado de cumplimiento. A estos contenidos nos hemos referido anteriormente y consideramos que debemos avanzar las siguientes opiniones:

1. Todos los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento.
2. Ninguna obligación pública se puede generar, reconocer o satisfacer al margen de la ley.
3. Ningún recurso público puede liquidarse, exigirse o recaudarse, prescindiendo de las leyes que los regulan.
4. Cualquier infracción o contravención de los anteriores criterios que sea conocida por los ciudadanos tendrá efectos inmediatos como dato primario que servirá de base a la formación de su conciencia individual, acerca de lo justo y de lo injusto, afectará a su actitud frente a los asuntos públicos, y, consecuentemente, será un elemento importante para la estabilidad o movilidad de la opinión pública.
5. Los gestores de la actividad financiera pública deberán ser escrupulosos en la observación de la ley si no desean exponerse al peligro de introducir datos nocivos en la conciencia social y en la opinión pública.

Las anteriores opiniones se apoyan en razones que no son fáciles de sintetizar en un momento determinado, ni resumir en el presente trabajo. No obstante, entendemos que la configuración jurídica del Estado de Derecho que consagra la Constitución española no deja lugar a dudas de que los poderes públicos y los ciudadanos están sujetos al ordenamiento jurídico, razón por la cual no se pueden alegar excepciones para su incumplimiento y pretender, además, que esta conducta pueda realizarse sin producir efectos nocivos en la conciencia social.

IV. MUTACIONES DE LA CONCIENCIA SOCIAL

Según Helvecio, el hombre llama honradez en los demás a las acciones habituales que le son útiles y la sociedad llama buenas a las acciones que le son especialmente útiles. Afirma, asimismo, que, si el universo físico está sometido a las leyes del movimiento, el universo moral está sometido a las del interés.

Vemos, cómo, en la formación de la conciencia social o colectiva, ocupa un lugar preponderante la relación que guardan las conductas o comportamientos individuales y colectivos con respecto a la utilidad social de esos comportamientos. También, vienen a confirmar esta afirmación las opiniones de Hume para quien: «El fundamento de las cualidades morales de la persona consiste en su utilidad para la vida social; la aprobación que recae sobre ciertos sentimientos o ciertas acciones y la reprobación de otros sentimientos y acciones se funda en el reconocimiento implícito o explícito de su utilidad social.» En este mismo sentido, sostiene que «practicar la

justicia es una obligación que nace únicamente de la utilidad que la justicia encierra para la naturaleza humana. La necesidad de la justicia para mantener viva la sociedad humana es el único fundamento de esta virtud».

En el desarrollo de este discurso, Hume llegó a afirmar: «No es verdad que el único móvil del hombre sea el egoísmo; el bienestar y la felicidad individual están estrechamente unidos al bienestar y la felicidad colectiva.»

Partiendo de las anteriores premisas, se observa que desde el punto de vista sociológico y político resulta de vital interés conocer el arte de influir en los modos de sentir, pensar y actuar del alma colectiva. Para G. le Bon: «Conocer el arte de impresionar la imaginación de las masas equivale a conocer el arte de gobernar... No es en los consejos de los príncipes sino en el alma de las masas donde se prepara el destino de las naciones.»

Por otra parte, un pueblo es un organismo creado por el pasado. Al igual que todo organismo, no puede modificarse sino mediante lentas acumulaciones hereditarias. Los auténticos conductores de los pueblos son sus tradiciones... sin tradiciones, es decir, sin alma nacional, no es posible civilización alguna. Por el contrario, sin *la lenta eliminación* de dichas tradiciones no hay progreso... Así, la tarea fundamental de un pueblo debe consistir en guardar las instituciones del pasado e ir las modificando poco a poco.

Bien es verdad que se pueden introducir ideas en el espíritu de las masas, utilizando diferentes métodos o procedimientos. No obstante, la doctrina sostiene que aparte de las acciones que intentan dirigir a las masas, el peso de las opiniones móviles es mayor que nunca, por tres razones:

- Primera. La desaparición de creencias generales deja paso a una multitud de opiniones particulares sin pasado ni porvenir.
- Segunda. La creciente potencia de las masas encuentra cada vez menos contrapeso y su extrema movilidad en cuanto a ideas puede manifestarse libremente.
- Tercera. Los medios de comunicación social transmiten sin cesar las opiniones más diversas.

Ronald Inglehart entiende que se puede demostrar fácilmente la existencia de cambios drásticos en la conducta del individuo, en circunstancias diferentes, en el lapso de unos pocos días o, incluso, de unos pocos minutos. Por tanto, infiere que si el comportamiento puede variar de forma tan acusada en poco tiempo, debe variar *aún más en largos* períodos de tiempo, de manera que no tiene sentido el hablar de predisposiciones de conducta a largo plazo. Las fluctuaciones a corto plazo se pueden demostrar rápidamente, pero la existencia de rasgos de la personalidad o de conducta que se mantengan sólo pueden demostrarse con la ayuda de una investigación longitudinal a largo plazo, de las cuales existen muy pocas.

Según este autor, las poblaciones de sociedades avanzadas han aumentado sus niveles económicos educativos y de información, en consecuencia, su capacidad de participación política ha aumentado considerablemente. Demuestra cómo la relación entre desarrollo económico y discusión política es claramente positiva y señala que, entre las preferencias más destacadas de los ciudadanos de los doce países de la Comunidad Económica Europea, se encuentra el deseo de mayor intervención gubernamental en la economía.

Llegados a este punto nos encontramos con el hecho de que en las sociedades modernas se da una alta valoración a las conductas que son útiles para la colectividad. Incluso, se ha afirmado que el fundamento de la justicia reside en la utilidad que reporta a la naturaleza humana. Observamos que los objetivos de justicia se desean preferentemente por los ciudadanos y se consiguen sólo con la intervención decisiva de la acción del Gobierno en la economía. Por otra parte, esta acción ha de desarrollarse dentro de los órdenes normativos de los que se dotan los distintos países. También es muy frecuente que los ciudadanos asocien la idea de justicia a la idea de derecho y, en contraposición, asocian la idea de cumplimiento del derecho a la idea de lo justo, siendo el incumplimiento del derecho una acción injusta.

Con estos ingredientes psicológicos y la posibilidad de mutación de la conciencia social, sin que pueda ser dirigida en su totalidad por las fuerzas imperantes en el grupo social, creemos es posible afirmar que el cumplimiento o incumplimiento de la legalidad en la gestión financiera pública puede ser un factor determinante de aquella mutación. Es cierto que las mutaciones de la conciencia social no sólo tienen su causa en la forma en que los poderes públicos se ajustan a la legalidad reguladora de la actividad financiera pública y que los movimientos producidos en esta conciencia pueden depender más de percepciones de la sociedad que de la realidad exacta por la que discurre la diaria gestión financiera pública. A pesar de ello, queremos ser optimistas y pensar

que la sociedad española debe dirigirse hacia cotas mayores de desarrollo, de participación política y de justicia social. Por tales razones, la conciencia social ha de tener muy en cuenta el hecho de que los poderes públicos cumplan sus funciones y alcancen sus objetivos dentro del ordenamiento jurídico que surge del seno de la sociedad para hacer viable la consecución pacífica de estos objetivos.

V. UN ESQUEMA LÓGICO DE LOS CAMBIOS EN LA CONCIENCIA SOCIAL

Haciendo una síntesis de lo que llevamos expuesto, podemos realizar el intento de diseñar un esquema lógico sobre posibles cambios de la conciencia social. Previamente, debemos advertir que éste es un método, cuya fundamentación se sustenta sólo en la observación de algunos principios que coexisten en la realidad social de nuestro país. Las conclusiones no pueden ser exhaustivas, totales, ni definitivas, por cuanto que, para alcanzar tales conclusiones, sería preciso un estudio amplio, prolongado y valorativo de la eficacia del derecho, disponiendo de instrumentos propios de la Sociología del Derecho que pusiesen de manifiesto las complejas relaciones existentes entre realidad social y valores jurídicos protegidos, considerados éstos desde el punto de vista de los juicios y opiniones así como desde las actitudes y vivencias reales de los ciudadanos. Por consiguiente, hemos renunciado de antemano a embarcarnos en lo que podría ser considerado un despropósito, intentando sólo avanzar algunas opiniones basadas en las siguientes premisas:

- 1.^a La actividad financiera pública detrae importantes recursos de las economías privadas. De esta detracción puede destacarse:
 - a) Se exigen coactivamente.
 - b) Se deben detraer, de modo que la participación en las cargas públicas se efectúe de acuerdo con la capacidad económica y mediante un sistema tributario justo (art. 31 de la CE).
 - c) El gasto público debe realizar una asignación equitativa de recursos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía (art. 31 de la CE).
 - d) Las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes (art. 133.4 de la CE).

En resumen, la obtención y utilización de recursos públicos debe discurrir dentro de los cauces de la más estricta legalidad, equidad y justicia.

- 2.^a A los poderes públicos les corresponde procurar la adopción de leyes financieras justas y garantizar el cumplimiento de esa legalidad financiera. A nuestro juicio de esta premisa se deriva:
 - a) Los órganos públicos deben desarrollar su actividad cumpliendo la legalidad estrictamente. No es posible justificar otra conducta, ni aún basándose en la necesidad de acomodarse a otros criterios o principios, pues, antes de que un órgano público pueda justificar tal incumplimiento, ha de procederse, por el órgano competente, a la modificación de la ley que se estime no es adecuada o que es incompatible con otros principios o criterios constitucionales.
 - b) Los poderes públicos deben ser sensibles a la implantación de normas justas para la regulación de la actividad financiera. A través de estas normas surgen obligaciones y derechos económicos concretos y determinados para los ciudadanos. Si dichas leyes no se configuran de forma adecuada, menoscabarán el principio de justicia tributaria y de equidad sobre los que ha de sustentarse la convivencia pacífica de los españoles.
 - c) Asimismo, los poderes públicos han de actuar decididamente para hacer cumplir a los ciudadanos las normas reguladoras de la Hacienda Pública, concebida como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, cuya titularidad corresponde al Estado y sus Organismos Autónomos. Desde la vertiente de los ingresos públicos deberán hacer efectivo el principio en virtud del cual todos deben soportar la carga tributaria de acuerdo con la capacidad económica. Desde la vertiente del gasto público, los órganos públicos, no sólo han de gastar, sino que han de gastar asegurando que el receptor de los fondos públicos ha cumplido los requisitos exigidos en cada caso por la ley para constituirse en titular de un derecho subjetivo frente a la Hacienda Pública.

- 3.^a La opinión de los ciudadanos ha de ser necesariamente movida e influenciada por la conducta que adopten los poderes públicos en orden al cumplimiento de la legalidad financiera. Se debe tener en cuenta que esta opinión es cambiante y no puede ser dirigida en su totalidad por los grupos, cuyas ideas imperan en el grupo social en un momento determinado: por consiguiente, el respeto de dichos poderes a la citada legalidad va a constituir un ingrediente de los que configuran los esquemas psicológicos lógicos de la conciencia social que, algún día, puede pronunciarse por la legitimidad de los que intervienen en la acción de gobierno de un país.

No debemos olvidar que la legitimidad racional, según Weber, está fundada en el derecho, y, si bien su doctrina no ha sido compartida por otros autores y ha sido matizada en muchos aspectos, lo cierto es que «la legitimidad obtenida a través de la legalidad —escribe Barbé—, ocupa un puesto privilegiado en su terminología. Es éste el tipo de legitimidad característico de los estados modernos».

Sería conveniente recordar en este momento que la conciencia colectiva, igual que la conciencia individual, reacciona y toma decisiones, a veces, de forma más intuitiva que racional y basándose no en hechos reales sino en percepciones más o menos coincidentes con la realidad social que motiva aquellas decisiones. Por tanto, imaginemos que, aún lejos de la realidad, la conciencia social percibiese que la gestión de la actividad financiera pública se desenvuelve al margen de los preceptos legales que la regulan. Pensemos que la conciencia social percibe, aunque no sea cierto, que determinados órganos públicos sostienen la tesis de que es posible justificar conductas públicas al margen de la ley, basándose en la imposibilidad de hacer compatible el principio de legalidad con el criterio de eficacia o, simplemente, juzgando que ciertas leyes sólo constituyen un formalismo que dificulta la buena gestión y se oponen a los criterios de economía que deben presidir esta gestión.

Pensemos, también, en el volumen de recursos que la Hacienda Pública que, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley General Presupuestaria, debe aplicar al cumplimiento de sus obligaciones económicas conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico. Hagamos un pequeño esfuerzo para imaginar el cúmulo de relaciones jurídicas que nacen, se modifican y se extinguen durante la vida de cada presupuesto, durante la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado. Pues bien, basta pensar unos pocos minutos para darse cuenta de lo que podría pensar la conciencia colectiva si percibiese que este cúmulo de relaciones jurídicas discurren al margen de la legalidad.

En este momento del discurso y partiendo de las anteriores reflexiones, a modo de ejemplo, creemos que ante tales circunstancias podrían sucederse las siguientes hipótesis de la conducta social:

- Reacciones de los contribuyentes:

El contribuyente soporta las cargas públicas de forma coactiva porque así lo impone el ordenamiento jurídico. No obstante, dentro del conjunto de los contribuyentes, puede haber un número, tal vez importante, que considera útil el contribuir, es decir, prefiere vivir en una sociedad que avance hacia el progreso, en la que imperen los ideales y principios de solidaridad, igualdad ante la ley, y otros tantos que nos ayudan a vivir en una sociedad que camina constantemente, hacia la consecución de la justicia y de la libertad. Esta preferencia no resulta contradictoria, si pensamos que en las sociedades modernas el haber colectivo es, cada día, más importante, incluso, a la hora de resolver carencias y problemas individuales. Sólo es preciso reflexionar sobre la multitud de servicios que se prestan colectivamente, sanidad, educación, justicia, defensa, comunicaciones, infraestructuras básicas, etc. Del funcionamiento de estos servicios depende, en gran medida, la felicidad de los ciudadanos y la alternativa a estos servicios puede ser la privatización, pero hay muchas personas que piensan podría ser muy útil ocuparse y reflexionar sobre el funcionamiento de los servicios públicos para exigir y colaborar a la mejora continuada de los mismos.

Esta buena predisposición de los contribuyentes, creemos, podría verse contrariada si percibiesen que se incumple la legalidad que ha de regir la conducta de todos los ciudadanos y la de los poderes públicos. Si por esta circunstancia, los ciudadanos, convencidos de la bondad de su contribución, perdieran la fe en la legitimidad del funcionamiento de los órganos del Estado, la consecuencia lógica podría consistir en que aquellos ciudadanos iniciasen conductas contrarias a aquéllas que se concretaban en la voluntaria y recta colaboración. Es decir, se estaría aumentando el número de los ciudadanos preocupados en la investigación y el descubrimiento de innumerables vías o procedimientos para eludir el cumplimiento de las cargas tributarias.

- Reacciones de los beneficiarios de subvenciones, subsidios o ayudas del Estado:

Presuponiendo la buena voluntad de los ciudadanos, similar a la comentada en los párrafos anteriores, es muy posible que, si la conciencia colectiva percibiese que se incumple la legalidad financiera pública, aunque esta creencia no coincidiese con la realidad, apareciesen reacciones de los ciudadanos que dificultarían enormemente la gestión de la Hacienda Pública. Esta afirmación tiene su base en que dicha percepción generalizada aumentaría el número de presuntos beneficiarios de tales ayudas, por el mero hecho de que la conciencia colectiva pasara, de considerar que sólo se es beneficiario de tales ayudas cuando concurren las circunstancias reales configuradas en las normas, siendo respetuosa con las mismas y solicitando ayudas cuando se cumplan realmente los supuestos de hecho contemplados en la ley; a interpretar que es posible hacerse beneficiario del presupuesto público, tergiversando los hechos de mil formas y haciendo parecer real lo que en el fondo está lejos de coincidir con el fin pretendido por las normas reguladoras de tales beneficios.

Respecto a las otras múltiples relaciones jurídicas, nacidas de la ley, negocios jurídicos, hechos o actos, que vinculan a la Hacienda Pública con los ciudadanos, entendemos que el incumplimiento de la legalidad que las regula introduciría elementos nocivos que dañarían enormemente el sentir y el actuar de la conciencia colectiva y redundaría en la introducción de factores que dificultarían en gran medida la adecuada gestión financiera de los órganos públicos, porque dichos factores serían un riesgo para la Hacienda Pública, y además crearían un elemento de duda muy perjudicial para la convivencia y muy difícil de eliminar de la conciencia social.

Por último, aunque la conciencia colectiva decide, con base en otros factores que no es el momento de analizar, creemos es posible aventurar la idea de que la percepción por la conciencia colectiva de un incumplimiento generalizado de la legalidad reguladora de la gestión financiera pública, aunque sea irreal, ha de ser un dato importante a tener en cuenta y que puede influir en la modificación de la intención del voto de los ciudadanos. Esta intención de voto puede ser motivada y movida por otras acciones, pero es bastante cierto que una sociedad moderna no puede avanzar por la senda del progreso, si no se adapta al cumplimiento de las reglas que ella misma ha establecido. Difícilmente una sociedad puede conseguir los objetivos de seguridad jurídica, desarrollo económico, equidad, solidaridad y aquellos otros que posibilitan el vivir con justicia y libertad, si no se respetan las reglas establecidas para alcanzar aquellos objetivos de forma pacífica y ordenada. Menos aún podremos vivir en una sociedad justa y libre, si los que incumplen las reglas de la convivencia son los que tienen el deber y la responsabilidad de establecer estas reglas.

ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE DUDAS RELATIVAS AL CONTROL DE LAS FINANZAS PUBLICAS

D. Silvano Calle Calvo
Inspector de Finanzas del Estado

I. PROLOGO

Al abordar estas divagaciones acerca del control financiero de nuestra Administración, surgen ante mi mente, como una amenaza fantasmal, las nihilistas conclusiones del escepticismo griego sobre el conocimiento humano:

«No hay quien sea capaz de entender cosa alguna; pero, si alguien pudiera entender algo, no sabría expresarlo; y, si fuese capaz de expresarlo, nadie le entendería.»

Ni deseo ni puedo permanecer en negación tan radical como la del filósofo heleno, entre otras razones por la contradicción que implica afirmar que se entiende que no se entiende; no estoy muy seguro, pero creo que a mí me sucede que no sé qué es lo que sé sobre este tema, que estoy ofuscado, que me lleno de interrogantes, a los que no acierto a dar respuestas metódicas y científicas, por lo que me encuentro bastante desasosegado.

Lo que sigue es un mero ensayo de definiciones y precisiones de conceptos, referentes al control financiero de la Administración, a las filosofías políticas y económicas que le condicionan, a los agentes que le demandan y a los que le realizan, a los procedimientos utilizados y a los fines buscados.

No quisiera que la disertación resulte una mera logomaquia, pero tengo la sensación de que la vaguedad e inconsistencia de los términos utilizados al referirse al control financiero de la Administración constituyen para mí un constante motivo de vacilaciones y confusiones que a cada paso me distraen del fondo del asunto; por ello estimo que clarificar aquéllos debiera ser requisito previo para abordar éste.

II. PRECISIONES TERMINOLOGICAS

1. Precisiones gramaticales

Quizá sea conveniente comenzar analizando el sentido gramatical de algunos términos:

Control

Galicismo que etimológicamente proviene de «*contre*» (contra) y «*rôle*» (registro o lista); su significado inicial era la simple verificación. Cuando la palabra es asumida por el idioma inglés añade el sentido de dominio o preponderancia.

Su incorporación al diccionario castellano es moderna, con dos acepciones:

1.^a Inspección, fiscalización, intervención.

2.^a Dominio, mando, preponderancia.

A su vez, los términos de la 1.^a acepción se definen:

• **Inspección:**

— Examinar, reconocer atentamente una cosa.

— Idem. con ánimo de cuidar y velar por ella.

• **Fiscalización:**

— Examinar, reconocer atentamente un asunto como agente del Fisco (Tesoro Público) cuidando por los intereses de éste.

• **Intervención:**

— Tomar parte en un asunto.

— Interponer uno su autoridad.

— Examinar y censurar las cuentas con autoridad suficiente para ello.

Otro sinónimo moderno y de creciente utilización es:

• **Auditoría:**

— Revisión y censura de cuentas.

Financiero

También tomado del francés «*finance*», procedente a su vez del antiguo «*finer*» (pagar).

Nuestro diccionario lo define como:

— Perteneciente o relativo a la Hacienda Pública, a las cuestiones bancarias o bursátiles o a los grandes negocios, y, en un sentido más amplio, referente a la aportación de recursos a una empresa o negocio.

— El adjetivo también es aplicable a la persona que entiende y se ocupa de aquellos asuntos.

A tenor de las definiciones precedentes, control, intervención y fiscalización son sinónimos al referirlos a la Hacienda Pública, siendo defendible que el primero es más genérico, y la intervención y fiscalización más específicos, pero control financiero e intervención no son yuxtaponibles como clases diferentes.

Distinguir entre intervención y fiscalización, cuando la primera se efectúa en nombre del Fisco, resulta bastante embarazoso y poco clarificador.

Auditoría, cuando alude a los estados y registros contables, es un término moderno, equivalente a examinar y comprobar, que hace referencia a la técnica y metodología empleadas en la inspección y, a que el control es “*a posteriori*”, esto es, para valorar lo sucedido y no para controlar el suceso. Puede perfectamente tomarse como sinónimo de la intervención de cuentas, si bien ésta implica mayor capacidad para interponer la autoridad del censor.

2. Relatividad del concepto del control

Sin perjuicio de las precisiones gramaticales precedentes, la palabra control se utiliza actualmente con un sentido muy genérico y de significación vaga:

Por ejemplo, puede considerarse un caballo en alguna de las cuatro situaciones siguientes:

1. Loco.

2. En libertad y en sus cabales.

3. Montado por un jinete.

4. Conducido por el jinete en una competición, con un reglamento y árbitros o jueces.

Incluso respecto al primer caso se puede decir que el caballo está controlado, si se toman como referencia las limitadas energías que puede desarrollar el animal. Por el contrario, para que se produzca el descontrol en la competición basta que caballo o jinete no se adapten al reglamento establecido, lo cual será comprobado y sancionado por los jueces.

Para la competición existen unas normas convencionales y el jinete se responsabiliza de su cumplimiento; esta obligado a controlar el caballo y a controlarse a sí mismo, pero las normas sólo son el ámbito, mientras que su fin objetivo es ganar la carrera.

Para los jueces, en cambio, su cometido es garantizar que se observan las reglas establecidas, su única misión es el control.

A pesar de que el control que ejercen los jueces no haga más veloces a los caballos, ni más hábiles a los jinetes, ni posiblemente haga más atractivo el espectáculo, nadie negará que su labor es necesaria para que la competición llegue a buen fin. Seguramente será discutible si la reglamentación es adecuada, pero nadie abogará porque se suprima, o porque los jueces no la apliquen.

Examinando la actuación controladora de los jueces se distinguen dos procedimientos:

1. Vetando la participación de quien no cumpla la normativa: este método es similar a la función del listero.
2. Consistente en sancionar a los participantes que infrinjan las reglas.

Para ejercer su función los jueces-interventores necesitan como primer requisito la existencia de *normas* vinculantes para la competición; en segundo lugar, información en tiempo del comportamiento de los participantes, y, finalmente, poder obstativo y sancionador.

En lo que hace al control que debe ejercer el jinete, posiblemente en este supuesto se baste a sí mismo, pero, si la actividad fuera más compleja, necesitaría ser ayudado. Por ejemplo, si la competición fuese una larga carrera ciclista, los corredores necesitarían la asistencia de dos clases de controles: por un lado, los que le advertieran para no cometer infracciones reglamentarias; por otro, los que controlasen una serie de parámetros que le permitiesen la máxima eficacia en orden a superar a los competidores, como su peso y otras constantes fisiológicas, situación de los contrincantes, estado de la carretera, etc.

En resumen, para definir un control es necesario especificar:

- La persona, cosa o asunto objeto de control.
- El ámbito dentro del cual deba mantenerse el objeto.
- El sujeto o agente que ejerce el control.
- El procedimiento y medios utilizados para controlar.

III. EL CONTROL FINANCIERO TRADICIONAL Y SUS CONDICIONANTES

1. Control político, requisito necesario para la democracia

Hablar de Estado democrático supone que legisladores y gobernantes son elegidos por el pueblo, que el resto de los funcionarios y empleados de la Administración son reclutados con objetividad, que la actividad del aparato estatal se desarrolla con la objetividad que marcan las leyes y que existe un control efectivo sobre dicha actividad, siendo éste, además, percibido como adecuado por los ciudadanos.

Los controles son la garantía que los ciudadanos tienen de que el poder otorgado al Estado no será utilizado para avasallarles, o con fines partidistas en su detrimento.

2. Control financiero, requisito necesario para el control político

Aunque el control de la actividad estatal ofrezca un espectro muy amplio, la base de todo control político es el control de la actividad económico-financiera de los poderes públicos. Los manuales de Derecho Político y

de Hacienda Pública exponen cómo a partir de la democratización del Presupuesto se llegó a las modernas democracias parlamentarias.

En el clásico esquema de división de poder y funciones, el reparto de las facultades presupuestarias es el siguiente: el Ejecutivo elabora el Presupuesto, cuya aprobación es competencia del Parlamento. El Ejecutivo gestiona los ingresos y los gastos, dentro de los límites autorizados, y, finalmente, rinde cuenta de lo realizado, una vez concluido el ejercicio, a través del Tribunal de Cuentas, al Legislativo.

Con ello queda establecido el marco de la actividad financiera del Estado, requisito necesario para su control, pero queda sin definir el sistema y procedimientos de control, que en la ejecución del Presupuesto *evite las desviaciones*.

La rendición de la Cuenta presupuestaria tiene lugar con notable retraso y las posibles resoluciones del Legislativo, caso de no encontrarla conforme, resultan inoperantes en relación con los vicios de ejecución. Además, las exigencias democráticas de un Estado moderno no se refieren sólo a que la naturaleza del gasto, su cuantía y su tiempo se mantengan dentro de los límites autorizados en la Ley de Presupuestos, sino que también requieren que se observen escrupulosamente las formalidades establecidas para el procedimiento del gasto como garantía de la justicia distributiva y participativa y de la eficacia, eficiencia y economicidad.

El control del Presupuesto fue en el Antiguo Régimen, y sigue siéndolo en el parlamentario, el principal instrumento del Gobierno para coordinar y controlar la actividad del conjunto de la Administración y es, asimismo, uno de los controles básicos, si no el más importante, que el Legislativo debe ejercer sobre el Ejecutivo. Resulta, pues, que un adecuado control presupuestario es necesario, tanto para que exista coordinación y racionalidad en la actividad financiera de la Administración, como para garantizar que la misma se ajusta al Derecho establecido.

3. Filosofía político económica del sistema de control tradicional

A la hora de valorar las bondades y debilidades del sistema de control tradicional debe tenerse en cuenta la filosofía política y económica a la que se pretendía servir, que es la del Estado liberal clásico:

- A) La naturaleza y el cuantía de los ingresos y pagos estatales y las formalidades que la Administración ha de observar en su gestión deben estar establecidos por Ley y es necesario un control estricto de su cumplimiento, como garantía del Estado de Derecho.
- B) Desde el punto de vista económico; por una parte, los gastos del Estado, aunque necesarios, son estériles o improductivos; por otra parte, la tendencia natural de los gestores de gastos es a ampliarlos.
- C) El control del Ministerio de Hacienda sobre los Centros gastadores venía impulsado y hasta forzado por el hecho de que el Tesoro Público tenía una capacidad de pago limitada por la recaudación de impuestos y la venta de bienes y servicios (la emisión de Deuda era excepcional y no era factible la de papel moneda). La suspensión del pago de las obligaciones tramitadas con alguna irregularidad es el último resorte del control.

4. El control financiero es ejercido básicamente por el Ministerio de Hacienda

Dado que se trata de controlar que las actuaciones de la Administración discurran por los cauces establecidos por la Ley de Presupuestos y afines, parecería lo lógico pensar en una organización o institución dependiente del Legislativo y situada en el núcleo de los centros administrativos y de forma que con relación a éstos tuviera información sobre sus decisiones, independencia, poder obstativo y sancionador.

Otra orientación es postular un control ejercido por órganos o instituciones internas a la Administración, pero con independencia funcional, de forma que ofrezcan garantías al Legislativo y, en último extremo, a los ciudadanos, sobre la objetividad y eficacia del control.

Lo cierto es que los sistemas de control vigentes en los países son fruto de la evolución histórica impulsada por las confrontaciones de intereses e ideologías enfrentados, y el que existe en nuestro país, con una tradición secular, es un control interno fuerte, reservando al control externo, ejercido por el Tribunal de Cuentas por delegación del Parlamento, la supervisión y censura de la Cuenta de ejecución del Presupuesto.

5. Descripción de la organización y procedimiento del control tradicional

En forma esquemática, la organización y procedimiento del control financiero se ha llegado a configurar como sigue:

A) Organización

Tres órganos con categoría de Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda.

1. Presupuestos: Elaboración del Presupuesto y su presentación al Parlamento.
2. Intervención: Contabilidad presupuestaria, fiscalización de su ejecución y formación de la cuenta definitiva de liquidación para la censura por el Tribunal de Cuentas.
3. Tesoro: Realización de cobros y pagos, custodia y gestión de los fondos y operaciones financieras.

Estos Centros controladores, aunque sean órganos o instituciones del Ministerio de Hacienda, son funcionalmente independientes de las Autoridades controladas; los tres integran o completan las fases del control presupuestario encomendadas al Ejecutivo.

B) Sistema y procedimiento para fiscalizar la gestión del Presupuesto de Gastos

En cada Centro gestor de gasto existe una Intervención Delegada con la misión de llevar la contabilidad presupuestaria y fiscalizar la gestión.

La cuenta de Gastos Públicos contiene para todos y cada uno de los conceptos del Presupuesto las siguientes fases:

- Créditos presupuestos.
- Gastos autorizados.
- Compromisos.
- Obligaciones reconocidas.
- Pagos ordenados.

El esquema refleja las fases del proceso de gasto durante el ejercicio y a tenor de las decisiones que puede o debe ir tomando la Autoridad administrativa competente. El paso de uno a otro estadio del proceso requiere acreditar que está contabilizada la fase anterior y que la propuesta del acto o negocio a realizar sea fiscalizado favorablemente respecto a su conformidad con la normativa aplicable.

Este control documental se completa con las comprobaciones de la existencia material de bienes, especialmente de las adquisiciones y de los dinerarios.

Por último, la Intervención, responsable de la fiscalización y contabilización, confecciona la Cuenta para que sea censurada, junto con sus justificantes, por el Tribunal de Cuentas.

Difícilmente puede objetarse la robustez de este organigrama de control, salvo que existan debilidades: en las normas aplicables en la gestión, en la independencia de los controladores respecto de los gestores, o en la eficacia de la censura que sobre gestores e interventores realiza el Tribunal de Cuentas.

Las principales críticas que se han formulado al sistema son las siguientes:

- 1.ª El Ministerio de Hacienda ejerce una preeminencia desproporcionada sobre los demás Ministerios, que se quedan en una situación de dependencia o subordinación, puesto que si ya en la elaboración del presupuesto de cada Centro resultan decisivos los criterios e interpretaciones de Hacienda, además controla la ejecución, la contabiliza y realiza los pagos.
- 2.ª El control se centra exclusivamente en la legalidad y en criterios financiero-presupuestarios, con lo que resulta excesivamente formalista, convirtiéndose en estéril para la racionalización de la gestión y en traba o estorbo para su agilidad.

- 3.^a Los responsables de gestionar los créditos presupuestarios necesitan un sistema moderno de contabilidad y control propio y orientado a la dirección de su unidad.

IV. NUEVOS CONDICIONANTES Y EVOLUCION DEL CONTROL FINANCIERO

1. La aparición del Estado de economía mixta introduce aires de gestión empresarial en la Administración, no contemplados por el sistema de control tradicional

De forma más o menos convencional puede situarse en la tercera década de este siglo la aparición de los fenómenos que comienzan a minar la eficacia del control tradicional.

Aparece, en primer lugar, la sustitución de la moneda convertible por mero papel moneda, eliminándose el riesgo de que el Tesoro se vea obligado a suspender pagos, a repudiar la deuda o situaciones similares, y se permite cualquier déficit presupuestario.

En segundo lugar, en sustitución de la doctrina liberal, según la cual el Estado debe ser neutral al devenir del mercado, triunfan las teorías opuestas.

A nivel macroeconómico la dinámica del mercado conduce a desequilibrios: inflación-paro, desequilibrios con el exterior. La actuación del Estado debe estabilizar las tendencias de los flujos macroeconómicos.

A nivel microeconómico el Estado debe ser beligerante en la asignación de recursos productivos y respecto a economías y deseconomías no valoradas por el mercado.

Una tercera línea de doctrina socializante de la producción ha generado las llamadas economías mixtas en las que el Estado cubre importantes sectores del mercado, supliendo o haciendo una pseudocompetencia a las empresas privadas. La organización y funcionamiento de la Administración y las rigideces de su Presupuesto se advienen mal con las actividades mercantiles, por lo que se ha recurrido a crear entidades dotadas con recursos públicos y con organización y procedimientos similares a los de las empresas privadas.

A partir de los años sesenta se abren paso nuevas teorías sobre formas y procedimientos de presupuestar y gestionar los gastos del Presupuesto, intentando que en la Administración sean operativos los criterios costes-beneficios, de forma similar a como lo son en la empresa. El Presupuesto tradicional con vinculación estricta a la Unidad administrativa y al objeto de gasto se estima que debe cambiarse. Frente a dicho procedimiento de presupuestación se ensayan presupuestos por tareas, por objetivos, por programas, de base cero, etc., y se defiende que son los criterios de eficacia, eficiencia y economicidad los que deben primar, flexibilizando las vinculaciones jurídicas. Las nuevas ideas y tendencias han alterado el modelo tradicional de Presupuesto, pero sobre todo ponen en cuestión los criterios y formalidades de la gestión administrativa tradicional, realizándose inacabados ensayos en busca del sistema y procedimientos adecuados.

Puesto que el sistema y procedimientos de control son complementarios y referidos a la presupuestación y gestión, nada tiene de extraño la crisis de éste y que permanezca en tal situación de transitoriedad hasta que los criterios de gestión se hallen bien definidos y asentados.

Otro factor, que coadyuva con los señalados en los cambios de formas y procedimientos administrativos, es la gestión masiva de entidades y actividades mercantil-administrativas, o administrativo-mercantiles por funcionarios que se trasladan de los Ministerios a los organismos y las empresas, y viceversa. De manera que cada vez se imitan más procedimientos y estilos empresariales en el ámbito de la Administración y cada día son más borrosas las fronteras entre las actividades administrativas y las empresariales realizadas por el Estado.

La Administración tradicional estaba concebida como una nave estática fuertemente anclada y protegida por los principios del Derecho administrativo y financiero: el control era relativamente sencillo puesto que estaban perfectamente definidos ámbito y criterios de actuación.

La Administración actual está estructurada como múltiples naves desplegadas por cualquier latitud social y compitiendo en formas y objetivos con el resto de los agentes económico-sociales. En estas circunstancias el control a ejercer sobre los responsables de pilotar las naves resulta muy problemático, puesto que es su competencia y responsabilidad tanto marcar las rutas como el gobierno de las naves; apenas cabe otra cosa que esperar

a que sea rendida la cuenta de la travesía. Cobra en cambio importancia el control que el capitán necesita para dirigir la navegación.

2. La filosofía del neoliberalismo tiende a revalorizar los criterios y procedimientos del control tradicional

Como contrapunto a las corrientes economicistas y desreguladoras de la actividad financiera del Estado se reivindica, parece que con éxito creciente, en la última década el cese de aventuras empresariales desde las instituciones públicas e, incluso, que la gestión de buena parte de los servicios a financiar con el Presupuesto sea ofrecida a la competencia de las empresas privadas.

Es aventurado pronosticar el alcance que pueda llegar a tener esta corriente neoliberal, que propugna la privatización de las empresas que producen para el mercado, así como la privatización de la gestión de buena parte de los servicios atendidos con el Presupuesto; pero llevada hasta un cierto punto implicaría que los gastos del Fisco se destinarían: por un lado a transferencias, por otro, a financiar bienes y servicios al margen del mercado, de los cuales unos serían producidos directamente en régimen administrativo y otros contratada su realización o prestación con empresas.

En la medida que esta filosofía tomase cuerpo exigiría la readaptación de estructuras, criterios y procedimientos de la gestión presupuestaria y de sus controles.

3. Evolución legal del control de la Intervención General de la Administración del Estado

La vieja Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, en vigor desde 1911 hasta 1977, encargaba a la Intervención General de la Administración del Estado «*intervenir los ingresos y pagos del Estado y de fiscalizar todos los actos de la Administración pública que los produzcan*», y ser el «*centro directivo de la contabilidad administrativa*».

El ejercicio de la función interventora quedó magistralmente regulado por el Reglamento Orgánico del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de 1925, cuyo articulado en su mayor parte es aún de aplicación.

La Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, de 1958, establece que los Organismos autónomos quedan sometidos al mismo régimen de intervención y fiscalización que los servicios centralizados, excepto en las operaciones referentes a bienes muebles cuando éstos constituyan el tráfico *normal* de los Organismos autónomos mercantiles.

En 1977 se promulga la primera versión de la Ley General Presupuestaria. Con relación a la función interventora, se dice en la exposición de motivos, que la Ley «*se limita a extraer del ordenamiento jurídico vigente los aspectos más sobresalientes, al mismo tiempo que define sus modalidades, procurando en todo momento su sistematización y apuntando las vías de posterior desarrollo o ampliación respecto de determinados Organismos autónomos*»; para las actividades mercantiles se sustituye la intervención previa o crítica por procedimientos de auditoría.

La Ley dedica, en el Título preliminar —Principios Generales—, los artículos 16 al 18 al control; en los que, por una parte se señala que la función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso; por otro lado, se instaura el control de carácter financiero para comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero respecto a los servicios de Organismos autónomos y Sociedades estatales, así como el control de eficacia para analizar costes, utilidades y cumplimiento de objetivos.

El artículo 100 apartado b, de la misma Ley, establece las comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría para las dotaciones no limitativas de los presupuestos de Organismos Autónomos no administrativos, que no están sometidas a la función interventora.

Únicamente la función interventora es desarrollada en la misma Ley, Título III.

En resumen, la Ley considera cuatro sistemas específicos de control: intervención, auditoría, control financiero y control de eficacia. Estos sistemas fueron desarrollados, con el carácter de instrucción provisional, mediante Real Decreto 1124/1978.

La Ley de Presupuestos para 1984 faculta a la Intervención General para que la función interventora sea ejercida sobre muestras en vez de sobre la totalidad de las poblaciones de actos o documentos que deban ser objeto de fiscalización. Aparte las consideraciones técnicas, el método presupone que la fiscalización no tiene por objeto tanto evitar cualquier ilegalidad, cuando conseguir un nivel aceptable de regularidad en la gestión, e incitar y asesorar a los gestores responsables en el perfeccionamiento de los circuitos administrativos. Estos dos aspectos se acentúan en los años posteriores.

Con la Ley de Presupuestos para 1988 se permite que el Gobierno establezca que la fiscalización previa quede limitada a comprobar la existencia de crédito presupuestario, la competencia del órgano y aquellos otros extremos que determine el Consejo de Ministros para cada tipo de gastos u obligaciones. Este procedimiento se ha desarrollado ya para la casi generalidad de los procesos de gestión de gastos.

Los expedientes de obligaciones o gastos que hayan sido objeto de fiscalización previa limitada serán examinados y censurados posteriormente, mediante técnicas de muestreo o auditoría, con relación al cumplimiento de la legalidad por los gestores. El resultado de esta censura "a posteriori" se traduce en informes, pudiendo llegar los aspectos más relevantes a ser trasladados por la Intervención General al Consejo de Ministros. Los informes deben referirse no sólo a los aspectos normativos sino también a aquellos otros que incidan en la eficacia y economía de la gestión. Con ello se pretende que los informes sean un instrumento útil para la gestión.

El mismo procedimiento de auditoría o muestreo se ha establecido para la censura de las cuentas justificativas de la inversión de fondos entregados «a justificar», o en concepto de «anticipo de caja fija», generando el correspondiente informe.

La Ley de Presupuestos para 1989 dispone que los Organismos Autónomos del Estado con actividades industriales, comerciales, financieras o análogas queden sometidos a control financiero permanente por la totalidad de sus operaciones. Anteriormente las dotaciones de sus presupuestos que tenían carácter limitativo o ampliable estaban sujetas a la fiscalización ordinaria y el resto de sus operaciones eran objeto de comprobaciones o auditorías posteriores.

En el mismo ejercicio de 1989 se inicia, a título experimental, el control financiero de algunos programas presupuestarios, que tienen establecido un sistema de seguimiento de los objetivos por el gestor; su finalidad es evaluar la eficacia, eficiencia y economía de la gestión. Este control financiero está también a cargo de la Intervención y sus resultados se plasman en un informe con destino a las Autoridades de gestión y a las del Ministerio de Hacienda.

V. LAS FUNCIONES ACTUALES DE CONTROL EJERCIDAS POR LA INTERVENCION GENERAL DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO

Las funciones de control que la Ley atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado son:

- Función Interventora.
- Función de control financiero.
- Función de control de eficacia.
- Función contable.

1. Función interventora

La Ley reserva esta denominación para el control financiero tradicional, consistente en que los actos de la Administración susceptibles de producir derechos u obligaciones de contenido económico, así como el movimiento de fondos, necesitan la conformidad previa del Interventor, como garantía de que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso.

La cuestión está en cuáles son las disposiciones aplicables y en el grado de exigibilidad o efectividad del control.

A efectos expositivos las disposiciones se dividen en:

- A) Las de la Ley de Presupuestos.
- B) Otras normas aplicables.

A) El Presupuesto como control

La Ley de Presupuestos sigue considerándose por los tratadistas como el instrumento fundamental para controlar la actividad financiera del Estado.

Limitándonos a la esfera del control interno y a la vertiente de los gastos, la efectividad de esta norma estará en razón directa de lo claras y precisas que resulten sus autorizaciones de gastos.

La Ley General Presupuestaria es más bien confusa y laxa. Por un lado, los artículos 59 y 60 establecen que los créditos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos y que serán nulos de pleno derecho los compromisos de gasto por cuantía superior al importe de los créditos autorizados, pero por otro, el artículo 48 define los Presupuestos de gastos como la expresión cifrada y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puede reconocer el Estado.

¿A qué se refieren las cifras consignadas en los estados de gastos de los Presupuestos: a los compromisos, a los devengos o a los reconocimientos de obligaciones?

La verdad es que el promulgar una Ley limitando cuantitativamente las obligaciones que el Estado puede reconocer no parece compatible con la seguridad jurídica de las personas que por negocios o por disposiciones legales puedan resultar acreedores del Estado..

Lo que verdaderamente debe ser decisivo son las obligaciones que se devengan; el reconocimiento y el pago no pueden ser más que necesarias consecuencias de los devengos.

Pero, si se entiende el Presupuesto como techo de obligaciones que pueden devengarse, tampoco ello sería coherente con la seguridad jurídica.

Las tres cuartas partes del crédito que figura en el Presupuesto se dirigen a cubrir obligaciones que se devengarán "ex lege" o como consecuencia de compromisos adquiridos anteriormente por la Administración; no parece defendible que no se puedan devengar ni reconocer estas obligaciones por insuficiencia de crédito; no cabe pensar que eso sea lo querido por el legislador, sino más bien que las dotaciones para estas obligaciones deben ser estimativas y sus posibles insuficiencias deben considerarse como un mero error al provisionar el crédito.

El resultado es que para estas atenciones no cabe el control obstativo del gasto por parte del interventor, su función deberá circunscribirse a fiscalizar que la obligación está legalmente devengada, que su cálculo monetario es correcto, y que el reconocimiento y la propuesta de pago siguen los cauces reglamentarios. La inexistencia de crédito presupuestario para estas obligaciones no debería producir más efectos que la suspensión del pago.

Así pues, el poder controlador de la Intervención sobre los compromisos de gastos queda reducido, en el mejor de los casos, a una cuarta parte de los que deben ser satisfechos con cargo a los créditos del Presupuesto. Esta parte de los créditos es la destinada a satisfacer las obligaciones que se pueden contraer en el ejercicio por actos o negocios a realizar por la Administración.

Si los créditos que puede comprometer la Administración no figuran separados de los ya comprometidos, surgirán dificultades para controlar los primeros.

Por otro lado, la vinculación que la Ley impone sobre los créditos tiende a ser más a programas que a tipos de gasto, y ello supone que el rasero del control habrá de establecerse al mismo nivel; de esta forma, aunque los créditos figuren con especificaciones muy detalladas de la naturaleza económica de los gastos a realizar, ello tiene más efectos estadístico-contables que vinculaciones jurídicas.

B) Otras normas aplicables

Los Presupuestos son, al final de cuentas, la cuantificación financiera de lo que puede resultar al aplicar, en la Administración y por la Administración, la legislación vigente.

La gestión administrativa es totalmente delegada y regulada. Su función es: por una parte de mediación, reconociendo derechos y obligaciones monetarias de unos ciudadanos con relación a otros; por otra parte, proporcionar bienes y servicios de carácter colectivo. Este universo no es simple ni es estático, ni siquiera es armónico, es la resultante del pacto sociopolítico, con toda su complejidad, dinamismo y contradicciones.

Este panorama plantea problemas a la racionalidad de la gestión y aún más delicados para su control; baste citar las llamadas «*huelgas de celo*», que demuestran cómo un cumplimiento estricto de la *normativa paraliza la acción administrativa*, o que toda norma tiene su contraria. Ello pone de manifiesto la necesidad de moderación o sentido común, antes que servilismo a las reglamentaciones.

Aunque la función interventora deba asegurarse de que la administración financiera se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso, afortunadamente no implica que el Interventor necesite conocer al detalle dichas disposiciones y examinar exhaustivamente su cumplimiento; en cada acto administrativo han de participar una serie de órganos de decisión y asesoramiento que son los que legitiman el acto: la labor del Interventor comienza por la comprobación de que se han pronunciado todos los órganos que debían participar y continúa con el examen de dichos pronunciamientos; las normas que quedan para el análisis estricto del Interventor son las de carácter básicamente financiero.

A pesar de que este planteamiento sitúa la función interventora en un plano más operativo, seguirán existiendo dudas sobre el ámbito de su actuación, ya que la generalidad de las normas a observar en los actos administrativos tendrán algún componente o incidencia financiera, por lo que debería ser censurada su aplicación desde esta perspectiva, al margen de que hubieran sido ya dictaminadas con otras ópticas.

La situación se complica aún más porque moderadamente se intentan introducir en la gestión administrativa métodos de dirección y control similares a los de la gestión empresarial, donde lo prioritario son los resultados de los que se debe responsabilizar el gestor; para alcanzar los objetivos marcados por el Ejecutivo, el gestor necesita tener a su disposición unos mecanismos de dirección y control fuertes y, simultáneamente, necesita mayores márgenes de discrecionalidad. El Interventor fiscal debe retrotraerse por la doble razón: no ser un obstáculo a las iniciativas del gestor, no duplicar los controles.

Sin embargo, el enfoque del gestor administrativo con mentalidad empresarial, so pretexto de alcanzar eficacia, eficiencia y economicidad, no puede menos de suscitar temor a la arbitrariedad y al despilfarro. Se ha mencionado anteriormente que la función de la Administración en el aspecto financiero tiene una doble vertiente: reconocer derechos y obligaciones presupuestarias para los ciudadanos, y procurar, con unos recursos limitados, el máximo de bienes y servicios colectivos.

Para el buen fin de la primera función lo decisivo es el cumplimiento de la legalidad, teniendo las consideraciones economicistas del procedimiento escaso relieve.

Con relación a la prestación de bienes y servicios es incuestionable que se debe buscar el mínimo coste y la máxima calidad pero ello no implica que deba utilizarse un método coste-beneficio similar al del mercado, sencillamente este método no es factible por falta de referentes consistentes.

El gestor de la Administración no puede ser un aventurero e innovador empresario, sino un prudente y escrupuloso administrador, que cumpla eficazmente la normativa y, dentro de los márgenes que le permita la norma, actúe con diligencia. Los procedimientos establecidos deben cumplir la doble finalidad de garantizar que se toma la resolución más ventajosa desde el punto de vista de la Hacienda Pública, y que no se produzcan discriminaciones para los ciudadanos. Ambos criterios serán normalmente convergentes, pero, si se presentase la disyuntiva, debería prevalecer generalmente la no discriminación, por muchas razones, especialmente porque de otro modo se atacaría la esencia del Estado de Derecho y de la democracia, bienes de orden superior a las pretendidas economías, las cuales suelen ser meras falacias.

Las razones anteriores han llevado a establecer una nueva modalidad de fiscalización estructurada en dos niveles: una intervención previa, limitada a los elementos esenciales de la legalidad del acto, otra plena a posteriori, que debe analizar la gestión presupuestaria en la triple dimensión de legalidad, eficacia y economía.

Son muchas las consideraciones que cabe formular a este esquema de controles en dos niveles.

Una primera es si el control previo y el posterior son comparables o más bien son acciones de naturaleza *distinta*.

La fiscalización previa tiene por objeto garantizar que los actos administrativos se producen de conformidad con la legalidad, evitando los que pudieran quebrantarla.

El examen posterior tiene por objeto valorar la regularidad formal con que se han producido los actos administrativos así como la eficacia y economías o deseconomías ocasionadas; su finalidad es proporcionar información para la programación y gestión futura, pero no busca de forma directa garantizar que los actos se ajustan a lo establecido.

El artículo 95 de la Ley General Presupuestaria, que establece esta modalidad de doble control, da la sensación de que la intervención previa limitada puede ser excesivamente limitada: crédito adecuado, competencia y otros extremos a determinar por el Consejo de Ministros. Aunque los Interventores Delegados pueden formular observaciones sobre otros aspectos, en ningún caso las mismas tendrán efectos suspensivos en la tramitación de los correspondientes expedientes.

No cabe duda de que la fiscalización previa limitada es más fácil que la plena, pues el Interventor dispone de una relación cerrada de cuestiones a controlar; por otra parte, si la relación está suficientemente estudiada, puede conseguirse, con notable economía de tiempo, mejor calidad en la fiscalización. No obstante, el problema de más difícil digestión jurídica son las irregularidades que pueda conllevar la actuación administrativa y sobre las que el Interventor no puede ejercer su veto, sino simplemente denunciarlas. La legalidad o regularidad formal en la realización del gasto público ¿es cuestión de grado?

2. Función de control financiero

Del artículo 17.1 de la Ley General Presupuestaria, que constituye la norma básica de este control, se deduce que se ejerce por la Intervención General de la Administración del Estado, que su ámbito son los entes públicos estatales con personalidad jurídica independiente, que su finalidad es comprobar el funcionamiento de los entes en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan; pero no se dice en qué consiste o cuál es el método para realizar las comprobaciones.

La traducción práctica ha sido la realización de exámenes, comprobaciones y censuras siguiendo la metodología y las técnicas de la auditoría externa. El mismo artículo 17, en el número 3, ordena elaborar un plan anual de auditorías en el que se vayan incluyendo los sujetos del número 1.

El Real Decreto 1124/1978 —Funciones de la Intervención General de la Administración del Estado— concreta lo siguiente: en cuanto al ámbito de aplicación: incluye en el campo de control financiero a los Servicios y a los particulares por razón de ayudas públicas recibidas; en cuanto al procedimiento: se realizará mediante el examen de documentos y antecedentes; la periodicidad: cuando las circunstancias lo aconsejen, pero como mínimo una vez al año; el momento: normalmente a posteriori, pero para operaciones concretas podrá ser ejercido antes de que las mismas se formalicen o concierten; el resultado de los controles financieros se reflejará en informes, los cuales acompañarán a las Cuentas Anuales de los entes controlados.

El artículo 17.1 de la Ley General Presupuestaria que se ha resumido anteriormente, termina: «*Dicha función podrá ejercerse con carácter permanente*».

Probablemente el lector del artículo reseñado, que difícilmente se habrá formado, por su texto, idea de en qué consiste el «control financiero», se verá sorprendido con el párrafo transcrito: sabe que se podrá ejercer con «carácter permanente», pero no sabe cuántos caracteres más pueden existir y, probablemente, encontrará dificultades para concretar el alcance del adjetivo en cuestión aplicado al control financiero.

Pues bien, todo lo que parece que se quiere decir es que podrá establecerse que, ante ciertas entidades, la función se realice de forma continuada, mientras que los otros controles financieros, aunque sean de reiterativa periodicidad, se ejercen con discontinuidad temporal.

Quizá lo más interesante, desde el punto de vista de estas reflexiones, sea la relación y posible conjunción de las funciones «*interventora*» y de «*control financiero*». Como primera aproximación puede decirse que la «*intervención*» es el sistema de control fiscal para el sector administrativo, mientras que el «*control financiero*» lo es para el sector mercantil. La primera es básicamente un control de legalidad, el segundo pretende ser más un soporte de racionalización y dirección, con criterios económicos.

No obstante, debe reseñarse que la fiscalización plena a posteriori del artículo 95 de la Ley General Presupuestaria, comentada en el epígrafe anterior, aunque la Ley la considere parte de la «función interventora», es más bien un «control financiero».

Aunque la función interventora y la de control financiero deben complementarse, no es coherente pretender que el Interventor de Hacienda actúe a la vez como controlador-auditor en el mismo Centro.

Para ejercer como Interventor de Hacienda necesita plena independencia funcional frente a las autoridades del Centro a controlar; dicha independencia se vería afectada si ejerce como asesor.

Además, en su función de auditor debería censurar y emitir opinión sobre la propia función interventora.

3. Función de control de eficacia

El número 2 del citado artículo 17 de la Ley General Presupuestaria reza:

«El preceptivo control de eficacia se ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas.»

Es oportuno advertir que la Ley no atribuye explícitamente a la Intervención General de la Administración del Estado el ejercicio del control de eficacia, pero, por el contexto, y al no atribuírselo a ninguna otra instancia de forma expresa parece que debería entenderse tal referencia. En el desarrollo normativo de este precepto se comenzó por ordenar su ejecución conjunta por la Intervención y los Centros Gestores (RD 1124/1978, art. 5) para terminar refiriéndose al control financiero de programas (Circular núm. 1/1993 IGAE).

Al encontrarse de sopetón con ese categórico «preceptivo», la primera reacción puede ser de desconcierto y de complejo de ignorancia, pues parece que se da por entendido que es medible hasta la utilidad, y que es elemental disponer de una contabilidad analítica para todo lo que consume y produce el Estado, y que existe el mandato ineludible de medir con detalle las más mínimas desviaciones y tomar las medidas correctoras procedentes.

El artículo 103 de nuestra Constitución dice que la Administración actúa de acuerdo con el principio de eficacia y ello es reiterado en el artículo 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común: sin embargo, esta declaración de principio parece referirse más al aspecto jurídico que al económico.

El artículo 31.1 constitucional ordena que el gasto público se programe y ejecute con «criterios de eficiencia y economía». Con expresión afortunada, el mandato constitucional no es más que el recuerdo de la obvia.

Parece que lo que la Constitución llama eficiencia y economía, es lo que la Ley General Presupuestaria denomina eficacia.

En el desarrollo normativo de la Ley General Presupuestaria sobre la gestión y el control se ha convertido en tópico invocar los criterios de eficacia, eficiencia y economía. Sobre el significado de este trío de conceptos hay ya bastante escrito: eficacia hace referencia a que se alcance el propósito; eficiencia tiene la acepción de minimizar el empleo de recursos y maximizar los productos, desde una perspectiva técnica; economía implica minimizar el valor de lo sacrificado y maximizar el de lo producido.

El artículo 17.2 transcrito, parece que se refiere a las virtudes citadas, a las que reagrupa en dos vertientes, bajo la denominación común de control de eficacia:

- a) Control de cumplimiento de los objetivos de los programas (eficacia y eficiencia).
- b) Control de costes y rendimientos de los servicios e inversiones (eficiencia y economicidad).

La crítica que sigue se formula bajo el supuesto de que el imperativo legal se refiere al ejercicio de un control sistemático apoyado en una contabilidad analítica de seguimiento, y no al mero control administrativo ordinario.

La primera cuestión que se plantea, admitida la viabilidad de los controles de eficacia, es qué órganos o instituciones de la Administración deben ejercerla.

Este control pertenece al área de la gestión, antes que a la financiera, por lo que, en mi opinión, su ejercicio no debe ser competencia de la Intervención General de la Administración del Estado, con independencia de que participe en su diseño y tenga a su cargo la supervisión.

Es evidente que los descontroles en la eficacia tendrán consecuencias financieras, pero este aspecto ya está cubierto con el llamado control financiero, donde se censura la eficacia, la eficiencia y la economía.

Sobre el control del cumplimiento de objetivos de los programas, la primera duda que surgirá a quien se acerque al Presupuesto será si los programas que integran el Presupuesto son verdaderamente una programación por objetivos cuantificables.

El tema del Presupuesto por programas y objetivos viene ocupando a estudiosos y expertos desde hace más de veinte años. Fruto de este empeño es la actual desagregación del Presupuesto en unos 220 programas; ello proporciona una clasificación funcional bastante detallada, pero en lo referente a los indicadores y objetivos susceptibles de seguimiento contable el resultado ha sido el parto de los montes.

En 1989 se establece por primera vez, a título experimental, el seguimiento de los objetivos para 8 programas y para 1993 este seguimiento alcanza a 13. Estos programas objeto de seguimiento son los clásicos de obras públicas y algunos de la enseñanza y sanidad, es decir, las actividades que se citan en todos los manuales como ejemplos para presupuestar por objetivos.

Una consideración adicional: las obras públicas no se ejecutan directamente por la Administración y respecto a la sanidad y enseñanza cubiertas por estos programas existe una opinión bastante generalizada de que encargando su gestión al mercado mejorarían la eficacia, la eficiencia y la economía. Todo ello apunta a que este método de seguimiento de objetivos es inaplicable a los cometidos estrictamente administrativos.

En cuanto al control de costes y beneficios, los costes financieros son cuantificables, puesto que coinciden con las obligaciones a pagar por el Presupuesto; pero los beneficios, cuando se trate propiamente de actividades administrativas, no suelen ser cuantificables y mucho menos, susceptibles de valoraciones mercantiles; esta última posibilidad sólo cabe, y normalmente de forma parcial, en las actividades empresariales del Estado.

Los métodos de racionalización de la organización de los procedimientos y sus correspondientes controles parece que es la única forma de contribuir a mejorar el rendimiento de los servicios públicos.

El resumen es que *«el preceptivo control de eficacia»* no es eficiente, sino más bien un fuego de artificio; pero, si existiese tal control, su ejercicio no debería ser competencia de la Intervención General de la Administración del Estado.

4. Función contable

La contabilidad es el registro sistemático de las operaciones financieras, por lo que constituye el instrumento básico para el control.

Los expertos encargados del control recibieron la denominación oficial de periciales de contabilidad hasta 1964 cuando se rebautizaron con el nombre de Cuerpo de Intervención y Contabilidad.

Hasta época reciente la Contabilidad Pública estaba orientada casi en exclusiva al control: el Presupuesto, como cuenta previsional y de límites, es la relación para contrastar la viabilidad de cualquier gasto, y la contabilidad del gasto constituye la relación de las obligaciones a pagar. El conjunto del Presupuesto y de la Cuenta de su ejecución sirven para la censura del Tribunal de Cuentas.

Hoy la Contabilidad Pública, técnicamente muy desarrollada y registrada por medios informáticos, además de atender las necesidades de control sirve también como fuente de información a los gestores y a la Contabilidad Nacional.

La Intervención General de la Administración del Estado es el Centro directivo de la Contabilidad Pública y el gestor de la contabilidad del Presupuesto del Estado, así como de la formación de la Cuenta General del Estado.

VI. EPILOGO

Debiendo suspender estas divagaciones acerca del control de las actividades financieras de la Administración estatal, me siento incapaz de establecer conclusiones definitivas sobre las cuestiones fundamentales.

Me temo que el lector que haya tenido paciencia para aguantar el soliloquio, la primera y más clara conclusión a la que habrá llegado sea que la ignorancia e impertinencia del autor es manifiesta. Aunque, naturalmente, éste es incapaz de calibrar la magnitud de sus limitaciones, cree que son grandes.

Seguramente, con más ilustración y capacidad de discernimiento se habrían ahorrado algunas disquisiciones inútiles y hecho más ameno el resto; pero dudo que ello hubiese contribuido significativamente a clarificar el asunto.

A mi parecer y salvo mejor opinión se sintetizan las siguientes sentencias:

- 1.^a Si el legislador no utilizase la expresión «*control financiero*» inadecuadamente, facilitaría abordar lo que, atendiendo al significado académico, debería entenderse por control financiero.
- 2.^a El control de la actividad financiera del Estado es la base del control político, el cual es la esencia del Estado de Derecho.
- 3.^a El control de la actividad financiera de la Administración ha sido ejercido eficientemente durante más de un siglo por la Intervención General de la Administración del Estado con la colaboración de las Direcciones de Presupuestos y de Tesoro.
- 4.^a El control tradicional no resulta idóneo para controlar la actividad financiera realizada por el Estado fuera del marco del Presupuesto en sentido estricto.
- 5.^a El control tradicional sobre la actividad administrativa está en crisis como consecuencia de que para dicha actividad se han asumido o intentado asumir criterios y formas mercantiles.
- 6.^a La función interventora o fiscalización previa de los actos administrativos con trascendencia para la Hacienda estatal sigue siendo una institución esencial para garantizar que la Administración se adapta a la Ley y de esta forma se sirven los intereses generales con objetividad, eficiencia y economía.
- 7.^a El llamado por la Ley «*control financiero*» se traduce en la realización de auditorías o exámenes a posteriori.

El ámbito natural de este «*control financiero*» son los entes estatales con actividad mercantil.

- 8.^a El «*control financiero*» difiere de la fiscalización, no sólo en el momento y en el método, sino también en los fines buscados: la fiscalización tiene por objeto que se cumpla la normativa vigente; el control financiero cuestiona la normativa y los procedimientos establecidos y su cumplimiento, desde la perspectiva de los efectos económico-financieros que producen. El interventor exige cumplimiento, el auditor emite opiniones.
- 9.^a El auditor del Sector Público, desde el momento que sus opiniones se centran más en los aspectos procedimentales que en la fiabilidad de los balances patrimoniales, está ejerciendo de consultor.

En principio resulta contraproducente que el interventor ejerza, simultáneamente y sobre el mismo Centro, de auditor-consultor-asesor.

EVOLUCION DEL CONTROL DE LEGALIDAD EN ESPAÑA

D. Fernando Sales Gargallo
Inspector de Finanzas del Estado

1. ANTECEDENTES PREVIOS A LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA DE 4 DE ENERO DE 1977: INTRODUCCION

Origen de la Intervención General de la Administración del Estado: Causas de su creación

La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, constituye el antecedente más próximo de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977. Aquella Ley fue diseñada para servir a los postulados clásicos de la actividad financiera del Estado: en consecuencia, no servía a las exigencias de la Hacienda Pública moderna que, con mucho énfasis, se instauró en España a partir del Plan de Estabilización de 1959.

Desde entonces la necesidad de una Ley de Administración y Contabilidad iba a constituir un sentir generalizado entre los rectores de la Hacienda Pública y de la Economía Nacional.

En principio y con el fin de paliar la situación, en diversos momentos la Ley de 1 de julio de 1911 fue objeto de importantes modificaciones, algunas de ellas contenidas en Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Pero estas medidas no resultaban suficientes. lo que propició la decisión de elaborar una Ley General Presupuestaria que derogara la Ley de 1911, medida congruente no sólo con la perspectiva de la técnica jurídica, sino que era imprescindible dada la dinámica económica en que de modo tan relevante iba participando progresivamente el Estado, y así ajustarse a las demandas de los cambios impuestos por la actividad del Sector Público como consecuencia de la diferente organización y de los requerimientos de la moderna sociedad española.

A los propósitos anteriores obedeció la Ley General Presupuestaria la que, sin dejar de tener en cuenta las disposiciones heredadas, también ha implantado normas que, además de irradiar sobre todo el contenido jurídico del Estado, se propuso incorporar con prudencia el régimen de las modernas actividades públicas en los órdenes económicos y financieros, sin incurrir en fáciles apresuramientos ni señalar desproporcionados objetivos que pudieran dar lugar a que sus disposiciones se convirtieran en puras proposiciones teóricas al exceder de las posibilidades reales que condicionan las conductas económico-financieras.

Sin acudir a precedentes históricos más remotos sobre la función de control, se puede decir que la historia de la Intervención General de la Administración del Estado a partir del siglo XIX, en su misión interventora

y fiscalizadora, puede resumirse en el esfuerzo de la misma por aparecer a la vida jurídica y lograr sustantividad propia, desembarazándose de otras instituciones con las que se confundía y donde se ahogaban sus ansias de individualidad.

Por tanto, la aparición de la Intervención General de la Administración del Estado en el ordenamiento jurídico-administrativo no fue un acontecimiento espontáneo, sino un producto de elaboración pausada. Nació para cubrir unas lagunas que la necesidad iba denunciando gradualmente como una consecuencia de la complicada vida del Estado que cada vez hacía más especializada y técnica cualquier actividad.

Por ello, de cuantas clases de control han sido creadas para actuar sobre la Administración del Estado, la Intervención es la última en aparecer. Antes, si bien pudo ser conveniente, no era indispensable. Posteriormente, con su carácter representativo de unos intereses nacionales, mirando incluso más allá de la propia política de los Gobiernos, se hizo insustituible.

2. SISTEMA IMPLANTADO POR LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA

Fiscalización plena: Ambito objetivo. Ambito subjetivo

La función interventora ejercida por la Intervención General de la Administración del Estado y sus Interventores delegados, tradicionalmente ha tenido como nota destacada la generalidad, es decir, se ha ejercitado sobre todos y cada uno de los actos, documentos y expedientes de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico en el ámbito del Estado y de sus Organismos Autónomos.

Esta generalidad ya estaba recogida, entre otros textos, por la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, por el Real Decreto de 3 de marzo de 1925, por el que se aprobó el Reglamento orgánico del entonces Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, y por el Decreto de 28 de septiembre de 1935, sobre fiscalización e inspección de los gastos públicos.

Asimismo, la Ley General Presupuestaria delimita el ámbito objetivo de la intervención, de forma amplia: «todos los actos, documentos y expedientes de la Administración civil o militar del Estado de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, serán intervenidos...». Las normas de desarrollo de esta Ley se expresan en términos iguales o parecidos.

A la vista de lo anterior, se puede afirmar, en principio, que la legalidad exigía una actuación interventora individualizada e integral en cada acto de los órganos estatales de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico.

Esta exigencia se consideraba por muchos expertos como un concepto del control anticuado y costoso. Anticuado, porque sólo puede ser aplicado con cierta lógica en una administración poco desarrollada en la cual predomine el formalismo sobre la idea de responsabilidad de los administradores; costoso, porque la revisión de todos los actos sin prescindir de ningún aspecto, requiere una organización paralela amplia y retrasa considerablemente la gestión.

Por otra parte, hay numerosos actos puramente «repetitivos», de forma que la intervención de cada uno de ellos, a más de innecesaria, podría considerarse absurda. Se da este supuesto en el control de determinados ingresos, pero no faltan casos en materia de gastos e incluso podría aquí incluirse toda una fase de la intervención como es la intervención material del pago.

Diremos, por último, que aplicada la Ley General Presupuestaria en su literalidad estricta, es decir, sometiendo a intervención cada uno de los actos, documentos o expedientes de la Administración civil o militar, en su integridad, cuando de ellos se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, quedaría la Administración paralizada instantáneamente, ya que ello es manifiestamente imposible. Está claro que los artículos 92 y siguientes de la Ley General Presupuestaria, al hablar de este tema, no tratan de paralizar la Administración sino de someterla a control, y es de acuerdo con esta finalidad como deben ser interpretadas las normas citadas.

En la fórmula legal de los artículos 16 y 93 de la Ley General Presupuestaria, la palabra «todos» siempre pudo ser interpretada no en el sentido de «cada uno por separado y en su integridad», sino como conjunto. El

control de todos los actos no requiere que se repitan en cada uno de ellos una lista de comprobaciones previamente establecidas: en realidad, cualquier Interventor, antes de la implantación legal del régimen de muestreos, utilizaba consciente o inconscientemente el muestreo al someter a mayores y más exhaustivas comprobaciones aquellos actos o expedientes que, a su juicio, lo requerían; por el contrario, realizaba comprobaciones rutinarias o incluso pasaba por alto cuando su criterio o la premura de tiempo así lo pedían.

En cuanto al ámbito subjetivo a que alcanzaba el control según las disposiciones originarias de la Ley General Presupuestaria, era la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos, según consta en el artículo 16, entre otros.

Hay que advertir que dicho régimen ha sido modificado, recientemente, en el sentido de excluir del control previo a los Organismos Autónomos del Estado con actividades industriales, comerciales, financieras o análogas, pues según el artículo 100 de la Ley General Presupuestaria, en su actual redacción, se ha sustituido la función interventora en dichos Organismos por un control financiero permanente que alcanza a la totalidad de las operaciones efectuadas en aquéllos.

3. FISCALIZACION POR MUESTREO: EVOLUCION DEL AMBITO OBJETIVO

La característica definidora de la intervención por muestreo es, precisamente, que no se realiza sobre cada acto, sino sólo sobre algunos de ellos.

Anticiparemos que auditoría e intervención por muestreo son conceptos muy ligados, y parte de los argumentos a favor de aquélla pueden utilizarse para propugnar el muestreo; pero, sin embargo, auditoría y muestreo no son lo mismo, pues la auditoría es una forma de control distinta de la intervención, mientras que el muestreo es un método de trabajo que puede aplicarse tanto en la intervención como en la auditoría.

El muestreo como método de trabajo aplicable al control en las Administraciones Públicas es, más que conveniente, necesario, pues hoy se dan en dichas Administraciones numerosos casos de actos en masa que es prácticamente imposible intervenir en su totalidad.

Señalaremos algunos aspectos significativos que demandan la existencia del régimen de muestreo. Así:

- a) Debido a su menor costo. El muestreo se lleva a cabo sobre un número de actos menor, a veces muchos menos, lo cual lógicamente, lleva consigo un menor costo que si el control fuera exhaustivo.
- b) Porque puede, en muchos casos, evitar la rutina. La intervención de todos y cada uno de los actos conduce frecuentemente al «formulismo», «a poner el sello».
- c) Porque sitúa la responsabilidad en el lugar que le es propio. Todo responsable en la Administración se escuda o puede escudarse a la hora de tomar decisiones con trasfondo económico en el informe del Interventor; así el gestor tiene menos interés porque todas sus decisiones son avaladas por un Interventor; ello supone, en cierto modo, una irresponsabilidad del responsable; no cabe duda que esta irresponsabilización desaparecerá cuando el gestor sepa que la mayoría de sus decisiones no van a tener respaldo interventor e, incluso, aquéllas que pudieran tenerlo, son desconocidas para él.
- d) Porque no cabe duda que la intervención de cada acto supone una traba a la gestión que, añadida a todas las demás trabas existentes, dificulta considerablemente una gestión ágil.

En la normativa española, el régimen de control por muestreo se instauró incipientemente, por el Real Decreto 553/1981, en una disposición transitoria que poco tenía que ver con el articulado del mismo. Se refería a las prestaciones por desempleo, aunque de una manera tímida se decía que las correspondientes fiscalizaciones se realizarían, en tanto las disponibilidades de personal lo justificasen, con la periodicidad y en los casos que, a juicio del Interventor competente y siguiendo las directrices de la Intervención General, fueran adecuadas a las características de dichas prestaciones.

Lo cierto es que las disponibilidades de personal nunca han permitido revisar una a una el enorme número de liquidaciones mensuales por desempleo en un breve plazo; de esta forma la intervención se hizo por muestreo, como única manera de llevarla a cabo.

El régimen de muestreo ha ido evolucionando en varios años, debido a que los actos sujetos a la función interventora han crecido copiosamente debido al aumento incesante de los gastos públicos.

Inicialmente se recurrió a distribuir más coherentemente los actos a cargo de distintos órganos Interventores: así se desconcentraron muchas funciones que tradicionalmente estaban a cargo de la propia Intervención General de la Administración del Estado como Centro directivo del control, y otras veces delegando funciones en sus Intervenciones Delegadas.

Siguiendo en esa línea, se acudió al régimen de muestreo que después del antes referido Real Decreto 553/1981, se siguió en normas recogidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983 y luego por la de Presupuestos Generales del Estado para 1984. Asimismo, se han establecido sistemas de muestreos tanto por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, recogidos en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, así como en el régimen de «pagos a justificar» y «anticipos de Caja fija», contenidos, respectivamente, en el Real Decreto 640/1987 y Real Decreto 725/1989.

Actualmente, permanece este tipo de fiscalización por muestreo en la Disposición Adicional Primera del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

En materia de derechos, recientemente se ha regulado un régimen en que se sustituye la fiscalización previa de los mismos por la inherente a su toma de razón en contabilidad y por comprobaciones posteriores en donde se establecen sistemas de muestreo.

No obstante, y centrándonos en el tema de gastos, hay que advertir, que en el régimen de muestreo, inicialmente, muchos expedientes no se sometían a fiscalización previa alguna, mientras que en la actualidad, el control de legalidad, no obstante la existencia del régimen de muestreo, alcanza a todos los expedientes o actos, pero sólo en sus aspectos fundamentales (lo que es una gran economía de tiempo en la función de control previo), siendo dicho régimen de muestreo aplicable a una fase a posteriori del control.

4. SISTEMA DE FISCALIZACION ARTICULOS 95.3 Y 95.5 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 introdujo el régimen de fiscalización previa limitada, pasando de un control previo extensivo de legalidad a un control selectivo que se concreta solamente en la verificación del cumplimiento de la legalidad sustancial. La comprobación del grado de cumplimiento del resto de la legalidad se realiza a posteriori, en régimen de muestreo o auditoría.

La Ley General Presupuestaria, en la redacción dada a la misma por su Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, ha incorporado las disposiciones legales vigentes de carácter permanente en materia de gestión presupuestaria, incluida la normativa sobre control, promulgadas con posterioridad al 4 de enero de 1977.

Aunque ya se ha apuntado en otro lugar, conviene resaltar aquí que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989 ha recogido una innovación relevante en la materia que nos ocupa, al sustituir la función interventora por un control financiero permanente en todo tipo de operaciones de los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos.

El nuevo régimen de la fiscalización previa limitada se ha puesto en práctica mediante Acuerdos del Consejo de Ministros, apoyados en la facultad que concede la Ley General Presupuestaria, y en ellos se fija para distintos tipos de gasto el alcance que ha de tener el control de legalidad, continuando sometidos a la regulación anterior un número reducido de tipos de gastos y actuaciones gestoras.

Es de advertir que los citados Acuerdos recogen un punto donde se indica que el Interventor procederá al examen exhaustivo del expediente sujeto a su control cuando se dedujera de los correspondientes informes preceptivos que se acompañan «que se han omitido requisitos o trámites que sean esenciales o que la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero», aspecto que está recogido en una parte del artículo 97 de la Ley General Presupuestaria.

Asimismo, conviene precisar que los Interventores, en la fase de fiscalización previa limitada, pueden formular las observaciones que estimen oportunas, si bien dichas observaciones no suspenden el procedimiento de gasto en ningún caso.

Esta modalidad de ejercicio de la función interventora no es de aplicación respecto de obligaciones o gastos de cuantía indeterminada y aquellos otros que deban ser aprobados por el Consejo de Ministros, en cuyos casos son fiscalizados directamente por la Intervención General de la Administración del Estado.

La fiscalización previa limitada se completa con otra posterior que se caracteriza por las siguientes notas:

- a) Se ejerce sobre una muestra representativa de los actos controlables.
- b) Su finalidad consiste en verificar que la gestión se ajusta a las disposiciones legales, así como también a principios de economía y eficacia.
- c) Los Interventores deben emitir informe haciendo constar cuantas conclusiones y observaciones consideren necesarias.
- d) Los informes se remiten al Jefe del Departamento o Presidente o Director del Organismo respectivo, para que formulen las alegaciones que se consideren oportunas. Si en el plazo de 15 días no se han recibido alegaciones se sigue el procedimiento sin ellas.
- e) Los informes son remitidos a la Intervención General de la Administración del Estado, acompañados, en su caso, de las alegaciones. Dicho Centro directivo dará cuenta a los distintos Centros afectados y al Consejo de Ministros de los resultados más importantes de esta fiscalización y, en su caso, propondrá las actuaciones que resulten aconsejables para asegurar que la administración de los recursos públicos se ajuste a las disposiciones aplicables, así como para mejorar la economía y eficacia en la gestión.

Por otra parte, hay que citar el régimen especial de la función interventora en los pagos librados «a justificar» y en los anticipos de Caja fija, que se caracteriza por un control previo muy reducido en la fase de entrega de fondos y sin perjuicio de los controles posteriores que tienen lugar mediante procedimientos de auditoría o de muestreo, a realizar sobre las respectivas cuentas y documentos que justifican la inversión. Dicha regulación, como ya se apuntó en otro lugar, está contenida, fundamentalmente, en el Real Decreto 640/1987, en lo que atañe a pagos librados «a justificar», y en el Real Decreto 725/1989, en relación a la materia de Anticipos de Caja Fija.

5. SISTEMA ACTUAL

Sistema abierto. Posibilidad de evolución futura

Al sistema actual de control se ha llegado como consecuencia de la necesidad de modernización de la Administración, la que ha venido demandada por las profundas modificaciones habidas en el Sector Público y por la exigencia social de una mayor eficacia en dicho Sector.

Como consecuencia de que el Sector Público ha variado en su composición, dimensión y fines, aumentándolos, han aparecido formas más adecuadas que las puras administrativas para la intervención.

Pero el sistema de intervención es básicamente abierto, en especial porque hay que ir diseñando nuevas formas de control, en función de que coexisten servicios tradicionales con nuevas entidades del tipo de Organismos dotados de autonomía patrimonial y jurídica e incluso con formas societarias mercantiles.

Por otra parte, la cada vez mayor intervención en la economía para asegurar un ritmo de desarrollo suficiente e intentar eliminar las deficiencias de un sistema liberal de mercado, ha llevado a que las Administraciones Públicas tengan unos empleos no financieros muy elevados. La financiación de estos empleos, obtenida, básicamente, mediante impuestos detraídos coactivamente, lleva a una cada vez mayor exigencia social respecto a su regular y eficiente gestión e inversión, lo que redundará en la necesidad de mejorar los sistemas de control de la Administración.

La actuación de las Administraciones Públicas debe adecuarse a esta nueva situación, tanto en la vertiente de gestión de los recursos públicos como en la de control de dicha gestión. Desde la Intervención General de la Administración del Estado se considera que al control le cabe en este sentido una especial responsabilidad, no sólo porque hay que conseguir un control regular, eficiente y eficaz, sino también porque dado el carácter instrumental del control interno y su finalidad de mejora de la gestión, el control ha de operar como elemento dinamizador en el marco de la modernización de dicha gestión.

El procedimiento de control debe adecuarse cada vez más al ámbito en el cual se debe desarrollar ese control.

Hay que tener en cuenta, en este orden de cosas, que si bien el control debe aportar garantías de adecuación de la gestión al ordenamiento vigente, no debe sustituir a los órganos gestores en el ejercicio de sus competencias; asimismo, tampoco debe sustituir el control a los órganos de asesoramiento jurídico o técnicos que se insertan en el procedimiento de gestión, aportando garantías propias de su capacidad y competencia.

Hay que dar un paso más en la dimensión de controlar la actividad en su conjunto. Esta actividad no sólo debe controlarse desde el punto de vista de la legalidad, sino que, sin perder esta perspectiva, deberá atender cada vez con más rigor, a velar por la adecuación de la gestión a los principios de economía, eficiencia y eficacia consagrados en la Constitución.

Hoy estamos en un período inicial de la aplicación de la nueva modalidad de control interno de la que ya hemos hablado (incluido el de la estricta legalidad). Por tanto, estamos en una fase de consolidación del sistema; y si bien el sistema actual es adecuado a las necesidades del momento, no obstante, ello no significa una actitud monolítica y rígida respecto al mismo, debiendo profundizarse en las técnicas y formas utilizadas, a efectos, entre otros aspectos, de procurar una mayor utilidad para el gestor de la información deducida del control.

6. INCIDENCIA DE LA EVOLUCION DEL CONTROL DE LEGALIDAD EN LA CONSECUION DEL PRINCIPIO DE EFICACIA

Como ya se señaló en otro lugar, el segundo de los niveles del proceso de fiscalización se caracteriza por ser un sistema integral de control a posteriori que, al mismo tiempo que determina el grado de regularidad formal en la ejecución del gasto público, analiza la gestión presupuestaria en su triple acepción de legalidad, eficacia y economía. Su objetivo fundamental consiste en comprobar si dicha gestión se adecúa al resto de las normas no verificadas en el primer nivel y analizar las repercusiones que la aplicación correcta o incorrecta de los procedimientos determine en el proceso de gestión, así como las consecuencias que en cada caso se deriven.

Los informes sobre los resultados que necesariamente han de emitirse se referirán, por tanto, no sólo a aspectos normativos, sino también a aquellos otros que inciden más directamente en los resultados económicos de la gestión.

Este sistema integrado de control proporcionará una información puntual y adecuada cerca de los órganos gestores y será un eficaz instrumento para la toma de decisiones, para la adopción de medidas correctoras y para la normalización de procedimientos. Ofrece también la posibilidad de obtener un segundo tipo de información desarrollada a nivel central que permitirá un mejor conocimiento de la realidad económica de los respectivos agentes, así como del impacto que las distintas políticas que ejecutan tienen en el conjunto de la economía.

Los órganos de control deben realizar las actuaciones y trabajos que posibiliten la compatibilidad entre legalidad y eficiencia, puesto que sin tardanza se procurará promover aquellas modificaciones legislativas tendentes a que la legalidad no entorpezca el mejor proceder en el ámbito de dichas eficacia y eficiencia.

Salvando, pues, el escollo que significaría el mantenimiento de una legalidad que entorpeciera la eficacia y eficiencia, se logrará la realización de un constructivo control de legalidad, de forma que los informes que se emitan en el mismo, no sean simplemente una cuantificación y valoración del grado de regularidad formal en la ejecución del gasto público, sino que albergarán el propósito de configurarse como un auténtico "cuadro de mando" que permita seguir la gestión administrativa en el triple ámbito de legalidad, eficacia y economía. La información a aportar abarcará, en consecuencia, un amplio abanico que puede ir desde el análisis de la incidencia del cumplimiento de la legalidad y de la normativa causante de disfunciones en la gestión, al de resultados de la gestión de programas y las repercusiones que las desviaciones y modificaciones presupuestarias tengan en esa gestión.

La emisión de estos informes correrá a cargo de los Interventores Delegados que realicen las fiscalizaciones a posteriori, siendo su primer destinatario el Ministro del Departamento respectivo. Posteriormente, han de ser enviados a la Intervención General de la Administración del Estado, que es quien dará cuenta al Consejo de Ministros de los resultados más importantes del control efectuado, proponiendo las actuaciones que resulten

aconsejables para asegurar que la administración de los recursos públicos se ajuste a las disposiciones aplicables y se desarrolle de acuerdo a principios de racionalidad administrativa.

Es posible prever que la evolución de esta fiscalización plena posterior tienda a la implantación del control financiero permanente, con carácter complementario, del régimen especial de función interventora establecido en el artículo 95 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en la Administración Central e Institucional de carácter administrativo.

CONTROL DE LEGALIDAD Y FUNCION ASESORA

D.^a M.^a Nieves Villar Alvarez
Interventora Delegada en el INEM

D. Fernando Sales Gargallo
Inspector de Finanzas del Estado

Los órganos interventores tienen atribuida una competencia específica y diferenciadora: el control de legalidad, ejercido a través de la fiscalización de la actividad de los órganos de la Administración del Estado susceptibles de generar derechos y obligaciones de contenido económico.

Ahora bien, la actuación de los órganos interventores en materia de legalidad no se agota en ésta su principal y específica función fiscalizadora, sino que se extiende también a un conjunto de actuaciones que podría englobarse bajo el término de función asesora.

Sin perder de vista la función básica y causa misma del origen de la existencia de un Cuerpo especial de funcionarios dedicados a su desempeño, el ordenamiento jurídico atribuye a éstos, en base a su especialización en materia económico-financiera, el ejercicio de una función asesora complementaria en unos sectores concretos de la actividad administrativa.

Dada la convergencia de funciones de distinta índole, sobre una misma realidad: la legalidad vigente, cuya competencia se atribuye a un mismo Cuerpo de funcionarios: los Interventores del Estado, conviene comenzar por la delimitación y características diferenciadoras de las funciones fiscalizadora y asesora.

1. DIFERENCIACION ENTRE FUNCION FISCALIZADORA Y FUNCION ASESORA

La función propia de la Intervención General de la Administración del Estado, en materia de legalidad, que motivó su creación en 1893 y que la diferencia del resto de los órganos de la Administración del Estado es la función fiscalizadora. Junto con esta función la Intervención General, por sí o por medio de sus Intervenciones Delegadas, ejerce una amplia función asesora sobre diversos temas.

Por ello, resulta necesario distinguir el ámbito, alcance y características de ambas funciones.

a) En cuanto al ámbito en el que operan: La función fiscalizadora comprende todos los actos de la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos Administrativos de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico.

La función asesora tiene un ámbito más amplio, pues abarca no sólo legalidad económico-financiera en sentido estricto, sino que se extiende al conjunto de la legalidad vigente, ya sea de carácter administrativo o privado, aunque siempre en relación con su proyección en la esfera de los gastos e ingresos públicos.

b) Por lo que se refiere a su alcance: La función fiscalizadora tiene por objeto asegurar que los actos de la Administración de contenido económico sobre los cuales se ejerce esta función se ajusten a las disposiciones aplicables en cada caso. Es decir, el acto de fiscalización es un acto de control de legalidad.

La función asesora, que se concreta en la emisión de un informe, tiene como finalidad contribuir al acierto y oportunidad de una resolución o decisión administrativa.

c) En relación con sus características: Ambas funciones presentan características diversas en función de los distintos puntos de vista desde los que se contemplan:

— *En cuanto a su emisión.* Todos los actos, documentos y expedientes de la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos Administrativos de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico han de ser previamente fiscalizados. Se exceptúan de esta regla general los supuestos tasados de exención contenidos en el artículo 95.1 y 2 de la Ley General Presupuestaria.

Sin embargo, únicamente se solicitarán aquellos informes que sean preceptivos por disposiciones legales, y los que se juzguen necesarios para la resolución del asunto de que se trate. Este asunto puede tener o no contenido económico. Por otra parte, la petición de informe especificará el extremo o extremos concretos acerca de los que se solicita el mismo.

— *Por lo que se refiere al momento procesal.* La función asesora se realiza en el curso del procedimiento y se inserta en el mismo. La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común define los actos de instrucción del procedimiento como aquellos que resultan necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales ha de pronunciarse la resolución. Entre estos actos de instrucción la Ley incluye a los informes.

La función fiscalizadora se ejerce mediante actos de intervención y fiscalización. El momento procesal oportuno para la emisión de los mismos es el momento inmediatamente anterior a que se dicte el acuerdo por el órgano competente, esto es, una vez que se hayan reunido todos los datos y justificantes y se hayan emitido todos los informes que fueran precisos para la resolución.

— *Con respecto a la forma de ejercicio de ambas funciones.* Cuando la fiscalización es de conformidad, se consignará así mediante diligencia firmada en el expediente. Cuando es de disconformidad debe expresarse por escrito el motivo por el que se considera improcedente el gasto u obligación tal como se ha formulado la propuesta, es decir, ha de consignarse el motivo del desacuerdo en dictamen razonado.

La función asesora se ha de ejercer siempre de forma razonada, pues precisamente su finalidad es realizar manifestaciones de juicio las cuales han de ser motivadas, expresando los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la opinión contenida en el informe.

Así pues, mientras que los informes han de ser siempre actos motivados solamente se requiere que los actos de fiscalización sean motivados cuando son de disconformidad.

— *En cuanto al plazo establecido para su emisión.* Los informes deben ser evacuados en el plazo de diez días, salvo disposición en contrario. De no emitirse el informe en este plazo y, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra el responsable de la demora, se podrán proseguir las actuaciones cualquiera que sea el carácter del informe solicitado, excepto en el supuesto de informes preceptivos que sean determinantes para la resolución del procedimiento.

Los actos de fiscalización e intervención deben dictarse en el término de quince días. Y el órgano a quien corresponda adoptar el acuerdo sometido a la preceptiva fiscalización no podrá dictarlo sin que dicha fiscalización se haya ejercido y sea de conformidad.

— *En lo que respecta a sus efectos.* La naturaleza de acto de control que tienen los actos de intervención y fiscalización, mediante los cuales se pretende garantizar que la administración de la Hacienda Pública se ajusta a la legalidad vigente, tiene como consecuencia que si la Intervención manifiesta su disconformidad con los gastos, obligaciones o pagos que se proponen realizar, formulando reparo a los mismos, este reparo tiene efectos suspensivos y, por tanto, no podrán efectuarse dichos gastos, obligaciones o pagos.

La función asesora es de carácter consultivo. Con su ejercicio se pretende aportar una opinión que contribuya al acierto en la toma de decisión, a fin de que el órgano activo decisorio posea todos los elementos de jui-

cio necesarios antes de adoptar un acuerdo. Por ello, a excepción de los escasos supuestos en que los informes tienen carácter vinculante, una opinión desfavorable del órgano asesor puede no ser asumida por el órgano que ha de adoptar la decisión.

Ahora bien, en este punto se ha de resaltar que la función interventora se ejerce conforme al principio de actuación contradictoria. Por ello, sin perjuicio del efecto suspensivo previsto en la Ley, las opiniones de la Intervención respecto al cumplimiento de la normativa vigente no prevalecen sobre las de los órganos de gestión. Ambas opiniones se tendrán en cuenta en el conocimiento de las discrepancias que se planteen, las cuales son resueltas definitivamente por el Consejo de Ministros.

En los supuestos en que la fiscalización previa de las obligaciones o gastos, siendo preceptiva, hubiese sido omitida no se podrá reconocer la obligación ni ordenar el pago correspondiente. Es decir, la omisión de la preceptiva fiscalización previa tiene efecto suspensivo. Asimismo, es el Consejo de Ministros, máximo responsable de la gestión financiera de la Hacienda Pública, el órgano que, a la vista de la propuesta formulada por el órgano gestor y del informe fiscal emitido por la Intervención, adopta la resolución a que hubiere lugar.

2. FUNCION ASESORA EJERCIDA POR LA INTERVENCION: INFORMES PRECEPTIVOS POR LEY

El régimen general de la función asesora o consultiva está regulado en la actualidad en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992. Ley que entró en vigor el 27 de febrero de 1993 y cuyo ámbito de aplicación se extiende tanto a la Administración General del Estado como a la de las Comunidades Autónomas, a la Administración Local y a las Entidades de Derecho Público.

Los informes se pueden clasificar en preceptivos y facultativos, en función de la obligatoriedad o no de su solicitud al órgano que ha de emitirlos por parte del órgano ejecutivo decisorio. Por otra parte, y atendiendo a la obligatoriedad o no de asumir el criterio contenido en el informe que recae sobre el órgano de decisión, existen dos tipos de informes: vinculantes y no vinculantes.

Con carácter general en el Derecho español los informes son facultativos y no vinculantes; es decir, el órgano ejecutivo podrá solicitarlos siempre que lo juzgue necesario para la resolución del asunto de que se trate y dicho órgano podrá seguir el criterio contenido en el informe o apartarse de él. Estas son las dos características que atribuye a los informes la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, coincidente en este punto con la anterior Ley de Procedimiento Administrativo de 1958. Ello con la salvedad de que, por disposición expresa, se establezca lo contrario.

Sin embargo, el régimen aplicable a los informes que han de ser emitidos por los órganos interventores se aparta del régimen general de la actividad consultiva. Veamos cuáles son los supuestos fundamentales:

a) Modificaciones presupuestarias

Los créditos presupuestarios para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos de cada ejercicio o por las modificaciones aprobadas conforme dispone la Ley General Presupuestaria.

En esta Ley se determina la necesidad del examen previo de las modificaciones presupuestarias que se propongan por los distintos Departamentos ministeriales y Organismos Autónomos, por parte del Interventor Delegado destacado en el respectivo Ministerio u Organismo.

Este examen previo se configura en la Ley General Presupuestaria como un asesoramiento previo a la toma de decisión y de carácter preceptivo.

En cuanto a los efectos de los informes sobre modificaciones presupuestarias, es decir, a su obligatoriedad para el órgano decisorio, éstos tienen un carácter vinculante para los titulares de los Departamentos ministeriales y para los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos, en todas aquellas modificaciones presupuestarias de su competencia y que comprenden: ampliaciones de crédito, transferencias de crédito, incorporaciones de crédito y generaciones de crédito.

Para todos estos supuestos, la Ley General Presupuestaria, en su artículo 69.1 establece que se podrán autorizar estas modificaciones presupuestarias «previo informe *favorable* de la Intervención Delegada competente en cada Departamento u Organismo». Es decir, al respectivo informe de la Intervención se le confiere carácter vinculante. Ahora bien, ¿Qué sucede si el Ministro o Presidente o Director del Organismo autónomo, no obstante el informe desfavorable de la Intervención, considera que debe llevarse a cabo la modificación propuesta inicialmente? Se produce en este supuesto un cambio en la autoridad competente para autorizar la modificación presupuestaria.

Así, debe ser el Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el artículo 68.1 de dicho Texto legal, quien decida sobre la modificación propuesta, produciéndose una variación en la competencia que tiene su causa en el informe preceptivo y vinculante de la Intervención.

b) Gestión de bienes y derechos patrimoniales del Estado

Los bienes y derechos patrimoniales del Estado se gestionan por el Ministerio de Economía y Hacienda de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Patrimonio del Estado y su Reglamento de aplicación.

La realización de ciertos actos de gestión y disposición del patrimonio del Estado requiere el examen previo y emisión de un informe por parte de la Intervención General de la Administración del Estado.

Así, en relación con la adquisición de bienes inmuebles por el Estado, tanto si se trata de edificios como de terrenos, el régimen general es que dichas adquisiciones se efectúen mediante concurso público. En este caso, la actuación de la Intervención consiste en el ejercicio de la función que le es propia; esto es, la fiscalización del gasto que comporta la adquisición del inmueble correspondiente. Pero si por las peculiaridades de la necesidad a satisfacer con la adquisición del inmueble o por la urgencia con que ha de realizarse dicha adquisición el Ministro de Economía y Hacienda considera que debe prescindirse del trámite del concurso público y realizarse una adquisición directa; ésta no podrá efectuarse sino con el informe previo de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Patrimonio del Estado.

Por tanto, en el supuesto de adquisición directa de bienes inmuebles por el Estado, la actuación de la Intervención reviste un doble carácter, por una parte, ejerce una función asesora previa a la autorización por el Ministro de Hacienda de la adquisición directa, y por otra, realiza la función fiscalizadora del gasto que comporta dicha adquisición.

El informe emitido por la Intervención General es preceptivo pero no es vinculante, siguiendo en este último punto el régimen general de los informes. Esta misma consideración de informes preceptivos y no vinculantes tienen todos los informes de la Intervención General de la Administración del Estado en materia de bienes y derechos patrimoniales del Estado y que deben emitirse, además de en los supuestos de adquisición directa de inmuebles, en las permutas y cesiones gratuitas de bienes inmuebles, en los arrendamientos de inmuebles que se realicen por contratación directa, en la adquisición de propiedades incorpóreas y de títulos representativos de capital de empresas mercantiles por parte del Estado.

c) Creación de sociedades estatales

La creación de sociedades estatales de naturaleza mercantil por el Estado, sus Organismos Autónomos o por Entidades de derecho público ha de ser acordada por el Consejo de Ministros, según establece el artículo 6.3 de la Ley General Presupuestaria.

La aprobación del gasto que implique para el Estado o sus Organismos Autónomos Administrativos la creación de dichas sociedades requiere la fiscalización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

Además de la fiscalización del gasto este Centro Fiscal tiene atribuida una función asesora al Consejo de Ministros, previa a la creación de una sociedad estatal ya se constituya con aportaciones dinerarias o con aportaciones de bienes del patrimonio del Estado cualquiera que sea el valor de los mismos. Los informes que se emitan en el ejercicio de esta función tienen carácter preceptivo y no vinculante.

d) Regímenes especiales de pagos

Los regímenes especiales de pagos a justificar y de anticipos de caja fija, mediante los cuales se libran cantidades, con carácter excepcional, para atender gastos sin la previa aportación de la documentación justificativa de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de la Hacienda pública, han tenido desarrollo reglamentario en 1987 y 1989, respectivamente, completándose así lo regulado en esta materia por la Ley General Presupuestaria.

El establecimiento de las normas que han de regir el régimen especial de pagos a justificar en los distintos Departamentos Ministeriales y Organismos Autónomos se realiza por los Ministros Jefes de los Departamentos Ministeriales y por los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos. Antes de dictar las correspondientes normas reguladoras se debe solicitar informe a las respectivas Intervenciones Delegadas sobre el contenido de las mismas.

Por otra parte, los titulares de los Departamentos Ministeriales y de los Organismos Autónomos pueden establecer el régimen especial de anticipos de caja fija en sus respectivos Ministerios y Organismos. Los acuerdos por los que se establece este sistema de pagos han de ser previamente informados por los Interventores Delegados correspondientes.

En ambos casos, pues, es preceptivo el informe de la Intervención. Pero su alcance es diferente. En el supuesto de pagos a justificar el informe recae sobre las normas que van a regular los libramientos de pagos a justificar en el Ministerio u Organismo respectivo y no tiene carácter vinculante. Por el contrario, el informe de la Intervención previo al establecimiento del sistema de anticipos de caja fija tiene carácter vinculante pero su ámbito es más reducido, ya que, se circunscribe únicamente a un extremo: que se respete que la cuantía global de los anticipos de caja fija no exceda del 7 % del total de los créditos presupuestarios destinados a gastos corrientes en bienes y servicios en el respectivo Ministerio u Organismo Autónomo.

3. ASESORAMIENTO IMPLICITO EN LOS ACTOS DE FISCALIZACION

La falsa imagen del control como actividad de sospección, retardataria o perturbadora que poco o nada ofrece, limitándose a adoptar una pasividad en compartimento estanco con respecto a los órganos cuyos actos discurren sujetos a su campo de acción, queda desvanecida incluso para los más escépticos, cuando analizamos cuerdamente, la múltiple proyección del Interventor —impregnada por la experiencia y técnica que *reditúa el* ejercicio estricto de las tareas fiscalizadoras— en el ámbito de los Centros en los que está destacado.

Paralelamente a su actividad fiscalizadora propiamente dicha, actúa el Interventor, promoviendo reclamaciones en los Tribunales Económico-Administrativos, formando parte de Juntas de Jefes u órganos similares, emitiendo informes relacionados con la actividad financiera de su respectiva competencia, formando parte en las Mesas de contratación, etc.

Todas esas vertientes ofrecen un dilatado campo para operar el órgano de control, aportando su formación a cometidos tangenciales a los de gestión propiamente dicha. Por ejemplo, en las reclamaciones económico-administrativas, el Interventor no deja de desplegar funciones equiparables a las gestoras, con resortes más enjundados de los que emplearon los órganos pertinentes al dictar los actos impugnados.

En las Juntas de Jefes u órganos similares, con la figura del Interventor se robustece el espíritu de participación que el conjunto de los mandos superiores del Centro o Departamento gestor debe prestar a la dirección de los mismos. Consiguientemente, el órgano de control es partícipe en la dirección del Centro controlado, cuando se manifiesta como parte integrante de un órgano colegiado del mismo.

La actuación del Interventor en dichos órganos colegiados no enerva el ejercicio de la función interventora sobre los acuerdos tomados, puesto que se trata de dos actividades distintas. Aquélla es de pura representación y por consiguiente su papel como Vocal queda reducido. dadas las peculiaridades de los órganos colegiados, a tomar parte en las deliberaciones e influir en los acuerdos con la fuerza que deriva de su opinión manifestada; mientras que cuando fiscaliza —si es que aquellos acuerdos son susceptibles del trámite de control— los actos a que dan lugar el cumplimiento de los acuerdos, actúa como órgano personal y, por tanto, con plenitud de competencia fiscalizadora.

Las sesiones de los órganos colegiados, como fruto de las deliberaciones, permiten el contraste de pareceres, aportación de sugerencias o iniciativas a la tarea común, depurando criterios antagónicos o dispares. Son los

intereses del órgano controlado y su mejor conquista el objeto que responsablemente y como meta suprema se traza el conjunto de los miembros. La contribución del Interventor, por su posición singular dentro del Centro, está dotada de las mayores garantías de fecundidad sobre actos administrativos de la más diversa naturaleza, que se generan dentro de los respectivos servicios.

No puede el Interventor de ninguna manera inmiscuirse en aquello que no está circunscrito en el círculo de su competencia ni de alguna forma le roza, a no ser que fuere llamado a dar su opinión y tuviera obligación reglamentaria de darla; pero sí debe ahondar en los problemas del Centro controlado susceptibles de ser conocidos y tratados en órganos colegiados de los cuales forme parte.

En algunos supuestos, el Interventor, en acatamiento de sus más genuinas obligaciones pudiera creer conveniente que ciertos asuntos controvertidos en órganos colegiados fueran conocidos por la Intervención General de la Administración del Estado a fin de que, contando con la opinión de su Interventor Delegado, formara juicio el Centro directivo y comunicara instrucciones específicas.

Es posible que aún cuando el Alto órgano de control sustentara un criterio discrepante con acuerdos dictados en órganos colegiados, nada se pudiera hacer en orden a rectificar decisiones tomadas en su momento; pero, en cualquier caso, entendemos que el conocimiento de los pormenores por la Intervención General de la Administración del Estado, pudiera ser útil de cara al futuro.

En los actos propiamente fiscalizadores, el Interventor se ha de pronunciar, pero de forma que si no hay que hacer observación ni advertencia alguna en relación con la propuesta que se le presenta, se limitará a consignarlo así en la diligencia que suscriba al efecto, sin necesidad de razonar o especificar los motivos de su conformidad que en estos casos se habrán de considerar implícitos.

En el supuesto del párrafo anterior, obviamente, al estampar su diligencia el Interventor, no aporta ninguna actividad asesora al órgano controlado, sino simplemente señala que está de acuerdo con el criterio del mismo.

Caso distinto es cuando el Interventor formula un reparo u observación relativo a la propuesta. En este supuesto el Interventor habrá de razonar ampliamente su criterio, apoyándolo en los textos legales pertinentes. De ello se deriva, que ínsita en la función controladora se manifiesta una función asesora que emana del Interventor.

A la vista del criterio del órgano de control, el gestor podrá adoptar diversas posturas que se estudiarán más adelante. Pero en cualquier caso, se ha reflejado una asesoría que ha partido del Interventor y que podría ser útil al gestor según su apreciación.

Teniendo en cuenta que los órganos gestores tienen sus propios asesores no pertenecientes al campo de Interventores, parece anómala la pretensión de que eventualmente se pidiera asesoramiento al órgano de control sobre materias determinadas, propias de la gestión.

Este comportamiento no parece razonable, pues representaría que el Interventor se excede de sus competencias. No obstante, mientras ha estado vigente el Reglamento del antiguo Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado, el Interventor, al margen de sus opiniones con vocación a influir en órganos colegiados, emitía un tipo singular de informes, con silueta perfectamente acotada: «materia relacionada con la actividad financiera de su respectiva competencia».

A tal efecto, señalaba el artículo 2 del citado Reglamento que, correspondía a los Interventores «emitir los informes que recaben los Ministros, Subsecretarios, Directores Generales, Jefes de las Entidades estatales autónomas o Delegados de Hacienda, relacionados con la actividad financiera de la respectiva competencia de aquéllos».

Como el objeto funcional del órgano de fiscalización gira sobre la contabilidad pública y el control, consecuentemente sus informes versaban sobre propósitos relacionados con aquellas actividades, pero salvando la independencia que la asiste cuando despacha trámites propiamente de control sobre expedientes y demás documentos.

Por vía de ejemplificación, aludiremos a la práctica que solía ser norma en algunas Delegaciones de Hacienda, de pasar los expedientes sobre devolución de ingresos indebidos a conocimiento e «informe» de los Interventores, con anterioridad a tomar los respectivos acuerdos el representante del Ministro. De esta manera, a la vista del contenido de aquél, estaban los Delegados de Hacienda en condiciones de valorar la cuestión con mejores elementos, al tener reforzado su propio criterio personal con el manifestado por el órgano de control.

Dicha implicación, a primera vista, parece menoscabar el genuino significado de la función fiscalizadora —sabemos que ésta, reglamentariamente, operaba a posteriori de la adopción del acuerdo de devolución—, ya que al preceder su despliegue a modo de «informe» a la expresión formal, es decir, como acto controlador, queda el último aparentemente vaciado, pues se presupone que indeclinablemente habrá de allanarse a lo que resulte del informe emitido. Sin embargo, las cosas ocurrían de diversa manera, pues, por una parte, el informe recibido no vinculaba al órgano destinatario, y así el Delegado de Hacienda podía rechazar su contenido y resolver según otro criterio. En este caso, al actuar formalmente la fiscalización, bien podía atemperarse a las consecuencias de los argumentos invocados por su oponente. Otra hipótesis era que, acordando el Ordenador de pagos armónicamente con el informe procurado, por diversas circunstancias se incluyera algún nuevo dato en el expediente, lo que quizá provocaba un apartamiento de la apreciación suscrita en el informe originario.

El aporte informativo del Interventor, es obvio, reforzaba la labor del órgano de gestión, por cuanto coadyuvaba a la formación de juicios sobre determinadas cuestiones imbrincadas en las tareas del Centro respectivo, a la vez que no empañaba la virtualidad propia de la fiscalización formal. El amplio abanico de cometidos que pesan sobre la figura del Interventor, le colocaba en óptima situación para poder ofrecer a los órganos controlados —en los informes que cumplimentara a su requerimiento—, criterios decantados por una competencia con visión de conjunto.

El Interventor, en esta actividad, teniendo en cuenta todas las circunstancias y ajustándose al ordenamiento jurídico, debía apreciar con sentido pragmático la permeabilidad económica de los problemas que se suscitaban, para enderezar sus conclusiones en la dirección más simétrica a los fines preeminentes del Centro controlado. Cuando la cuestión sometida a informe revestía dificultades, el tiempo disponible para evacuarlo —diez días, según el art. 86.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, para la generalidad de los casos—, permitía darle cima con las mayores garantías de acierto.

Otro aspecto particular que sugería la petición de informe al Interventor solía ser la presentación de «nuevos supuestos», tanto en materia tributaria como de gestión de gastos. Solía ser útil en previsión y depuración de posibles discrepancias en materia rebelde a encajar satisfactoriamente en los moldes del ordenamiento, la concurrencia y estudio del parecer de diversos órganos. La función del Interventor, en el plano informador, ofrecía un instrumento de aviso sobre posibles orientaciones a seguir en futuros actos de control, anticipándose a los problemas.

4. ASESORAMIENTO INDIRECTO

- *Contestación a consultas formuladas por los Interventores Delegados.*
- *Resolución de discrepancias.*

La Ley General Presupuestaria, en su artículo 94, apartado 1, determina que por vía reglamentaria se establecerá la competencia de los Interventores Delegados del Interventor General de la Administración del Estado. Al amparo de dicha disposición, el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, atribuyó a los Interventores Delegados la fiscalización previa de las obligaciones o gastos cuyo acuerdo fuere competencia de las autoridades superiores de los Ministerios u Organismos en que se encontraran destacados, sin otras excepciones que las enumeradas en el mismo.

Por su parte, el Real Decreto 553/1981, de 6 de marzo, reglamentó las facultades fiscalizadoras de los Interventores Delegados en la Administración Territorial respecto de las obligaciones o gastos cuyo acuerdo fuere competencia de los Delegados (o Directores) provinciales o territoriales de los respectivos Departamentos Ministeriales o de los Jefes provinciales de los Organismos Autónomos.

Sin perjuicio de la distribución reglamentaria de competencias llevadas a cabo por los citados Reales Decretos, la Ley General Presupuestaria permite en el apartado 2 del artículo 94 la delegación de las mismas, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 22 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado en favor de los Interventores Delegados.

Dada la necesidad de agilizar la tramitación de los expedientes de gasto acercando en lo posible el control a la gestión, también se hizo uso de la citada facultad de delegación. De esta manera, a la vez se consiguió la

descongestión de asuntos de mero trámite en la Intervención General lo que ha permitido a ésta dedicar más atención a funciones de coordinación y apoyo a las Intervenciones Delegadas.

Paralelamente a las asignaciones de funciones en las Intervenciones Delegadas, bien por desconcentración, bien por delegación de la Intervención General de la Administración del Estado en ellas, han sido promulgadas diversas Circulares por dicho Centro directivo, encaminadas a dar instrucciones a los Interventores Delegados en orden al procedimiento a seguir en caso de que al realizarse funciones de control de legalidad, se apreciaren supuestos en que el propio Interventor actuante tuviera dudas sobre la interpretación de la legalidad aplicable al caso. Así se establece el régimen de consultas de dichos Interventores Delegados al Centro directivo.

En concreto se han dictado instrucciones, especificando que cuando se presenten expedientes cuyo contenido constituya gastos atípicos o que impliquen una especial dificultad, así como, siempre que por cualquier razón se estime conveniente, se podrá hacer la consulta que se considere precisa a la Intervención General de la Administración del Estado.

Se indica también a los Interventores Delegados que en dichas consultas, el órgano consultante debe manifestar su parecer en orden a la solución más idónea, fundándolo en los oportunos preceptos legales.

Asimismo, también está previsto reglamentariamente que, los Interventores Delegados en el ámbito de las competencias que tienen delegadas, podrán someter al Interventor General de la Administración del Estado los expedientes que por su trascendencia o peculiaridades consideren conveniente. Y, por otra parte, el Interventor General puede avocar para sí cualquier expediente o acto de los que son objeto de delegación.

Lo dicho en el párrafo anterior también es aplicable en aquellos casos en que exista desconcentración de funciones a favor de Intervenciones Delegadas.

En el supuesto de que por un Interventor Delegado se pretenda someter a conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado un expediente para que actúe ésta en el trámite de control, obviamente el Centro directivo podrá, o bien aceptar tal propuesta del Interventor Delegado, o bien rechazarla, con lo cual la función de control quedará a cargo del Interventor pertinente.

En el régimen de consultas, el Interventor General, a la vista del expediente recibido «en consulta» emitirá su criterio que, desde luego, será vinculante para el Interventor consultante, y en vista de dicho criterio el Interventor resolverá como sea procedente.

El problema que se presenta en el régimen de consultas es la perentoriedad de los plazos para resolver, por lo que, en caso que ello sea así, la Intervención General de la Administración del Estado tendrá que actuar con rapidez en la formulación de su criterio y envío del mismo al Interventor consultante, al objeto de que pueda emitir su acto fiscalizador dentro del plazo que rija en el supuesto de que se trate.

No habría obstáculo para que, en determinados supuestos debidamente justificados, un Interventor Delegado formulara consulta a la Intervención General de la Administración del Estado, no en trámite de fiscalización de un expediente, sino simplemente para resolver dudas sobre cuestiones relevantes y en previsión de futuros actos fiscalizadores, y en evitación de que se pudieran superar los plazos reglamentarios de actuación controladora, por no recibirse en tiempo adecuado la contestación a la consulta desde la Intervención General de la Administración del Estado.

El artículo 98.1 de la Ley General Presupuestaria, establece lo siguiente:

«Cuando el órgano al que afecte el reparo no esté conforme con el mismo, se procederá de la siguiente forma:

a) En los casos en que haya sido formulado por una Intervención Delegada, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado conocer de la discrepancia, siendo su resolución obligatoria para aquélla.

b) Cuando el reparo emane de dicho Centro directivo o éste haya confirmado el de una Intervención Delegada, subsistiendo la discrepancia, corresponderá al Consejo de Ministros adoptar resolución definitiva.»

Diremos, en primer lugar, que el régimen descrito en el artículo transcrito, se refiere a reparos en el ámbito de gastos y pagos.

Analizando el tema que nos ocupa, vemos que se deduce que habiendo conformidad entre la propuesta del órgano gestor y el órgano controlador, no se produce ninguna discrepancia entre ambos, y por tanto sigue el expediente su curso sin más problema.

Ocurriría lo propio si, aun habiendo existido reparo del Interventor, el órgano gestor se allanara al criterio de aquél, con lo cual no llega a suscitarse discrepancia.

Pero sería distinto si el órgano gestor no se conforma con el contenido del reparo, en cuyo caso hay que distinguir los siguientes supuestos:

1.º El reparo ha sido formulado por una Intervención Delegada. En este caso, el órgano gestor, remitirá el expediente a la Intervención General de la Administración del Estado para que se pronuncie sobre la cuestión. Hay que advertir que el expediente ha de contener toda la documentación pertinente, incluido el reparo del Interventor así como el criterio que adopte el órgano gestor.

A la vista del expediente, la Intervención General de la Administración del Estado, previo análisis de todos los extremos, emitirá su criterio, el cual puede ser coincidente con el de su órgano delegado o con el del órgano gestor, e incluso contener un dictamen que no coincide con ninguno de los anteriores.

Cualquiera que sea la postura que adopte la Intervención General de la Administración del Estado sobre el particular, ella vinculará a su órgano delegado, lo que equivale a que haya asumido la oportuna fiscalización dicho Centro directivo, relevando de dicha actuación a su órgano delegado.

La Intervención General de la Administración del Estado comunicará su decisión al órgano controlado y a su Interventor Delegado, y en el supuesto de que el criterio de aquélla coincida con el de dicho órgano, la cuestión se habrá resuelto sin más trámite, ya que el Interventor Delegado queda vinculado con dicha decisión, y en definitiva, el órgano controlado ha recibido un informe que coincide con su criterio, con lo que el expediente seguirá su tramitación pacíficamente.

Si ocurre que la Intervención General apoya el criterio de su Interventor Delegado, emitiendo los mismos argumentos que éste u otros más amplios, si el órgano gestor se conforma con ello, también habrá quedado resuelta la cuestión, y seguirá el expediente según el criterio manifestado.

Caso de que el órgano gestor no participara del criterio emitido por la Intervención General de la Administración del Estado, pasará las actuaciones al Consejo de Ministros que será quien decidirá en última instancia, y comunicará su decisión a las partes interesadas, las cuales se tendrán que atener a su dictamen, para darle continuación al expediente. Esto ocurre porque, tanto los órganos gestores como los controladores dependen del Poder Ejecutivo, y como sabemos, su última instancia es el Consejo de Ministros.

Si la Intervención General de la Administración del Estado hubiera adoptado una posición distinta del criterio del Interventor y del órgano gestor, estaríamos en un caso similar, *mutatis mutandis*, al contemplado en los párrafos anteriores.

2.º El reparo ha sido emitido por la Intervención General de la Administración del Estado. En este caso, lógicamente, no interviene para nada un órgano delegado de aquélla, y su tramitación se deduce del contenido del punto anterior, sin más que excluir todas aquellas actuaciones que se referían a la Intervención Delegada.

En este orden de cosas, hemos de puntualizar que, cuando el órgano a que afecta el reparo se conformase con el mismo o el Consejo de Ministros decidiese de acuerdo con el Interventor, se pueden producir consecuencias muy diversas según la fase del procedimiento en que ello tenga lugar. Si ello ocurre antes de que hubiesen nacido derechos a favor de terceros, la suspensión del procedimiento, se transformará, sin más problemas, de provisional o cautelar, en definitiva.

Si, por el contrario, el reparo se formulase en la fase de cumplimiento de una obligación válidamente contraída, el órgano gestor, haciendo suyos los criterios del Interventor o, en su caso, del Consejo de Ministros, habrá de oponer al presunto acreedor las razones de legalidad, en virtud de las cuales la Administración considera improcedente hacer frente a la misma.

El procedimiento incidental para la solución de discrepancias plantea una cuestión de interés: qué significado puede tener la fiscalización de un gasto cuando su aprobación corresponda al Consejo de Ministros. En tal

supuesto, el reparo fiscal quedaría privado de efectos suspensivos y, en consecuencia, de su más típica arma garantista. Ahora bien, pese a la limitación expuesta no puede decirse que la fiscalización sea superflua. En primer lugar hay que partir de que la Ley General Presupuestaria impone su práctica respecto de todo acto susceptible de producir obligaciones y, por tanto, preceptiva también en los actos que emanaren del Consejo de Ministros. En segundo lugar, la Intervención General de la Administración del Estado goza, incluso en este caso, de independencia para emitir dictamen. Su informe tendrá el valor de un asesoramiento técnico y de una advertencia de ilegalidad, en su caso, con asunción de responsabilidad frente a la Hacienda Pública por parte de quien lo emite.

Nos referiremos ahora, sucintamente, a la materia de reparos y discrepancias en la vertiente de derechos.

El artículo 96.2 de la Ley General Presupuestaria, establece que «cuando la disconformidad se refiera al reconocimiento o liquidación de derechos a favor de la Hacienda Pública, la oposición se formalizará en nota de reparo, y de subsistir la discrepancia, mediante la interposición de los recursos o reclamaciones que procedan».

Pueden considerarse como principios aplicables al «reparo» en el procedimiento del ingreso público, los siguientes:

a) Carácter no suspensivo del mismo

Este carácter, que puede considerarse como un principio de protección del Tesoro Público, se corresponde claramente con la facultad comprobadora o revisora que la Ley General Tributaria atribuye a la Administración.

b) Articulación por medio de los recursos o reclamaciones que procedan

El órgano reparante sólo podrá hacer valer la pretensión de su derecho, mediante la interposición de alguno de los recursos que le autorizan las disposiciones vigentes, tales como el Reglamento del recurso de reposición y la normativa sobre procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, todo ello en aplicación del principio general de legitimación del Interventor General de la Administración del Estado y sus órganos Delegados contenido en la Ley General Tributaria.

Cuestión conexas con este planteamiento consiste en determinar el verdadero alcance de la «nota de reparo» que el Interventor ha de formular en el ejercicio de sus facultades; entendemos que existiendo una reglamentación sobre el recurso de reposición, todos los reparos que formule la Intervención deberán considerarse como recursos de reposición, contra los cuales, caso de subsistir la discrepancia, sólo cabe por el órgano Interventor, o bien el allanamiento o la reclamación económico-administrativa.

Señalaremos, por último, las diferencias en los procedimientos de «reparos».

En el gasto público, el efecto del reparo puede ser suspensivo o no, en tanto que en el ingreso, como se ha dicho anteriormente, nunca tiene aquel carácter. En el gasto público, para que se produzca ese efecto suspensivo, solamente puede situarse el reparo en alguno de los supuestos que enumera el artículo 97 de la Ley General Presupuestaria.

La solución del reparo en el gasto público se produce en vía normal, es decir, en la propia vía administrativa mediante rectificación por el Interventor General de la Administración del Estado del informe causante del reparo, o bien, en vía excepcional, como es en el caso de subsistir la discrepancia, por la resolución del Consejo de Ministros; en tanto que en el ingreso público la discrepancia da acceso a la vía gubernativa, mediante los recursos o reclamaciones que procedan.

5. ASESORAMIENTO DIRECTO: MATERIAS Y ORGANOS

La Intervención General de la Administración del Estado es un Centro directivo del Ministerio de Economía y Hacienda, inserto por tanto en el Poder Ejecutivo, como órgano de control interno de la actividad económico-administrativa. En su calidad de órgano de control ejerce la función interventora con plena autonomía e independencia con respecto a las autoridades cuya gestión fiscaliza; así lo reconoce la Ley General Presupuestaria en su artículo 16. Por otra parte, en cuanto a su consideración como órgano integra-

do en la estructura jerarquizada de la Administración del Estado ejerce una función asesora directa en las materias de su competencia.

Este asesoramiento se dirige básicamente al Ministro de Economía y Hacienda, a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y al Consejo de Ministros.

Se trata de un asesoramiento a órganos superiores de la Administración del Estado y de carácter directo, a diferencia del asesoramiento indirecto que se ejerce con la resolución de discrepancias o con la contestación de las consultas formuladas por los Interventores Delegados.

Esta función asesora se concreta en la emisión de diversos informes los cuales, siguiendo el régimen general, en este caso, revisten carácter facultativo y no vinculante. Se emiten a petición del órgano superior cuando éste los juzga necesarios para la toma de decisión en un asunto concreto ya sea para dictar un acto administrativo o para promulgar una disposición normativa.

Las materias sobre las que recae el asesoramiento de la Intervención General son de muy diversa índole. Así se podrían citar, entre otras, las siguientes materias:

- Gestión presupuestaria.
- Contratación administrativa.
- Personal al servicio de las Administraciones públicas.
- Reorganizaciones administrativas.
- Procedimiento administrativo.
- Contabilidad pública.
- Operaciones financieras del Estado.
- Responsabilidad patrimonial del Estado.

En este sentido, han sido informados por la Intervención General las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio, la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común o el reciente Reglamento en materia de responsabilidad patrimonial. Asimismo, se han informado los proyectos de Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y de Arrendamientos Urbanos, entre otros.

En este punto se ha de resaltar la diferencia existente entre la función fiscalizadora y la función asesora que ejerce la Intervención General. El Consejo de Estado es el supremo órgano consultivo del Gobierno y como tal, los asuntos en los que hubiera dictaminado el Consejo de Estado no pueden ser remitidos a informe de ningún otro órgano de la Administración del Estado. Es decir, en el ejercicio de su función asesora la Intervención General ha de emitir sus informes siempre con anterioridad a que el Consejo de Estado, como supremo órgano consultivo, se pronuncie sobre el asunto de que se trate.

6. CONSECUENCIAS DEL ASESORAMIENTO DE LA IGAE

- *Influencia en la consecución del principio de eficacia.*

La funcionalidad y eficacia en la gestión de los servicios públicos, como respuesta a los principios consagrados en el artículo 31.2 de la vigente Constitución Española, exigen que los actos administrativos de contenido económico permitan programar y ejecutar el gasto público con criterios de eficiencia, eficacia y economía.

Estos criterios se enriquecen con el principio de legalidad establecido en el artículo 133.4 del propio Texto Constitucional, al regular que sólo se podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos, de acuerdo con las leyes.

Las directrices y orientaciones jurisprudenciales pueden servir de guía primordial al órgano de control para conjugar los principios de la dogmática jurídica con los pedimentos de celeridad, eficacia, economía, etc., importados por las nuevas teorías evolutivas, dando entrada, con las debidas cautelas, al elemento sociológico

en el método interpretativo. De esta manera, la función interventora prestará su valioso apoyo a la tarea aplicativa del Derecho, en sus dimensiones meramente jurídica y económica.

Como consecuencia de las modernas orientaciones imantadas por la creciente expansión de la acción estatal en el campo económico se precisa indagar, por el órgano de control, para su operatividad especialmente en régimen de reparos y observaciones a formular en los expedientes sujetos a su revisión, los principios que deben alumbrar el medio instrumental de interpretación y subsiguiente aplicación de normas, incluidas las de tipo económico, en orden a los objetivos imperantes, los cuales, aunque por el momento no están sobradamente desarrollados, sí cuentan con suficiente respaldo del ordenamiento patrio.

En normas directamente relacionadas e incrustadas en el Derecho financiero encontramos objetivos prominentes claramente definidos, reconducibles a remozar el régimen tributario, incrementar la cifra global de recaudación, formación del ahorro privado, fomento de determinadas inversiones, asignación equitativa y eficaz de los recursos públicos, etc.

Evidentemente, estas consignas ofrecen a la función de control de legalidad vastas perspectivas para una proporcionada renovación, impeliéndole a vigorizar las tareas de equipo con los órganos controlados, siempre que no haya intromisiones en las atribuciones respectivas, buscando afanosamente la economía y opción en la realización de sus cometidos.

Por otra parte, las técnicas de racionalización, productividad y rendimiento en general —sin olvidar su simple valor instrumental al servicio de los fines que persiguen las normas jurídicas—, podrán utilizarse a modo de propedéutica por el órgano de control, para contribuir a formar el juicio del funcionario que lo desempeña, sin salirse por ello de la inexcusable fidelidad a la legalidad integralmente considerada.

Esperemos que en un futuro próximo se alumbre, con el mayor rigor y con perfiles transparentes un nuevo dominio jurídico público, «el Derecho de la economía», que al lado del Derecho financiero o incrustado en él, regule ampliamente los instrumentos jurídicos de que la Administración ha de valerse para desarrollar sus nuevas funciones económicas en el seno de la comunidad, modelando una normativa económico-financiera que disuelva posibles antagonismos entre el principio de legalidad *strictu sensu* y el desarrollo económico.

Las realidades económicas, a no dudar, tendrán cada vez más amplia acogida en el recinto de la teoría jurídico-financiera, cuando su análisis llegue a hacerse absolutamente indispensable para captar el espíritu de las normas y así asegurar su recta aplicación. Mientras tanto, habrá que apresurarse a descubrir todas las vías lógicas a través de las cuales la dimensión económica penetre en la normativa jurídica.

INDICE

	PRESENTACION	7
	APERTURA DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO. <i>Excmo. Sr. D. Carlos Solchaga Catalán</i>	9
	PRESENTACION DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO. <i>Ilma. Sra. D.ª Purificación Esteso Ruíz</i>	13
	PONENCIAS	19
310	LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL CONTROL INTERNO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO. <i>Excmo. Sr. D. Alvaro Rodríguez Bereijo</i>	21
	I. Introducción	21
	II. Los principios constitucionales del control de la actividad financiera	23
371	ORIGEN Y EVOLUCION DEL CUERPO PERICIAL DE CONTABILIDAD DEL ESTADO. <i>D. Augusto Gutiérrez Robles</i>	33
	CONTROL DE LEGALIDAD Y EFICACIA EN EL SECTOR PUBLICO	49
312	EL CONTROL DE LEGALIDAD FINANCIERA: CRISIS Y NUEVAS VIAS DE ACTUACION. <i>D. Juan Alfonso Santamaría Pastor</i>	51
313	REFORMAS EN EL CONTROL DE LEGALIDAD EN ARAS DE UNA MAYOR AGILIDAD. <i>D. Santiago Fuentes Vega</i>	57
	I. Nota introductoria	57
	II. La actividad financiera	57
	III. El control de la actividad financiera	58
314	LA LEGALIDAD EN LA GESTION DEL GASTO PUBLICO Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. <i>D. Angel Bizcarrondo Ibáñez</i>	65
		281

	EL CONTROL FINANCIERO: SU UTILIDAD EN LA OBTENCION DE INFORMACION ECONOMICO-FINANCIERA Y PARA LA ASIGNACION DE RECURSOS	71
	EL CONTROL DE SUBVENCIONES Y LA MEJORA EN SU ASIGNACION.	
375	<i>D. Mariano Casado González</i>	73
	EL CONTROL Y SEGUIMIENTO DE OBJETIVOS Y SU INTERACCION CON LA ASIGNACION DE RECURSOS. BALANCE DE UNA EXPERIENCIA. D. Julio Viñuela Díaz	79
376		
	1. Introducción. Justificación de la necesidad del control de objetivos	79
	2. Sistema vigente de seguimiento de objetivos.....	81
	3. Implicaciones, significado, finalidad y requerimientos	82
	4. Problemática para la implantación del modelo de gestión.....	83
	5. Balance de una experiencia y perspectivas	85
	EL CONTROL DE FONDOS COMUNITARIOS Y SU CONTRIBUCION A LA UNION EUROPEA. D.ª Purificación Esteso Ruiz	87
377		
	1. La importancia de los fondos comunitarios en España	88
	2. Valoración del peligro real de freno en la cohesión por las críticas de los países financiadores netos sobre el uso de los fondos comunitarios	89
	3. Las exigencias al sistema de control que ayude a garantizar el uso adecuado de los recursos y que, por tanto, disipe los temores antes mencionados.....	90
	LAS AUDITORIAS Y LA MEJORA DE LA INFORMACION CONTABLE	
	<i>D.ª Mercedes Vega García, D. Rafael Muñoz López-Carmona, D. José Juan Blasco Lang, D. Enrique Llano Cueto, D. Antonio Tejerina Castellanos</i>	97
378	I. Introducción por D. Rafael Muñoz López-Carmona	99
379	II. Intervención correspondiente a D. José Juan Blasco Lang	101
380	III. Intervención correspondiente a D. Enrique Llano Cueto. "El informe de auditoría en el Sector Público y en el Privado. Algunas diferencias notables".....	105
379	IV. Intervención correspondiente a D. Antonio Tejerina Castellanos	107
	EVALUACION DE PROGRAMAS Y POLITICAS PUBLICAS.	
382	METODOLOGIA DE EVALUACION. AVANCES EN CONTABILIDAD ANALITICA.	
	<i>D. Julián Arcos Alcaraz, D. Jesús del Barco Fernández-Molina, D. Jaime Pou Díaz</i>	113
	I. Introducción	115
	II. Sistema de Seguimiento de objetivos y control financiero de programas	117
	III. Control financiero de programas: balance de una experiencia	123
	IV. Contabilidad analítica.....	126
	V. Introducción a la evaluación de programas y políticas públicas.....	145
	VI. Evaluación de programas y políticas públicas	147
	VII. Introducción a la metodología IGAE sobre evaluación de programas y políticas públicas	150
	VIII. Metodología de la evaluación de programas	151

	LA ACTUACION DEL SECTOR PUBLICO A TRAVES DE LA INFORMACION ECONOMICO-FINANCIERA. EXIGENCIAS DEL PROGRAMA DE CONVERGENCIA.....	159
383	EL SECTOR PUBLICO EN TERMINOS DE CONTABILIDAD NACIONAL Y SU PAPEL DE INFORMACION A LA SOCIEDAD Y A LAS INSTITUCIONES. <i>D.ª Rosario Martínez Manzanedo</i>	161
	LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO: PRESENTACION, CALIDAD Y FUTURO <i>D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez, D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrero</i>	169
384	I. Intervención correspondiente a D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez.....	171
	II. Intervención correspondiente a D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrero	186
385	NORMALIZACION CONTABLE EN EL SECTOR PUBLICO Y PROGRAMA DE CONVERGENCIA. D. Jaime Pou Díaz.....	189
	I. Evolución de la normalización contable pública	189
	II. Modernización de la contabilidad pública en España	191
	III. Internacionalización de la información contable pública.....	193
	IV. Tratado de la Unión Europea.....	194
	V. Comentarios desde la óptica de la normalización contable	195
	SISTEMAS COMPARADOS DE CONTROL INTERNO	199
386	EL CONTROL INTERNO EN CANADA. Mr. James Q. McCrindell	201
	I. La función del parlamento en el marco de gestión del Gobierno de Canadá	202
	II. La función del ejecutivo en el marco de gestión del Gobierno de Canadá	204
	III. Un marco de gestión departamental renovado	206
387	EL CONTROL FINANCIERO EN EL PRESUPUESTO COMUNITARIO: LA DIRECCION GENERAL DE CONTROL FINANCIERO Y LA SUBSIDIARIEDAD. M. Lucien de Moor.....	211
389	EL CONTROL DE LOS GASTOS EN BELGICA. Conferencia redactada por M. Emile Geulette, presentada por M. Alain Bouchat	215
388	CONTROL SOBRE LOS INGRESOS Y GASTOS DEL SECTOR PUBLICO EN LOS PAISES BAJOS E INDEPENDENCIA DE LOS DEPARTAMENTOS DENTRO DE LA ORGANIZACION MINISTERIAL. DRS. G. H. O. van Maanen	219
	1. Introducción	219
	2. El desarrollo del Sistema de Control dentro del sector público holandés.....	220
	3. Independencia organizativa de las unidades gestoras en el sector público holandés: Agencias.....	222
389	CLAUSURA DE LAS X JORNADAS DE CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO. D. Antonio Zabalza Martí	227
	COMUNICACIONES.....	233
		283

390	LA GESTION FINANCIERA PUBLICA: CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD Y CONCIENCIA SOCIAL. <i>D. Francisco Bohoyo Castañar</i>	235
	I. Introducción	235
	II. La convivencia bajo el imperio de la ley	237
	III. La conciencia social	240
	IV. Mutaciones de la conciencia social	241
	V. Un esquema lógico de los cambios en la conciencia social.....	243
391	ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE DUDAS RELATIVAS AL CONTROL DE LAS FINANZAS PUBLICAS. <i>D. Silvano Calle Calvo</i>	247
	I. Prólogo.....	247
	II. Precisiones terminológicas	247
	III. El control financiero tradicional y sus condicionantes.....	249
	IV. Nuevos condicionantes y evolución del control financiero.....	252
	V. Las funciones actuales de control ejercidas por la Intervención General de la Administración del Estado	254
	VI. Epílogo.....	260
392	EVOLUCION DEL CONTROL DE LEGALIDAD EN ESPAÑA. <i>D. Fernando Sales Gargallo</i>	261
	1. Antecedentes previos a la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977: Introducción	261
	2. Sistema implantado por la Ley General Presupuestaria.....	262
	3. Fiscalización por muestreo: evolución del ámbito objetivo.....	263
	4. Sistema de fiscalización artículos 95.3 y 95.5 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria	264
	5. Sistema actual.....	265
	6. Incidencia de la evolución del control de legalidad en la consecución del principio de eficacia	266
393	CONTROL DE LEGALIDAD Y FUNCION ASESORA. <i>D.ª M.ª Nieves Villar Alvarez, D. Fernando Sales Gargallo</i>	269
	1. Diferenciación entre función fiscalizadora y función asesora	269
	2. Función asesora ejercida por la intervención: Informes preceptivos por Ley.....	271
	3. Asesoramiento implícito en los actos de fiscalización.....	273
	4. Asesoramiento indirecto.....	275
	5. Asesoramiento directo: materias y órganos.....	278
	6. Consecuencias del asesoramiento de la IGAE	279
	INDICE	281