

**HERRI-ADMINISTRAZIOETAKO
BARNE-KONTROLAREN EGOERA**

ETORKIZUNERAKO NONDIK-NORAKO BERRIAK

**JORNADAS SOBRE PANORAMICA
DEL CONTROL INTERNO
EN LA ADMINISTRACION PUBLICA**

NUEVOS ENFOQUES DE FUTURO

DONOSTIA-SAN SEBASTIAN
SEPTIEMBRE 1990 IRAILA

OGASUN ETA FINANTZA SAILA, DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS
KONTUHARTZE ZUZENDARITZA, DIRECCION DE INTERVENCION

**HERRI-ADMINISTRAZIOETAKO
BARNE-KONTROLAREN EGOERA
ETORKIZUNERAKO NONDIK-NORAKO BERRIAK**

***JORNADAS SOBRE PANORAMICA
DEL CONTROL INTERNO
EN LA ADMINISTRACION PUBLICA
NUEVOS ENFOQUES DE FUTURO***

**DONOSTIA-SAN SEBASTIAN
SEPTIEMBRE 1990 IRAILA**



Vitoria-Gasteiz, 1991

EUSKO JAURLARITZAREN ARGITALPEN-ZERBITZU NAGUSIA
SERVICIO CENTRAL DE PUBLICACIONES DEL GOBIERNO VASCO

EUSKO JAURLARITZA  **GOBIERNO VASCO**

OGASUN ETA FINANTZA SAILA
KONTUHARTZE ZUZENDARITZA

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS
DIRECCION DE INTERVENCION

INDICE

1.ª Edición: Abril, 1991
Tirada: 1.300 ejemplares

© Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco
Departamento de Hacienda y Finanzas

Edita: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco
C/ Duque de Wellington, 2 - 01011 Vitoria-Gasteiz

Fotocomposición: DIDOT, S.A.
Nervión, 3 - 5.ª Bilbao

Imprime: BOAN, S.A.
Particular de Costa, 12-14 - 7.ª Bilbao

ISBN: 84-7542-953-X
D. L.: BI-803-91

PROLOGO	7
PALABRAS DEL CONSEJERO DE HACIENDA Y FINANZAS DEL GOBIERNO VASCO EN LA APERTURA DE LAS JORNADAS	9
LA VERIFICACION POSTERIOR. INSTRUMENTOS DE CONTROL INTERNO EN RELACION AL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DE LOS PROGRAMAS DE GASTO PUBLICO	11
— COMPROBACION CUALITATIVA DE LAS REALIZACIONES DE OBRAS, SERVICIOS Y SUMINISTROS	13
Ilmo. Sr. D. Juan Murria Arnau <i>Interventor General de la Generalitat Valenciana</i>	
— VERIFICACION DEL DESTINO EN LA EJECUCION DE PROGRAMAS SUBVENCIONALES	19
Ilmo. Sr. D. Jesús Lázaro Cuenca <i>Subdirector General de Estudios y Coordinación de la I.G.A.E.</i>	
NUEVAS LINEAS DEL MODELO CONTABLE EN LA ADMINISTRACION PUBLICA	33
— FORMULACION DE PRINCIPIOS Y ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS CONTABLES	35
Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz. <i>Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad de la I.G.A.E.</i>	
— REGULACION GENERAL DE LA ORGANIZACION Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES	51
Ilmo. Sr. D. Juan Angel Amunategui Rodríguez <i>Subdirector General de Gestión Contable de la I.G.A.E.</i>	

LAS RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS. PECULIARIDADES DE LA CONTRATACION CON EMPRESAS PUBLICAS	63
<i>Dña. Basi Cancelo Calvo</i> <i>Jefe del Servicio de Intervención de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi</i>	
LA EXCLUSION DE FISCALIZACION EN EL PROCESO DE GASTO PUBLICO. FUNDAMENTO Y FINES	75
<i>D. Salvador Hernández García</i> <i>Jefe del Servicio de Auditorías de la Generalitat Valenciana</i>	
EL CONTROL DE LOS ANTICIPOS DE CAJA FIJA Y DE LOS PAGOS A JUSTIFICAR	83
<i>Ilmo. Sr. D. Francisco Bohoyo Castañar</i> <i>Subdirector General de Fiscalización de la I.G.A.E.</i>	
LOS CONVENIOS DE COLABORACION CON OTRAS ADMINISTRACIONES Y ENTES PUBLICOS	95
<i>Ilmo. Sr. D. José María Rodríguez Jordá</i> <i>Interventor General de la Comunidad Autónoma de Aragón</i>	
EL CONTROL INTERNO EN EL PROCESO DE ELABORACION DE LAS NORMAS. EL HORIZONTE DEL CONTROL ECONOMICO-NORMATIVO	109
<i>Ilmo. Sr. D. Javier Losa Ciganda</i> <i>Director de Intervención del Gobierno Vasco</i>	
EL PROYECTO DE MODERNIZACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA Y EL MODELO DE CONTROL INTERNO ..	121
<i>Ilmo. Sr. D. Juan Aracil Martín</i> <i>Interventor General de la Administración del Estado</i>	

PROLOGO

La Dirección de Intervención del Gobierno Vasco organizó a lo largo de los días 19, 20 y 21 de septiembre de 1990 un encuentro de los órganos de control interno de las Administraciones Públicas bajo el título de «Jornadas sobre Panorámica del Control Interno en la Administración Pública. Nuevos enfoques de futuro». Estas Jornadas, que se desarrollaron en el Palacio de Miramar de Donostia-San Sebastián, contaron con la presencia de Interventores Generales y responsables de control interno y contabilidad de la Administración del Estado, de quince Comunidades Autónomas y de las Diputaciones Forales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, así como Consejeros del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y Altos Cargos y técnicos del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco.

A lo largo de las Jornadas se desarrollaron una serie de temas relacionados con la problemática del control interno y la contabilidad en el ámbito de las Administraciones Públicas, guiados todos ellos por el nexo común de profundizar en la situación actual y discutir las modificaciones a introducir en los modelos vigentes de ejercicio de tales materias, a fin de adaptarlos al necesario proceso de modernización que el Sector Público exige.

En esta publicación se recogen las ponencias presentadas y expuestas por cada uno de los conferenciantes, con el propósito de poner a disposición de los que no pudieron asistir a las Jornadas el conocimiento de los asuntos debatidos y servir de recuerdo a aquellos que sí estuvieron presentes, así como de poder ser utilizada como instrumento de lectura y consulta por unos y otros.

Desde estas líneas, quiero agradecer nuevamente a todos los participantes, su presencia activa en las Jornadas y felicitar especialmente a los ponentes por su esfuerzo y su brillante exposición de los temas tratados.

Javier Losa Ciganda
Director de Intervención

PALABRAS DEL CONSEJERO DE HACIENDA Y FINANZAS DEL GOBIERNO VASCO EN EL ACTO DE APERTURA DE LAS JORNADAS

Jaunandre guztioi egunon, jakina denez «Herri Administrazioetako Barne Kontrolaren Egoera, Etorkizunerako Nondik Norako Berriak» izendatutako ihardunaldi hauei hasera ematea egin daitekeen gauzarik errazena da ongi etorri honen garrantzia ezin baita parekatu egitarauan dauden ponentzi eta hitzaldien mamiaz. Hortaz, bada, ongi etorri hemen batu zareten guztioi.

Quiero daros la bienvenida a todos cuantos habeis venido a participar en estas Jornadas y agradeceros vuestra presencia aquí al haber dejado vuestros quehaceres habituales. Vaya este agradecimiento dirigido muy especialmente a quienes han realizado un mayor esfuerzo en la preparación y presentación de las ponencias que constituirán a lo largo de estos dos días, el marco de reflexión sobre el que volcar los enfoques de futuro de una actividad tan trascendental para una Administración moderna como es el control interno de su actividad económica.

Espero que el trabajo que seguramente se os habrá acumulado a la vuelta de estas Jornadas se vea recompensado con los frutos que obtengais de los asuntos puestos a debate en este encuentro, ya que todo alto que se haga en el trabajo del día a día para dar pie a reflexiones, espero que fructíferas, y para intercambiar experiencias, espero que enriquecedoras para todos, es tiempo ganado que permite atisbar soluciones eficaces a los retos que plantea el futuro del control interventor.

Es precisamente en este sentido en el que se ha querido enfocar la reflexión de estos dos días de cambio de impresiones acerca de un tema que preocupa a todos, como es la búsqueda de nuevas perspectivas de futuro en el control interno, y ello no tanto para establecer cuál es el futuro de la

función interventora sino por fijar posibles nuevos parámetros de ejercicio efectivo del control interno y nuevos modelos de contabilidad pública, con especial énfasis en posibles modos innovadores de control y seguimiento de la actividad económica en la Administración Pública.

Mi deseo es que las experiencias de estas Jornadas, que organiza nuestra Comunidad Autónoma por primera vez, se unan a las que a lo largo de los últimos años se han ido sucediendo en encuentros continuados con parecidos contenidos y, todas juntas, puedan propiciar fórmulas de renovación y progresión de la Administración, meta esta que debe estar en el norte de toda organización que responde ante sí misma y ante los ciudadanos y a cuyo logro no es ajeno el empeño de la función de control interventor.

Alfonso Basagoiti Zabala
Consejero de Hacienda y Finanzas

**LA VERIFICACION POSTERIOR.
INSTRUMENTOS DE CONTROL INTERNO
EN RELACION AL CUMPLIMIENTO DE
LOS FINES DE LOS PROGRAMAS DE
GASTO PUBLICO**

**COMPROBACION CUALITATIVA DE LAS
REALIZACIONES DE OBRAS, SERVICIOS
Y SUMINISTROS**

Ilmo. Sr. D. Juan Murria Arnau
Interventor General de la Generalitat Valenciana

El tema, aunque no es novedoso, sigue siendo del máximo interés. Enfocaré su exposición a través de la normativa de la Comunidad Valenciana, reflejo en muchos aspectos de la estatal.

Este aspecto de la función interventora lo encontramos inicialmente en el Real Decreto de 3 de Marzo de 1925, que definía la función como la intervención de la inversión de las cantidades destinadas a realizar servicios, obras y adquisiciones y la comprobación de existencias de personal, bienes e inmuebles, planteando una verdadera verificación de la inversión efectuada, además de la comprobación de la documentación justificativa.

En el citado Real Decreto se especifica desde el informe a emitir hasta las diferentes fases del procedimiento aplicable, señalando por último, que los ordenadores de pago se abstendrán de expedir ningún libramiento en firme si, siendo preceptiva, no consta en el expediente que ha tenido lugar la comprobación de la inversión.

De lo hasta aquí expuesto conviene resaltar una interpretación: «El último pago de una inversión no puede efectuarse sin la aportación de la correspondiente acta de comprobación».

La aprobación en 1977 de la Ley General Presupuestaria supuso una reducción importante en la extensión del ejercicio de la función hasta el momento, dado que en su artículo 23 se especificaba que la intervención de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, suministros y adquisiciones, comprenderá el examen documental, suprimiendo la extensión de la comprobación a la corrección de la inversión.

La limitación anterior queda matizada por la regulación expresa que de la materia efectúa la vigente Ley de Contratos que determina la comprobación «in situ» de la inversión.

La Intervención General de la Administración del Estado tiene sobrada actuación en este tema y cabe concluir, bajo mi punto de vista, que esta comprobación es absolutamente necesaria.

La normativa que regula la intervención de la inversión en el ámbito de la Comunidad Valenciana nace en la Ley de Hacienda Pública y se desarrolla por un Decreto del Consejo de la Generalitat del año 1987, del que sólo destacaré los aspectos fundamentales:

— Se define la función interventora como examen-informe de los documentos justificativos de los mandamientos de pago que se expidan para su ejecución.

— Se atribuye la comprobación en exclusiva a los interventores delegados del Interventor General de la Generalitat Valenciana, como consecuencia lógica de la asignación de funciones que realiza la Ley de Hacienda Pública.

— Se establece la comprobación con carácter preceptivo para cuantías de gastos superiores a cinco millones de pesetas para el ejercicio 1987. En la actualidad esta limitación se sitúa en veinticinco millones.

— Se determina la adscripción de asesores, a los funcionarios interventores, a cargo de técnicos facultativos de la Generalitat con especialidad adecuada al bien a comprobar.

— Se regulan las discrepancias que puedan plantearse como consecuencia de los reparos de los Interventores, atribuyendo al órgano gestor la responsabilidad de certificar la recepción de las inversiones cuya comprobación no sea preceptiva.

— Se especifica la obligatoriedad de unir al último o único pago, el acta de recepción provisional de conformidad o certificación de conformidad del órgano gestor.

Por último, se señala que la designación del Interventor General tiene el carácter de autorización a efectos de comisiones de servicio y percepción de indemnizaciones.

La aplicación de la normativa que acabo de exponer, suscitó que se pusieran de manifiesto una serie de problemas resueltos mediante la publicación de un Decreto en el año 1989, que elevó la cuantía para comprobación preceptiva a aquellos gastos que superaban los veinticinco millones, agilizando gran cantidad de expedientes de escasa relevancia, y una circular de la Intervención General que concretó los siguientes puntos:

— El acto material de la comprobación debe ser pactado entre los distintos asistentes y no impuesto unilateralmente.

— La justificación del último pago de la inversión implica que la última certificación de obra debe coincidir con la terminación de la misma en el plazo previsto, debiendo incorporarse a la propuesta de pago el acta de recepción. En los casos en que sin producirse el debido acuerdo se prorrogara un contrato una vez ultimado el plazo de ejecución, y resultaran pendientes de certificación cuantías no significativas en relación al coste de la obra, debe darse cuenta a la Intervención General por parte del Interventor-Delegado al objeto de que se adopten las medidas necesarias para regularizar la situación.

Otra Instrucción, en este caso con fecha 20 de Marzo del año 1989, agilizó los trámites respecto a la recepción de los vehículos automóviles simplificando el procedimiento a seguir en estos supuestos.

En la actualidad la normativa, en los términos expuestos, está integrada en un sistema informatizado que posibilita la periódica emisión de listados, con frecuencia mensual, de todas las inversiones, servicios y suministros de las distintas Consellerías que son remitidos a los correspondientes Centros Directivos, al objeto de que, en su caso, y previo al inicio de actuaciones por parte de la Intervención General, los diferentes Centros implicados adopten las medidas necesarias que permitan cumplir el objetivo más importante en este caso: que el gasto se produce, que se produce bien y tal y como estaba proyectado.

**VERIFICACION DEL DESTINO EN LA
EJECUCION DE PROGRAMAS
SUBVENCIONALES**

Ilmo. Sr. D. Jesús Lázaro Cuenca
*Subdirector General de Estudios y Coordinación de la
I.G.A.E.*

Un aspecto diferenciado dentro del control de realizaciones lo constituye el control sobre el destino de las subvenciones o, más propiamente, el control sobre las políticas subvencionales.

En relación a la materia parece necesario en principio, y dada la multiplicidad y variedad de definiciones existente, acotar el concepto de subvención. Desde un punto de vista amplio la subvención no es sino una ayuda dada por una persona, física o jurídica, a otra persona, física o jurídica. De este concepto amplio se ha llegado a un concepto genérico restringiéndolo al ámbito de los presupuestos de las Administraciones Públicas; en este sentido, de acuerdo con el Código de rúbricas presupuestarias, se considera subvención toda transferencia sin contrapartida concedida por una Administración Pública con cargo a los Capítulos IV (Transferencias corrientes) y VII (Transferencias de capital) de su Presupuesto.

No obstante, estas definiciones no sirven para acotar el concepto de subvención al no tener en cuenta factores que constituyen la esencia de la subvención y que sirven, en consecuencia, para diferenciarla de otros conceptos relacionados pero completamente distintos.

En principio, una subvención es una ayuda que supone una traslación patrimonial, normalmente en forma monetaria, del patrimonio de la entidad pública que la concede al patrimonio del que la percibe, lo que sirve para diferenciarla de otras ayudas como son las concedidas en forma de beneficios fiscales. La exigencia de concesión por una Administración Pública, ligada a su financiación presupuestaria, sirve asimismo para diferenciar la subvención del concepto genérico de donación.

Otro factor esencial a la subvención es el de tratarse de ayudas concedidas a fondo perdido, sin que exista contraprestación por parte de beneficiario, no pudiendo calificarse como tal la carga o condición que como veremos se asocia a la subvención concedida. Este factor tiene su impor-

tancia en la diferenciación de la subvención de determinadas figuras contractuales tramitadas en forma de convenio, ante la inexistencia de su tipificación explícita en la normativa administrativa, en el que se contempla una relación directa entre la financiación de una actividad por una Administración Pública y la realización de dicha actividad por un tercero, configurándose esta actividad propiamente como una contraprestación.

Por otra parte, la subvención ha de tener carácter graciable; la Administración puede o no otorgarla, no viene obligada a su concesión, si bien, una vez que la ha otorgado, nace una relación directa con el beneficiario que no puede revocarse libremente. Ella puede servir para, por ejemplo, distinguir estas ayudas de la financiación dirigida a otras Administraciones Públicas que se contiene en los Capítulos IV y VII de los Presupuestos Generales del Estado.

Igualmente, tampoco pueden catalogarse como subvención las transferencias desde una Administración a Organismos dependientes de la misma, dado que en este caso, además no existe un tercero ajeno a la Administración concedente.

Un último factor diferenciador, que considero de especial interés, es la carga o condición a que antes nos referíamos. La subvención es una ayuda condicionada, se concede a terceros que cumplen determinadas condiciones y para que estos terceros realicen una actuación o adopten una conducta que la Administración concedente considera que está en orden al interés general que la misma persigue.

El especial interés de este factor para el control viene dado porque marca cual va a ser el objeto del control de subvenciones, la comprobación de la realización de las actuaciones o conductas que se consideran dentro del interés general y que constituyen la carga impuesta al tercero que percibe la subvención.

No pueden considerarse específicamente como subvenciones, en consecuencia, los subsidios o las prestaciones sociales, porque en las mismas no se está imponiendo carga alguna a quien las percibe; con el mero hecho de reunir una serie de requisitos, de estar en unas determinadas circunstancias, se le entrega la prestación sin obligarse a realizar ningún tipo de conducta o actividad en razón a su percepción.

Delimitado, siquiera a grandes rasgos, el concepto de subvención, deberíamos pasar a considerar su materialidad, su importancia cuantitativa y también su importancia cualitativa a efectos del control.

Las subvenciones constituyen a nivel estatal una de las partidas más importantes del Presupuesto de Gastos. En un concepto amplio, como transferencias concedidas con cargo a los Capítulos IV y VII de los Presupuestos,

suponían para 1989, el último Presupuesto cerrado, 5'27 billones de pesetas, es decir, suponían el 58% de todos los gastos del Estado, necesitándose para su financiación el 66% del total de los ingresos no financieros en dicho Subsector.

Estas transferencias han ido creciendo ininterrumpidamente, si bien, en términos reales, se han mantenido a lo largo del tiempo en un porcentaje alrededor del 13, del 13'2, del 13'4% del PIB. Ahora bien, si hablamos de subvenciones en estricto sentido, si quitamos todo lo que es la financiación de otras administraciones públicas vía Presupuestos Generales del Estado, como puede ser la dirigida a los propios Organismos Autónomos estatales, o a la Seguridad Social, o a Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas, la cifra se reduce bastante. Subvenciones en estricto sentido, haciendo abstracción de dicha financiación, y haciendo abstracción de lo que son prestaciones sociales, se concedieron y pagaron en 1989 por el Estado y sus Organismos Autónomos alrededor de 1'7 billones de pesetas. De todas formas, esta cifra sigue siendo la cifra de gastos, en cuanto a tipo de gasto, más importante en lo que son las Administraciones Públicas Centrales, excluida la Seguridad Social.

Para el conjunto de las Administraciones Públicas, incluyendo las Administraciones Públicas territoriales, esta cifra se elevaría a 2'2 billones de pesetas.

El hecho de que este tipo de gasto sea el más importante dentro de los Presupuestos, implica que debe de tener una atención especial por parte del control. Pero esta atención especial no se deduce solamente de su importancia cuantitativa, sino también de las especiales características de la subvención, que han hecho que en otros países, como es el caso de Suecia o incluso la Comunidad Económica Europea, sea considerada como un área de riesgo. Así el Parlamento Europeo, estima a este respecto que el 10% de las subvenciones concedidas acaban en fraude. Y esto es así, porque existen una serie de características específicas de la subvención que provocan que el fraude en el gasto se dé más fácil en las subvenciones que en ningún otro tipo de gastos. Una de estas características es el hecho de que falte la contraprestación. En un contrato, de acuerdo con las leyes, debe de existir una contraprestación previa al pago, se debe de haber acreditado previamente al pago por la Administración contratante, que el tercero ha cumplido con sus obligaciones correlativas. En la subvención esto no es así; en algunas subvenciones se tiene que acreditar que se ha cumplido el destino, que se ha realizado la actividad que da lugar a la subvención, con anterioridad al pago. Pero estamos viendo últimamente que esto sucede cada vez en menos tipos de subvenciones, y es normal porque la subvención en último término debe de ser un medio de financiación de la actividad.

Por otra parte, de todos es sabido que la política de subvenciones no es una política única; las subvenciones se dirigen a muchos sectores y para

la promoción de multitud de actividades diversas. De hecho, en el Estado existen más de quinientos tipos distintos de subvenciones, y se conceden a una multiplicidad de beneficiarios en el Estado, pues simplemente para las ayudas a agricultura, a producción agrícola con cargo al FEOGA existen más de trescientos ochenta mil perceptores de subvenciones en el año 1989. Esto hace que el control sea a veces muy difícil o prácticamente imposible, al menos considerado en un sentido de control exhaustivo.

Asimismo, el hecho de que cada tipo de subvención tenga un carácter distinto, de que no podamos hablar de subvenciones en general, sino que, cuando intentemos concretar, tengamos que bajar al tipo de subvención de la que estamos hablando, hace muy difícil la existencia de un marco general normativo aplicable a todas las subvenciones; marco normativo que, por otra parte, aun siendo difícil, no ha habido preocupación por encontrarlo hasta los últimos años, de forma que, como ya ha habido ocasión de comentar en otras ocasiones, este marco normativo se nos reduce en el Estado a dos artículos en la Ley General Presupuestaria; un artículo en el Reglamento de Ordenación de Pagos, un Decreto y dos artículos que hacen referencia a las subvenciones en otros Decretos, y aparte, estas normas de carácter general se contradicen entre sí; son normas que han ido surgiendo en distintos momentos del tiempo y, algunas de ellas hay que entenderlas derogadas por las normas que han ido saliendo posteriormente.

A esto se añaden otras razones para entender que las subvenciones constituyen un área de riesgo y por lo tanto el control del destino en políticas subvencionales debe de ser un objetivo básico del control realizado por órganos de control interno. Y es que cada vez más en las subvenciones no hay una única relación entre la Administración que la concede y el beneficiario que la recibe, cada vez hay más personas que se introducen dentro de esta relación, son lo que conocemos como entidades colaboradoras de las Administraciones Públicas gestoras de estas subvenciones. El ejemplo típico en esta materia quizás lo constituyan las subvenciones a la reconversión industrial, y las sociedades gestoras de reconversión industrial: el Estado no concede directamente, no abona directamente las subvenciones, ni tiene una relación directa con el beneficiario en materia de reconversión industrial; para ello se sirve de un Ente Público creado en base a la Ley de Reconversión, sometido a una normativa específica dada por dicha Ley, y es este Ente el que se relaciona con los beneficiarios. En consecuencia el control del destino de subvenciones ya no solamente debe de extenderse hacia los beneficiarios, sino que debe de extenderse hacia todos los que participan en el proceso, también hacia estas entidades colaboradoras. Y por otra parte, no únicamente van a intervenir estas entidades en la gestión de las subvenciones, sino que van a intervenir otras Administraciones Públicas, siendo cada vez más frecuentes ayudas, que tienen su nacimiento en Presupuestos Generales del Estado, pero que son gestionadas por otras

Administraciones, ya sean Administraciones Autonómicas o Administraciones de Corporaciones Locales.

Esto nos lleva a la necesidad, como comentaba anteriormente, de desarrollar un esfuerzo específico y un esfuerzo importante en materia de control de subvenciones, y más teniendo en cuenta que las subvenciones han sido algo que no se ha controlado suficientemente en el pasado.

En cuanto específicamente al control de subvenciones, como comentaba, hay realmente en estos momentos muy pocas normas para su realización, debiendo proceder mediante una vía interpretativa de esas normas, y ligada al concepto de lo que es una subvención.

La regulación del control de subvenciones, viene recogida en dos artículos de la Ley General Presupuestaria. Uno de ellos es el artículo 18, en relación al control financiero, el otro sería el artículo 16 ó el 92, en relación a la función interventora. Los artículos de función interventora, nos llevan a que si todos los actos con contenido económico de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos están sujetos a este control previo de legalidad, obviamente las subvenciones también lo están. Específicamente el artículo 18 sí trata del control de subvenciones, y viene a decir que los entes que perciben subvenciones están sometidos a control financiero. Pero este artículo 18 nos aclara con qué procedimientos, con qué alcance se ejerce este control, contemplando a este respecto una regulación reglamentaria.

Esta regulación reglamentaria existe tanto para el control de función interventora como para el control financiero, en un Decreto del año 1978. Por la época en que tiene lugar la aparición de este Decreto, la regulación contenida en el mismo sigue siendo un tanto oscura, sigue dejando muchos aspectos en la indeterminación, subsistiendo la necesidad de clarificar normativamente en qué ha de consistir. El Decreto viene a especificar que en función interventora debe de existir una comprobación material del destino dado a las ayudas; en materia de control financiero lo que viene a especificar es que este control debe de dirigirse a verificar la situación económico-financiera de las empresas o particulares que han percibido subvenciones.

Es claro que de acuerdo con el propio concepto de subvención y con el concepto de este tipo de control contemplado en el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, el alcance del control financiero de subvenciones no podemos limitarlo a la verificación de la situación económico-financiera del ente, sino que obviamente ha de alcanzar a la verificación del cumplimiento de las condiciones que dieron lugar a la concesión de la subvención, y, también a la del cumplimiento de la carga impuesta al beneficiario de la subvención.

Además teniendo en cuenta que el artículo 18 se refiere a perceptores de subvenciones, es englobable dentro del mismo tanto el control sobre las

entidades colaboradoras que participan en la gestión de subvenciones como el control sobre los beneficiarios últimos.

En cuanto al control al que se refiere el artículo 2 del Decreto 1124/78, es decir, la comprobación material del destino dado a las subvenciones o ayudas, dentro de lo que es comprobación de la inversión en función interventora, hay que tener en cuenta que es un control normalmente insuficiente, porque al ser comprobación material para que sea efectiva la actividad subvencionada ha de haber dado lugar a una presencia física constatable, bien sea la adquisición de un edificio, la de un determinado equipo por la empresa o por el particular que se subvenciona, etc. y en el resto de los casos, cuando lo que impone la subvención es un comportamiento, o cuando la subvención se dirige exclusivamente a la financiación de una actividad desarrollada por el beneficiario de la subvención, no se puede llegar a esta comprobación material, hay que buscar otro medio de control, que es el control financiero.

Igualmente, aún en el caso de una actividad constatable materialmente, tampoco sería suficiente la mera comprobación material porque quedan fuera otra serie de aspectos que es también necesaria controlar. Quedan fuera aspectos como la realidad del cumplimiento de las condiciones que dieron lugar a la concesión de la ayuda, la verificación de que no se han ocultado, o falseado por el beneficiario determinadas condiciones en la acreditación que tuvo que presentar para esa concesión; quedan fuera también aspectos tales como la propiedad de ese bien que se puede verificar materialmente, el coste que ha tenido, la financiación por medio de la cual se ha adquirido, etc.

Consideramos pues que en cualquier caso, si bien, la comprobación física de la existencia del bien por el cual se concedió la subvención sigue siendo necesaria, este control, debe de ser complementado con un control financiero.

Vamos a ver seguidamente, a la luz de la normativa y a la luz de lo que es el concepto de subvención, en qué debe consistir y cómo se debe realizar este control financiero.

El sujeto de este control, en principio está claro; el sujeto serán los perceptores, dice la Ley, de las ayudas concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, es decir, tanto las Entidades colaboradoras como los beneficiarios últimos de estas ayudas. Pero, esto incluso es discutible, porque no podemos olvidar que los órganos de control interno son precisamente esto: internos; que su finalidad está en la mejora de la Administración donde están encuadrados; y que sus esfuerzos se deben de dirigir por tanto en esta línea, y deben de estar dentro del ámbito de dicha Administración. Quizá por eso la redacción, las palabras que utiliza el

artículo 18 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Este artículo contempla: «El control financiero, por razón de las subvenciones percibidas por empresas o particulares con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, se realizará...». Hay una llamada, una unión por lo tanto entre lo que es el control financiero sobre perceptores de subvenciones y el control financiero en general, es decir el control financiero definido en el artículo 17 del Texto Refundido. Y este control financiero, no lo olvidemos, no es sino un control sobre las entidades que conforman el sector público. Así, pues, podemos llegar a la conclusión de que el control financiero de las subvenciones, el control ejercido sobre los perceptores de subvenciones no debe de perder de vista la gestión realizada por la Administración concedente. Porque, en último término, la finalidad de este control sobre perceptores de subvenciones ha de ser el mejorar la gestión realizada por esa Administración concedente.

Cuando controlamos a perceptores de subvenciones, cuando hacemos auditorías a estos perceptores de subvenciones, en último término, lo que estamos determinando, si encontramos fraudes o presuntos fraudes en la utilización de estas subvenciones, son fallos del sistema de control interno de la Administración concedente: fallos que pueden estar en las propias normas reguladoras de la subvención, o en el propio control de la entidad concedente sobre los beneficiarios. El control del órgano de control interno sobre las subvenciones no debe de ser el único control que se realice sobre los perceptores de subvenciones. Por el mero hecho de conceder una subvención una determinada Administración, un determinado órgano gestor, ese órgano gestor viene obligado a verificar que, el interés general perseguido con la subvención se alcance, y a vigilar que las condiciones para la concesión de la subvención efectivamente se cumplen, así como a verificar que el destino de la ayuda, que es el presupuesto para que ese interés general que se persigue se alcance, se cumple efectivamente.

Esto, desgraciadamente, es más un deseo que una realidad. La verdad, es que este control por parte del órgano gestor sobre qué uso hace de la ayuda el beneficiario en la práctica no existe. Como mucho, y sólo para determinadas subvenciones, lo que viene a existir es una comprobación material por parte de determinadas unidades dependientes del órgano gestor, sobre realizaciones físicas a las que iba dirigida la subvención, pero no sobre el resto de los aspectos. Esta insuficiencia es obligación del órgano general de control interno ponerla de manifiesto.

De hecho, su control sobre subvenciones debe de ser un control no solamente sobre el beneficiario, sino un control sobre política subvencionadora, y que debe de alcanzar a la gestión y al control realizados por los entes que gestionan las subvenciones. Directamente relacionado con el control sobre los beneficiarios, debe de haber un control sobre el sistema de

control interno utilizado por los órganos gestores, porque este conocimiento del sistema de control interno de órganos gestores y de sus posibles fallos, nos va a servir para clarificar el alcance que debemos dar a nuestro control, nos va a servir para planificar el control que debemos realizar sobre los perceptores de subvenciones. A la inversa, el control realizado sobre los perceptores de subvenciones nos va a poner de manifiesto, y este es nuestro objeto, si existen fallos en el sistema de control interno que deben de ser solucionados, y que, por lo tanto, deben de ser puestos de manifiesto en nuestros informes.

El control sobre subvenciones debe ser por lo tanto un control integral que se dirija a todos los elementos que intervienen en el proceso de gestión.

En cuanto al objeto del control financiero de subvenciones dados el objeto genérico del control financiero y el propio concepto de subvención, se concreta en la actividad subvencionada con una multiplicidad de objetivos de control que pueden resumirse, en los siguientes:

- ★ Verificación del cumplimiento por los beneficiarios de las condiciones para poder acceder a la ayuda, esto es, determinación de que el beneficiario cumple todas las condiciones impuestas por la normativa reguladora de la subvención, de que no ha falseado ninguna de ellas en la documentación acreditativa que se haya presentado, que asimismo no haya ocultado ninguna circunstancia que imposibilite o modifique la ayuda percibida, y de que el cumplimiento de estas condiciones, en su caso se haya mantenido en el tiempo.
- ★ Verificación del cumplimiento por los beneficiarios de las condiciones impuestas para el disfrute de la ayuda, dado que en determinadas líneas de ayuda se impone al beneficiario el mantenimiento de una conducta de realización de determinadas actuaciones para poder seguir disfrutando de la misma.
- ★ Verificación, en su caso, de la situación económico-financiera del beneficiario, cuando se realice un control previo a la concesión de la ayuda o cuando dicha situación sea determinante para la concesión o la fijación de la cuantía de la ayuda percibida o a percibir.
- ★ Verificación del cumplimiento de las obligaciones impuestas, en su caso, a la entidad colaboradora, la principal de las cuales es obviamente, la entrega de los fondos al beneficiario último, pero que puede coexistir con otras tareas de verificación o comprobación sobre dichos beneficiarios.
- ★ Verificación del sistema de control interno del órgano gestor de las ayudas, expediente/s tramitado/s, comprobaciones documentales o materiales efectuadas, procedimiento seguido, normas de funcionamiento interno, etc.

- ★ Verificación del destino dado a los fondos percibidos por los beneficiarios y/o del cumplimiento de la carga o comportamiento impuesto al beneficiario de la ayuda como consecuencia de la misma. Esta carga o comportamiento impuesto puede ser simplemente el destinar los fondos recibidos a una determinada adquisición o actividad, pero junto a ello o en su lugar lo que se puede imponer es una determinada reestructuración de la capacidad productiva, el mantenimiento del nivel de empleo, la realización de determinada política de inversiones o de autofinanciación, etc.
- ★ Verificación de los efectos conseguidos con la subvención. Con las subvenciones, como hemos visto, se persigue un determinado interés general que constituye la ratio última de cada línea de ayudas, debe verificarse, por tanto si dicho interés se consigue o no o hasta qué punto se consigue. A nadie se oculta la dificultad de este objetivo de control que, normalmente, no podrá verificarse respecto a una subvención concreta, sino en relación a la línea de ayudas en que se inscribe, y que necesitará de indicadores, no siempre disponibles, sobre el impacto causado en un sector económico de actividad con dicha línea y relacionados con el esfuerzo financiero de la Administración concedente.

Respecto a la finalidad del control de subvenciones, como ya se ha indicado, no se trata de detectar, denunciar y perseguir el fraude cometido aisladamente por un determinado beneficiario, sino de la mejora de la gestión seguida en la política de subvenciones de que se trate, evitando con ello que tales fraudes puedan subsistir.

Debido a esta finalidad y objetivos, el control sobre subvenciones no debe dirigirse a entender exclusivamente de ayudas concretas concedidas a beneficiarios determinados sino a una determinada línea o política de subvenciones, puesto que, de otra forma, no podrían obtenerse conclusiones relevantes en el sentido indicado. El control de subvenciones ha de ser un control integral.

Así, en los últimos planes anuales de auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado, no se seleccionan, en principio, perceptores concretos sino que se escogen líneas de subvenciones a auditar en función de su importancia y materialidad, del mayor o menor riesgo que existe en cada línea y del conocimiento que se tiene de su gestión, una vez escogida la línea es cuando se selecciona una muestra de perceptores de ayudas con cargo a la misma.

Por último en relación a los aspectos básicos del control financiero de subvenciones queda por tratar los procedimientos a seguir en el mismo. En razón a la finalidad y objeto, a la pluralidad de objetivos antes señalada,

dichos procedimientos deben ser procedimientos de auditoría legal. Hay que integrar procedimientos de auditoría de cumplimiento respecto a los objetivos de cumplimiento de condiciones o normas predeterminadas, con procedimientos de auditoría financiera, respecto a la verificación de la contabilidad del beneficiario para determinar su situación económico-financiera, el coste de la actividad subvencionada y, en su caso, la propiedad de los bienes adquiridos, con procedimientos de auditoría operativa para verificar el correcto funcionamiento, la eficacia y eficiencia, en la gestión de subvenciones y el alcance de los efectos perseguidos con la política subvencionadora de que se trate, sin dejar por ello de reconocer su dificultad.

En relación a la efectividad en todos estos aspectos del control de subvenciones a los que se ha hecho referencia, hay en estos momentos una serie de problemas o dificultades sobre los que está planeando una discusión que hay que considerar como positiva.

Un primer problema es la necesidad de una clarificación y desarrollo en la normativa. A la mayoría de los aspectos que acabo de comentar se puede llegar mediante una interpretación de la normativa, pero no viene definido expresamente en la misma.

En el Estado, la normativa base para este control financiero de subvenciones es el artículo 18 TRLGP, artículo genérico que remite a una regulación reglamentaria. Dicha regulación debido al momento en que se realiza, mayo de 1978, no puede contemplar todos los aspectos cuya necesidad se ha ido deduciendo a través de la práctica del control de subvenciones, siendo por ello una reglamentación completamente insuficiente.

Otro aspecto problemático es la actual indefinición del alcance subjetivo del control, que hay que extender más allá de la participación de entidades colaboradoras dentro de la gestión de subvenciones ya comentada. El control de subvenciones si se dirige solamente hacia el beneficiario, si no tenemos datos suficientes de su relación con terceros dentro de la actividad subvencionadora, puede resultar insuficiente. La Comunidad Europea lo ha entendido así y, en la última normativa que ha promulgado en relación a subvenciones, el Reglamento 4045/1989 sobre control de actuaciones protegidas por el FEOGA-Garantía, dice que el control de los estados miembros puede extenderse no solamente al beneficiario de la subvención, sino también a los terceros relacionados con ese beneficiario.

Otro aspecto a clarificar es el destinatario del control de subvenciones. En un control sobre una entidad parece que lo normal sea que el destinatario de los resultados o informes de control sea esa entidad; si estamos hablando de control sobre perceptores de subvenciones, siguiendo con ese razonamiento, el destinatario sería el receptor de la subvención, pero esto no tiene sentido en una política subvencional, en un control realizado por un

órgano de control interno. Obviamente el destinatario debe de ser la entidad gestora de las subvenciones, porque la finalidad, el objeto último del control está en la mejora de esa gestión.

Otro aspecto que constituye un problema para el control de subvenciones es, como en el control financiero en general, la eficacia de ese control, es decir, los efectos a que tiene que dar lugar. Y aquí, nos encontramos con un problema de práctica ausencia en todas las líneas de subvenciones excepto en una, en la regulada por la Ley de Incentivos Regionales, y desde luego a nivel general, de regulación alguna de los efectos que se deben de producir cuando se detecta, cuando se descubre un fraude de subvenciones, excepción hecha de lo contenido en el artículo 350 del Código Penal. En estos momentos no existe todavía un sistema general de sanciones administrativas para el caso de incumplimiento del destino, o de las condiciones que dan lugar a la concesión de una subvención, e, incluso, no está claro siquiera el efecto de revocación de la subvención ante el caso de detección de irregularidades o fraudes y exigir el reintegro.

A estas conclusiones, revocación de las subvenciones, y exigencia del reintegro, se llega por vía interpretativa, considerando que si se ha impuesto una carga al beneficiario de la subvención y no se ha cumplido, el pago que se realizó fue un pago indebido, y, por lo tanto, debe de exigirse el reintegro. Pero esta interpretación no deja de tener sus quiebras, porque las condiciones para el pago es perfectamente posible que en su momento se cumplieran, por lo tanto el pago se realizó adecuadamente. Pero lo que sucede es que no existe en estos momentos, al menos con carácter general norma que ligue lo que es el fraude en subvenciones o el incumplimiento de la carga por el beneficiario de subvenciones, con revocación y reintegro de la subvención, con los consiguientes intereses de demora. La situación actual, es que la subvención a veces se convierte en una especie de préstamo que conceden las Administraciones, con un período de carencia indeterminado, y a un interés más bajo que el del mercado. Si el beneficiario de la subvención incumple el destino de la subvención, primero habrá que detectar que lo ha incumplido; una vez que se haya detectado habrá que elaborar un expediente para la exigencia de reintegro; el período que va desde el pago de la subvención hasta que se exige el reintegro es un período de carencia de un préstamo que hemos concedido al beneficiario, y hay unos intereses de demora que empiezan a contar desde el momento en que se acuerde que el pago de la subvención producido es indebido y que debe reintegrarse y esos intereses de demora son más bajos que los del mercado.

Otro aspecto que hace relación a la eficacia del control de subvenciones es también, como ya se ha comentado, los agentes intervinientes en la gestión y control de subvenciones. Cada vez más distintas Administraciones implicadas en la gestión de subvenciones, Administraciones estatales, pero

también Administraciones de Comunidades Autónomas y Administraciones de Corporaciones Locales para una misma subvención. Y dentro de cada Administración hay, por una parte, un control del órgano gestor, un control del órgano de control interno y un control del órgano de control externo. Dándose toda esta pluralidad de gestiones y de controles hay, al menos solamente en el Estado, del orden de 1'7 billones de pesetas pagados en subvenciones en el último año y 2'2 billones de pesetas para el conjunto de las Administraciones Públicas. Los medios que tenemos para el control de subvenciones son insuficientes, y aparte de ser insuficientes los hacemos todavía más insuficientes porque no existe ningún tipo de coordinación en el control de subvenciones, ni entre las distintas Administraciones que actúan en el proceso, la Administración del Estado y las Administraciones Autonómicas o de Corporaciones Locales, ni siquiera dentro de la misma Administración entre los controles que realizan los órganos gestores y los controles que realizan los órganos de control interno. Parecería necesario, teniendo en cuenta el riesgo de fraude existente y la escasez de medios, procurar llegar a esa coordinación. Coordinación que, por otra parte, nos puede venir impuesta de las Comunidades Europeas, al igual que nos viene impuesto un sistema de sanciones y el control sobre los beneficiarios y terceros relacionados, en la política subvencionadora.

La normativa comunitaria está exigiendo ya, y lo está exigiendo vía Reglamentos que se imponen a todas las Administraciones de los Estados miembros, que se realicen controles sobre subvenciones; que se persiga el fraude; que se obtenga el reintegro de las sumas indebidamente invertidas; una coordinación en el control de subvenciones; y un sistema de sanciones. Eso sí, lo exige para las ayudas financiadas con cargo al Presupuesto de las Comunidades Europeas. El incumplimiento, de acuerdo con los propios Reglamentos Comunitarios, de estas exigencias lleva a la responsabilidad del Estado miembro, y hay Sentencias del Tribunal Europeo en este sentido, a que sea el Estado miembro quien deba reintegrar a la Comunidad Europea los fondos indebidamente invertidos.

Sería curioso que estas exigencias al final únicamente se aplicaran para las subvenciones comunitarias en las cuales el Estado miembro, bien a través de la Administración estatal, bien a través de las Administraciones autonómicas, contribuye únicamente con una parte, y no se aplicarán para el conjunto de las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas españolas que se financian por las mismas al 100%.

A todos estos interrogantes y dificultades parece que va a darse respuesta en forma satisfactoria, y como fruto de un proceso de reflexión y discusión que los ha puesto de manifiesto, a través de la próxima Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

NUEVAS LINEAS DEL MODELO CONTABLE EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

**FORMULACION DE PRINCIPIOS Y
ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS
CONTABLES**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Diaz
*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Con-
tabilidad de la I.G.A.E.*

INTRODUCCION

Al igual que ocurre en el ámbito de la contabilidad de las empresas, y más en concreto de las empresas de negocios o empresas lucrativas en donde, desde hace ya muchos años se ha venido desarrollando con gran intensidad una corriente normalizadora plasmada en los denominados «principios contables de general aceptación», en el mundo de la contabilidad pública, (de la contabilidad gubernamental, contabilidad de las corporaciones públicas, Administraciones públicas), se ha sentido la falta de un cuadro de «principios contables» que informará su normativa contable.

Tradicionalmente los principios contables formulados para la contabilidad pública han sido los denominados «principios contables presupuestarios» elaborados a partir de los principios presupuestarios políticos y económicos, respondiendo al concepto tradicional de identificar la contabilidad pública con la contabilidad presupuestaria.

Aunque actualmente el presupuesto y el sometimiento del régimen presupuestario sigue y seguirá siendo una de las principales notas características de este tipo de entidades, al incorporar en su gestión conceptos tales como los de eficiencia y eficacia, se hace necesario un marco de referencia más amplio que el estricto presupuestario.

Este marco de referencia estará constituido por un conjunto de principios contables que conceptúan a la actual contabilidad pública.

En el plano de la microcontabilidad vendrá delimitado fundamentalmente por la contabilidad para la gestión y en el plano de la macrocontabilidad por la contabilidad económica o contabilidad nacional. Todo ello condujo a que el problema se plantease en los siguientes términos:

¿la contabilidad de las entidades gubernamentales y, en general, entidades no lucrativas públicas sometidas al régimen presupuestario precisan de un cuadro de principios contables específicos o, por el contrario, les son de aplicación generalmente aceptados para la contabilidad de las empresas? Este tema ha sido objeto en EEUU de numerosos estudios realizados en Universidades, Instituciones públicas y privadas y aportación de expertos.

Hay que decir que no existe unanimidad sobre todos los problemas que el tema suscita; no obstante, lo que si entiendo que es importante destacar es que nadie se ha cuestionado aspectos tales como:

- La visión patrimonial, al igual que ocurre en el mundo empresarial.
- El método de registro de la partida doble.

Estos aspectos se dan por supuestos; los problemas objeto de estudio y debate van mucho más allá. A título de ejemplo cabe citar:

- ★ Contabilidad en base de Caja (efectivo) V. S., Contabilidad en base de acumulación o devengo.
- ★ El tratamiento de los diversos elementos de Activo fijo: ¿Qué tipo de inversiones públicas son activables? ¿Deben ser objeto de amortización?, etc.
- ★ ¿Qué Estados Financieros se han de elaborar?
- ★ ¿Sigue teniendo vigencia la denominada «Contabilidad de Fondos»?

Entre los numerosos estudios y aportaciones a que se ha hecho referencia hay que destacar de forma singular:

- Los trabajos de la ONU.
- Las conclusiones del INTOSAI.

Dentro del proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública de nuestro país y una vez concluida una primera etapa —que tuvo como centro de principal de atención la parcela de la «técnica contable» e infraestructura contable e informática—, es necesario abordar la puesta al día del campo conceptual. La necesidad de este trabajo se agudiza con la promulgación de la ley 19/89 de 25 de julio de reforma de nuestra legislación mercantil en orden a su adaptación a lo dispuesto en las Directivas Comunitarias.

Como es conocido, una de las novedades más importantes de esta norma es que eleva a rango de ley la consecución del objetivo de la «imagen fiel». El artículo 34 apartado 2 del C. de C. queda redactado de la forma siguiente:

«Las cuentas anuales (el Balance, la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria) deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del

patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones vigentes».

Tal como se dice en la Introducción del Nuevo Plan General de Contabilidad, «la imagen fiel es el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables, entendiendo estos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas».

De acuerdo con esta doctrina «la aplicación de los principios contables... deberá conducir a que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa» (Párrafo primero del apartado 1, Primera Parte del nuevo Plan dedicada a los Principios contables).

A la vista de lo expuesto se puede concluir diciendo que las cuentas anuales expresarán (mostrarán) la imagen fiel cuando se cumplan con todos y cada uno de los principios contables. Se hace pues preciso analizar cuales son estos principios.

Como es conocido, el nuevo Plan Contable dedica su Primera Parte a regular los principios contables como desarrollo reglamentario del Artículo 38 del C. de C. de acuerdo con su redacción dada por la citada Ley 19/89. En el apartado 2 de esta primera parte se dice que:

«la contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

- Prudencia valorativa.
- Empresa en funcionamiento.
- Registro.
- Precio de adquisición.
- Devengo.
- Correlación de ingresos y gastos.
- No compensación.
- Uniformidad.
- Importancia relativa.»

DESCRIPCION DEL DOCUMENTO SOBRE PRINCIPIOS CONTABLES PUBLICOS

A la vista de esta nueva legislación mercantil adaptada a las Directivas de la CEE, cabe preguntarse si en la contabilidad de las Administraciones Públicas se puede permanecer de espaldas a esta nueva realidad; si podemos ignorar esta nueva manera de pensar.

En la I.G.A.E se entendió que no; que no hay razones suficientes que justifiquen el que se ignore todo este nuevo planteamiento.

Se imponía, pues, abordar el problema de la aplicabilidad de toda esta teoría al mundo de la contabilidad de las entidades que integran el sector público. Para realizar su estudio, se constituyó un grupo de trabajo con la finalidad de elaborar un documento sobre «Principios contables públicos». Este grupo de trabajo, bajo la presidencia del Interventor General ha estado integrado por

- Un representante de la AECA.
- Un representante del ICAC.
- Tres profesores de reconocido prestigio.
- El Subdirector General de Gestión Contable.
- El Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad que actuó como ponente asistido por su Subdirector Adjunto.

En la elaboración de este documento se ha seguido una metodología similar a la adoptada en otras ramas de la disciplina contable cuando en ellas se ha tratado de establecer un marco similar, que sirviera de punto de partida conceptual para la elaboración de normas de procedimiento contable.

Esta metodología no es otra que la deductiva que pretende, en razonamiento secuencial, mediante la elaboración de un itinerario lógico, determinar los elementos básicos que han de inspirar y orientar el desarrollo de un adecuado conjunto de normas para la práctica contable en el Sector Público.

Este itinerario tiene, como punto de partida, el análisis y enunciado de los rasgos básicos del «Entorno jurídico económico» en el que opera la contabilidad pública, que condiciona sus reglas, ya que no se puede concebir ningún tipo de información que no sea coherente con los rasgos del medio en el que opera y al que está llamada a servir.

El paso siguiente en el itinerario, ya en el interior del sistema contable público, es la identificación de los «Destinatarios de la información contable», en la medida en que cualquier regla que pueda establecerse ha de orientarse a la satisfacción de las necesidades de los mismos.

Con ello, y en lógica correspondencia con los escalones anteriores, pueden inferirse los «Fines de la Contabilidad Pública» para, a continuación, determinar las «Características» de la misma, así como los «Requisitos» que debe satisfacer para el adecuado cumplimiento de los fines a los que se orienta.

El punto final de este itinerario es la derivación de un conjunto de reglas básicas, que constituyen los llamados «Principios Contables».

El «marco de referencia» así establecido es el soporte en el que se apoya cualquier desarrollo que pueda hacerse de la Contabilidad Pública. En especial, los «Principios Contables» constituyen un importante elemento orientador en la aplicación de normas contables a casos concretos, en la medida en que no siempre esas normas pueden abarcar todos los casos posibles.

Con todo ello se pretende dotar de la adecuada congruencia al conjunto de reglas que constituyen el sistema de contabilidad pública, en un intento de conseguir que cada una de ellas sea consecuente con el entorno jurídico-económico en el que está llamada a actuar, se oriente a los fines del sistema para la mejor satisfacción de las necesidades de sus usuarios y cumpla con un conjunto de características y requisitos de dicho sistema.

A continuación se pasa a comentar (necesariamente de forma sucinta) el contenido de cada una de estas partes:

I. Entorno jurídico-económico de la contabilidad pública

En este apartado se trata de identificar cuáles son los sujetos económicos a los que es de aplicación la contabilidad pública.

El grupo de trabajo se encontró con dos dificultades básicas:

Primera: la heterogeneidad del sector público, ya que al lado de las Administraciones Públicas existen empresas públicas lucrativas; pero entre ambos tipos aparecen entes que podríamos calificarlos de «híbridos» (cuasi-administraciones públicas y cuasi-empresas). En determinados casos se da una evidente contradicción entre la calificación jurídica del ente, su naturaleza económica y su calificación a efectos de contabilidad nacional.

A los efectos que nos ocupa, no son suficientes ni la tipología que regula la LGP ni la establecida para contabilidad nacional.

Segunda: la confusión que introduce la LGP cuando utiliza indistintamente las expresiones siguientes:

- régimen de contabilidad pública
- contabilidad pública
- Plan General de Contabilidad Pública
- Artículos 122 y 123: sometimiento al régimen de contabilidad pública. Todos los entes que integra el sector público estatal. Contabilidad pública se identifica con «rendición de cuentas».
- Artículo 125.c) y 127: a las denominadas Sociedades estatales les es de aplicación el Plan Contable de la empresa.

- Artículo 125.a): Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarán las Corporaciones, Organismos y demás Entidades incluídas en el sector público.
- Artículo 125: IGAE como Centro Directivo de la contabilidad pública.
- Artículo 126: IGAE como Centro Gestor de la contabilidad pública.
- Artículo 127: la contabilidad pública se llevará en...

Conclusión: en nuestro ordenamiento jurídico no existe una delimitación de la contabilidad pública, desde un punto de vista técnico-material, es decir, por razón del objeto.

Con el fin de delimitar el campo de aplicación de esta rama de la contabilidad, se ha dividido todo el sector público en dos grandes tipos de entidades:

- Administraciones públicas y asimilados (por ejemplo, organismos autónomos comerciales, entes públicos del artículo 65.5 L.G.P. de naturaleza administrativa, no lucrativos, etc.).
- Empresas públicas y asimilados (por ejemplo, entes públicos no sometidos al régimen presupuestario).

A este segundo grupo le debe ser de aplicación el Plan Contable de las empresas y los denominados principios contables empresariales.

Los entes que integran el primer grupo deben ser los sujetos propios de lo que se viene denominando contabilidad pública o contabilidad gubernamental.

El documento que comentamos llega a concretar una serie de «notas características» de los entes que han de integrar este grupo de Administraciones públicas y asimilados, después de realizar un análisis de:

- Normas: Constitución, Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas; L.G.P.; Leyes de Hacienda CC.AA.
- Metodología del SEC.
- Informe número 8 del GASB (Governmental Accounting Standards Board).

Las notas que definen el entorno jurídico-económico de las Administraciones Públicas son las siguientes, según el documento:

a) *Servicio Público:*

Su función principal es la producción de servicios para la colectividad, sin ánimo de lucro.

b) *Redistribución:*

Además, y en su caso, efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.

c) *Financiación:*

Los recursos principales proceden de pagos obligatorios exigidos sin contraprestación.

d) *Régimen de presupuesto:*

Están sometidos al régimen presupuestario. Valor jurídico del presupuesto: vinculante y limitativo.

e) *Régimen de Contabilidad pública:*

Estan obligados a rendir cuentas de su actividad.

f) *Régimen de control:*

Sujeción a los controles financiero y de legalidad.

II. Destinatario de la información contable

Entre los destinatarios de la información contable pública se abre una gama amplia de colectivos que prácticamente son todos los que componen el tejido político, económico e institucional de la sociedad.

El documento sintetiza este amplio espectro en los grupos siguientes:

- a) Organos de representación política.
- b) Organos de gestión; tanto en los niveles político-administrativos como en los puramente de gestión.
- c) Organos de dirección y gestión de las Sociedades y Empresas públicas.
- d) Organos de control externo y control interno.
- e) Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos en general.

Las necesidades de información de cada uno de los distintos grupos de destinatarios son diversas, tanto en la cantidad de información a suministrar como en su presentación.

III. Fines de la Contabilidad Pública

Después de hacer un recorrido por lo que al respecto establecen las distintas disposiciones vigentes (L.G.P.; R.D. 324/86; Leyes de Hacienda de las CC.AA. y Ley 39/88 Haciendas Locales), con carácter general, atendiendo al objetivo que se pretende obtener con la información contable y en función de los destinatarios de la misma, los fines de la contabilidad pública se clasifican en tres grupos:

- A) Fines de gestión.
- B) Fines de control.
- C) Fines de análisis y divulgación.

Llegado a este punto, vamos a hacer un **alto en el camino**, con el fin de marcar la separación entre los tres primeros epígrafes de los otros tres que restan.

Actualmente, la contabilidad se conceptúa como **sistema de información**. En esta línea de pensamiento se encuentra la American Accounting Association, que define a la contabilidad como «el proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir juicios y decisiones documentados a los usuarios de la información».

Las Naciones Unidas en su Manual de «la Contabilidad del Gobierno en la gestión del desarrollo económico», considera a la contabilidad como «Sistema de medición y comunicación de información».

Desarrolla pues la contabilidad funciones de sistema de información y, en este sentido, se ha encaminado la **investigación contable** de los últimos años, a la búsqueda del marco teórico general, siguiendo dos líneas diferenciadas y complementarias. Por un lado se han analizado las necesidades de los usuarios de la información y, por otro, se ha buscado una formulación clara y precisa de los principios y requisitos a que debe ser sometida la información contable.

La estructura del documento que se comenta responde a este planteamiento. Los tres primeros apartados tratan de definir la contabilidad pública y para qué sirve; en los tres siguientes se recogen las directrices que se exige a la información ya elaborada —Características y Requisitos— y directrices-base sobre las que se va a elaborar la información y que se denominan Principios.

IV. Características de la información contable

Este apartado está dedicado a identificar el o los soportes de la información. En la contabilidad, como sistema de comunicación de la información, son básicos los diferentes medios a través de los que se produce esta comunicación.

De acuerdo con la teoría contable y con nuestro ordenamiento jurídico, el principal medio son las cuentas anuales; tal como dice la introducción del nuevo Plan Contable Español «las cuentas anuales constituyen la información...».

En el documento que comentamos se generaliza más el tema y se habla de «presentación de la información» y de «soporte de la información».

Respecto a la presentación se dice que se hará en «estados contables», no se habla de cuentas anuales. Se señala como estados contables el Balance de Situación, las Cuentas de Resultados y la Memoria. Además, para las entidades sometidas al régimen de presupuesto vinculante, elaborarán la liquidación del Presupuesto. El conjunto de todos estos estados se configura como una unidad indivisible.

En cuanto al «soporte de la información» se hace una referencia explícita al soporte informático consagrando este medio como uno normal de comunicación de la información.

V. Requisitos de la información contable

La información transmitida, comunicada, contenida en los estados contables, debe cumplir determinados requisitos con el fin de garantizar su eficacia, su utilidad en el proceso de adopción de decisiones.

La principal razón del porqué de unos requisitos de la información contable dimana de la separación entre la función de registro y procesamiento de la información y la adopción de decisiones. Los destinatarios de la información contable deben exigir determinadas garantías; es decir, la información contable debe estar protegida. Constituyen los requisitos que debe cumplir parte esencial de esta protección.

En la introducción al nuevo Plan General de Contabilidad se dice que la información contenida en las cuentas anuales debe ser:

- Comprensible.
- Relevante.
- Fiable.
- Comparable.
- Oportuna.

El documento sobre «Principios Contables Públicos» siguiendo al Documento n.º I de la A.E.C.A., señala como requisitos esenciales los siguientes:

- Identificabilidad.
- Oportunidad.
- Claridad.
- Relevancia (además de completa).
- Razonabilidad.
- Economicidad.
- Imparcialidad.
- Objetividad.
- Verificabilidad.

Al no disponer de tiempo para explicar el significado de cada uno de ellos, me limitaré a señalar que, en nuestra opinión, coincidente con la expresada por numerosos expertos profesionales de la materia y organismos, los más importantes son los tres últimos citados, es decir, los requisitos de «imparcialidad», «objetividad» y «verificabilidad».

- **Imparcialidad:** La información contable ha de ser neutra e imparcial; es decir, que no tergiversar o distorsione los datos a favor de ciertos destinatarios y en perjuicio de otros.
- **Objetividad:** La contabilidad como sistema de medición ha de utilizar mecanismos de procesamiento objetivos basados en criterios científicos y aplicados con propiedad que impidan, al máximo, la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso.
- **Verificabilidad:** Se da este requisito cuando la información contable puede ser verificable por distintos expertos llegando a conclusiones iguales o similares. Se quiere decir que la información contable debe ser susceptible de control y revisión, interno y externo.

VI. Principios Contables Públicos

Como ya ha quedado indicado, los principios contables son unas directrices base sobre las que se va a elaborar la información. Existen múltiples definiciones de los principios contables; no voy a exponer ahora ninguna en concreto. Creo que es suficiente con destacar dos ideas:

- 1.ª En nuevo Plan Contable, en su introducción señala claramente que la imagen fies es el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables, entendiendo éstos como el mecanismo

capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas.

- 2.ª Los principios son hipótesis instrumentales, macro-reglas, que integran lo que se ha venido a denominar «marco conceptual». Con referencia a este marco conceptual se han de elaborar las normas y reglas contables.

El documento que se comenta, recoge los siguientes Principios Contables que se exponen relacionados con los que señala el Documento n.º 1 de A.E.C.A. y con los que se establecen en el nuevo Plan Contable:

	Nuevo P.C.	A.E.C.A.
1. Entidad	—	—
2. Gestión continuada	X	X
3. Uniformidad	X	X
4. Importancia relativa	X	X
5. Registro	X	X
6. Prudencia valorativa	X	X
7. Devengo	X	X
8. Imputación de la transacción	—	X
9. Precio de adquisición	X	X
10. Correlación de ingresos y gastos	X	X
11. No compensación	X	—
12. Desafectación de los recursos	—	—

Como se podrá comprobar la lista de los principios contables públicos no es coincidente ni con la del nuevo Plan Contable ni con la del Documento n.º 1 de A.E.C.A. Cabe destacar como novedades respecto a ambas listas, la incorporación de los principios de «entidad» y de «desafectación de los recursos».

La mayoría de los principios son de aplicación al mundo de la contabilidad pública con el mismo sentido y tal como están enunciados para la contabilidad de las empresas. Sin embargo, hay principios que siendo válido su mantenimiento, se le ha dado redacción distinta, una lectura distinta, adaptándolo a los postulados específicos de la contabilidad pública, de acuerdo con lo expuesto en los tres primeros epígrafes del documento, principalmente como consecuencia del sometimiento al régimen de presupuesto vinculante y al carácter no lucrativo de los sujetos afectados. Estos principios son los de «imputación de la transacción», «no compensación», «devengo» y «correlación de ingresos y gastos».

ACTUACION DE FUTURO

Expuesto el contenido del borrador del documento sobre «Principios Contables Públicos», no se puede terminar esta ponencia sin que, aunque sea brevemente, se expliquen las líneas de actuación de futuro; exponer cuales son nuestras actuales inquietudes y por dónde vamos a trabajar.

El estudio detenido del contenido del documento nos da base suficiente para marcarnos nuestras preocupaciones de presente y futuro. En definitiva, de lo que ahora se trata es de continuar el camino emprendido con este documento. Lo consideramos como un punto de partida. Como ya se ha indicado, el documento hay que desarrollarlo.

Este desarrollo se desdobra en dos líneas básicas:

- Criterios organizativos.
- Normas y reglas contables.

Desde el primer momento de hacerse cargo de la Intervención General, ha sido una constante preocupación de nuestro querido jefe, Juan Aracil, el que la organización de los entes sujetos de la contabilidad y los procedimientos de trabajo posibilitaran de forma real el cumplimiento de los requisitos y principios contables públicos. De nada sirve que el marco conceptual sea «maravilloso» si, después, la realidad de la organización y de los procedimientos no responden al mismo.

Asimismo, otra gran preocupación de nuestro jefe es la de la coherencia; es decir, que los criterios y opiniones que se mantuvieran por el Centro fueran coherentes entre sí.

Todo lo expuesto nos obligó a esforzarnos en la formulación de una serie de «criterios organizativos» aunque este trabajo está todavía en proceso de elaboración, se puede indicar, a título de ejemplo, una serie de ellos que encuentran su apoyatura en los postulados, requisitos y principios contenidos en el documento:

- a) **La contabilidad debe ser única**, abarcando la totalidad de los múltiples aspectos (patrimoniales, presupuestarios y financieros) de la actividad de los entes públicos. Todo ello sin perjuicio de soluciones organizativas centralizadas o descentralizadas.
- b) **La contabilidad pública actual trasciende del campo estrictamente presupuestario**, encuadrándose en un marco más amplio, definido por la **contabilidad al servicio de la gestión, del análisis y del control**.
- c) **Un sistema de información contable se apoya en dos sujetos principales, el gestor y el contable**. El primero, que en un ente

público será su máximo directivo, es el titular de la información contable y su principal obligación como tal, es asegurar que los procedimientos de gestión garanticen el conocimiento puntual y adecuado de todas las operaciones por el contable. Este contable es el responsable del tratamiento correcto, según las normas contables, de las operaciones que conozca, de forma que la contabilidad y los estados financieros reflejen fielmente la situación y actividad del ente.

- d) **La contabilidad pública y sus soportes organizativos, técnicos, informáticos y personales, no constituye un fin en sí misma, sino un medio** al servicio de la consecución de determinados fines en orden a la información económico-financiera de los Entes Públicos. La infraestructura informática es, pues, un elemento y, por tanto, un medio al servicio del modelo del sistema de información contable. La elección de esta infraestructura informática debe realizarse en función de los objetivos finales perseguidos.
- e) **La contabilidad debe estar llevada por órganos contables independientes de los de gestión**.
- f) **El modelo contable ha de garantizar a todos los destinatarios —usuarios de la información, la existencia de una información completa, fiel y puntual**.
- g) **La organización de las entidades —sujetos contables— y sus procedimientos de gestión, han de garantizar a las oficinas contables el conocimiento directo de los hechos contables y la autoridad sobre los datos de la misma naturaleza**.
- h) **La contabilidad debe estar situada** entre la unidad o servicio que realiza el hecho y aquél en que produce efectos.
- i) **El sistema de información contable ha de estar integrado** en los restantes sistemas de gestión del ente público sujeto de la contabilidad con el fin de garantizar su **relación directa e inmediata** con el órgano generador de los hechos susceptibles de registro contable y con los órganos en donde ha de producir sus efectos.
- j) **En los sujetos de organizaciones con gestión desconcentrada o descentralizada, los sistemas de información se han de situar lo más cerca posible de los órganos de decisión**.

Por lo que respecta a las «Normas y reglas contables» no cabe duda que éllas serán el desarrollo de los «principios contables». De la lista de éstos, **hay unos que los consideramos más importantes que otros**. A estos efectos, así como en el ámbito empresarial privado se le da prioridad al principio de prudencia valorativa, en el ámbito de la contabilidad pública,

sin menosvalorar la prudencia, se le da más importancia, más relevancia a los principios de registro y devengo.

De acuerdo con el documento, el principio de registro nos dice que «todos los hechos contables deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, saltos o lagunas en la información».

El cumplimiento de este principio garantiza que se den en la información contable una serie de requisitos como por ejemplo, el que la información sea completa y oportuna. Por otro lado, este principio no se podrá cumplir si en la organización no se dan determinadas condiciones definidas por los criterios organizativos.

Lo acabado de exponer nos sirve como ejemplo ilustrativo de que las tres líneas de estudio señalada —requisitos, principios y criterios organizativos— se encuentran íntimamente relacionados y su desarrollo nos permitirá construir la nueva doctrina de la Contabilidad Pública.

El principio de devengo, por todos conocido, hace referencia a la imputación temporal de los gastos e ingresos. Al igual que en el ámbito empresarial, esta imputación ha de hacerse en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria.

Creo que a nadie se le escapa la transcendencia que tiene la aplicación de este principio. Es de todos conocido que tradicionalmente la contabilidad pública ha sido una contabilidad de caja, es decir, en base de efectivo. El pasar a base de acumulación o devengo ha sido, y creo que sigue siendo, el tema prioritario de discusión entre los expertos. No obstante, no existe pronunciamiento de organismos internacionales (léase las Naciones Unidas; el G.A.S.B.; la A.I.C.P.A.; el F.A.S.B.) que no recomienden e incluso exijan la aplicación del principio de devengo.

La aplicación de este principio choca con la normativa presupuestaria; sirva como ejemplo la imputación de la carga financiera derivada del endeudamiento público.

Son muchos los supuestos que se pueden aportar que ponen claramente de manifiesto la colisión que se da entre la normativa presupuestaria y los principios contables. Por ello, si queremos que las cuentas públicas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, es preciso superar el marco estricto de lo presupuestario y pasar a un marco más amplio que venga definido por lo patrimonial y económico de manera análoga a como ocurre en el mundo empresarial.

Y ya para terminar indicar que para el desarrollo de las Normas y Reglas Contables tenemos pensado constituir una Comisión integrada por representantes de las distintas Administraciones Públicas (Estatal, Autonómica y Local), además de los representantes del campo académico, de la A.E.C.A. y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Nada más. Muchas gracias.

REGULACION GENERAL DE LA ORGANIZACION Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES

Ilmo. Sr. D. Juan Angel Amunategui Rodríguez.
Subdirector General de Gestión Contable de la I.G.A.E.

INTRODUCCION

Después de la exposición del apartado de «Principios Contables» que ha correspondido a D. Jaime Pou, voy a desarrollar el tema de Organización y Procedimientos contables que ha de dar lugar a un Reglamento General de Contabilidad.

En esta disertación, que pretendo sea breve, haré una breve introducción; me centraré en los fines que persigue la ponencia; hablaré de la metodología que se está siguiendo y del estado actual de las tareas; entraré en el contenido de la ponencia y terminaré con un apartado de conclusiones.

Mediante Resolución de 29 de septiembre de 1989 (B.O.E. 30.10.89), de la Secretaría de Estado de Hacienda, se constituye un grupo de trabajo para la redacción de un Reglamento General de Contabilidad Pública con dos ponencias, con campos de actuación distintos, que después se concretarán.

En la parte expositiva de la Resolución se fundamentan los motivos para la creación del grupo de trabajo que, en resumen, son los siguientes:

a) ausencia de desarrollo reglamentario del título VI de la Ley General Presupuestaria.

b) pervivencia de normas anteriores con rango menor a la Ley.

c) cambio en la concepción y en el modo de actuar de las oficinas contables públicas con alteración de sus funciones y competencias como consecuencia de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública, que vio la luz en octubre de 1981 y se aplicó a partir del 1 de Enero de 1986 descentralizadamente en el Estado y a partir del 1 de enero de 1987 en Organismos Autónomos.

d) transformación de la Administración Pública, que ha incidido de modo notable en la contabilidad pública y en los objetivos de la misma, al servicio a la gestión, el análisis y el control.

e) asunción de medios informáticos, que ha implicado cambios profundos en los procedimientos y en el ámbito de competencias de los órganos administrativos ligados a la función contable.

Como decía anteriormente se crean dos ponencias o subgrupos de trabajo con las siguientes composición y competencias:

Primera ponencia

Tiene por objeto la formulación de los principios rectores de la contabilidad pública y el establecimiento de criterios contables y sobre normalización contable.

Segunda ponencia

En lo que sigue me referiré, en exclusiva, a esta ponencia, que tiene a su cargo la regulación dedicada a jerarquía y ámbito de aplicación de las normas, definición de competencias, organización, información e inspección contables y está presidida por el Interventor General de la Administración del Estado e integrada por los siguiente Vocales:

Tres Subdirectores generales de la Intervención General de la Administración del Estado.

Dos expertos en contabilidad de Centros gestores del gasto.

Dos expertos en contabilidad de la Administración periférica e institucional.

Un representante designado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Un representante designado por la Intervención General de la Seguridad Social.

Un representante designado por la Subdirección General de Contabilidad del Ministerio de Defensa.

Actúa como Secretario uno de los representantes de la Intervención General de la Administración del Estado.

En concreto, la composición del Grupo es la siguiente:

Presidencia:

Ilmo. Sr. D. Juan Aracil Martín

Vocales:

Ilmo. Sr. D. Javier Losa Ciganda, Director de Intervención del Gobierno Vasco.

Ilma. Sra. D.^a Marta Fernández Estelles, del I.C.A.C.

Ilmo. Sr. D. Felipe Turiel Sandín, de la Intervención General de la Seguridad Social.

Ilmo. Sr. D. Juan Ignacio Cuartero Núñez, Teniente Coronel de Intendencia de la Armada, del Ministerio de Defensa.

Ilmo. Sr. D. Jesús Lázaro Cuenca, Subdirector General de Estudios y Coordinación de la I.G.A.E.

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz, Subdirector General de la Dirección y Planificación de la Contabilidad de la I.G.A.E.

Ilmo. Sr. D. Julián Arcos Alcaraz, Subdirector General de Formación y Perfeccionamiento del Cuerpo de Gestión de la Escuela de Hacienda Pública.

Ilmo. Sr. D. Jerónimo Ortega Ros, Interventor Delegado en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

Ilmo. Sr. D. Ramón Juan Marzal Domenech, Interventor Territorial Delegación de Hacienda de Valencia.

Ilmo. Sr. D. Juan Angel Amunátegui Rodríguez, Subdirector General de Gestión Contable de la I.G.A.E.

Ilmo. Sr. D. José Luis Ramos Montealegre (Secretario), Subdirector Adjunto de la Subdirección General de Gestión Contable de la I.G.A.E.

FINALIDAD DE LA PONENCIA

De todo lo anterior se deduce como principales fines de la segunda ponencia relativa a organización y procedimientos contables:

a) reglamentación del título VI de la Ley General Presupuestaria.

b) incorporación al reglamento de aquéllas normas anteriores a 1977 hoy vigentes, y aquellas otras dictadas con posterioridad, bien en su redacción actual, bien con algunas modificaciones.

Por ejemplo, en lo que se refiere a organización de la Administración Central del Estado incorporaremos el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero —el llamado Decreto Sicop—. En lo que se refiere a Organización

de Organismos Autónomos incorporaremos la derivada del Real Decreto 2145/85, de 23 de octubre.

c) regulación de extremos hoy no contemplados; entre otros:

- énfasis en la figura del titular de la contabilidad.
- custodia de documentos contables.
- competencia del Jefe de Contabilidad y del responsable del Organismo informático.
- depuraciones de saldos.
- reglamentación de la inspección y verificación contable a llevar a cabo por la IGAE.

METODOLOGIA DE TRABAJO

La primera cuestión que el subgrupo de trabajo se planteó a la vista del objeto fue la elaboración de un índice, a partir del cual se efectuará la redacción de los artículos, índice «provisional» que podría alterarse en función del contenido del reglamento y del criterio de los componentes del grupo, una vez que estos hubieran entrado en la discusión de los distintos temas o aspectos concretos.

El índice establecido, hasta el momento no modificado, fue el siguiente:

— TITULO I. DISPOSICIONES GENERALES

— TITULO II. DISPOSICIONES ESPECIFICAS

- Capítulo 1.º *Administración General del Estado*
 - Sección 1.ª Organización, competencias y responsabilidades.
 - Sección 2.ª Procedimientos contables.
 - Sección 3.ª Información contable.
 - Sección 4.ª Revisión e Inspección contable.
- Capítulo 2.º *Organismos Autónomos*
 - Sección 1.ª Organización, competencias y responsabilidades.
 - Sección 2.ª Procedimientos contables.
 - Sección 3.ª Información contable.

— Sección 4.ª Revisión e Inspección contable.

● Capítulo 3.º *Seguridad Social*

- Sección 1.ª Organización, competencias y responsabilidades.
- Sección 2.ª Procedimientos contables.
- Sección 3.ª Información contable.
- Sección 4.ª Revisión e Inspección contable.

● Capítulo 4.º *Sociedades estatales y otros Entes del Sector Público estatal*

- Sección 1.ª Organización, competencias y responsabilidades.
- Sección 2.ª Procedimientos contables.
- Sección 3.ª Información contable.
- Sección 4.ª Revisión e Inspección contable.

La ponencia se ha venido reuniendo una vez cada dos semanas, o sea, dos veces al mes, como media.

Comenzó sus trabajos en el mes de noviembre de 1989; las primeras sesiones se dedicaron a la confección del índice ya expuesto, entrándose en las siguientes en el articulado.

La base de la discusión de las sesiones la constituye, por lo general, un texto del articulado preparado en la Subdirección de Gestión Contable de la IGAE, obteniéndose tras la discusión correspondiente un articulado de la Comisión, texto notablemente enriquecido por los conocimientos y experiencias de sus componentes.

En algún tema concreto, el texto base de la discusión ha sido preparado por algún otro ponente; en concreto recuerdo que en el tema de contabilidad analítica el texto fue preparado por el Subdirector de Dirección y Planificación de la Contabilidad de la IGAE.

En las reuniones habidas entre el mes de noviembre de 1989 y julio de 1990 (mes en que se celebró la última reunión de las habidas hasta ahora) se ha llegado a una redacción del articulado en primera vuelta hasta el artículo 71, lo que supone que hoy se dispone de una primera redacción de las disposiciones generales y de las disposiciones específicas del Estado (relativas a organización, procedimientos, información y verificación e inspección contables).

A estos 71 artículos me referiré en el apartado «Contenido de la ponencia», que desarrollo a continuación.

CONTENIDO DE LA PONENCIA

A) Disposiciones generales

Dentro de este Título, que afecta al sector público estatal contemplado en el Reglamento (Estado, Organismos, Seguridad Social, Sociedades Estatales y Entes Públicos), se han incluido los siguientes aspectos entre otros:

- a) entes a los que es de aplicación el reglamento (art. 2).
- b) fines de la contabilidad pública (art. 3).
- c) referencia general a la contabilidad analítica (art. 5).
- d) subjeción al régimen de contabilidad pública (art. 7).
- e) competencia del MEHA, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y de la IGAE.
- f) titularidad de la información, que corresponde a los órganos de gestión (art. 10 y 11).
- g) competencia en la gestión de la contabilidad (art. 12).
- h) facultades y obligaciones de las jefaturas de contabilidad (art. 15).
- i) competencias del responsable de la contabilidad y del responsable del órgano informático en una contabilidad informatizada (art. 21).
- j) custodia, conservación y destrucción de documentos, justificantes y libros de contabilidad (art. 24).

B) Organización

En cuanto a organización o estructura y tareas de las distintas oficinas contables del Estado se sigue lo dispuesto en el RD 324/86 de 10 de febrero.

No obstante se han introducido cambios en algunos aspectos. En concreto los siguientes:

a) *Contabilidad Analítica*

En el Decreto SICOP se hablaba de un sistema de información contable que integrara las contabilidades financiera o externa, presupuestaria y analítica.

Pues bien, la experiencia nos ha indicado la imposibilidad de integración de la contabilidad analítica y en la nueva redacción de reglamento se menciona tan solo la configuración de un sistema de información que integre la contabilidad financiero-patrimonial o externa y la presupuestaria.

b) *Oficina de la Contabilidad patrimonial*

A las oficinas contables señaladas en el Decreto SICOP se añade la «oficina contable de la Dirección General de Patrimonio del Estado», a la que le compete llevar y desarrollar la contabilidad del patrimonio del Estado conforme a lo establecido en la Ley y el Reglamento de Patrimonio del Estado que atribuyen la administración del mismo al Ministerio de Economía y Hacienda a través de dicha Dirección General. Igualmente la Ley establece que existirá un Servicio de Contabilidad Patrimonial, funcionalmente dependiente de la IGAE.

Por Orden Ministerial de 9 de junio de 1989 se aprobó la Instrucción de Contabilidad de la Cartera de Valores de la Administración del Estado, como primera etapa de una contabilidad patrimonial integral, y a la oficina contable creada le corresponde la gestión y llevanza de la contabilidad de dicha cartera de valores.

C) Procedimientos contables

En este apartado se regulan, entre otros:

- a) normas contables específicas para distintas oficinas aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda a propuesta de IGAE (art. 33).
- b) la contabilidad ha de recoger todas las operaciones (art. 34).
- c) firma de documentos (art. 38).
- d) obtención de libros y estados (art. 39).
- e) apertura regularización y cierre de la contabilidad (art. 40, 43, 44).
- f) justificantes a determinar por O.M. (art. 45).
- g) errores en captura y en documentos contables (art. 46).
- h) reintegros y devoluciones (art. 47).
- i) depuraciones de saldos (art. 48).
- j) prescripción de derechos y obligaciones (art. 49 y 50).

Se han recogido cuestiones generales a aplicar en todas las oficinas, que se concretarán para cada una de ellas en sus normas específicas, teniendo en cuenta que el rango del Reglamento (Real Decreto) desaconseja la concreción porque la necesaria agilidad en la práctica administrativa requiere un rango menor para muchas cuestiones.

D) Información contable

Se han recogido en este apartado los siguientes aspectos:

a) *En relación con la información existente en bases de datos*

- a) la titularidad de la información contenida en las bases de datos y registros contables, que corresponde a los órganos de gestión (art. 51).
- b) solicitud de información y autorización de la misma por el titular (art. 52).
- c) expedición de la certificación correspondiente (art. 53).
- d) caso específico de acceso a información contable mediante terminales informáticos (art. 53 y 56).
- e) caso de información de central contable: titularidad del Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, la cual puede delegar la autorización de las solicitudes en IGAE (art. 54).

b) *En relación con elaboración de Estados contables*

- a) se establecen como mínimo para todas las oficinas: balance de situación, cuentas de resultados y Estados de ejecución del presupuesto (art. 57).
- b) contenido, estructura y fechas de formación (art. 57 y 58).
- c) remisión a IGAE (art. 59).

c) *En relación con sanciones y régimen disciplinario*

- a) en el caso de falta de sigilo en la custodia de información (art. 60).
- b) en el caso de incumplimientos en la rendición de cuentas (art. 61).

E) Verificación e inspección contables

Se han recogido en esta Sección los siguientes aspectos:

- a) competencia, para el ejercicio de esta tarea, de la IGAE (art. 62).
- b) alcance de la verificación e inspección (art. 63).
- c) formas de ejercicio (art. 64).
- d) objeto de las inspecciones (art. 66).
- e) elaboración de informes de inspección (art. 67 y 68).
- f) propuesta de medidas de obligado cumplimiento en las distintas oficinas contables (art. 68).
- g) responsabilidad de los funcionarios que no cumplan las medidas propuestas (art. 69 y 70).
- h) elevación de informe, en su caso, por IGAE al Ministerio de Economía y Hacienda (art. 71).

CONCLUSION

En esta tarea y en estos temas concretos se encuentra trabajando, en estos momentos, la ponencia.

La fecha de finalización es de difícil predicción, si bien, a final de año el reglamento ha de estar mucho más elaborado, salvo causas imprevistas o nuevas situaciones que obliguen a una nueva formulación en la elaboración del mismo o a la inclusión de cuestiones hoy no contempladas.

Entre estas nuevas situaciones puede estar la de la Contabilidad en los futuros «módulos» a crear por Administraciones Públicas.

De iniciarse la constitución y creación de estos «módulos», el reglamento habrá de tenerlos en cuenta en función de la organización que éstos adopten en sus normas de creación.

Asimismo, deberíamos plantearnos cuál es el papel y alcance de la contabilidad en una Administración Pública «modulada» y qué función corresponde al centro directivo y gestor de la misma, la Intervención General de la Administración del Estado.

Me comprometo en una próxima reunión, si ha lugar, a la concreción de los temas hoy expuestos, sin perjuicio de estar abierto a las preguntas que a continuación formuléis o dar mi opinión en las cuestiones que se susciten en el debate.

**LAS RELACIONES
INTERADMINISTRATIVAS.
PECULIARIDADES DE LA
CONTRATACION CON EMPRESAS
PUBLICAS**

Dña. Basi Cancelo Calvo
*Jefe del Servicio de Intervención de la Administración de
la Comunidad Autónoma de Euskadi*

INTRODUCCION

Señala Sánchez Morón en sus «Notas sobre la Función Administrativa en la Constitución Española de 1978» (Civitas Monografías. Ed. Civitas S.A. Madrid 1981) que «una de las facetas de la organización administrativa pública de los Estados del Occidente Europeo que presenta mayor interés teórico y práctico es lo que podíamos definir, con la terminología de HUBER, la administración autónoma de la economía y, en esencial, el complejo subsistema de las empresas públicas».

Comúnmente admitida la normalidad de la actividad económica de la Administración, los poderes públicos, dentro de su ámbito competencial, dirigen, regulan y están presentes por sí mismos en la empresa y la economía. Esto supone un aumento de los órganos tradicionales de Administración, una proliferación de entes institucionales creados para la gestión de servicios propios de la Administración fundadora y, consecuentemente, una mayor complejidad de las relaciones entre ellos.

Es en la Administración Institucional donde se ha hecho patente la creación de entes públicos instrumentales como formas de actuación administrativa para la gestión de servicios públicos. El proceso de creación de los entes institucionales obedece, según Enterria (Curso de Derecho Administrativo I. Ed. Civitas S.A., Madrid 1989), a las necesidades de gestión de ciertos servicios técnicos especializados, que conviene dotar de una organización propia, separada de la común que gestiona indiferentemente el conjunto de competencias y, a cuyos efectos, se atribuye al ente personalidad jurídica. Personalizar entes institucionales es una técnica organizativa que tiende a crear autonomías funcionales o de gestión y que determina, en relación con estos entes, dos efectos:

1. Un efecto financiero: el reconocimiento de la capacidad patrimonial del ente y la imputación directa al mismo de sus ingresos y gastos.

2. Una evitación del Derecho Administrativo común: la configuración y regulación de estos entes se remite a sus Estatutos respectivos en los que, generalmente, se les reconoce libertad de actuación, sustrayendo al Derecho Administrativo materias tales como el régimen de personal, contratación, organización financiera, etc... y efectuando remisiones al Derecho Privado al amparo de la intersección de éste con el Derecho Público.

La interrelación de Derecho Público y Privado codiciona el funcionamiento autónomo de tales entes. La personalidad jurídica de los mismos se manifiesta, en sus relaciones con terceros, de manera plena en el ámbito de su esfera funcional específica, pero en la relación con la Administración creadora, la autonomía del ente, tanto en su aspecto formal de centro último de imputación de propias relaciones jurídicas, como en el aspecto funcional, viene matizada por su carácter instrumental en cuanto sus fines son propios de la Administración fundadora, que mantiene su titularidad y, a la que corresponde, en última instancia, la responsabilidad política de organización y rendimiento del ente. La adscripción del ente a la Administración es la técnica que permite considerar a ambos como un complejo organizativo unitario.

Esbozados los caracteres generales de la Administración Institucional, de los mismos se infiere la complejidad relacional que origina la diversificación de los instrumentos de acción de la Administración, no sólo en cuanto sujetos de relaciones jurídicas, sino también en cuanto objeto de relaciones económicas.

CLASIFICACION DE LOS ENTES INSTITUCIONALES Y REGIMEN JURIDICO DE LAS SOCIEDADES PUBLICAS

La clasificación de los entes institucionales es compleja en cuanto sus relaciones jurídicas vienen determinadas, en parte, por la norma de constitución de dichos entes.

El artículo 6 de la Ley de Régimen Jurídico de las Entes Estatales Autónomas, de 26 de Diciembre de 1958, precisa que se regirán por sus disposiciones específicas, lo que determina que pueda haber tantas clases como entes existan, produciéndose el fenómeno de la «tipicidad de los entes institucionales». Atendiendo a la forma de personificación y al régimen aplicable a los mismos, como criterio de ordenación, nos remitiremos a la clasificación institucional que de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi realiza el Título III del Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de Mayo, por el que se aprueba el Texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda Foral del País Vasco.

El artículo 7-3 de dicha norma dispone que la Administración Institucional se halla integrada por las siguientes Entidades:

- a) Entes Institucionales de la Comunidad Autónoma que se rijan por el Derecho Público, los cuales reciben la denominación de Organismos Autónomos.
- b) Entes Institucionales de la Comunidad Autónoma que se rijan fundamentalmente por Derecho Privado y que pueden ser de dos clases:
 - Entes Públicos de Derecho Privado.
 - Sociedades Públicas.

Cada una de estas entidades está dotada de personalidad jurídica propia y diferente de la que tengan las demás.

El artículo 19 de la norma citada señala que «son Sociedades Públicas las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación de la Administración de la Comunidad Autónoma o de sus Entes Institucionales, ya se rijan por el derecho público o por el derecho privado. Para la determinación de dicha participación mayoritaria se tendrán en cuenta todas las participaciones de las Entidades referidas».

La forma jurídico-social y régimen que regula la actuación de las Sociedades Públicas se contemplan en la Sentencia Constitucional de 31 de Enero de 1986, de la que extraeremos las pautas para su análisis concreto.

Dicha sentencia se refiere «como a una realidad práctica y jurídica el modo de actuar de las Administraciones Públicas mediante determinadas entidades, más en particular, el valor del Derecho Público y del Privado a la hora de admitir ciertas formas de personificación de las entidades públicas, cuestiones éstas que en su evidente evolución han propiciado la creación por la Administración de entes institucionales bajo formas privadas de personificación, muy en particular, bajo formas de sociedades anónimas, lo que conduce a la actuación bajo un régimen de Derecho Privado de entes que se han personificado bajo una forma jurídica pública de lo que es buena muestra la Ley de Sociedades Anónimas que en su artículo 10 admite sociedades de este tipo con un solo accionista, un ente público».

«...La instrumentalidad de los entes que se personifican o que funcionan de acuerdo con el Derecho Privado, remite su titularidad final a una instancia administrativa inequívocamente pública, como público es también el ámbito interno de las relaciones que conexionan dichos entes con la Administración de la que dependen, tratándose en definitiva de la utilización por la Administración de técnicas ofrecidas por el Derecho Privado, como un medio práctico de ampliar su acción social y económica».

«...La forma mercantil supone la introducción en el tráfico de una entidad que externamente, en sus relaciones con terceros, va a producirse

bajo un régimen de Derecho Privado pero internamente tal sociedad es una pertenencia de la Administración que aparece como socio exclusivo de la misma, un ente institucional propio de la misma y, a estos conceptos, responde la regulación legal española, bien que la misma haya que entresacarse a veces de ordenamientos o cuerpos diversos...».

«Nuestro derecho positivo no puede calificarse de pródigo a la hora de regular la actuación de los entes públicos en el campo de las actividades mercantiles, comerciales o industriales, porque (...), y a salvo también alguna disposición de rango inferior o específico y concreto establecido para algún supuesto determinado, el derecho vigente viene a contenerse en la previsión ya aludida de la Ley de Sociedades Anónimas y en determinados preceptos de las Leyes de Entidades Estatales Autónomas de 26 de Diciembre de 1958, del Patrimonio del Estado de 15 de Abril de 1964, y General Presupuestaria de 4 de Enero de 1977...»

Cabe concluir que la forma jurídico-social de las Sociedades Públicas ha de ser la de Sociedad Anónima de fundación simultánea a su creación, su régimen jurídico vendrá determinado por el Derecho Privado en sus relaciones con terceros y por el Derecho Público en sus relaciones con la Administración creadora y, por último, la regulación de su actividad, incompleta y fragmentaria, habrá de extraerse fundamentalmente en nuestro ordenamiento jurídico de la Ley de 29 de Diciembre de 1958 sobre Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas (Artículos 4, 91, 92 y 93), Ley de Patrimonio del Estado, Texto articulado aprobado por Decreto 1022/1964, de 15 de Abril (artículos 100, 103 y siguientes), y de la Ley General Presupuestaria, Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de Septiembre (artículos 6-1, 87, 88, 89, 90 y 91).

RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS. CONTRATACION CON LA EMPRESA PUBLICA

El esquema de las relaciones de que son susceptibles las Sociedades Públicas puede sistematizarse en :

1. Las relaciones frente a terceros, en cuyo ámbito la personalidad jurídica de las Empresas públicas alcanza su máxima virtualidad.
2. Las relaciones internas o propiamente interadministrativas o inter-subjetivas, en cuanto se producen entre sujetos dotados de personalidad jurídica (la Administración creadora y la Empresa Pública). Cabe su consideración desde una doble óptica:
 - a) Las que se originan en virtud de vínculos de dirección, tutela y control.

b) Las que se establecen por vía de relaciones jurídicas.

De conformidad con los postulados del Tribunal Constitucional expuestos, las primeras vienen reguladas por el Derecho Público en relación con los aspectos contemplados en la normativa referida en el apartado anterior que, principalmente, afectan a su definición, régimen jurídico, normas de constitución y control, y financiación.

Las relaciones que se entablan por vía de relación jurídica, revisten mayor complejidad.

A este respecto, conviene hacer una distinción sistemática que no efectúa ni la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, que en su artículo 4.º define a las Empresas Nacionales como «aquellas creadas por el Estado directamente o a través de Organismos autónomos, para la realización directa de actividades industriales, mercantiles, de transporte u otras de análoga naturaleza y finalidades predominantemente públicas», ni la Ley General Presupuestaria que, en su artículo 6-1, determina que son Sociedades Estatales:

- Las Sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración del Estado o de sus Organismos Autónomos y demás Entidades Estatales de Derecho Público.
- Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar su actividad al ordenamiento jurídico privado.

La distinción que se propone para el análisis de las relaciones jurídicas de las Empresas Públicas con la Administración creadora en el ámbito del tráfico jurídico, tiene su origen en el artículo 90 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea; este precepto diferencia:

- Las empresas públicas y aquellas empresas a las que los Estados Miembros concedan derechos especiales o exclusivos.
- Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal.

Ambas modalidades de empresas quedan sometidas en la normativa comunitaria a las normas sobre la competencia.

A partir de esta distinción, se habla, en la disciplina comunitaria sobre Empresa Pública, de la Empresa caracterizada como Pública por la titularidad de su capital, cuya actividad es concurrente con la actividad económica de los particulares, y de la Empresa considerada como pública, no tanto por la titularidad de su capital como por gestionar, con técnicas mercantiles, verdaderos Servicios Públicos.

Esta diferenciación, que queda perfectamente establecida por la Directiva de la Comisión 85/413, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados Miembros y las Empresas Públicas, al incluir a las primeras en su ámbito de aplicación y excluir a las segundas tiene, como veremos, incidencia en el ordenamiento jurídico interno.

Teóricamente, siendo la Ley de Contratos del Estado la que regula los que celebre la Administración con personas naturales o jurídicas sobre los principios de publicidad y concurrencia (art. 13) y, a su vez, teniendo las Empresas Públicas personalidad jurídica propia (lo que significa que no pueden considerarse medios propios de la Administración) y vocación de concurrencia con los particulares en la actividad económica, las relaciones jurídicas de prestación de servicios de las Empresas Públicas con la Administración que las crea u otras Administraciones habrían de articularse a través de la contratación administrativa y atenerse, en consecuencia, a las normas sobre la libre competencia.

El planteamiento anterior, no obstante, al situar a las Empresas Públicas en la misma posición que las Privadas para concurrir a los procedimientos de contratación con las Administraciones Públicas, resulta difícil de armonizar con el principio de cooperación que, al ser estas Empresas parte de la Administración Institucional, debe presidir las relaciones interadministrativas de las que se trata.

Una dificultad añadida a la equiparación teórica de las Empresas Públicas con las Privadas en el ámbito jurídico de la contratación pública, es la que origina la aplicación de las incompatibilidades para contratar con la Administración, que afectaría a las Empresas Públicas en aquellos supuestos, como el previsto en el artículo 2, apartado b) del Decreto 1005/1974, de 4 de Abril, en que figuren como Directivos o en la plantilla de estas Empresas funcionarios en activo dependientes de la Administración interesada en la contratación, situación ésta, por otra parte, motivada precisamente por la naturaleza pública de estas Empresas.

Si bien estas contradicciones no están resueltas en nuestro ordenamiento jurídico, sí se desprende del mismo diferente tratamiento para las Empresas caracterizadas como Públicas por la titularidad de su capital y para aquellas consideradas como tales por gestionar, con técnicas mercantiles, verdaderos servicios públicos.

Así, la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento de contratos del Estado dispone, considerando a las Empresas nacionales, (finalidad predominantemente económica) como contratantes y no como contratistas, que éstas y aquéllas Entidades en las cuales la participación del Estado sea mayoritaria (art. 4 y 92 L.E.E.A.) y los entes públicos que se rigen por el Derecho privado en sus relaciones con terceros se sujetarán, en materia de

contratación de obras y suministros, a sus normas administrativas especiales y a las que puedan dictarse sobre régimen jurídico de la Empresa pública, aplicándose en su defecto los principios de la presente legislación, salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea compatible con aquellos.

En particular procurarán respetar en su actuación, al objeto de conseguir un comportamiento homogéneo en todo el sector público, los siguientes principios:

- a) Rigurosa preparación de los proyectos, especificaciones y pliegos de condiciones que sirvan de soporte al contrato, mediante los oportunos asesoramientos técnicos y jurídicos.
- b) Celebración de los contratos con respeto a los principios de publicidad y concurrencia.
- c) Inclusión de cláusulas en los contratos que estimulen al empresario a un correcto cumplimiento y que salvaguarden el interés de la Entidad en caso de incumplimiento.

Nada nos dice, por tanto, de la naturaleza de las Empresas públicas como contratistas, bien que regula los principios de actuación de las mismas cuando actúan como contratantes.

El artículo 2 de la Ley de Contratos del Estado excluye de su ámbito de aplicación:

1. Relación de servicios y contratos sobre personal regulados en la legislación sobre funcionarios y, en su caso, en la laboral.
2. Las relaciones jurídicas de prestación reglamentaria.
3. Las operaciones que celebre la Administración con los particulares sobre bienes o derechos cuyo tráfico resulte mediatizado en virtud de disposiciones legales o productos intervenidos, estancados o prohibidos.
4. Los convenios de cooperación.
5. Los acuerdos con Estados extranjeros.
6. Los contratos en territorio extranjero.
7. Los convenios de colaboración que con arreglo a las normas específicas que los regulen celebre la Administración con personas físicas o jurídicas de derecho privado, siempre que su objeto no esté comprendido en los contratos regulados en esta Ley o en normas administrativas especiales.
8. Los exceptuados por una Ley.

No excepciona, por tanto, con carácter general, la contratación con Empresas Públicas, debiendo someterse la misma a dicha norma como si de contratación con Empresas Privadas se tratara.

El artículo 62 de la Ley referida y, en igual sentido, el artículo 196 de su Reglamento, excepcionan el contrato de gestión de servicios públicos de la normativa general sobre contratos administrativos en los supuestos de personificación de servicios mediante la creación de entidades de Derecho Público destinadas a su gestión, y en aquellos en que la misma se encomienda a una Sociedad de Derecho Privado cuyo capital sea en su totalidad del Estado o de un ente público del Estado.

Cabe plantearse cómo se articulan las relaciones jurídicas de las Empresas Públicas con la Administración en este último supuesto, exceptuado, como hemos visto, del supuesto común de sumisión de la contratación de las Empresas Públicas con la Administración a la normativa general. Una respuesta podría encontrarse en los convenios de colaboración a que se refiere el artículo 2-7 de la reiterada Ley de Contratos del Estado, toda vez que los mismos pueden celebrarse con personas jurídicas de Derecho Privado y, bajo esta fórmula, quedarían a salvo, mediante las normas específicas que regulen dichos convenios, los principios que han de presidir las relaciones jurídicas contractuales de la Administración. Esta solución, sin embargo, no procede puesto que la misma está prevista para convenios cuyo objeto no esté comprendido en los contratos regulados en la Ley de Contratos del Estado o normas administrativas especiales, siendo así que el supuesto planteado viene referido expresamente a uno de los contratos tipificados en la Ley.

Hay que concluir, por tanto, que las relaciones jurídicas a que se está haciendo referencia habrán de venir establecidas en la norma de constitución o creación de las Empresas destinadas a la gestión de los servicios públicos de que se trate, con lo que ello supone de elusión del principio de libre concurrencia y demás que inspiran la contratación administrativa.

PERSPECTIVAS DE FUTURO

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia viene siendo cada vez más restrictiva en cuanto a excepcionar a las Empresas o Sociedades Públicas de las normas de contratación y sobre todo, de libre concurrencia y, así mismo, las Directivas de la Comisión apuntan en la misma dirección.

Nuestro derecho interno no es ajeno a esta evolución y, a este respecto, hay que señalar la posibilidad contemplada en el artículo 91 de la Ley General Presupuestaria de que se estipulen convenios con el Estado que den lugar a regímenes especiales, tanto por las Sociedades estatales como por

las demás que reciben subvenciones con cargo a los Presupuestos del Estado, en cuyo caso no dejarán de establecerse las correspondientes cláusulas sobre:

- a) Hipótesis macroeconómicas y sectoriales que sirvan de base al acuerdo.
- b) Objetivos de la política de personal, rentabilidad, productividad o reestructuración técnica de la explotación económica así como métodos de evaluación de aquellos.
- c) Aportaciones del Estado en sus distintas modalidades.
- d) Medios a emplear para adaptar los objetivos acordados a las variaciones habidas en el respectivo entorno económico.
- e) Control de la ejecución del convenio y posterior explotación económica.

Parte de la doctrina (Julián Campo Sainz de Rozas. Presupuesto y gasto público n.º 1, 1979) ha señalado que este precepto introduce, por primera vez, en nuestra legislación, la posibilidad de realizar convenios con Sociedades Públicas estatales deficitarias y de establecer un compromiso por ambas partes tanto respecto a cuestiones propias de la gestión de la empresa como a la actuación del Estado. Esta posibilidad de actuación, a la luz del informe elaborado en 1967 por la Comisión presidida por Simón Nora sobre actuación y gestión de las empresas públicas, para el Gobierno francés, podría materializarse mediante contratos-programas en los que, previo establecimiento de condiciones fijadas por ambas partes, se pretendan resultados de interés general.

Si bien estos convenios no están pensados para regular las relaciones jurídicas de las Sociedades Públicas no sometidas a las normas sobre contratación con la Administración, la posibilidad de su existencia puede suponer una aproximación a la regulación jurídica de las relaciones interadministrativas objeto de análisis, cuya complejidad no viene favorecida por la fragmentación o incluso ausencia de normas jurídicas.

El Centro Europeo de la Empresa Pública, reconocido en 1965 por la Comisión de Comunidades Europeas como parte social, ya se ha pronunciado sobre la importancia de la misma en el mercado interior de 1993 en demanda de que sea reconocida plenamente a las Empresas Públicas su naturaleza de empresas con capacidad para definir y ejecutar su política industrial, comercial y social, aceptando y reivindicando, incluso, la concurrencia con el resto de las empresas conforme a las normas dictadas por las autoridades comunitarias. Se aboga, desde ese foro, por poner en marcha un sistema de empresas mixtas (públicas-privadas) mediante diversas fórmulas como la A.E.I.E. (Asociación Europea de Interés Económico), el

futuro Estatuto de Sociedad Europea o disposiciones de alguno de los Estatutos Comunitarios.

Parece, por lo tanto, que la correcta articulación de las relaciones jurídicas de la Empresa Pública con la Administración, va a ser más favorecida por instancias europeas y por la propia fuerza e importancia social que está adquiriendo la Empresa Pública, que por un esfuerzo de racionalización del ordenamiento jurídico interno.

LA EXCLUSION DE FISCALIZACION EN EL PROCESO DE GASTO PUBLICO. FUNDAMENTO Y FINES

D. Salvador Hernández García
Jefe del Servicio de Auditorías de la Generalitat Valenciana

El objeto de la presente exposición es plantear el esquema del modelo fiscal aplicado por la Intervención en la Comunidad Valenciana. Debido a que la ponencia que se expondrá a continuación va a incidir en el procedimiento que, con las adaptaciones necesarias, se ha aplicado en la Generalitat Valenciana, me permitiré ser breve, destacando aquellos aspectos que por la mayor amplitud de gastos contemplados pueden resultar de interés.

En jornadas sobre «Control Interno en las Comunidades Autónomas» realizadas anteriormente, y en concreto en las celebradas en Córdoba en diciembre de 1989, se expuso el modelo teórico que se pretendía aplicar en la Comunidad Valenciana comprendiendo tanto los gastos incluidos en fiscalización previa limitada, como aquellos que quedaban excluidos de fiscalización previa. El modelo expuesto graduaba su aplicación práctica en función del resultado de los controles previstos y de la corrección de las desviaciones que se fueran detectando.

El control interno previsto en nuestra Ley de Hacienda, se había realizado hasta el momento, sobre todos los actos de contenido económico, mediante un análisis minucioso y detallado de los preceptos legales aplicables en cada acto determinado. La evolución de la Administración, sobre todo con el incremento de la actividad, ponía de manifiesto que este tipo de control no daba respuesta adecuada a la abundancia de actos en masa que reducían y ponían serios límites a la capacidad de los órganos de control interno para llevar a cabo su función.

Parcialmente resuelto el problema con el desarrollo mediante Decreto 33/88, del art. 57 de la Ley de Hacienda en el que se establece la fiscalización previa limitada, surge la necesidad de complementar las medidas adoptadas con otras que agilicen la tramitación de aquellos gastos que no están sometidos a fiscalización previa. En este sentido, el mencionado art. 57 establece la exclusión de fiscalización previa de determinados gastos del ca-

pítulo II, como son los referentes a: material no inventariable, los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que derivaron posteriormente sus modificaciones. Junto a esto se modifican una serie de normas que van a perfilar el modelo completo. El Decreto 32/88 de 21 de marzo, desarrolló lo dispuesto por la Ley de Presupuestos para ese mismo año, simplificando los trámites para la contratación administrativa de servicios y asistencia, permitiendo la adjudicación directa sin concurrencia en la licitación hasta importes de 500.000 pesetas.

Por otra parte, la citada Ley de Presupuestos, configura como suministros menores todos aquellos cuyo importe sea inferior a un millón de pesetas, sin entrar en las características del mismo suministro, y tipificándolo como suministro menor en base a la cuantía de la adquisición. Asimismo, el art. 35 dispone que los gastos no sometidos a fiscalización previa serán intervenidos aplicando técnicas de muestreo a todos los actos, documentos y expedientes objeto de control.

Con esta serie de instrumentos ya tenemos el esquema básico con el cual se va a construir el modelo del tratamiento fiscal del gasto en la Comunidad Valenciana.

Para la realización de los gastos descritos en los párrafos anteriores y en aras de una agilidad administrativa, se dotan a las oficinas de los fondos necesarios para las aplicaciones procedentes, y se establecen los mecanismos de comprobaciones ulteriores que garanticen la correcta aplicación de dichos fondos. Todo ello se regula mediante el Decreto 176/89 del Consell de la Generalitat Valenciana, que va a determinar la aplicación de los fondos y los controles posteriores de gastos excluidos de fiscalización previa.

El marco reglamentario se completa con una Orden de la Consellería de Economía y Hacienda del 13 de diciembre, y una Circular de la Intervención General de la misma fecha, que cierra todo el esquema de cómo van a gestionarse los fondos en cada uno de los centros de gasto.

En base a lo expuesto, se establece un sistema de fiscalización con dos niveles complementarios, cuya integración posibilita una nueva modalidad en el ejercicio de la función interventora, en consonancia con las necesidades de gestión, y una información de conjunto sobre la actuación de las distintas unidades administrativas, permitiendo, entre otras cuestiones, determinar el grado de cumplimiento y de adecuación de la administración de los recursos públicos a la legalidad vigente, y la adopción de las medidas correctoras, en su caso, que se estimen procedentes.

Las características más importantes de la regulación de dichos fondos, son, respecto a la gestión:

1. Los Secretarios Generales de las Consellerías (equiparados a subsecretarios de los departamentos ministeriales) resuelven el número de unidades de sus departamentos que serán dotados con provisión de Caja fija.
2. En cada unidad se designa Habilitado por el Jefe de Servicio, Oficina o Dependencia que comparte firma con el Habilitado para la disposición de los fondos.
3. Si un mismo Habilitado gestiona programas distintos debe llevar cuenta diferenciada a cada programa presupuestario.
4. Los fondos con que se dota la Habilitación tienen el carácter de extrapresupuestarios.
5. Las cuentas bancarias a abrir, que autoriza el Director de Tesoro y Patrimonio, pueden serlo en cualquier entidad financiera inscrita en el Registro de Bancos y Banqueros, Caja Postal de Ahorros, Cajas de Ahorros inscritas en el Registro de Cajas de Ahorro de la Comunidad Valenciana o Cooperativas de crédito inscritas en el Registro de Cooperativas de la Entidad.
6. Los pagos han de efectuarse con cheque o transferencias bancarias, contra la cuenta abierta aunque se permite la extracción de fondos para pequeñas atenciones, en la cuantía máxima que determine la Dirección General del Tesoro y Patrimonio.
7. La atención de dichos fondos es para los gastos del capítulo II, aunque, excepcionalmente, a petición de la Consellería interesada y previo informe de la Intervención General, podría autorizarse la ampliación a otro tipo de gastos.
8. Establecido el sistema no pueden tramitarse propuestas de pago a favor de perceptores directos, excepto los destinados a reposición del anticipo, por importe inferior a cien mil pesetas, con imputación a los respectivos conceptos del capítulo II. Asimismo, no podrán realizarse con cargo al anticipo de Caja, pagos individualizados superiores a quinientas mil pesetas.
9. A efectos de la aplicación de estos límites no podrán acumularse en un solo justificante pagos que se deriven de diversos gastos, ni fraccionarse un único gasto en diversos pagos.
10. A medida que las necesidades de tesorería lo aconsejen se efectuará reposición de fondos y, necesariamente, en el mes de diciembre, hasta el plazo para formulación de documentos K que la Orden de cierre de contabilidad anual autorice.
11. Para la reposición se ha de rendir cuenta, con arreglo a modelo, que ha de ir acompañada de todos los justificantes originales, que

han de reunir los requisitos del artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 19 de diciembre.

12. Trimestralmente, al menos, deberá realizarse una verificación de los saldos existentes en las cuentas de Caja fija, de cuyo resultado se levantará la correspondiente acta, según modelo que se adjunta, que una vez suscrito por el habilitado, el jefe o director del servicio, oficina, centro o dependencia, se remitirá a la Dirección General del Tesoro y Patrimonio.
13. Los intereses que produzcan las cuentas corrientes se aplicarán al Presupuesto de Ingresos de la Generalidad cuando se produzca la liquidación de los mismos, mediante la remisión a la Intervención Delegada del documento contable y del cheque por el importe de los intereses, para que proceda a su formalización.

Respecto a la Intervención, son sus características, las siguientes:

1. La reposición de fondos se realiza formulando cuenta de gastos efectuados y se autoriza por la Intervención Delegada, tras la comprobación de que la suma de los justificantes comprendidos en la cuenta coincide con el total de la misma y que se corresponde con el total de los documentos ADOK formulados.

Respecto a lo anterior conviene indicar que en el sistema informático para la adaptación al Plan General de Contabilidad Pública, en la Generalitat Valenciana, la fase de propuesta de gasto está informatizada. Una vez formulada la misma por la Intervención Delegada correspondiente se valida o contabiliza —según término acuñado—, obteniéndose un documento de control que supone la incorporación de la propuesta al sistema. De ahí que se diga que la Intervención autoriza la propuesta que, en este caso, equivale a validar la misma.

2. En todos los documentos de gestión fase K que se formulen para reposición o para pagos directos o acreedores, de gastos excluidos de fiscalización, la firma del Interventor en dichos documentos de gestión, se sustituye por una leyenda que dice así: «Decreto 176/1989, de 24 de noviembre. Gastos excluidos de fiscalización previa».
3. Para la fiscalización por muestreo de los gastos atendidos para la provisión de Caja Fija, a efectuar por las Intervenciones Delegadas, se observan las siguientes prescripciones:
 - a) Se definen como poblaciones muestrables el conjunto de justificantes integrantes de las cuentas formuladas por las habilitaciones, para reposición de fondos e, independientemente, los documentos fase K expedidos para pago directo a los perceptores, con cargo al capítulo II de pagos por gastos excluidos de fiscalización previa.

En cuanto a cuentas se refiere, las Intervenciones Delegadas de cada Consellería considerarán población a muestrear todos los justificantes de las cuentas formuladas en la Consellería respectiva, bien por habilitaciones o por grupos en función de la tramitación de las mismas.

- b) El período de tiempo considerado será como máximo de un trimestre, pudiendo reducirse discrecionalmente a propuesta de los Interventores Delegados.
- c) La extracción se efectuará previa ordenación de las operaciones a muestrear, a cuyo efecto se tomará como base los soportes confeccionados a tal fin.
- d) Los justificantes o documentos integrantes de las muestras se examinarán individualmente a efectos de verificar el cumplimiento de las disposiciones aplicables a cada caso, y obviamente, las operaciones aritméticas en ellos comprendidas.
- e) La información deducida de los procedimientos mencionados se trasladará a cuadros independientes para cada población considerada, en los que se recogerán los datos identificativos de dicha población y de la muestra seleccionada, así como del tipo de examen realizado, la proporción observada de expedientes correctos y defectuosos y los tipos de errores detectados, expidiendo informe escrito en el que se harán constar las observaciones y conclusiones deducidas y las recomendaciones que se derivan de las mismas.
- f) Asimismo, se comunicará a la Intervención General si se detectase que se imputan al Anticipo de Caja fija gastos distintos al capítulo II, sin el previo acuerdo que regula el párrafo 2.º del artículo 1.º del Decreto del Consell 176/1989, de 24 de noviembre.
- g) Los anteriores informes, se remitirán tal y como preceptúa el párrafo primero del artículo 11 de la Orden de la Consellería de Economía y Hacienda de 13 de diciembre de 1989, al Conseller respectivo para que formule, en su caso, y en el plazo de quince días, las alegaciones que considere oportunas.
- h) De las actuaciones practicadas se dejará constancia en las cuentas que, se devolverán, en su caso, a las Intervenciones Delegadas para su incorporación a los documentos ADOK de reposición que justifican.
- i) Si como consecuencia del informe fiscal quedan subsanadas las anomalías se remitirán las cuentas rectificadas y actuaciones a la Intervención Delegada.
- j) Si al devolver las cuentas a la Intervención Delegada se advirtiera que las anomalías no habían sido corregidas se adoptarán las medidas

precisas par salvaguardar los derechos de la Hacienda de la Generalidad.

k) En los dos casos anteriores la Intervención Delegada elevará a la Intervención General de la Generalidad los informes fiscales y las alegaciones, en su caso, remitidas por las Consellerías. En el supuesto previsto en el párrafo anterior, la Intervención General propondrá al Conseller de Economía y Hacienda la incoación del expediente administrativo que regula el artículo 89 de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana.

4. Las Intervenciones Delegadas llevarán relación de las Actas de Arqueo de Anticipo de Caja practicadas por cada Habilidad trimestralmente, según el artículo 6 del Decreto 176/1989, de 24 de noviembre.

Los preceptos de fiscalización limitada recogidos en el artículo 57 de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana —con vigencia desde enero de 1988— para que aparte de los requisitos fundamentales de existencia de crédito y generación por órgano competente del gasto, se comprueben los extremos que determine el Consell, a propuesta de la Consellería de Economía y Hacienda, pueden ser, de hecho, una extensión de la exclusión de fiscalización previa de determinados gastos, como acontece con las transferencias corrientes, no nominativas, que por Decreto del Consell de la Generalitat Valenciana 192/1989, se produce en las mismas una comprobación ulterior por procedimientos de muestreo, a cargo de la Intervención.

Las normas sobre fiscalización limitada con las dictadas y comentadas anteriormente para los excluidos de fiscalización previa suponen, sin menoscabo de la correcta gestión de los caudales públicos, una agilización en los procesos de gestión presupuestaria.

Sin embargo, la entrada en vigor del modelo y el análisis de resultados por medio de los instrumentos expuestos, puso de manifiesto un elevado porcentaje de errores, por encima del esperado, síntoma del descenso en la calidad de gestión que ha obligado a la adopción de medidas correctas de carácter extraordinario.

El elevado número de deficiencias detectadas en la tramitación de los expedientes tiene como causa la consolidación de una gestión que tramitaba los mismos, subsanando los sucesivos reparos emitidos por los órganos de control interno, que al limitar su intervención en el expediente a los supuestos previstos en la fiscalización previa, han posibilitado que los centros de gestión relajen el cumplimiento de los requisitos no sometidos a tratamiento fiscal en la fase inicial, acentuándose en los supuestos excluidos de fiscalización.

Por último, destacar que a pesar de lo expuesto los informes de auditoría posteriores muestran que si bien el porcentaje de error es más elevado que el deseable, se detecta una disminución del mismo como consecuencia de la corrección de las desviaciones señaladas en informes anteriores.

EL CONTROL DE LOS ANTICIPOS DE CAJA FIJA Y DE LOS PAGOS A JUSTIFICAR

Ilmo. Sr. D. Francisco Bohoyo Castañar
Subdirector General de Fiscalización de la I.G.A.E.

ESQUEMA

ORGANO COMPETENTE	PAGOS A JUSTIFICAR	LEGISLACION
Ministros. Presidentes o Directores de Organismos Autónomos.	Normas Reguladoras.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 79 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo.
Autoridad con competencia para autorizar los gastos.	Propuesta de provisión de fondos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 1 Real Decreto 640/1987. - Normas. - Ajuste a Plan de Disposición de Fondos. - No expedir órdenes de pago sin justificación de anteriores.
Interventor Delegado.	Fiscalización movimiento de fondos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 3 Real Decreto 640/1987.
Intervención.	Fiscalización expedientes, salvo 95.1 T.R.L.G.P.	
Ordenador de pagos.	Tesoro Público: Provisión de fondos a Cajas Pagadoras.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 75 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. • Artículo 4 Real Decreto 640/1987. - Estructura. <i>Servicios Centrales.</i> Unidad Administrativa. Caja Pagadora. - UNIDAD CENTRAL. (Si varias Cajas). - Coordinar. - Canalizar. <i>Servicios Periféricos.</i> Delegados, Directores Territoriales o Jefes Provinciales. Caja Pagadora.

ORGANO COMPETENTE	PAGOS A JUSTIFICAR	LEGISLACION
	Situación de fondos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 5 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Fondos públicos. - Información a D. Gral. Tesoro e I.G.A.E. - Intereses.
	Banco de España. Banca Privada.	
Cajero pagador y funcionario designado por el Jefe U.A. (o sus sustitutos).	Cajas.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7.2. Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Atenciones menor cuantía.
	Disposición de fondos.	
Cajero Pagador. Previo acuerdo órgano competente para autorizar gastos.	Pagos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 6 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Cheques nominativos. - Transferencias bancarias. • Artículo 7 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> Necesario acuerdo o autorización para realizar pago a justificar dentro de las normas del artículo 1.
	Contabilidad.	
Cajeros. Oficinas Contabilidad.	ESTADOS DE TESORERIA.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 8 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Normas I.G.A.E. • Artículo 9 Real Decreto 640/1987. • Artículo 5 Orden Ministerial, 23 de diciembre de 1987.
	Formulación.	
Cajero Pagador. Jefes Unidades Administrativas. Unidad Central.	Examen.	<ul style="list-style-type: none"> - Comprobaciones.
	Comprobación.	
Intervención Delegada.	Justificación.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 79.4 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. • Artículo 10 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Mes siguiente a la inversión. - 3/6 meses. - 6/12 meses pagos de Expropiaciones y en el extranjero. - Prórroga: D.G.T. y P.F. Presidentes o Directores en OO.A.A.
Cajeros.		

ORGANO COMPETENTE	PAGOS A JUSTIFICAR	LEGISLACION
Cajeros.	Cuentas.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 12 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Debe: lo percibido. - Haber: lo pagado más reintegro. Facturas y documentos originales. Modelo normalizado de cuentas según I.G.A.E.
	Formación y rendición.	
Jefe Unidad Administrativa.	Conformación.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 12.4 Real Decreto 640/1987. <ul style="list-style-type: none"> - Informe. - Auditoría o muestreo.
Unidad Central.	Comprobación y tramitación ulterior.	
Intervención.	Examen.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 12.3 y 5 Real Decreto 640/1987.
Cajeros.	Subsanación defectos.	
Autoridad que dispuso la expedición de las órdenes de pago, Organismo gestor del crédito.	Aprobación.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 12.5.a) Real Decreto 640/1987.
Unidad Central. Jefe Unidad Administrativa.	Envío al Tribunal de Cuentas.	
Jefe Unidad Administrativa.	Iniciación justificación coactiva.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 12.5.b) Real Decreto 640/1987. • Artículo 146 Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. • Artículo 12.6 Real Decreto 640/1987.
Jefe Unidad Administrativa. I.G.A.E. los expedientes recibidos de Intervenciones Delegadas.	Envío a Ministerio Economía y Hacienda. Envío a Tribunal de Cuentas.	

ORGANO COMPETENTE	ANTICIPOS CAJA FIJA	REGULACION
Ministros. Presidentes o Directores de Organismos Autónomos.	Acuerdo para establecer el sistema.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 79.7 Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. • Real Decreto 725/1998, de 16 de junio.
Ministros. Presidente o Directores de Organismos Autónomos.	Acuerdos para distribución territorial y por Cajas pagadoras.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 2 Real Decreto 725/1989. <ul style="list-style-type: none"> - 7% Capítulo 2.º - No ≤ 100.000 pts. salvo reposiciones. - No ≥ 500.000 pts. salvo teléfono, luz, combustible e indemnizaciones por razón de servicio.
Intervención Delegada.	Informe de acuerdos anteriores.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 3 Real Decreto 725/1989.
Ministros.	Propuesta pago extrapresupuestario.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 3 Real Decreto 725/1989.
Intervención.	Fiscalización.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 93.2.a) Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
Ordenadores de pago correspondientes.	TESORO PUBLICO: Provisión de fondos. Ordenación y realización pagos extrapresupuestarios a Cajas pagadoras.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 3 Real Decreto 725/1989. <i>Cajas Centrales.</i>
	Situación de fondos:	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 5 Real Decreto 725/1989.
	Banco de España Banca Privada.	<ul style="list-style-type: none"> - Fondos públicos. - Información a D.G.T. y P.F. y a I.G.A.E. - Intereses.
	Caja.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 6.2 Real Decreto 725/1989. Gastos menor cuantía.

ORGANO COMPETENTE	ANTICIPOS CAJA FIJA	REGULACION
Cajeros y funcionarios designados por Jefe Unidad Administrativa (o sustitutos).	Disposición de fondos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 6 Real Decreto 725/1989. <ul style="list-style-type: none"> - Cheques nominativos. - Transferencias.
Cajero Pagador. Previo acuerdo del órgano de gestión para autorizar gastos.	Pagos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 5 Real Decreto 725/1989.
Cajeros. Oficinas contabilidad.	Contabilidad.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 8 Real Decreto 725/1989. <ul style="list-style-type: none"> - Normas I.G.A.E.
	ESTADOS DE TESORERIA.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 9 Real Decreto 725/1989.
	Formulación.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 5 Orden Ministerial 23 de diciembre 1987.
	Examen.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 8 Orden Ministerial 26 de Julio de 1989.
	Comprobación.	
Intervenciones	Rendición cuentas.	
Cajeros pagadores.	Aprobación cuentas.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7 Real Decreto 725/1989. <ul style="list-style-type: none"> - A medida reposiciones. Necesariamente diciembre. - Facturas, documentos originales.
Jefes Unidades Administrativas.	REPOSICION DE FONDOS: Expedición documentos contables con imputación a Presupuestos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7 Real Decreto 725/1989.
Oficinas gestoras competentes para autorizar gastos.		<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7 Real Decreto 725/1989.

ORGANO COMPETENTE	ANTICIPOS CAJA FIJA	REGULACION
Intervención.	Fiscalización de la reposición de fondos.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7 Real Decreto 725/1989. <ul style="list-style-type: none"> - comprobación importe - crédito - órgano competente. • Artículo 16 Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
Intervención.	Examen cuentas y documentos. INFORME.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7 Real Decreto 725/1989. <ul style="list-style-type: none"> - Muestreo.
Organo gestor.	Alegaciones en caso de defectos indicados en el informe.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7 Real Decreto 725/1989.
	Subsanación de defectos.	
	Remisión Tribunal de Cuentas.	
Jefes presuntos responsables y Ordenadores de pagos.	Iniciación justificación coactiva.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 146 Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. • Artículo 7 Real Decreto 725/1989.
Jefe Unidad Administrativa. I.G.A.E.	Envíos a Ministerio Economía y Hacienda. Envíos a Tribunal de Cuentas.	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 146 Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. • Real Decreto 700/1988.

PROBLEMAS

Siguiendo el esquema que ha acompañado, podemos pasar a analizar algunas cuestiones que se suscitan en esta materia, sin pretender una enumeración exhaustiva:

Primer problema. Consiste en determinar si todos los pagos a justificar son los que regula el citado artículo del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, norma general en la materia, y el Real Decreto 640/1987, o hay alguno más en el Ordenamiento Jurídico; primer problema que planteo.

¿Hay algún pago más a justificar que los previstos desde estas normas generales? Una clase de pagos que se llaman a justificar está regulada en el artículo 27 de la Ley de Contratos del Estado. Se refiere a los pagos a justificar para financiar obras de emergencia. Obras para hacer frente a una inundación o cualquier otra catástrofe. Cuando se acuerde realizar estas obras se debe comunicar al Consejo de Ministros. Con base en el acuerdo y comunicación se pueden hacer pagos a justificar por el importe necesario para hacer frente a estas circunstancias. Esto es un pago a justificar, pero, ¿se aplica la normativa general de pagos a justificar? Fijémonos en que los pagos a justificar hay que justificarlos en los plazos establecidos, tres meses, o seis en el extranjero. Estos plazos pueden ampliarse por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. Las obras de emergencia pueden durar, tres meses, seis o más. Dado que la Ley de Contratos denomina «pagos a justificar» a las entregas de fondos para financiar obras de emergencia: ¿están sometidas al régimen de justificación del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria?

A nuestro juicio, aquí se plantea un concurso de leyes: una ley general que es el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, dada la materia; y una ley especial, la Ley de Contratos del Estado, que, a pesar de que es ley general en contratación, es ley especial en esta materia de pagos a

justificar. Por ello, entendemos que es aplicable la Ley de Contratos. Debe seguirse la misma por aplicación del principio general del derecho que se concreta en que la ley especial deroga a la ley general, porque esos no se pueden justificar hasta que no se termina la obra de emergencia. Ha de resaltarse el hecho de que no solamente ha de justificarse con factura sino que han de aprobarse los gastos por el Ministro o el Consejo de Ministros, o el Director o Presidente del Organismo autónomo correspondiente, y de acuerdo con las competencias de cada uno de estos órganos.

Segundo problema: Se refiere a los pagos a justificar realizados a través de las Comunidades Autónomas. Según el Decreto 640/1987, se registrarán por el mismo estos pagos. ¿Podemos decir que se puede aplicar este Real Decreto, en su totalidad, a los pagos «a justificar» realizados a través de las Comunidades Autónomas? Entendemos que aplicar este Decreto, en su totalidad, puede chocar con normas específicas de las Comunidades Autónomas. Es decir, que a las Comunidades Autónomas es muy difícil poderles aplicar exactamente la misma normativa que se puede aplicar, por ejemplo, a un cajero pagador o habilitado. Entendemos que se pueden plantear diversos problemas, como los relativos a la justificación, reintegros, compensaciones, apremios, etc., que deben resolverse, por la aplicación de normas distintas a los preceptos contenidos en el citado Real Decreto.

Tercer problema: Las normas de pagos a justificar les dan competencias a los órganos gestores. Una competencia muy importante es dictar las normas reguladoras de estos pagos a justificar; estas normas tienen que determinar los conceptos por los cuales se van a librar pagos a justificar, las clases de gastos o gastos concretos a que se refieren y todo aquello que estimen oportuno regular. Aquí se plantea el problema de determinar la naturaleza jurídica de estas denominadas normas por el artículo 79.3 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y el artículo 1.º del Real Decreto 640/1987. ¿Son disposiciones generales o actos administrativos?

Si se trata de disposiciones generales la aprobación de la misma exige un procedimiento, el correspondiente a la elaboración de normas de desarrollo reglamentario. En este caso, sería preciso informe de la Secretaría General Técnica y el dictamen del Consejo de Estado. Sin embargo, el Real Decreto 640/1987 exige sólo informe del Interventor Delegado del Ministerio u Organismo que dicte las normas.

Ante este problema, y después de diversas reflexiones, hemos llegado a la conclusión de que las denominadas normas no son más que instrucciones dirigidas a los órganos inferiores de una organización. Su misión es darles instrucciones concretas, que pueden ser consideradas perfectamente actos administrativos. Para ser dictados requieren preceptivamente informe del Interventor delegado. Si esta interpretación es correcta, no es preciso informe

de la Secretaría General Técnica, ni del Consejo de Estado. Tampoco es necesaria su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Curiosamente, el informe previo del Interventor sobre estas normas reguladoras de los pagos a justificar, exigido por el Real Decreto 640/1987, no es vinculante. Si es negativo, el acto es válido.

Sin embargo, los acuerdos de puesta en marcha del sistema de anticipos de caja fija, deben ir precedidos del informe favorable del Interventor, según el Decreto 725/1989.

Cuarto problema: Al exigirse informe favorable, si es negativo ¿qué ocurre? A nuestro juicio, estamos ante un informe vinculante. Para resolver el problema tenemos que irnos al artículo 53. de la Ley de Procedimiento Administrativo. Un Ministro no deberá dictar el acto sin ese informe favorable, pero si lo dicta, tendrá las consecuencias derivadas de haber prescindido de ese informe vinculante, que implica la anulabilidad del acto no convalidable, lo cual implicaría que este informe emitido desfavorablemente, sea la causa de un reparo suspensivo de la propuesta para el anticipo de fondos correspondiente.

Quinto problema: Existe una serie de límites a esta utilización de fondos a justificar, ya sean anticipos de caja fija o pagos a justificar. Los límites son: La provisión de fondos no puede exceder del 7% del total de los créditos del capítulo a gastos corrientes en bienes y servicios, los pagos inferiores a 100.000 pesetas deben hacerse efectivos a través del sistema de anticipos de Caja fija, no podrán realizarse pagos, con cargo a este anticipo, superiores a 500.000 pesetas, ajustarse al Plan de Disposición de Fondos del Tesoro Público, haber justificado las cuentas anteriores, etc.

El requisito de haber justificado las cuentas anteriores para expedir nuevos libramientos «a justificar» plantea un problema relativo a la posible incompatibilidad de la paralización del pago a justificar con el normal funcionamiento de los servicios públicos.

Este problema debería ser resuelto interpretando sistemáticamente el Ordenamiento jurídico. En particular, los artículos 1.º, 1 y 3 del Real Decreto 640/1987, y 140 y siguientes de la Ley General Presupuestaria, y 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo donde se positivizan a nivel ordinario principios contenidos en la Constitución.

Si el órgano competente, Ministro o Director del Organismo, con base en las competencias que tiene para regular estos pagos decide, en un supuesto concreto, que se libren pagos a justificar sin hacerse justificado libramientos anteriores, se entiende que puede fiscalizarse favorablemente la puesta disposición de fondos al cajero correspondiente. A continuación, si se han pasado los plazos de justificación, se deberá poner en marcha el mecanismo de exigencia de responsabilidades previsto en la Ley.

Sexto problema: Se refiere a los pagos incluidos en las cuentas prescindiendo del procedimiento legalmente establecido. La normativa estatal obliga a seguir los procedimientos legalmente establecidos para gastar y luego pagar; es decir, que se separa por una parte lo que es el procedimiento del gasto, y por otra parte la fase o régimen del pago. Si se realiza un gasto sin seguir los procedimientos establecidos deberá hacerse constar, como deficiencia, en los informes que se emitan por los interventores sobre las cuentas rendidas.

Séptimo problema: Se refiere a la rendición de cuentas. El sistema de pagos a justificar funciona ágilmente a la hora de la provisión de fondos, pero puede no ser tan ágil al rendir las cuentas, al presentar los justificantes y al resolver los defectos o las deficiencias que pueda advertir el órgano de control interno.

Aquí surgen, a su vez diversos problemas: ¿Qué requisitos deben reunir las facturas para ser válidas? ¿Diferencia de criterio sobre el valor de un justificante entre el Interventor y el Gestor que presenta la cuenta?

El Interventor debe opinar sobre las deficiencias y desajustes normativos, sobre la validez de los documentos justificativos y sobre las partidas, a su juicio, no justificadas. En los casos de duda, de disparidad de criterios con el órgano gestor y en aquellos supuestos en que aprecie la existencia de alcance, malversación, daño o perjuicio lo deberá comunicar al Interventor General, expresando, en este último caso, la cuantía del daño y los datos de identificación de los presuntos responsables.

Octavo problema: Se refiere a la exigencia de intereses de demora por no justificación de las cuentas. Consideramos que son de aplicación los artículos 116 y 117 del Reglamento de la Ordenación de Pagos, que regulan el procedimiento a seguir en estos casos, los cuales, en relación con el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y los artículos concordantes de los Reales Decretos 640/1987 y 725/1989, permiten afirmar, que los cuentadantes que no hayan rendido las cuentas dentro de los plazos legalmente establecidos, a pesar de haber sido requeridos para ello, deberán pagar el interés legal del dinero correspondiente a las cantidades no justificadas y por el plazo que medie desde la fecha en que debió rendir las cuentas y aquélla en la que justifique o reintegre las cantidades no justificadas.

Por último y teniendo en cuenta la hora en que nos encontramos, considero que debemos poner fin a esta ponencia, no sin antes estimular a todos los presentes para que sigan profundizando en la búsqueda de solución a los problemas que puedan surgir en la aplicación de estos regímenes especiales de pagos.

LOS CONVENIOS DE COLABORACION CON OTRAS ADMINISTRACIONES Y ENTES PUBLICOS

Ilmo. Sr. D. José María Rodríguez Jordá
Interventor General de la Comunidad Autónoma de Aragón

INTRODUCCION

Estas Jornadas sobre panorámica del control interno en la Administración Pública, se presentan con el atractivo subtítulo de «nuevos enfoques de futuro» y por ello a la vez que quiero agradecer la invitación de nuestros anfitriones creo necesario significar que el objeto de la ponencia constituye un tema de presente y de patente actualidad que ha empezado a formar parte del quehacer diario de las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas. De ahí nuestro interés en comentar todas las cuestiones relacionadas con el tratamiento que desde los aspectos de control y contabilidad deben recibir los Convenios de Colaboración entre las Comunidades Autónomas y otros Entes Públicos o Privados.

La proliferación de Convenios de Colaboración entre las Comunidades Autónomas y la Administración del Estado, obedece, en primer término, a una consecuencia lógica del proceso de traspaso de competencias y servicios que procedentes de dicha Administración han sido asumidos por las respectivas Comunidades, utilizándose generalmente este instrumento de colaboración como cauce para promover soluciones en las siguientes situaciones:

- a) Precisar actuaciones concretas derivadas de lo expuesto en los correspondientes Reales Decretos de transferencia de funciones y servicios en distintas materias cuando éstas son de competencia de las Comunidades Autónomas y su realización y financiación no fue contemplada en la valoración del coste efectivo del servicio transferido o en el porcentaje de participación correspondiente a cada Comunidad.
- b) Ejecutar servicios no transferidos a las Comunidades Autónomas, encomendándose su realización a las mismas por carecer la Ad-

ministración del Estado de una estructura suficiente para llevarlos a la práctica en el ámbito territorial de cada una de las Comunidades.

- c) Realizar programas específicos de actuación en la ejecución de políticas sectoriales, en el marco del principio de colaboración entre ambas Administraciones.

Pero también, en segundo término, cuando las distintas Administraciones Autonómicas han ido consolidándose y creando su propia organización administrativa, cada vez con mayor frecuencia, se viene utilizando el Convenio de Colaboración como instrumento de actuación, suscribiéndose con distintos Entes que básicamente podemos agrupar en los apartados siguientes:

- a) Con la Administración Local y otros Entes integrantes del Sector Público.
- b) Con Entidades encuadradas en el sector privado para el desarrollo de acciones promovidas por los gobiernos autonómicos.

De lo expuesto, se deduce que la exposición que deseo abordar es algo más amplia del contenido estricto del título de la ponencia, pero a través de un breve análisis sobre los aspectos más relevantes de los Convenios podemos intercambiar opiniones y favorecer el debate posterior, que sin duda enriquecerá las experiencias que en este campo se han adquirido en la gestión de los Convenios en el ámbito de cada Comunidad, advirtiendo con carácter previo que toda la exposición va a desarrollarse desde la perspectiva de trabajo en el seno de las Comunidades Autónomas.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS CONVENIOS

Normativa. Naturaleza. Tipos de Convenios

En primer lugar hemos de referirnos someramente a las normas que amparan la celebración de Convenios y en este sentido señalar que la importancia creciente de estos instrumentos de actuación en los últimos años, ha llevado recientemente a que el Consejo de Ministros en su reunión de 2 de marzo de 1990 aprobase el Acuerdo sobre Convenios de colaboración entre la Administración del Estado y las Comunidades Autónomas, publicándose en el Boletín Oficial del Estado de 16-3-90 a través de la Resolución de 9 de marzo de 1990. Este Acuerdo tiene su antecedente inmediato en otro tomado, sobre la misma materia, por la Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica en su reunión de 13 de septiembre de 1984, que fue posteriormente sustituido por el Acuerdo tomado en su reunión de 18 de junio de 1985.

La finalidad del Acuerdo radica básicamente en establecer las reglas sobre suscripción de convenios, contemplando los aspectos formales y procedimentales relacionados con los Convenios de Colaboración y en particular todo lo relativo al régimen de autorización, informes, competencia, publicidad, seguimiento y contenido de los convenios. Pero si en la esfera de la Administración del Estado está reglada su actuación, sería deseable que ocurriese lo mismo en las Comunidades Autónomas que a través de sus representantes suscriben con frecuencia Convenios sin observar las mínimas formalidades con la única pretensión de obtener recursos para financiar actuaciones que amplíen su acción de gobierno, sin tener en cuenta las obligaciones dimanantes de los mismos.

Ahora bien, si la realidad autonómica ha impuesto el Convenio como un instrumento de colaboración es de destacar que esta realidad ha de insertarse necesariamente, desde el punto de vista normativo, en el marco más amplio que recoge la Ley de Contratos del Estado, que sitúa a los Convenios fuera de su ámbito de aplicación en los siguientes supuestos:

— Artículo 2.4. «los convenios de cooperación que celebra la Administración con las Corporaciones Locales u otros entes de derechos público».

Conviene hacer notar que la Ley de Contratos no cita específicamente a las Comunidades Autónomas por ser el nacimiento de éstas posterior a la entrada en vigor de aquélla, pero es significativo que en las últimas modificaciones de la Ley de Contratos no se incluya a las Comunidades Autónomas como entes que pueden suscribir convenios, cuando su frecuencia ha aconsejado la existencia del Acuerdo al que antes hemos hecho referencia.

— Artículo 2.7. «los convenios de colaboración que, con arreglo a las normas específicas que los regulen, celebre la Administración con personas físicas o jurídicas de derecho privado, siempre que su objeto no esté comprendido en los contratos regulados en esta Ley o en normas administrativas especiales».

Este apartado, que fue redactado conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la ley 37/1988 de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, contiene alguna novedad digna de mención respecto a la redacción anterior, fundamentalmente en dos aspectos:

- a) Desaparece la limitación existente en cuanto la celebración de Convenios con particulares imponía la realización de actividades económicas privadas de interés público. Esto es, la nueva redacción admite la celebración de convenios sin que sea necesario acreditar el interés público de la actividad.
- b) Aclara que la celebración de Convenios puede realizarse siempre que su objeto no esté comprendido en los contratos regulados en la

Ley y ello para evitar que los Convenios sustituyan la realización de los preceptivos contratos en todos los casos que éstos sean precedentes.

En definitiva, el régimen jurídico de los convenios se encuentra en el artículo 3 del Reglamento General de Contratación, que señala que se regularán por sus normas peculiares, aplicándoseles los principios de la Ley de Contratos para resolver las dudas y lagunas que pudieran plantearse. Asimismo, añade que a los convenios a que se refiere el artículo 2.7 de la Ley se les aplicarán supletoriamente las reglas sobre preparación, adjudicación y efectos del contrato de gestión de servicios públicos.

Queda por determinar, entonces, la naturaleza de los Convenios y en este sentido entendemos que el convenio no puede considerarse como un auténtico contrato, aunque imponga obligaciones recíprocas para las partes intervinientes. Los Convenios constituyen obligaciones con contenido económico en relación directa con una contraprestación, pero a nuestro entender no son contratos en sentido estricto en cuanto quiebran muchos de los principios que exige la legislación administrativa para perfeccionar un contrato, entre los que podemos destacar el de publicidad y concurrencia y son sustancialmente distintas todas las actuaciones administrativas dirigidas a la suscripción de un Convenio de aquellas otras preparatorias de un contrato.

Sin embargo, no podemos obviar el hecho de que en muchas ocasiones con la firma de Convenios se está ocultando la existencia de contratos, porque al exigir la perfección de éstos el sometimiento a unas normas estrictas de actuación mediante la formación del correspondiente expediente de contratación, se pretende utilizar el Convenio como un instrumento dotado de mucha mayor flexibilidad y sin tantos requisitos formales para amparar actuaciones que debían tener su reflejo adecuado a través del oportuno contrato. Son numerosos los ejemplos que podíamos citar para ilustrar este comentario, que en realidad conducen a que en el momento presente se está produciendo un uso abusivo de este instrumento de actuación para ejecutar determinadas acciones y desde luego entendemos que cada uno tiene su campo delimitado debiendo utilizarse el Convenio en todos aquellos supuestos que se requiera por la índole de las actuaciones que se persigan.

En este aspecto la doctrina se ha pronunciado entendiendo que aunque los convenios de colaboración tienen ciertas concomitancias con los contratos, se producen evidentes signos de distinción entre ambos que permiten identificar plenamente cada una de las figuras, citando entre otros los siguientes:

- a) El convenio es una forma de administrar en la que la colaboración se manifiesta en el coejercicio de determinadas actividades que constituyen un servicio de interés común. Los contratos, suponen

la utilización por parte de la Administración de instrumentos contractuales dentro del ámbito específico de las relaciones patrimoniales.

- b) En los contratos administrativos existe una postura de «imperio» característica de la Administración, mientras que los convenios implican una posición de igualdad de las partes intervinientes, sobre todo en aquellos suscritos entre entes públicos con competencias concurrentes.

Por lo que se refiere a los tipos de Convenios, sin perjuicio de la distinción entre convenios de cooperación y de colaboración que señala la Ley en los artículos 2.4 y 2.7 respectivamente, éstos podemos clasificarlos teniendo en cuenta los sujetos intervinientes o por razón del objeto.

Por razón del sujeto, las Comunidades Autónomas pueden suscribir Convenios:

- a) Con la Administración del Estado.
- b) Con Organismos Autónomos del Estado y otros entes integrantes del Sector Público estatal.
- c) Con Corporaciones Locales.
- d) Con entes privados y entidades financieras.
- e) Con Instituciones sin fines de lucro.
- f) Con entes integrantes del sector público de la propia Comunidad.

Asimismo es de destacar que siendo usual la suscripción de Convenios entre dos Entes, es frecuente la existencia de Convenios en que intervienen una pluralidad de partes, siendo quizá los ejemplos más significativos los Convenios firmados entre las Comunidades Autónomas y las entidades financieras o aquellos otros en los que intervienen las Comunidades Autónomas, las Diputaciones Provinciales y Ayuntamientos.

Atendiendo al objeto, los Convenios pueden ser:

- a) Convenios marco. Pueden considerarse como tales todos aquellos que con un carácter instrumental recogen las bases necesarias para desarrollar una acción, que generalmente va a requerir con posterioridad la firma de un convenio concreto para su ejecución.
- b) Convenios específicos de actuación. En cada una de las materias a que puede extenderse, éste tipo de Convenios contienen las obligaciones recíprocas de las partes intervinientes sobre una cuestión concreta. Asimismo éstos Convenios se refieren a la financiación de la actuación correspondiente, existiendo varias modalidades: en

unos casos la financiación es compartida por cada una de las partes firmantes, lo que da lugar a los supuestos de cofinanciación y en otros casos la financiación es aportada por uno de los Entes intervinientes mientras que el otro se limita a la ejecución de la cuestión convenida aportando los medios personales y materiales precisos para la consecución del fin perseguido con el Convenio.

Control previo sobre los Convenios

Sin necesidad de extendernos en mayores consideraciones sobre el contenido de los Convenios, a las que ya alude el Acuerdo de Consejo de Ministros referenciado, si sería deseable que además de los aspectos formales que son consustanciales a todo Convenio se exigiese para su suscripción dos requisitos que a nuestro entender son básicos, uno previo para su validez: la existencia de crédito presupuestario adecuado y suficiente y otro posterior para su perfecta identificación: la inscripción en un Registro de Convenios, en donde con carácter de permanencia se anotasen los datos más significativos concernientes a dichos Convenios.

Una de las cuestiones que interesa plantear es si los Convenios deben estar sometidos a intervención previa y desde luego la respuesta, a nuestro juicio, no puede ser otra que tienen que estar necesariamente sujetos a fiscalización, desde el momento en que en los mismos se contienen una serie de obligaciones de contenido económico.

Es también por esta vía donde se está produciendo un abuso en la utilización de los Convenios en cuanto se viene entendiendo que estos instrumentos de actuación están exentos de fiscalización y regularmente no se someten a la consideración de los órganos de control interno en las respectivas Comunidades con anterioridad a su suscripción.

Quizá podría pensarse que los Convenios, entendidos éstos como documentos en los que se plasma un acuerdo suscrito entre partes, solo tienen que ser objeto de informe, pero no tienen por qué estar sometidos a fiscalización y sin embargo ejercer ésta sobre cada una de las acciones que se van a suceder en desarrollo de los términos del Convenio, pero nosotros nos inclinamos por estimar que el Convenio de colaboración contiene obligaciones recíprocas con un sustento económico y por tanto susceptibles de ser fiscalizadas.

Excepto en los supuestos de Convenios marco en los que todavía no se han concretado las obligaciones de carácter económico, respecto de los que solo debería producirse un informe previo, tanto de la Asesoría Jurídica u órgano que haga sus veces en cada Comunidad Autónoma como de la Intervención, en el resto de los Convenios debe realizarse la fiscalización

previa, por la Intervención General o Intervención Delegada correspondiente, que ha de extenderse al examen de los siguientes requisitos:

- a) La existencia de crédito adecuado y suficiente.
- b) La competencia del órgano que ha de suscribir el Convenio.
- c) La comprobación de que ha sido informado por la Asesoría Jurídica, u órgano similar.
- d) La constatación de que se han cumplido todas las reglas para su suscripción.

Salvo mejor criterio creemos que para el ejercicio de la función interventora debe formularse por el órgano gestor un documento «A» de autorización del gasto al que ha de acompañarse copia del Convenio e informe de la Asesoría Jurídica y expedirse con cargo a la aplicación presupuestaria adecuada según la naturaleza del gasto. Una vez suscrito el correspondiente Convenio, se formularía un documento «D» de disposición que se justificaría con copia del Convenio y de su inscripción en el Registro si éste existiese y su anotación fuese preceptiva, quedando por tanto comprometido el crédito para la realización de la prestación que constituya su objeto.

En definitiva, al igual que cualquier otro documento o expediente de los que se derivan obligaciones de contenido económico, los Convenios deben ser intervenidos teniendo que reflejarse antes de su suscripción la existencia de crédito adecuado y suficiente y el cumplimiento de los requisitos exigidos, en cada caso, por las normas vigentes en el ámbito de cada Comunidad y entendiendo que la fiscalización previa es preceptiva debería acreditarse convenientemente el cumplimiento de dicho trámite, pues en otro caso no deberían ser intervenidos los mandamientos de pago para hacerlos efectivos, debiendo acudir a la vía excepcional de la convalidación del gasto por el órgano de gobierno respectivo.

Pero el ejercicio de la función interventora no debe extenderse solamente a la fiscalización previa del Convenio sino también a la intervención formal de la ordenación del pago y a la intervención material de éste y en este sentido merece la pena detenerse en hacer un breve comentario sobre algunas de las cláusulas que contienen los Convenios respecto a la forma de realizar el pago. En efecto, en algunos Convenios se expresa que el pago se realizará, por ejemplo, el 50 % a la suscripción del mismo y el otro 50 % cuando se cumplan unas condiciones determinadas, planteándose si es suficiente para realizar la intervención formal del pago atender a los términos del Convenio o si ineludiblemente debe primar el principio de servicio hecho para satisfacer las obligaciones que consagran todas las Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas y por tanto no debe efectuarse el pago hasta que el correspondiente acreedor haya cumplido o garantizado su correlativa

obligación. Entendemos que como sistema general debe imperar el recogido en las respectivas leyes, si bien puede atenderse a la forma de efectuar el pago que señale el Convenio siempre que quede garantizada la obligación que constituye su objeto, aunque en ocasiones dependerá también del sujeto receptor del pago y de otras normas de rango inferior a la Ley de Hacienda que desarrollen la cuestión enunciada. No obstante, tanto si el Convenio es sometido a informe previo como si es practicada la fiscalización previa sobre el mismo debe reflejarse, en cualquier caso, la opinión sobre si el pago que propone el Convenio se ajusta a las disposiciones aplicables en esta materia.

Aspectos presupuestarios y contables

Uno de los principios básicos del presupuesto es el de generalidad, en cuanto el documento presupuestario debe incluir la totalidad de los ingresos y gastos de una institución para un ejercicio determinado y en base a dicho principio es evidente que la financiación y los créditos en los que se exprese la ejecución de Convenios deben contenerse en el presupuesto de la respectiva Comunidad Autónoma, siendo además patente que todos los actos de gestión derivados de los términos de los Convenios corresponden a los órganos competentes de las Comunidades Autónomas y a éstos le incumbe también la gestión económica y financiera de los créditos consignados en los estados de gastos de sus presupuestos.

A nuestro juicio es indudable que el presupuesto de cada ente debe recoger los créditos precisos para el desarrollo de los Convenios y que éstos no deben ser ejecutados a través de operaciones de carácter extrapresupuestario, salvo cuando la respectiva Comunidad Autónoma no toma ninguna decisión sobre la gestión de los Convenios y actúa únicamente como caja pagadora para satisfacer obligaciones que ha reconocido otro ente. Sin embargo, reconociendo la necesidad de que todo lo relativo a los Convenios de colaboración sea tratado presupuestariamente, el procedimiento de elaboración de los presupuestos a los que se refieren las leyes de Hacienda impide en multitud de ocasiones reflejar los créditos en el documento inicial porque normalmente los Convenios surgen en un momento determinado, siendo muy difícil cuando se elabora el presupuesto precisar qué Convenios van a ser suscritos y han de ser ejecutados a lo largo del ejercicio donde el presupuesto va a tener su vigencia. Solo en los supuestos de Convenios que se suscriben con periodicidad sería posible plasmar los créditos y aún así con muchas limitaciones porque en el momento de confeccionar el presupuesto se desconoce la cuantía a que va a ascender para un ejercicio específico y en definitiva únicamente en los casos en que los Convenios extiendan su vigencia a varios ejercicios será posible que el presupuesto recoja la anualidad correspondiente.

Establecida la necesidad de que el documento presupuestario recoja los créditos que hacen referencia a los Convenios de colaboración, podría proponerse si debe existir una aplicación presupuestaria destinada a expresar las dotaciones oportunas derivadas de los Convenios, teniendo en cuenta la singularidad de éstos y las líneas de actuación en que normalmente se concretan. En este apartado consideramos que no debe existir un tratamiento diferenciado del resto de los créditos que sustentan cualquier otro gasto y que los créditos que amparan la realización de Convenios deben contemplarse en las aplicaciones presupuestarias precisas atendiendo a la naturaleza del gasto.

Desde el punto de vista de la ejecución del presupuesto el primer interrogante al que debemos responder es cuál es el crédito adecuado y suficiente. Es evidente que cuando solo se producen aportaciones económicas por parte de la Comunidad Autónoma firmante del Convenio no existe ningún problema ya que la totalidad de la aportación debe figurar en su estado de gastos en el concepto correspondiente financiándose con recursos de su presupuesto de ingresos, excepto aquellos que tengan una finalidad específica. Sin embargo, cuando se producen los supuestos de cofinanciación en los que se generan aportaciones por ambas partes y solo una de ellas realiza actuaciones administrativas dirigidas a su ejecución, no existe ninguna dificultad para reflejar la parte que corresponde a la Comunidad Autónoma pero son muchos los inconvenientes que surgen para recoger la parte del otro ente interviniente si no se produce previamente el ingreso efectivo de su aportación, siempre que no figurase la misma en el presupuesto inicial y los créditos oportunos en el estado de gastos, que como hemos examinado es prácticamente imposible por el momento de elaboración del presupuesto.

En este caso creemos que una posible solución puede estar en atender al principio del devengo en el presupuesto de ingresos considerando que el Convenio, una vez suscrito, constituye un auténtico compromiso y por tanto debe formularse un documento de retención de crédito suficiente para reconocerse el derecho a recaudar la parte que debe ser financiada por el otro ente firmante, dando lugar a la contracción del derecho correspondiente. Si queremos ejecutar el Convenio es necesario que se refleje en el presupuesto la aportación de todos los participantes y por ello será preciso, en cada caso, generar crédito, no con el ingreso efectivo, sino con la expectativa de derechos que se ha originado al reconocerse el mismo en base al Convenio suscrito y a la retención de crédito efectuada. Está claro que con ello estamos creando una figura intermedia que es discutible su apoyo legal, pero desde luego es la única forma de actuar si se quiere realizar el Convenio y no se ha recibido el importe de la financiación del ente que debe aportarla, porque en otro caso habría que esperar a que se realizase materialmente el ingreso para poder iniciar el cumplimiento de los términos del Convenio, ya que

solo entonces podría generarse crédito en el presupuesto de gastos en base a los mayores ingresos recibidos.

En cuanto afecta al presupuesto de gastos entendemos que la primera actuación que se tendría que producir es la confección de un documento de retención de crédito en el presupuesto del ente que tiene que aportar su parte pero que no va a ser el ejecutor del Convenio y otra retención en el presupuesto del ente que va a desarrollarlo para que de esta forma quedase, por lo menos, formalmente comprometida la financiación global del Convenio.

Ya hemos advertido que para la ejecución del presupuesto de gastos, consideramos que el mismo debe nacer con la expedición de un documento de autorización y que una vez suscrito el Convenio debe formularse un documento de disposición que supone el reconocimiento de un compromiso por una cuantía concreta y determinada, efectuándose con posterioridad el pago de conformidad con lo preceptuado en la Ley de Hacienda de cada Comunidad y en los términos del Convenio, siempre que no contradigan las normas generales en esta materia.

CONCLUSIONES

Soy consciente de que quedan sin exponer problemas importantes que afectan a la gestión de los Convenios, entre los que podemos enunciar los relativos a la gestión de los gastos de carácter plurianual en aquellos frecuentes supuestos de suscripción de Convenios que extienden sus efectos a varios ejercicios o que convendría detenerse en el análisis de algún Convenio peculiar como el suscrito entre Comunidades Autónomas-IRYDA-TRAGSA y asimismo no sería ocioso examinar si los Convenios de colaboración deben contener reglas respecto a la justificación de las acciones derivadas de los mismos, pero como he prometido ser breve en la exposición y creo haber situado el tema para el debate posterior, paso finalmente a formular las siguientes conclusiones:

1. Los Convenios y los expedientes de contratación no deben interferirse. Cada uno tiene su ámbito de aplicación, debiendo utilizarse de acuerdo con las normas a las que ambos han de estar sometidos.
2. Es deseable la existencia de un Registro de Convenios que contenga todos los suscritos y los datos más significativos de cada uno de ellos respecto de órganos intervinientes, contenido, financiación y plazo de vigencia.

3. Los Convenios, en cuanto de los mismos se derivan obligaciones de contenido económico, deben estar sujetos a intervención previa.
4. Los créditos oportunos para la gestión de los Convenios de colaboración deben figurar en el Presupuesto en la aplicación precisa de acuerdo con la naturaleza del gasto. Antes de la suscripción de los Convenios debe acreditarse la existencia de crédito adecuado y suficiente para su realización.

**EL CONTROL INTERNO EN EL PROCESO
DE ELABORACION DE LAS NORMAS. EL
HORIZONTE DEL CONTROL
ECONOMICO-NORMATIVO**

Ilmo. Sr. D. Javier Losa Ciganda
Director de Intervención del Gobierno Vasco

INTRODUCCION

La cuestión del control económico de las normas que, como organizador de estas Jornadas, he tenido interés en incluir y exponer personalmente, tiene una especial actualidad, ya que está reciente la publicación del Decreto del Gobierno Vasco 119/1990, de 2 de mayo, por el que se regula el ejercicio del Control Económico-Normativo en el ámbito de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

Primeramente, voy a hacer una breve sinopsis de la regulación del control de la actividad económica de la Administración Vasca contenida en la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General de Euskadi, cuyo texto articulado fue aprobado por Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo.

Esta Ley de Principios Ordenadores dedica su título VII al Control, señalando como medios de control específicos de la actividad económica de la Comunidad Autónoma, comunes a la generalidad de las materias propias de la Hacienda General del País Vasco los siguientes: control contable, control del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, reclamaciones económico-administrativas y control interventor.

El control interventor es descrito en el artículo 60 de la citada Ley, cuyo tenor literal es el siguiente:

«1. El control interventor es el autocontrol que ejerce, a su propia instancia, la Administración General e Institucional de la Comunidad Autónoma de Euskadi sobre su actividad económica, en los términos establecidos en su normativa específica.

2. El control interventor se integra de los siguientes modos:

a) El control económico-fiscal.

- b) El control económico-financiero.
- c) El control económico-administrativo.
- d) El control económico-normativo.
- e) El control económico-organizativo».

Los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de Euskadi no han estimado conveniente, hasta el momento presente, establecer los principios básicos referentes al sistema de control a que debe sujetarse la actividad económica de la misma por norma que tenga rango de Ley. Por tanto, con sus especialidades propias en la Comunidad Autónoma, el texto interventor básico sigue siendo la legislación establecida en la Administración Central del Estado, representado fundamentalmente por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, sobre Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y demás disposiciones reglamentarias.

Sin embargo, el entramado funcional de la labor interventora en la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi resulta, de la simple lectura del anteriormente citado artículo 60 de la Ley de Principios Ordenadores, más amplio, en determinados aspectos, que en la Administración del Estado y ello no sólo por encontrarse tal función más sectorizada y ampliada en la Administración Vasca, sino porque incluso el control interventor por excelencia, el control de legalidad financiera previa, amplía su ámbito, estableciéndose que será objeto de fiscalización toda la actividad económica y no sólo aquellos actos susceptibles de producir derechos u obligaciones de contenido económico. Evidentemente la acepción «actividad económica», no se restringe a «actos» concretos e individuales, abriendo un abanico superior en su alcance.

En el ámbito estatal, el autocontrol de la Administración sobre su propia actividad se halla regulado en la Ley General Presupuestaria, cuyo artículo 16.2 dispone que:

«La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la Administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso».

En consonancia con tal precepto, el artículo 92 de la citada Ley determina que:

«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 y contabilizados con arreglo a lo dispuesto en la presente ley y en sus disposiciones complementarias».

A pesar de que un sector de la doctrina entiende que de tales textos puede deducirse la posibilidad de intervención respecto de las normas —en cuanto se trata de actos de la Administración susceptibles de producir derechos y obligaciones de contenido económico o de establecer o dar nacimiento a una relación jurídica onerosa con resultado de salida de fondos del Tesoro—, lo cierto es que la posición doctrinal mayoritaria, avalada por la práctica administrativa, coincide en excluir aquel tipo de producción administrativa del control interventor.

Puede anticiparse así que el establecimiento del control económico-normativo en la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, resulta ciertamente novedoso.

La definición que la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco hace del control económico-normativo, es la siguiente:

«El control económico-normativo consiste en la fiscalización de todos los anteproyectos de Ley y proyectos de Decreto Legislativo o de disposición administrativa, a efectos de evaluar su incidencia en los ingresos y gastos públicos, en la actividad económica y, en general, en las materias propias de la Hacienda General del País Vasco».

La carencia, como ya he apuntado antes, de una norma legal que contemple los principios básicos a que debe sujetarse el control económico-normativo y, naturalmente, de la norma reglamentaria que lo regule ha sido paliada mediante la aprobación de un precepto «ad hoc» en la Ley 10/1989, de 22 de diciembre, aprobadora de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para 1990, cuya Disposición Adicional Cuarta establece:

«Desarrollo del control económico-normativo.

El Gobierno regulará el ejercicio del control interventor económico-normativo en los términos definidos en el artículo 60-6 del Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo, sobre disposiciones vigentes en materia de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, de conformidad con los principios básicos y aspectos procedimentales siguientes:

- La intervención será previa y preceptiva, y responderá a los principios de economía y celeridad de tramitación.
- En dicho trámite se valorará la adecuación de la disposición sujeta a control al contenido de los programas presupuestarios, y a los demás criterios que se expresan en el artículo 60-6 mencionado.
- El control interventor económico-normativo se manifestará mediante informe ante el Consejo de Gobierno, en los casos en que la norma

sujeta a control deba ser sometida a su conocimiento, o mediante reparo motivado suspensivo y resolución de discrepancias por el Consejo de Gobierno, en los restantes casos».

Resumiendo los contenidos de este conjunto normativo, se obtienen como principios básicos del control económico-normativo los siguientes:

- 1.º El control económico-normativo tiene por objeto disposiciones de carácter general emanadas de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
- 2.º Su finalidad es la de evaluar su incidencia en los ingresos y gastos públicos, en la actividad económica y en las materias propias de la Hacienda General, así como su adecuación a los programas presupuestarios.
- 3.º El control será previo a la aprobación de las disposiciones, tendrá carácter preceptivo y responderá a los principios de economía y celeridad de tramitación.
- 4.º Puede originar la suspensión de la tramitación de los expedientes de elaboración de las disposiciones cuyo conocimiento no corresponda al Consejo de Gobierno.
- 5.º Se atribuye al Consejo de Gobierno la competencia para resolver las discrepancias que surjan entre los órganos interesados y el órgano que efectúe el control económico-normativo, como consecuencia de la emanación de un reparo.

Tomando como base estos principios, se ha dictado el Decreto 119/1990, de 2 de mayo, por el que se regula el ejercicio del Control Económico-Normativo en el ámbito de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi, que ya en su exposición de motivos indica la provisionalidad del mismo, en espera de la promulgación de una norma de rango legal que conforme el conjunto de normas reguladoras de todos los tipos de autocontrol y la estructura del órgano interventor que tiene que ejercerlos. Esto no supone, sin embargo, merma alguna de la legalidad del Decreto, suficientemente amparado en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Presupuestos para 1990, antes descrita, sino que es muestra de la voluntad de culminar el bloque legal hacendístico de la Comunidad Autónoma en cumplimiento de lo previsto en la Ley de Principios Ordenadores.

Se ha optado por dar comienzo a la regulación de este control económico-normativo en razón de la novedad que supone, en razón asimismo, de las cuestiones fronterizas que tiene con el control económico-organizativo y, por último, en razón de la regulación provisional dispersa que venía enmarcando este control, regulación que, compuesta por un acuerdo del

Consejo de Gobierno de 22 de mayo de 1984 y las circulares de la Dirección de Intervención N.º 12 y 19 de 6 de junio y 16 de noviembre de 1984 respectivamente, necesitaba de una inmediata reconsideración y clarificación.

AMBITO DEL CONTROL ECONOMICO-NORMATIVO

Centrándome ya en el contenido del Decreto regulador del control económico-normativo, el ámbito sobre el que versa el mismo son las normas que se prevean dictar por la Administración. En este sentido, las disposiciones sobre las que se extiende el control, son los anteproyectos de Ley y proyectos de disposición de carácter general que revistan la forma de Decretos Legislativos, Decretos y Ordenes.

Además de lo anterior, el Decreto extiende el control sobre aquellas Resoluciones que, emanando de las autoridades y órganos de los Organismos Autónomos, tengan carácter normativo, en el entendimiento de que tales Resoluciones constituyen, de hecho, manifestaciones de la potestad reglamentaria en cuanto revistan las características sustantivas que se predicán de las normas: incidencia en las situaciones jurídicas de los administrados y contribución a la conformación del ordenamiento jurídico.

Se excluyen expresamente del ámbito del control económico-normativo, los actos administrativos de mera ejecución o de carácter no normativo, ya sujetos al control económico-fiscal, así como las disposiciones generales sin contenido económico. Estas últimas, sin embargo, deberán ser puestas en conocimiento de Intervención, a fin de que ésta considere si, efectivamente, están desprovistas de contenido económico.

Por otra parte, en el Decreto se enumeran tres tipos de disposiciones que se fiscalizarán en particular:

- a) Las disposiciones mediante las cuales se proceda a la creación, extinción y reestructuración de Entes Públicos de Derecho Privado, Organismos Autónomos y Sociedades Públicas.
- b) Las disposiciones mediante las cuales se proceda a la creación, supresión y reestructuración de órganos o entidades de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
- c) Las disposiciones mediante las cuales se proceda a la convocatoria, en ejecución presupuestaria, de programas subvencionales.

De esta forma, se ha querido llamar la atención sobre determinados tipos de norma respecto de las que se considera especialmente importante el control económico por incidir directamente en la esfera presupuestaria.

Esta enumeración, obviamente, no significa una limitación al alcance de las normas sujetas al control ni tampoco debe conllevar a ejercer el control sobre dichos tipos de normas con mayor profundidad que sobre el resto.

FINALIDAD DEL CONTROL ECONOMICO-NORMATIVO

Un elemento esencial de la actividad controladora, del tipo que sea, lo constituyen los parámetros de control o modelo de comparación a fin de poder determinar en qué medida el acto controlado se ajusta o no a tales parámetros. Los parámetros han de ser conocidos, para evitar el ejercicio discrecional o arbitrario, de la función de control, que ocasionaría un grave quebranto del principio de seguridad jurídica. Estos parámetros han de ser más concretos y objetivos cuanto más importantes sean los efectos que produzca el trámite de control.

El artículo 2 del Decreto establece como finalidad del control económico-normativo la de evaluar la incidencia económica, tanto presupuestaria en ingresos y gastos públicos como extrapresupuestaria, de las normas o disposiciones objeto de fiscalización y abarcará, además, los siguientes aspectos:

- a) La comprobación de la existencia e idoneidad del crédito o financiación propuesta para dar cobertura presupuestaria a la norma o disposición de que se trate.
- b) La adecuación de la norma o disposición al régimen de la Tesorería General del País Vasco, patrimonial, contable, de contratación, tributario propio, de endeudamiento y de concesión de garantías vigente en cada momento, así como al régimen presupuestario y de ejecución del gasto e ingresos públicos recogidos en la Ley de Régimen Presupuestario y en las Leyes anuales de Presupuestos Generales de Euskadi.

Estos aspectos a considerar en la realización del control deben constituir los parámetros sobre los que ceñir el ejercicio del mismo, debido tanto a su concreción como a que comprenden todos los aspectos fundamentales relacionados con la Hacienda Pública. Como refuerzo a esta afirmación, hay que hacer notar que el efecto suspensivo en caso de informe desfavorable solamente se produce si trae su causa de los apartados a) y b) arriba mencionados, como veremos más adelante.

No obstante, el Decreto otorga al órgano interventor la posibilidad de pronunciarse, asimismo, sobre aquellos extremos que por su incidencia y trascendencia en la actividad económica y en las materias propias de la Hacienda General del País Vasco resulten relevantes, como por ejemplo la

incidencia y adecuación de la norma en los objetivos y acciones de los programas económico-presupuestarios a que se refiere o la razonabilidad financiera de la misma.

El control económico-normativo se manifestará mediante un informe que se integra en el expediente de elaboración de la norma, informe que debe emitirse en un plazo no superior a 15 días, transcurrido el cual se entenderá informado favorablemente.

El momento de efectuar el control será el inmediatamente anterior al de la aprobación de las normas por el órgano competente. Se configura así el control económico-normativo como el último trámite del expediente de elaboración de las mismas.

Para el adecuado ejercicio del control y elaboración del preceptivo informe, en el artículo 3 del Decreto se establece la necesidad de que el proyecto de norma venga acompañado de una Memoria que contenga los siguientes extremos:

- a) Cuantificación de los gastos o ingresos presupuestarios que ocasione su entrada en vigor con distinción de los que sean corrientes y de los que sean de operaciones de capital.
- b) Financiación de los gastos presupuestarios con indicación de los recursos que se vean afectados y fuentes de financiación al margen de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
- c) Tabla de correspondencia, en su caso, entre los preceptos y la evaluación de gastos o ingresos de la norma propuesta, con indicación del programa presupuestario en que se inserta.

Asimismo deben remitirse al órgano interventor todos aquellos datos, informes y estudios que permitan conocer los objetivos perseguidos, los presupuestos jurídicos habilitantes de la regulación propuesta, y, en general, cuantos otros faciliten la emisión del informe.

EFFECTOS DE CONTROL ECONOMICO-NORMATIVO

La determinación del efecto del informe emitido en el trámite de control económico-normativo viene señalada en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 10/1989 de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para 1990. En ella se establecen dos tipos de supuestos dependiendo de que la norma sujeta a control deba ser sometida a conocimiento y aprobación del Consejo de Gobierno o no. En el primer caso (proyectos de Ley, de Decreto Legislativo o de Decreto) los informes de control económico-

normativo si bien tienen carácter preceptivo, este no es vinculante, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley de Procedimiento Administrativo. Sin embargo, por lo que hace referencia a las normas no sujetas a conocimiento y aprobación del Consejo de Gobierno, es decir las Ordenes de los Departamentos y las Resoluciones de los Organismos Autónomos que tengan carácter normativo, el artículo 5 del Decreto dota de eficacia suspensiva respecto a la tramitación del expediente de elaboración de las mismas, en los casos de informe desfavorable. Por tanto, en este caso, el informe de control económico-normativo tiene carácter no solo preceptivo, sino también vinculante. El informe desfavorable revestirá, además, la forma tradicional de «nota de reparo», de acuerdo con el citado artículo 5.

No obstante, la posibilidad de emitir la nota de reparo, queda restringida a que la causa del carácter desfavorable del informe se refiera a alguno de los supuestos contemplados en los apartados a) y b) del artículo 2.1 del Decreto, antes señalados como auténticos parámetros del control económico-normativo. Estos parámetros, al quedar muy pormenorizados, se convierten prácticamente en una guía de comparación del proyecto sometido a control con el bloque de legalidad existente en materia de Hacienda Pública, eliminando, prácticamente, cualquier posibilidad de discrecionalidad o arbitrariedad en el ejercicio del control económico-normativo, equiparándolo, en la práctica, con el tradicionalmente denominado control económico-fiscal. Al igual que en este tipo de control, la suspensión de la tramitación se mantiene mientras el órgano proponente no actúe de conformidad con el contenido de la nota de reparo. Esto no quiere decir, que el órgano proponente vea condicionadas sus iniciativas por el órgano interventor. Este ejerce una función de control desde una perspectiva exclusivamente técnica, ajeno a consideraciones propias de la política sectorial de que se trate, y en el caso de que aquel, en base a estas u otras razones, desee mantener su proyecto original, se establece un sistema de resolución de la discrepancia mediante su remisión al Consejo de Gobierno, órgano que sí puede valorar otras cuestiones distintas de las técnicas que fundamentaron la nota de reparo y, en consecuencia, adoptar la resolución que estime procedente, que, en caso de consistir en el levantamiento del reparo supone, además, la exoneración de la responsabilidad del órgano controlador y la asunción de la función que a éste corresponde.

El Decreto contempla, asimismo, la circunstancia de la aprobación de disposiciones sin recabar y obtener el correspondiente informe de control económico-normativo. En este caso, no puede evitarse la validez de la norma ni de los actos dictados al amparo de la misma, siempre que no adolezcan de vicio autónomo alguno. Hay que recordar que la validez jurídica de las normas no puede decaer sino mediante alguno de los mecanismos de anulación previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo. Por otra parte,

habrá que considerar, en su caso, la naturaleza del vicio imputado a las normas y los derechos reconocidos por el acto administrativo a los particulares.

Sin embargo, el Decreto prevé en su artículo 6, un efecto en el caso de aprobación de una norma con omisión del informe de control, pero exclusivamente referido a los actos derivados de aquella que deban ser sometidos a control económico-fiscal y siempre que la norma hubiera merecido nota de reparo en el trámite de control económico-normativo, de haberse efectuado, este último, en su momento. En estos supuestos, el expediente se elevará al Consejo de Gobierno, al objeto de que se adopte la resolución a que hubiere lugar.

En definitiva, mediante este mecanismo, se trata de que el Consejo de Gobierno tome conocimiento de la irregularidad cometida en la elaboración de la norma y, en caso necesario, adopte la resolución oportuna.

INCIDENCIA DEL CONTROL ECONOMICO DE LAS NORMAS EN EL DESARROLLO GLOBAL DEL CONTROL INTERNO DE LA ADMINISTRACION

Si bien puede parecer que el introducir un control previo adicional sobre la producción normativa de la Administración, en estos tiempos de recorte y limitación de los controles económicos, representa caminar contra corriente, el objetivo perseguido no contempla un reforzamiento del poder interventor, sino una variación del modelo tradicional con el que se viene ejerciendo la fiscalización.

La mayor parte de las disposiciones con contenido económico que deben ser sometidas previamente a control interventor son normas reguladoras de subvenciones. Este control permite detectar por anticipado posibles problemas que podrían surgir en el momento de ejercer el control económico-fiscal de los gastos o los pagos. Posibilita, asimismo, que el conjunto de la normativa con contenido económico esté regida por los mismos criterios y estos sean respetuosos con los preceptos reguladores de las materias relativas a la Hacienda General. En este sentido, y por lo que respecta a las disposiciones que deben ser sometidas a aprobación por el Consejo de Gobierno, el control económico-normativo actúa más como una asesoría que como una fiscalización, con el objeto de proteger los intereses de la Hacienda.

La tranquilidad que proporciona al control interno el que la normativa por la que se va a regir la actuación económica de los órganos gestores de la Administración sea conforme y uniforme con los principios legales y de buena gestión, permitirá en el caso de los gastos subvencionales, cada vez

más importantes, reducir los controles en el trámite fiscal, limitándolos casi exclusivamente a las comprobaciones de existencia de crédito adecuado y suficiente, resolución por órgano competente y corrección formal de la documentación. De esta forma, los servicios interventores pueden sustituir su labor tradicional de examen previo de los expedientes individuales, por una mayor dedicación hacia el control posterior en el que el análisis de la regularidad de los actos en base a muestreo, se complementa con una especial incidencia en la comprobación de la consecución de los objetivos perseguidos o control de eficacia y en la evaluación del coste y rendimiento de los programas o control de eficiencia.

No debe olvidarse, tampoco, las ventajas de orden operativo que estas medidas conllevan, como son la eliminación del desgaste y la insatisfacción que el control exhaustivo y previo produce tanto en el órgano gestor como en el de control. El resultado práctico y el contraste de la realidad con las previsiones serán los que, en última instancia, nos dirán si los efectos pretendidos con el establecimiento del control económico de las disposiciones normativas se han cumplido.

EL PROYECTO DE MODERNIZACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA Y EL MODELO DE CONTROL INTERNO

Ilmo. Sr. D. Juan Aracil Martín
Interventor General de la Administración del Estado

Las ideas que voy a desarrollar tienen por objeto tratar de establecer la situación en que se encuentra o, mejor, el momento que atraviesa el control interno económico-financiero en la Administración Pública y vislumbrar cuál puede ser su evolución futura. Para ello, comenzaremos por examinar algunos puntos orientadores de la situación actual del tema, para seguir con un análisis de las cuestiones más interesantes que se plantean en un modelo de control.

EVOLUCION ULTIMA DEL CONTROL INTERNO

El primero de estos puntos definidores del momento actual será, paradójicamente, el examen de la evolución en los últimos años del control en la Administración del Estado. A los efectos pretendidos, arrancaremos de 1977 con la Ley General Presupuestaria, de 4 de enero, en que ya se establecen las primeras limitaciones al alcance de la función interventora al declarar no sometidos a intervención previa los gastos de material no inventariable y los de carácter periódico, al restringir el efecto paralizador de los reparos a los cuatro casos recogidos en la ley, y al sustituir la función interventora, en las operaciones de los Organismos Autónomos Industriales, Comerciales o Financieros que no fueran imputables a créditos limitativos o ampliables, por comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría. Sin embargo, la gran novedad de esta ley consistió en la aparición del control financiero como nuevo sistema de control, diferenciado del tradicional, previo y de regularidad representado por la función interventora. En julio de 1983, y con ocasión de la aprobación de la Ley de Presupuestos para dicho año, se introduce por primera vez la aplicación de las técnicas de muestreo en el ejercicio de la función interventora, sin que llegara a cuajar este primer intento, quizás porque faltó una adecuada regulación para su desarrollo. Con la Ley de Presupuestos de 1984 ya se precisa esta re-

gulación y comienza la aplicación de esta técnica o régimen especial de muestreo en la función interventora, al tiempo que se inicia el despegue del control financiero con el establecimiento del Plan Anual de Auditorías que ordena y desarrolla la realización de este sistema de control posterior, que experimentaría en estos años una etapa de crecimiento fulgurante, que hace necesario incluso autorizar la colaboración de empresas privadas ante la insuficiencia de medios personales propios de la Administración. En la Ley de Presupuestos para 1988 aparece el régimen especial de intervención limitada en el control previo de los gastos y se autoriza la sustitución de la fiscalización previa de los derechos por actuaciones comprobatorias posteriores, modificaciones ambas de gran trascendencia para el ejercicio de la función interventora. Finalmente en 1989, y también a través de la Ley de Presupuestos del ejercicio, se culmina la sustitución del control previo por el posterior en los Organismos Autónomos de naturaleza empresarial, al declararlos sometidos exclusivamente al control financiero desarrollado en forma permanente.

Estas han sido, a grandes rasgos y ordenadas cronológicamente, las modificaciones experimentadas en los últimos tiempos en la función de control interno y que, aunque producidas en los últimos doce años, constituyen de hecho las reformas más sustanciales al modelo de la Ley de Administración y Contabilidad de 1.º de julio de 1911. Las conclusiones que se obtienen al examinar esta evolución son, que en una función tradicionalmente muy estable se han realizado varias transformaciones profundas en diversos momentos y en un período corto de tiempo que, en cuanto a su contenido y alcance, parecen como reformas parciales y sucesivas, a veces un tanto inconexas e incluso contradictorias. Es una situación de modificación permanente de la función interventora que pone de manifiesto la inexistencia de una concepción global del modelo de control y un claro propósito de aligeramiento del control, tanto en lo que se refiere a su alcance como a su ejercicio. Se trata, pues, de una situación a superar, que no es conveniente ni para los directivos de la Administración, a los que sirve el control, ni para los funcionarios que lo ejercen, en los que pueden producirse sentimientos de incertidumbre y desconcierto. Es uno de los factores definidores más interesantes, en mi opinión, del momento del control.

EL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACION

En cuanto al proyecto de modernización de la Administración del Estado que patrocina el Ministerio para las Administraciones Públicas, y que constituye otro de los puntos de reflexión previa, me permitiré realizar un resumen de sus principales componentes. En primer lugar, se justifica

el proyecto en razón a la insatisfacción por el funcionamiento de la Administración, detectada en los administrados e incluso en los administradores, en la necesidad de adecuación de estructuras para avanzar en el proceso integrador de la C.E.E., y en la multiplicidad de actuaciones propias de una Administración de servicios que desarrolla su actividad con excesivas rigideces. Los fines u objetivos señalados al proyecto son los de aumentar la eficacia de los servicios públicos y obtener un mejor aprovechamiento de los recursos. Las bases o principios inspiradores del proyecto son: separación de los ámbitos político y administrativo; consideración o concepción integral de los aspectos estructurales, de los medios y del funcionamiento; e implantación de una nueva cultura administrativa basada en la autonomía, la responsabilización y la eficacia. Preconiza el módulo como fórmula organizativa funcional, configurado en torno a una función que constituye el factor aglutinador de los diferentes órganos o entes que se integran en cada módulo.

En lo que se refiere al tratamiento del control interno en este proyecto, se cuestiona la vigencia del control previo, que se desarrolla en lo que hemos denominado función interventora, por versar sobre procedimientos y no sobre resultados, corresponder a una concepción superada en que el procedimiento constituye una garantía y no un medio eficaz, y porque es formalista, entorpece la fluidez de la gestión y desresponsabiliza al gestor. El proyecto se inclina por potenciar los controles ex-post, principalmente sobre resultados o eficacia, y considera la existencia de dos niveles de control interno, uno del propio gestor y otro de órganos horizontales. Sin embargo, no parece, en mi opinión, muy radicalizado en las ideas expuestas, y da como la impresión de no haber fijado definitivamente su posición en este tema del control interno, pues se reconoce lo arraigados que están los valores del control previo tradicional, la conveniencia de desarrollar un sistema de control de eficacia como correlato del de legalidad, pero no en sustitución plena de este último, y la falta de un consenso sobre el modelo de control interno.

Si se comparan los planteamientos básicos del proyecto con los principios inspiradores del actual modelo de control interno, y sin entrar ahora a contestar a las imputaciones que se hacen al control previo, se pueden obtener resultados interesantes.

Así, la separación de los ámbitos político y administrativo, conecta directamente con la «causa organizativa del control», que es la distancia que existe entre los que mandan o deciden y los que cumplen u obedecen como consecuencia de la necesidad de desconcentración de facultades. La potenciación de los «gestores administrativos», dotándoles de mayor autonomía y, consecuentemente, de más facultades sobre los fines u objetivos a alcanzar y sobre los medios de todo tipo precisos para el desarrollo de la

actividad precisa para ello, conduce forzosamente a la necesidad de fortalecer el control sobre el funcionamiento de los entes públicos, pues no podemos olvidar que estamos ante una gestión de recursos públicos y que un poder sin control es como una autoridad sin responsabilidad. En cuanto a la realización, como valores dominantes de una nueva cultura administrativa, de la eficacia y la eficiencia junto a la legalidad, coincide con el fundamento y alcance del «control financiero» que viene desarrollando la Intervención General de la Administración del Estado desde que este sistema de control se introdujo en la Ley General Presupuestaria, completando la tradicional «función interventora». La desconcentración y flexibilidad de las organizaciones, son también valores asumidos por el modelo de control como se explica posteriormente. En fin, y como conclusión general, que las premisas y principios del proyecto de modernización son perfectamente compatibles con el modelo de control que se ha venido perfilando en los últimos años.

SITUACION DEL CONTROL INTERNO EN LA C.E.E. Y EN OTRAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS NACIONALES

Examinaremos a continuación, muy brevemente, otros dos factores que, además de los dos tratados, considero interesantes al fin previo propuesto de definición del momento actual del control. Son, los de cómo está la cuestión del control interno en los países de nuestro entorno, así como de la influencia que en el tratamiento de este tema puede significar la existencia de las otras Administraciones Públicas Nacionales.

En los países de nuestro entorno que forman parte de la C.E.E., cabe destacar el hecho de que no han cambiado nada importante de sus sistemas tradicionales de control. Francia mantiene su inspección financiera previa, los controladores del Estado sobre los entes autónomos, y el control de los contables sobre los ordenadores. Inglaterra su control de la NAO, del Tesoro y de los propios oficiales contables de los Departamentos. Italia su Raggioneria Generale con la contabilidad y controles, así como su Corte de Conti que, incluso, mantiene un extraño control previo del gasto. En fin, todos distintos, pero todos estables y permanentes, compatibles con experiencias nuevas que, constantemente, se ponen en práctica. También debe recogerse la situación en la propia organización de la C.E.E., con su control de regularidad, de aplicación de principios de buena gestión y de realizaciones, previo e «in situ», a cargo, en la Comisión, de la Dirección General XX «De Control Financiero», y cuyo alcance se ha ampliado este mismo año a la eficacia y economía.

También la creación del Estado de las Autonomías, con la aparición de Administraciones propias, en las que se manifiestan las funciones de

control y contabilidad, así como la potenciación de unas Corporaciones Locales en las que también se desarrollan estas funciones, debe tenerse en cuenta a la hora de revisar su organización y ejercicio en la Administración del Estado, pues no hay que olvidar los efectos de cualquier reforma sobre estas otras Administraciones y el hecho de que actualmente se aplican en ellas las mismas fórmulas organizativas y principios, e incluso las normas reguladoras del ejercicio de dichas funciones.

EL CONTROL FISCAL SOBRE LOS ADMINISTRADOS

El último punto de reflexión orientador de la situación y posible evolución futura del control interno de la Administración Pública nos lo ofrece el examen del control fiscal sobre los administrados. Este punto de vista es el que conecta, como veremos más adelante, con la causa política del control interno, que se presenta así como la mejor demostración del interés que tienen los que dirigen la Administración por una eficaz y rigurosa gestión de los recursos públicos. Se ha dicho, y es cierto, que Hacienda somos todos, pero no sólo a la hora de aportar, sino también en el momento de utilizar lo aportado; por ello, no puede haber dos actitudes ni dos medidas diferentes ante los comportamientos de los que deben contribuir y de los que pueden utilizar los recursos de la Hacienda. Si intenso y fuerte es el esfuerzo por combatir el fraude en la esfera de los administrados, no menos preocupación y medios deben ponerse para evitar las deficiencias e irregularidades en la de los administradores. En los últimos tiempos se ha producido un reforzamiento de los mecanismos sobre los contribuyentes, manifestado en la intensificación de sus obligaciones de información, registro y declaración; de la forma de localización e identificación de las operaciones y sus intervinientes; de las medidas sancionadoras administrativas o penales; y hasta de los medios puestos al servicio de su control fiscal. Todo se ha reforzado en esta esfera y prece lógico y razonable esperar que en la otra cara de la Hacienda se manifieste una preocupación similar, como respuesta, además, a la progresiva exigencia social de mejor utilización de los recursos y ante una coyuntura económica de limitación de los mismos.

EL MODELO DE CONTROL INTERNO

Examinados, aunque haya sido un tanto superficialmente, algunos de los factores definidores de la situación del control interno y, por tanto, condicionantes u orientadores de la previsible evolución del modelo organizativo de esta función, entraremos en el análisis de los aspectos o cuestiones más relevantes que plantea la revisión del existente en la Administración del Estado.

EL ORGANISMO DE CONTROL

En primer lugar trataremos del sujeto activo del control.

La Intervención General (IGAE) es el organismo encargado de garantizar a los Directivos de la Administración del Estado una gestión regular y correcta de los recursos públicos y la existencia de una información completa, fiel, adecuada y puntual de la actividad económico-financiera de la misma. De estos fines se deducen sus funciones: el control interno y la contabilidad del Sector Público Estatal. La IGAE significa la existencia de una opinión crítica y una información —independientes, profesionales y responsables— sobre la gestión económico-financiera de la Administración, al servicio exclusivo de la misma Administración. Es como una vía de conocimiento, distinta e independiente, sobre lo que hacen y como lo hacen los diferentes entes públicos.

CARACTER, OBJETO Y FINALIDAD DE SU CONTROL

Por razón del carácter interno de este control y de su finalidad última que es la de mejora de la Administración, su objeto debe ser evitar o corregir las faltas de cumplimiento de las normas o de los principios de buena gestión en el desarrollo de la actividad económico-financiera. Infracciones a las normas y deficiencias de gestión constituyen pues las actuaciones que el ejercicio del control debe poner de manifiesto en sus informes que, aunque críticos por naturaleza, han de enfocarse constructivamente al profundizar en las causas que originan tales actuaciones, en sus consecuencias y en las posibles medidas correctoras, así como en poner de manifiesto, en su caso, la evolución positiva, logros y actitud de colaboración de la entidad controlada.

FUNDAMENTOS DEL CONTROL INTERNO

El control interno en el Sector Público tiene un doble fundamento, organizativo y político. La causa organizativa de su existencia es la distancia que se produce en las organizaciones entre quien tiene la autoridad para decidir y los que deben ejecutar o cumplir estas decisiones, y resulta más necesario cuanto más grandes y complejas son las organizaciones y más numerosas y diferenciadas las unidades que desarrollan su actividad. El control interno es, pues, una consecuencia de la desconcentración de funciones y facultades, aunque también pueda considerarse como una solución al problema del desarrollo de las organizaciones, pues posibilita el necesario proceso de desconcentración de poderes que exige un aumento en el tamaño

y actividad de una organización. El control interno es, por tanto y al tiempo, necesidad y remedio ante un mismo fenómeno. La distancia entre el nivel máximo de decisión y los niveles de cumplimiento constituye la justificación o explicación organizativa de la existencia del control interno, cuya misión es asegurar el respeto y cumplimiento de las órdenes y directrices superiores. De esta forma se puede responder a las preguntas básicas del por qué y para qué del control interno: que tiene por causa la distancia entre los que mandan o deciden y los que cumplen u obedecen y por finalidad asegurar la confianza en el cumplimiento de las órdenes o decisiones. Por tanto, el control interno está al servicio de los que dictan las órdenes y no al de los que deben cumplirlas, pero como debe actuar en la esfera de los que han de respetar las órdenes y decisiones, es preciso garantizar que no pueda ser influido o condicionado por estos últimos, estableciendo y asegurando la independencia en su funcionamiento. Este es el esquema organizativo de un sistema de control expresado en forma simple y directa, pero contiene los elementos y referencias esenciales que han de tenerse presentes en cualquier estudio o análisis más profundo y completo de un sistema.

Esta causa organizativa se transforma en política en las organizaciones de esta naturaleza, cuando la existencia del control interno se ofrece hacia afuera de la Organización como una prueba o manifestación de la preocupación que el grupo dirigente en el poder tiene por el correcto y riguroso manejo de unos fondos públicos detraídos coactivamente de los ciudadanos. El control interno constituye una respuesta a la progresiva exigencia social de buena administración de estos fondos como contrapartida del creciente sacrificio impuesto a los ciudadanos.

En nuestra organización estatal, la consecuencia lógica de ser el Consejo de Ministros el máximo organismo directivo de la Administración, conlleva el asumir, también, la responsabilidad general ante la sociedad, por el correcto uso y máximo aprovechamiento de los recursos públicos. Esta responsabilidad se deriva de la confianza y el respaldo político que los ciudadanos otorgan al correspondiente grupo político que está en el poder. Por estas razones, el Consejo de Ministros se constituye en el máximo o último destinatario del control, en el eje o centro de un sistema de control que se proyecta horizontalmente y alcanza a todos los diferentes niveles y entes que integran el Sector Público Estatal. El organismo, el sistema y el control efectivamente desarrollado dependen de la voluntad de los dirigentes de la Administración, y, en el supuesto de insuficiencias o mal funcionamiento, la responsabilidad final recaerá sobre dichos dirigentes, manifestándose, en el orden político, cuando se juzgue su gestión global en las elecciones periódicas propias del sistema democrático en que estamos organizados.

La circunstancia de que los organismos generales de control interno se recojan en leyes aprobadas por el legislativo puede considerarse, en con-

gruencia con las causas expuestas, como expresión de que la decisión sobre su existencia tiene un valor y alcance que trasciende de la voluntad de cualquier grupo y se asumen por todo el cuerpo social, quedando de esta forma establecida solidamente en el ordenamiento básico de la Administración Pública.

En cuanto a la utilidad del control interno es difícil de medir porque sus efectos invisibles —lo que se evita con su existencia— son mucho mayores que los visibles —las anomalías e incumplimientos puestos de manifiesto—. Conclusión aplicable a los dos tipos de control —función interventora y control financiero— pero más destacable en el primero, ya que por su carácter previo, en su ejercicio se corrigen muchos defectos antes de que sean firmes las actuaciones.

TIPOS DE CONTROL SEGUN EL MOMENTO DE EJERCICIO

El control puede realizarse en dos momentos, previo o «a posteriori», de la realización de los actos o hechos sometidos al mismo.

El control previo. Es el que se ajusta a las características peculiares que la organización administrativa presenta en cuanto a la necesidad de responder a imperativos y exigencias establecidos para una rigurosa gestión de los recursos públicos, y a los mecanismos de especial garantía instituidos para asegurar al máximo la gestión correcta.

Por razones de agilidad en los procedimientos administrativos, actividad intensa de la moderna Administración y profusión normativa, así como por la naturaleza de la actividad desarrollada, y teniendo en cuenta sus naturales efectos suspensivos en caso de no conformidad con el acto examinado (pues lo contrario no sería *control* previo, sino actividad de distinta naturaleza, informadora o consultiva), el control previo se ejerce generalmente en la actualidad, después de un esfuerzo de acelerada actualización en los últimos años, con una triple limitación a su alcance: subjetiva, de profundidad y de extensión. Por la limitación subjetiva, el control previo sólo alcanza a los entes de la Administración Central y la Institucional Administrativa, quedando fuera los Organismos Autónomos Comerciales, Industriales Financieros y análogos, así como las Sociedades Estatales y el resto de Entes del Sector Público Estatal. De otra parte, el control previo se limita a verificar la regularidad de los actos u operaciones, sin profundizar en que se realicen según los principios económicos de buena gestión o valorar su utilidad económica. Por último, y desde 1988, el control previo **de legalidad o regularidad** no es total, ya que se limita a los aspectos de legitimidad, disciplina presupuestaria, contable y financiera, así como a determinados extremos específicamente establecidos, de los procedimientos

de gasto. También cabe señalar dos características condicionantes de este control previo: que versa sobre actos singulares y no sobre la actividad o conjunto de actos, y que se realiza generalmente de manera formal, es decir, mediante el examen de documentos. Se puede concluir este punto diciendo que se ejerce un control previo singular, formal y de regularidad parcial sobre la actividad administrativa.

El control posterior. La creciente exigencia social de un mayor rigor y eficacia en la gestión de los cuantiosos recursos necesarios para atender la demanda de más y mejores servicios públicos, ha dado lugar a un mayor esfuerzo en la planificación presupuestaria para optimizar la asignación de estos recursos, y a una correlativa revisión del mecanismo de seguridad que significa el control interno, que debe superar las importantes limitaciones del control previo y organizarse adecuadamente para verificar: a) el real y efectivo cumplimiento y resultado de los planes y directrices; b) la calidad de la gestión y la utilidad obtenida por los recursos empleados; c) datos para la realimentación del sistema y orientación futura de la gestión; y d) las infracciones y deficiencias cometidas. Lo expuesto explica la necesidad de desarrollar un control interno «a posteriori» que, al superar las limitaciones y condicionantes del previo, permita configurar, entre ambos, un modelo de control que ofrezca la mejor posibilidad de alcanzar el objetivo de garantizar una buena gestión económico-financiera del Estado.

La existencia de este control «a posteriori», denominado en nuestra realidad «control financiero», queda, pues, suficientemente justificado por las limitaciones del previo, por las exigencias de los administrados y por la conveniencia de los administradores.

TIPOS DE CONTROL SEGUN EL ASPECTO DE LA ACTIVIDAD CONTROLADA

Según el aspecto de la actividad controlada que constituye el objeto del control interno, pueden distinguirse dos tipos básicos: el control de medios y el de resultados.

El control de o sobre los medios, ha sido el tipo de control interno sobre la actividad económico-financiera realizado tradicionalmente en nuestro país, seguramente porque era el que se correspondía con el tipo de Presupuesto que ha regido hasta hace poco, pero también porque es el tipo de control que se ejerce sobre actos singulares, su alcance propio es la verificación de la regularidad y puede realizarse generalmente de una manera formal, mediante el examen de documentos. El momento de ejercicio adecuado es el previo a los actos de disposición sobre los medios. Las notas de singularidad, regularidad, formalidad y carácter previo, resultan pues consustanciales a este control sobre los medios.

Los medios primarios o elementales son los personales, los financieros y los otros bienes materiales e inmateriales precisos para el funcionamiento de los servicios públicos. En el control sobre los medios, el objeto es la verificación de los actos de disposición sobre los mismos. Los actos pueden referirse a su obtención, custodia o utilización, y los aspectos básicos a verificar se concretan en quién los realiza, cómo y por qué. De la conjunción entre medios, actos y aspectos aparecen las esferas de actividad más relevantes a los efectos de este tipo de control: presupuestaria, de tesorería, patrimonial, función pública, contable y procedimental. En efecto, si recapitulamos sobre las cuestiones básicas que se plantean en los actos de disposición sobre los diferentes medios, apreciaremos que la primera y fundamental es la de verificar la autoridad o legitimidad de quien la realiza. La autoridad sobre el medio primario financiero se manifiesta en la capacidad de gasto o presupuestaria y en la capacidad de disposición material de fondos o de tesorería, aunque también la autoridad sobre el medio financiero puede manifestarse en la capacidad para su obtención o ingreso. Cuando la autoridad se ejerce disponiendo sobre otros bienes materiales o inmateriales se refleja en la esfera patrimonial. En cualquier caso, para el desarrollo de su actividad, los órganos de la Administración precisan de medios personales cuyos servicios requieren actos de disposición con trascendencia financiera. Todos estos actos de disposición sobre los medios deben realizarse de acuerdo con unos procedimientos predeterminados, que constituyen las formas obligadas de hacer en la Administración, y tener por causa el normal desarrollo de los servicios públicos a cuyas diferentes finalidades deben atender. Finalmente, todos estos actos, como tienen trascendencia económica, están sometidos al régimen de contabilidad pública y deben ser objeto de registro contable e incluidos en cuentas.

Interesa destacar como una conclusión de este apartado, que el control de medios no se limita a asegurar solamente el cumplimiento de la disciplina presupuestaria, sino que también garantiza el cumplimiento de la normativa referente a la esfera de tesorería o de movimiento y custodia de fondos, la patrimonial sobre los restantes bienes y derechos, la de función pública que comprende tanto el régimen jurídico como el económico del personal, y la de los procedimientos de gestión del gasto y del ingreso. Todas ellas con entidad propia y un contenido diferente de la presupuestaria, e incluso alguna atribuida actualmente a Departamento distinto al de Economía y Hacienda, aunque éste sea el más interesado o beneficiado por el ejercicio de este tipo de control.

El control interno previo sobre medios es denominado también preventivo porque su objeto es prevenir o evitar la producción de infracciones contra las normas y directrices establecidas por los órganos superiores de la Administración. Trata así de impedir los daños y perjuicios a la Hacienda Pública, pues no hay que olvidar que detrás de cada infracción puede existir

un fraude, como ha dicho el Presidente de la Comisión de Presupuestos del Parlamento Europeo. En cuanto que evita la producción de irregularidades, es el tipo de control más eficaz y sus resultados no deben medirse sólo por los casos en que al poner de manifiesto incumplimientos evita la producción de infracciones y posibles daños, sino por todos los que no se pueden contar o medir porque su mera existencia impide los incumplimientos. Otra característica destacable del control previo es el *nulo coste político de sus actuaciones*, ya que, al evitar la producción de infracciones, frustra cualquier explotación que hubiera podido hacerse si la infracción se hubiera consumado y posteriormente detectado por un control «a posteriori».

El control sobre los resultados de la actividad económico-financiera de los entes es el tipo de control moderno, propio de un presupuesto de fines, en que los gastos en medios se presentan agrupados en programas de actuación formulados en base a objetivos que pretenden alcanzarse. El objeto del control de resultados lo constituye la actividad desarrollada por el ente, es decir, la pluralidad de los actos realizados, para apreciar fundamentalmente la utilidad económica de esta actividad y también el nivel de cumplimiento de las normas y directrices establecidas. Este tipo de control se caracteriza por las notas de pluralidad, utilidad, nivel de cumplimiento y carácter posterior. Su forma normal de ejercicio es mediante auditorías de la gestión, mientras que en el control sobre los medios es la intervención en la gestión el procedimiento seguido en su realización.

La actividad o funcionamiento en el orden económico-financiero del ente sometido a este tipo de control consistirá en la producción de determinados servicios o bienes partiendo de unos medios para alcanzar unos fines. Por tanto, el análisis sobre la utilidad y nivel de cumplimiento en esta actividad o funcionamiento deberá referirse a estos tres factores, constituidos por los medios, la producción y los fines, así como a las relaciones entre los mismos. El control que se realice apreciará si se han utilizado los medios adecuados en número, precio y calidad; si los servicios o bienes producidos guardan la debida relación de utilidad con estos medios y con las previsiones para la consecución de los fines establecidos; así como del grado de consecución de estos fines.

Este tipo de control se referirá, en el orden económico, tanto a la economía en la obtención y aplicación de medios, como a la eficiencia en la utilización de tales medios en la producción de los servicios o bienes propios de la actividad del ente, y a la eficacia manifestada en la consecución de los fines atribuidos con la producción alcanzada. En la medida en que se hayan podido establecer objetivos cuantificables para los medios, producción o fines, el control permitirá establecer el grado de cumplimiento de estos objetivos, con lo que se constituye en el instrumento adecuado e imprescindible para el seguimiento de los presupuestos modernos que, al

estar formulados en base a programas y objetivos, requieren un conocimiento de su realización referido en los mismos términos, y una información que retroalimente el proceso presupuestario. *En resumen, este tipo de control interno es el que permite realizar el control propio de los modernos presupuestos.*

El control interno sobre resultados alcanza, pues, a la esfera económico y presupuestaria, pero también a la financiera, patrimonial y sobre los medios personales. Verifica no sólo las operaciones y situación de los entes, sino su previsible evolución, el cumplimiento de las normas y directrices que rigen el desarrollo de su actividad y el reflejo contable de la misma. *Es pues un control de mayor alcance, es decir, más completo que el de medios.*

El control interno «a posteriori» sobre resultados es un control corrector porque pone de manifiesto las faltas ya cometidas tanto en la regularidad de la gestión, como a los principios económicos de buena gestión o utilidad económica de la gestión. En ambos tipos de faltas pueden distinguirse tres etapas. Una previa, que puede denominarse de debilidades en la gestión, en la que se manifiestan una serie de circunstancias que propician la comisión de las faltas. Una segunda etapa, la de las irregularidades, en que se producen las infracciones, o faltas contra la regularidad en la gestión, o bien las deficiencias, si las faltas son contra los principios económicos de la buena gestión. Finalmente, la etapa del daño, tanto sea por fraudes consecuencia de infracciones a la regularidad, como por los perjuicios derivados de las deficiencias en la buena gestión.

También en el orden de los efectos, este control «a posteriori» manifiesta un mayor alcance y eficacia en la consecución de la finalidad última del control, que es la mejora de la gestión. Sin embargo, hay que señalar que en este tipo de control es donde se manifiesta una mayor presión de los responsables de la gestión sobre el controlador; primero, por la natural resistencia a que se divulguen faltas ya cometidas, que no es lo mismo que las frustradas; y segundo, porque esta puesta de manifiesto de faltas cometidas es susceptible de una explotación, totalmente ajena a la propia de la finalidad del control, contra las personas o las organizaciones.

Por su mayor alcance y por sus efectos, *las notas caracterizadoras del órgano de control —independencia, profesionalidad y responsabilidad—*, deben cumplirse de forma más acusada en este tipo del control interno «a posteriori» sobre resultados, que en el del previo, sobre medios. La responsabilidad, porque el controlador no queda limitado a detectar las infracciones o incumplimientos de regularidad, sino que también está comprometido a poner de manifiesto las deficiencias en la gestión, y no sólo cuando ambos tipos de irregularidades han originado un daño, sino cuando simplemente se producen, e incluso cuando sólo se manifiesten las circunstancias caracterizadoras de las debilidades en la gestión. La profesio-

nalidad, porque, al ser mayor el alcance del control, la idoneidad de los que lo realicen requiere un mejor cuidado en su formación y dedicación. Por último, la independencia, tanto del órgano responsable como de los funcionarios que lo ejerzan, debe ser la máxima compatible con el carácter interno de este control, a fin de poder desarrollar correctamente la función y resistir las presiones que, inevitablemente, se producirán.

También en este tipo de control se debe manifestar un reforzamiento en la realización de los principios de unidad, integridad y generalidad del control. Su mayor alcance y efectos, así como el mejor cumplimiento de sus notas caracterizadoras, son evidentemente factores que favorecen la solución organizativa de que sea un único órgano el que ejerza este control sobre toda la organización, sin ninguna división por razón de los entes ni en base a su contenido y sin que se excluya del mismo ningún tipo de actividad desarrollada.

UNIDAD E INTEGRIDAD DEL CONTROL

El control interno de la actividad económico-financiera debe ser único y pleno. Las divisiones por razón del alcance subjetivo u objetivo del mismo, o por el momento de su ejercicio, e incluso las que puedan establecerse mediante combinaciones de estos factores, como sería la de existencia de una pluralidad de órganos de control previo de regularidad —intervenciones departamentales o modulares junto a órganos de control «a posteriori» de alcance subjetivo general pero de contenido diferenciado (control general de cumplimiento y control general de gestión), sólo significarían confusio-

nismo e ineficacia del control. En el caso de *desmembración del control previo de regularidad o control sobre los medios* y consiguiente aparición de «intervenciones departamentales o modulares», no se podrían asegurar adecuadamente los principios de independencia y profesionalidad. Tampoco el de responsabilidad sería aplicable al fallar las condiciones de autoridad e idoneidad. Otras consecuencias de esta división serían la pérdida de la «homogeneidad» de criterios en el ejercicio del control y, por tanto, la falta de «equidad administrativa en el control», junto con la aparición de zonas de actuación descontrolada. Paradójicamente se originarían unas mayores rigideces en la gestión pues cualquier desconcentración de esta gestión deberá incidir en la organización de su control particular, lo que no será fácil de resolver. Tampoco se eliminarán las tensiones que todo sistema de control origina entre controladores y controlados, ya que cualquiera que sean los niveles en que se organice el control, siempre será considerado «ajeno» o «externo» por los órganos o unidades sobre los que efectivamente se ejerza. Asimismo, no hará falta resaltar que respecto a los órganos y Autoridades superiores,

o del mismo nivel pero con competencia horizontal general, es decir, Consejo de Ministros, Comisiones Delegadas o Ministerios de Economía, Administraciones Públicas, etc. nunca tendrá este control el grado de credibilidad deseado y se tenderá a establecer controles particulares por razón de la materia, lo que repercutirá negativamente en la agilidad de la gestión. Por último, conviene tener en cuenta el efecto de esta organización del control respecto al desarrollo de la función contable y los objetivos de fidelidad, integridad y oportunidad de la información, que actualmente se apoyan en una fórmula organizativa diferente del control interno, que garantiza un adecuado ejercicio de la función y el cumplimiento de los objetivos establecidos.

Para comprender el alcance y entidad de los problemas enunciados, habría de imaginarse lo que resultaría de la posible existencia de Intervenciones autónomas, descoordinadas y con criterios diferentes, en los diecisiete Departamentos Ministeriales y en los más de cien Organismos Autónomos de la Administración del Estado. Si esta situación se extiende a la Seguridad Social y a las Comunidades Autónomas, como seguramente ocurriría de adoptarse en el Estado una solución de este tipo, se apreciaría el problema en toda su magnitud.

La división del control interno «a posteriori», o control sobre resultados, en dos grandes ramas por razón del alcance o contenido del control, a desarrollar por dos órganos horizontales diferentes, uno que desarrollara un control de cumplimiento, y el otro un control de gestión en que se valorara la eficacia, eficiencia y economía, significaría rebajar el nivel del origen y destino del control por cuanto ello implicaría la relación directa de cada órgano de control con un órgano directivo diferente, pues no tendría sentido que el órgano de dirección superior pasara a utilizar dos órganos de control diferenciados para un tema en el que viene sirviéndose de uno solo. Los órganos de control ya no estarían al servicio directo del órgano superior de la Administración, que también dejaría de ser el destinatario último de los informes, y pasarían a servir cada uno a un órgano directivo diferente y de inferior rango. Esta división del control entraña, pues, un cambio, una división y una disminución de rango en el referente superior del control. Pero las alteraciones del sistema no terminan aquí, pues es evidente que afectarían a la realización de la nota esencial de independencia ya que al rebajar el nivel del referente aumenta la presión sobre el órgano que ejerce la función y disminuye su capacidad de resistencia. También las otras notas esenciales de responsabilidad y profesionalidad sufrirían, pues al disminuir y dividirse la autoridad del órgano de control, estas otras notas no podrán realizarse en la misma forma que con un órgano único de control dependiente de la cúspide de la Administración.

No se entra a examinar una hipótesis de división del control interno «a posteriori» consistente en desgajar parte de su contenido para llevarlo a

desarrollar por un órgano con referente de nivel inferior, con lo que estaríamos en una solución asimétrica, por considerarlo falto de lógica organizativa. Se producirían en la parte segregada las consecuencias negativas indicadas, sin que pudiera encontrarse fundamento serio que explicase la separación y consiguiente falta de conocimiento directo de los resultados de este control por el órgano superior de la Administración.

De lo expuesto se deduce que *toda división del control interno, tanto previo como posterior, sobre medios o sobre resultados, significa un debilitamiento y una pérdida de credibilidad* del mismo, con lo que se frustra la razón de ser de esta función, consistente en otorgar confianza a los órganos directivos superiores sobre el rigor y la bondad de la gestión económico-financiera, con consecuencias que alcanzan a las mismas funciones de gestión, que se ejercerán en forma más rígida al perder facilidades de desconcentración y seguramente fluidez; a la organización y funcionamiento del control externo del Tribunal de Cuentas, que se reforzará y potenciará al perderse confianza en el interno; y también al modelo de control de las otras Administraciones Públicas Territoriales por el efecto reflejo que producen los cambios en la Administración Estatal.

FINAL

Aunque existan aún otras cuestiones y aspectos relativos al modelo de control muy interesantes y dignas de examen, como la extensión objetiva y subjetiva del control, formas en que se manifiesta la independencia que precisa su ejercicio, la posición o lugar que deben ocupar los órganos de control en la Administración, la comunicación y efectividad de los resultados del control, etc. etc., termino aquí la exposición de estas reflexiones que pretenden ayudar a la orientación futura de la función de control interno en la Administración Pública.